

ЭВОЛЮЦИЯ ПОДХОДОВ К АМОРТИЗАЦИИ В ОТЕЧЕСТВЕННОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Туякова З.С., Орлова Е.И.

Оренбургский государственный университет, г. Оренбург

Одним из основных аспектов подготовки профессиональных кадров к учетно-аналитической деятельности в процессе модернизации современного экономического образования, является поиск источников воспроизводства капитала хозяйствующего субъекта. Особую роль при этом играют собственные источники, в качестве которых могут выступать амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств. Роль и значение амортизации приобретает особую актуальность в условиях реформирования федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Отечественные стандарты занимают центральное место в формировании механизма регулирования бухгалтерского учета. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России претерпело существенные изменения. Эти изменения связаны с основными этапами развития рыночной экономики в стране, а в настоящее время находится на завершающем этапе реформирования, направленного на сближение основных правил учета с международными стандартами. Поэтому в данной статье рассматриваются эволюционные изменения подходов к амортизации основных средств, начиная с советского периода развития отечественного учета до подхода, заложенных в международных стандартах финансовой отчетности, на максимальное сближение направлена система современного российского учета.

Амортизация основных средств – это систематическое распределение стоимости актива на протяжении его срока полезного использования. Амортизация – это не только механизм отражения износа основных средств. Другими словами, амортизация - это часть себестоимости готовой продукции, которая после ее продажи возвращается в организацию в составе выручки в виде реальных денежных средств или других ликвидных активов. Специфическая особенность данной части денежных средств, заключается в отсутствии заранее определенных путей их использования.

Любой другой элемент, входящий в состав себестоимости продукции, представляет собой реальные затраты предприятия. Например, начисление заработной платы производственных рабочих требует последующее погашение задолженности организации перед работниками за счет выручки полученной от реализации продукции. Начисление амортизации в свою очередь не требует реального выбытия наиболее ликвидных активов. Следовательно, в организации за счет амортизационных отчислений формируется определенная сумма свободных денежных средств, которые могут использоваться организацией в различных целях [1].

Особенностью подхода к учету амортизации в советском периоде являлось регламентирование использования данных средств, т.е. направлением целевого

использования накопленных сумм амортизации признавалось полное восстановление или капитальный ремонт основных средств.

План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения», утвержденный Министерством финансов СССР от 28 сентября 1959 г. № 295, предусматривал в разделе «Фонды и резервы» счет 86 «Амортизационный фонд».

Использование этого счета предусматривалось Планом счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций, утвержденного Приказом Минфина СССР N 130 от 30.05.1968г, и Планом счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина СССР N 40 от 28.03.1985г.) [2, 3].

Начисление амортизации оформлялось проводкой с отражением по дебету счетов по учету производства, общезаводских расходов, цеховых расходов в корреспонденции со счетом «Амортизационный фонд». Износ основных средств отражался с использованием счета 02 «Износ основных средств». Бухгалтерские проводки по учету амортизации и износу основных средств оформлялись следующим образом:

1. Дт 01 «Основные средства» Кт 85 «Уставный фонд» - принятие к учету объекта основных средств;

2. Дт 85 «Уставный фонд» Кт 02 «Износ основных средств» - отражение износа основных средств;

3. Дт 20 «Основное производство» и других счетов по учету производства Кт 86 «Амортизационный фонд» - начисление амортизация основных средств;

4. Дт 86 «Амортизационный фонд» субсчет 2 «На капитальный ремонт», Кт 03 «Капитальный ремонт»- списание затрат на ремонт основных средств, собранных по дебету счета 03;

5. Дт 86 «Амортизационный фонд» субсчет 1 «На полное восстановление» Кт 93 «Финансирование капитальных вложений» – списание затрат на приобретение основных средств, собранных по дебету счета 93.

