

В.А. ГАВРИЛЕНКО, профессор,
Л.А. ЛЕОНОВА, ДонНТУ

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ НОВЫХ ПОДХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В настоящее время основные средства являются одним из сложных и противоречивых объектов бухгалтерского учета. Это обусловлено наличием двойных требований к учету основных средств, регулируемым Положениями (стандартами) бухгалтерского учета (П(С)БУ) [1] и Законом «О налогообложении прибыли предприятий» [2].

И в бухгалтерском, и в налоговом учете формируется балансовая стоимость основных средств, однако, ввиду существенных различий бухгалтерского и налогового учета, эта стоимость формируется по-разному [4]. Сближение бухгалтерского и налогового учета основных средств не должно осуществляться в сторону налогового учета. Это вносит существенные противоречия концептуальным основам бухгалтерского учета, которые можно выявить с помощью логического анализа. Наличие неурегулированных противоречий и сделало актуальной тему исследования.

В литературных источниках, как правило, отечественные авторы излагают и анализируют учет основных средств, ссылаясь на требования П(С)БУ, не предлагая возможные альтернативные подходы [3, 5,6]. Отсутствуют решения возникших противоречий по учету основных средств и в работах ведущих зарубежных специалистов [7].

В этой связи, целью работы стали исследование и экономическое обоснование новых подходов в бухгалтерском учете основных средств, способствующих формированию эффективной учетной политики.

Поиск новых подходов сегодня особенно необходим для усовершенствования учета расходов на амортизацию, затрат на капитальные ремонты основных средств, безвозмездно полученных основных средств, результатов переоценки объектов.

Исследования показали, что многие предприятия в Украине используют в бухгалтерском учете налоговые нормы амортизации, что разрешено П(С)БУ 7 «Основные

средства». С экономической точки зрения необходимо отметить ошибочность такого подхода в бухгалтерском учете, который, прежде всего, нужен самому предприятию для отражения реалий его хозяйственной деятельности.

Можно выделить следующие негативные стороны применения в бухгалтерском учете налоговых норм амортизации:

налоговые нормы амортизации не соответствуют сроку полезного использования основных средств и фактическому износу, что влечет за собой существенные отличия балансовой стоимости объектов от их справедливой стоимости;

налоговый метод приводит к регрессу – запланированному уменьшению суммы амортизации и искусственно увеличивает период начисления амортизационных отчислений на десятки лет;

при использовании в бухгалтерском учете заниженных норм амортизации занижаются расходы, что влечет за собой неправильное формирование себестоимости продукции;

Указанные негативные стороны свидетельствуют о необходимости устранения в П(С)БУ 7 «Основные средства» абзац следующего содержания «Предприятие может применять в бухгалтерском учете нормы и методы начисления амортизации основных средств, предусмотренные налоговым законодательством».

Предприятиям, которые используют в бухгалтерском учете налоговые нормы амортизации, следует изменить учетную политику и избрать один из пяти методов, предлагаемых П(С)БУ 7 «Основные средства», не противоречащим международным стандартам бухгалтерского учета. Эти методы широко освещены и исследованы в зарубежной литературе [7 - 9].

В бухгалтерском учете не норма

амортизации должна определять срок полезного использования основных средств, а наоборот срок должен определять норму. Устанавливая в налоговом учете нормы амортизации, государство вносит лишь ограничения, принимаемые во внимание при исчислении налогооблагаемой прибыли. При этом следует отметить, что вводимые ограничения не должны лишать предприятия амортизации как источника обновления основных средств.

Исследователи отмечали, что ни одно общество не может непрерывно производить, не превращая известной части своего продукта в средства производства, которые должны снова постоянно возмещаться, не только и не столько в прежней форме, а на новой технической основе, с реализацией нарастающего экономического эффекта, заложенного в научно-технических достижениях [4].

Основные средства требуют формирования амортизационных отчислений для их восстановления, величину которых необходимо определять учетной оценкой. Амортизация представляет собой денежное выражение отделившейся от основных средств стоимости, в нее включается лишь та отделившаяся стоимость, которая соответствует их износу и, будучи перенесена на готовую продукцию, сохраняется в нем. Поэтому учетная оценка расходов на амортизацию должна максимально точно отражать перенесение стоимости вследствие морального и физического износа основных средств. Однако, по нашему мнению, основанием для начисления амортизации основных средств должны быть затраты предприятия на их приобретение или создание, поскольку возможны случаи, когда стоимость основных средств не должна амортизироваться на готовую продукцию, а лишь должна уменьшаться с начислением износа (безвозмездное получение, дооценка основных средств).

В действующей практике учета затраты на ремонты основных средств, которые не приводят к увеличению экономической выгоды, первоначально ожидаемой от использования, согласно п. 15 П(С)БУ 7 «Основные средства» относятся на расходы предприятия. Если подобное требование предъявлять и к затратам на капитальные ремонты, про-

длевающие сроки службы основных средств, то такой учет может привести к следующему:

а) к нарушению процесса воспроизводства основных средств, поскольку, капитальные ремонты возмещают физический износ основных средств. Возмещение должно проводиться за счет средств накопленной амортизации. Это так называемый «частичный» способ воспроизводства основных средств. По истечении же всего срока полезного использования предприятие должно накопить достаточно средств, для замены старого объекта на новый объект;

б) нарушению принципа соответствия расходов, согласно которому расходы должны отражаться в том периоде, в котором они привели к возникновению доходов. Например, если затраты на капитальный ремонт привели к продлению срока полезного использования объекта на два года, то они должны быть непосредственно и распределены на расходы в течение данного периода. Долгосрочность вложений означает, что затраты носят капитальный характер и должны амортизироваться в течение срока службы объекта, а не включаться в расходы единовременной суммой;

в) к занижению остаточной стоимости основных средств в составе необоротных активов предприятия, так как последующие затраты капитального характера включаются в расходы, не отражаясь на стоимости объектов;

г) к тому, что затраты на капитальные ремонты основных средств не отражаются в учете пообъектно. В связи с этим осуществляется неверная учетная оценка, поскольку приходится пересматривать срок полезного использования объекта без учета последующих затрат. Установление срока службы носит вероятностный характер, давая экономическую оценку, бухгалтер сталкивается с неопределенностями. При признании таких неопределенностей должен соблюдаться принцип осмотрительности в оценке активов и расходов: активы не должны быть завышены, а расходы занижены. При действующем же подходе ситуация может привести к нарушению принципа осмотрительности.