Как мы видим, для отражения сумм износа и амортизации основных средств в учете советского периода использовались разные счета бухгалтерского учета. Причем суммы износа и амортизационных отчислений могли не совпадать. Амортизационные отчисления производились от первоначальной стоимости основных средств в порядке и по нормам, утвержденным постановлениями Совета Министров СССР: от 01.09.1961г. N 802 «О единых нормах амортизационных отчислений и о мероприятиях по сохранности основных фондов»; от 14.03.1974г. N 183 «О единых нормах амортизационных отчислений»; от 22.10.1990 г. N 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», которые устанавливали годовую норму амортизации в процентах к балансовой стоимости групп основных средств.

В расчет принимались все принадлежащие предприятию (организации) основные средства, как действующие (эксплуатируемые), так и находящиеся в запасе (в резерве, на складе) и в аренде. Отчисления в амортизационный фонд при простоях или ремонте не прекращались. Начисление амортизации приостанавливалось лишь в случаях перевода основных фондов на консервацию. Износ определялся и учитывался по всем видам основных средств (независимо от того, начисляется по ним амортизация или не начисляется), за исключением библиотечных фондов, музейных ценностей, сценическо-постановочных средств, продуктивного скота, волов, буйволов и оленей, а также экспонатов животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях.

Подход к амортизации советского периода позволял отследить целевой характер движения средств амортизационного фонда, что является достоинством. Недостатком нормативно-правового регулирования амортизации основных средств являлось жесткая регламентация годовых норм амортизационных отчислений, осуществляемых только линейным методом.

«План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению», утвержденные Приказ Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. N 56, предусматривали введение с 1 января 1992 года нового плана счетов, без использования счета 86 «Амортизационный фонд».

После образования Российской Федерации и перехода к рыночным методам регулирования экономики, первым документом регулирующим учет амортизации основных средств, стало Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97, утвержденное Приказом Минфина РФ от 3 сентября 1997 г. N 65н. [4]

Введение в действие настоящего положения означает начало нового подхода к амортизации основных средств без формирования амортизационного фонда и целевого использования этих средств. Для отражения амортизации используется счет 02 «Амортизация основных средств», при этом амортизация призвана отражать не только погашение стоимости объектов основных средств, но и их износ. Исходя из этого, ПБУ 6/97 позволяет организациям использовать четыре метода начисления амортизации для лучшего отражения износа основных средств: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного метода амортизации к группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования. Приостановка амортизации основных средств становится возможной при нахождении объекта основного средства на реконструкции, модернизации и консервации на срок более трех месяцев.

При этом амортизация теперь применяется не ко всем объектам основных средств. ПБУ 6/97 устанавливает, что по жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной

обстановки и подобным объектам, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, а также приобретенным изданиям (книги, брошюры и т.п.) амортизация не начисляется. Кроме того, амортизация не начисляется по объектам основных средств некоммерческих организаций, по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, т.е. земельные участки и объекты природопользования.

Современный подход к учету амортизации подразумевает, что предприятия самостоятельно выбирают метод амортизации и самостоятельно рассчитывают величину амортизационных отчислений исходя из ожидаемого срока полезного использования основных средств, которых они должны определить, основываясь:

1. на ожидаемом сроке использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;

2. на ожидаемом физическом износе, который зависит от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово – предупредительных видов ремонта;

3. на нормативно-правовых и других ограничениях использования объекта.

Современный подход получил свое дальнейшее развитие с принятием новой редакции Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 г. N 26н, которое привело к следующим изменениям в учете амортизации основных средств:

1. начисление в общеустановленном порядке по объектам жилищного фонда амортизация, учитывающимся в составе доходных вложений в материальные ценности,

2. добавление к объектам, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, музейных предметов и музейных коллекций;

3. возможность пересмотра срока полезного использования по объектам основных средств в случаях улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств по результатам проведенной модернизации или реконструкции. [5]

Выделение этапов и обобщение эволюции подходов к амортизации в российском бухгалтерском учете в схематичной форме представлено на рисунке 1.

Определенное изменение подходов к учету амортизации основных средств наступит с введением в эксплуатацию опубликованного проекта Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» в Российской Федерации, который максимально сблизит нормативно-правовое регулирование РФ по отношению к амортизации основных средств к Международным стандартам финансовой отчетности, IAS 16 «Основные средства» [6, 7].

Во-первых, в данном проекте раскрыто содержание экономической сущности понятия амортизации основных средств.

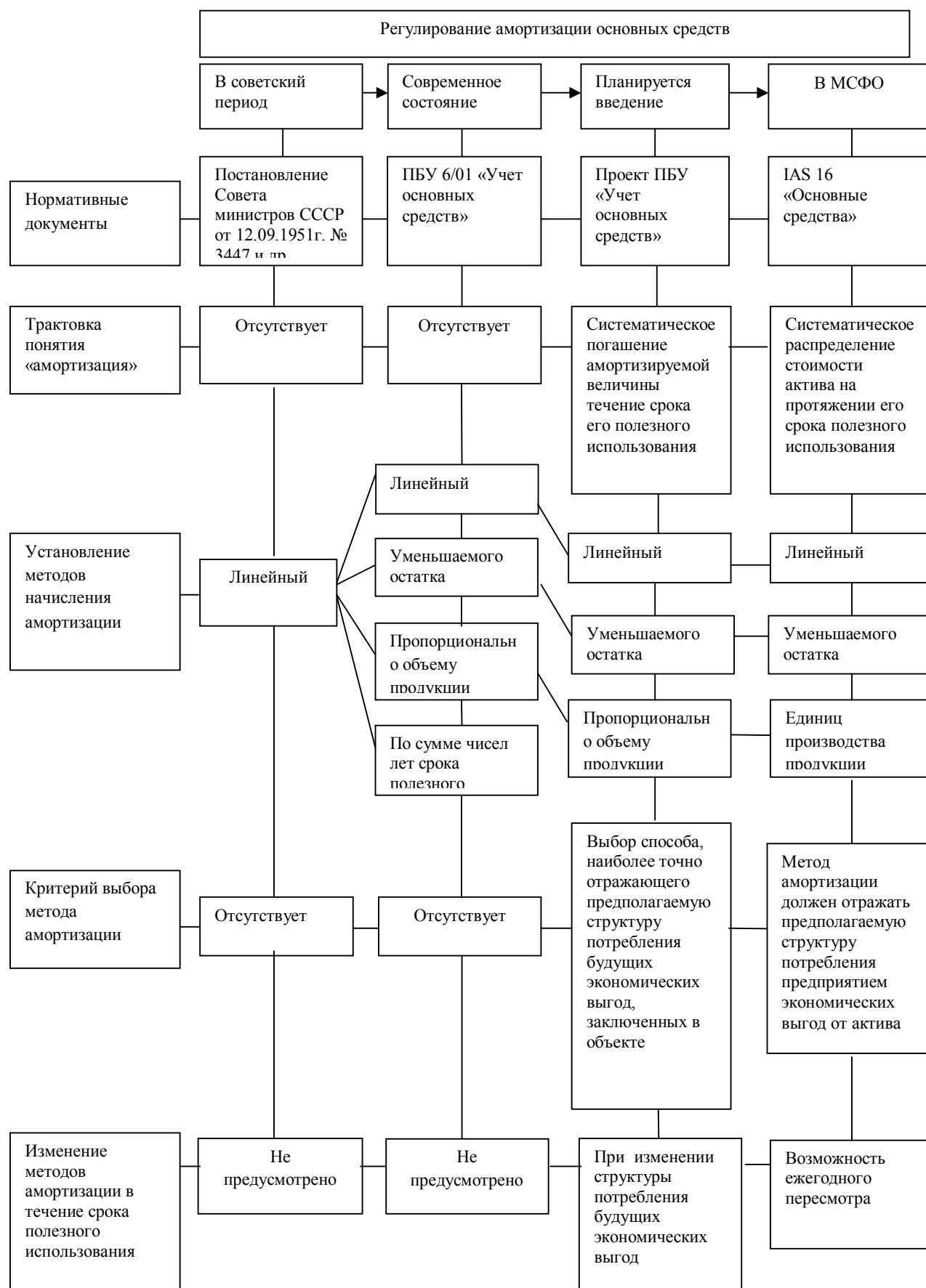


Рис. 1 – Изменение подходов к амортизации в российском бухгалтерском учете

Во-вторых, проект ПБУ «Учет основных средств» устанавливает правило, на основе которого предприятия должны выбирать тот ли иной метод амортизации для различных групп основных средств. Это правило соответствует МСФО IAS 16 «Основные средства» и гласит: «Организация выбирает тот способ, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в объекте основных средств».

Если же ожидаемая структура потребления экономических выгод от актива, предполагает потребление большей части выгод в начале использования такого актива, то необходимо использовать ускоренный метод амортизации. Если же выгоды ожидаются к получению равномерно, то необходимо использовать линейный метод амортизации. Поэтому вполне закономерным является подход к пониманию амортизации, предполагающий не возможность использования единого метода амортизации для всех объектов основных средств в связи с огромным разнообразием объектов основных средств.

В-третьих, проект нового ПБУ «Учет основных средств» позволит предприятиям изменять способ начисления амортизации в течение срока полезного использования актива. Это соответствует правилу МСФО «Основные средства», которое гласит: метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце отчетного года и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Кроме того, количество методов сократится до трех, как в IAS 16, что также сблизит национальные стандарты с международными стандартами. Согласно пункту 62 IAS 16 «Основные средства» предприятия могут использовать три способа амортизации: линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции [8, 9].

Новый подход к учету амортизации основных средств позволит организациям вести учет более гибкими инструментами для отражения реального состояния активов предприятия. Вопрос о вступлении нового проекта Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» пока остается открытым, в силу его взаимосвязи с другими проектами положений по бухгалтерскому учету, находящимися на стадии разработки.

К преимуществам указанного проекта можно отнести гибкость амортизационной политики в части пересмотра методов амортизации, изменения срок полезного использования объектов основных средств.

Таким образом, основным преимуществом ожидаемого сближения национальных стандартов бухгалтерского учета с международными стандартами является возможность потенциальных иностранных инвесторов для сопоставления данных бухгалтерской (финансовой) отчетности зарубежных и российских компаний, что в целом нацелено на улучшение инвестиционного климата в России.

Список литературы

1. Чачина, Е. Г. О влиянии методов начисления амортизации на величину свободных денежных средств / Е. Г. Чачина // *Экономический анализ: теория и практика*. - 2014. - № 35. - С. 58-64;
2. Об утверждении положения о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций: Постановление Совета министров СССР от 12 сентября 1951 г. № 3447 - Режим доступа: www.libussr.ru;
3. О плане счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения: Письмо Министерства финансов СССР от 28 сентября 1959 г. № 295 – Режим доступа: www.libussr.ru;
4. Учет основных средств: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/97, утв. Приказом Минфина РФ от 3 сентября 1997 г. N 65н. // Консультант Плюс: Версия Проф. – Режим доступа: www.consultant.ru;
5. Учет основных средств: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н// Консультант Плюс: Версия Проф. – Режим доступа: www.consultant.ru;
6. Борисенко, В. В. Учет основных средств согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» / В. В. Борисенко // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. - 2014. - № 11. - С. 14-23;
7. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» // Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности – Режим доступа: <http://www.nsfo.ru>;
8. Делиболтоян А. Э. Амортизационные процессы и государственное вмешательство / А. Э. Делиболтоян // *Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5. Экономика*. – 2012. – № 4. – С. 138-146;
9. Основные средства: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 // Министерство финансов РФ. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.