В п. 51 МСБУ 16 «Основные средства» отмечается, что политика компании в области ремонта и обслуживания может вести к увеличению срока полезной службы актива или увеличению его ликвидационной стоимости [10, 11]. Однако принятие такой политики не исключает необходимость амортизации. В отечественной же практике эти расходы не амортизируются.

Как уже отмечалось, затраты на капитальные ремонты основных средств носят долгосрочный характер, то есть осуществляются для получения экономической выгоды на протяжении нескольких учетных периодов в будущем. Следовательно, эти затраты необходимо капитализировать.

Капитальный ремонт – это частичный способ воспроизводства основных средств, который чаще всего не добавляет стоимости основному средству, а лишь поддерживает его эксплуатационную способность. Это является основанием для списания затрат на капитальные ремонты, продлевающие сроки службы основных средств не на увеличение их первоначальной стоимости, а на уменьшение накопленного износа. Учитывая данное утверждение, предлагается внести дополнение в Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» следующего содержания: «Затраты, которые осуществляются для восстановления утраченного объектом экономических выгод, увеличивают его балансовую стоимость путем уменьшения начисленного износа при условии, что она не будет превышать сумму ожидаемого возмещения». Такое дополнение не противоречит Международному стандарту бухгалтерского учета 16 «Основные средства», где в п. 26 отмечено: «Соответствующий порядок учета затрат, понесенных после приобретения основных средств, зависит от условий, учтенных при их первоначальной оценке и признании, и от того, являются ли последующие затраты возмещаемыми. Например, когда балансовая стоимость объекта основных средств уже отражает утраты экономических выгод, ожидавшихся от актива, последующие затраты, связанные с восстановлением этих выгод, капитализируются при условии, что балансовая стоимость не превышает возмещаемой суммы актива»

[10]. В бухгалтерском учете счет 15 «Капитальные инвестиции» может быть дополнен специальным субсчетом 156 «Капитальный ремонт основных средств». Определение понятия «капитальный ремонт» на сегодняшний день содержится в Методических рекомендациях по формированию себестоимости продукции, утвержденных Приказом Государственного комитета промышленной политики Украины №47.

Капитализацию затрат на ремонты, продлевающие сроки службы основных средств, предлагается отражать в бухгалтерском учете проводками:

Дебет счета 156 «Капитальный ремонт основных средств»

Кредит счетов: 20,66,65,23 и других счетов, после чего:

Дебет счета 131 «Износ основных средств»

Кредит счета 156 «Капитальный ремонт основных средств».

В дальнейшем, при таком учете, затраты на капитальные ремонты будут амортизироваться, уменьшая балансовую стоимость основных средств:

Дебет счетов 23, 91, 92, 93 и др. (в зависимости от функционального назначения объектов)

Кредит счета 131 «Износ основных средств».

Не менее проблем возникает в действующей практике учета безвозмездно полученных основных средств. В Украине учет безвозмездно полученных основных средств ориентирован на первоначальное признание их капиталом с последующим перенесением его по частям, в сумме начисленной амортизации, на доходы. Такой подход содержит противоречия и недостатки, влияющие на хозяйственную деятельность предприятий.

В качестве противоречия можно отметить то, что согласно П(С)БУ 1, доходы – это увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, вызывающих увеличение собственного капитала (за исключением увеличения капитала за счет взносов собственников). Доходы являются одним из элементов основного балансового уравнения, взаимосвязь

изменения которых выявлена на основе их определения и представлена в таблице 1.

Таблица 1

Взаимосвязь изменения элементов основного балансового уравнения

АКТИВЫ	КАПИТАЛ	ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	ДОХОДЫ	РАСХОДЫ
увеличение	-	-	увеличение	-
-	-	уменьшение	увеличение	-
уменьшение	-	-	-	увеличение
-	-	увеличение		увеличение
-	увеличение	-	ПРИБЫЛЬ	
-	уменьшение	-	УБЫТОК	

Согласно приведенным в таблице взаимосвязям в бухгалтерском учете должна отражаться корреспонденция счетов. Однако, как видно, приведенные зависимости не отображают корреспонденции счетов доходов со счетами капитала. То есть, по своей сути, капитал не может стать доходом.

Если в отечественной практике мы имеем «комбинированный подход», то в мировой практике безвозмездно полученные основные средства признаются самостоятельно либо капиталом, либо доходом. В первом случае их стоимость в бухгалтерском учете не облагается налогом на прибыль, а во втором случае облагается. Оба подхода имеют под собой основания, однако иногда могут иметь серьезные недостатки в применении. В настоящее время безвозмездно полученные основные средства признаются налогооблагаемым доходом как со стороны стандартов бухгалтерского учета, так со стороны и налогового законодательства. Однако если в бухгалтерском учете доход начисляется вместе с начислением амортизации постепенно, то в налоговом учете амортизация по таким активам не начисляется, а налог на прибыль платится сразу при получении объекта. На наш взгляд, и в бухгалтерском учете, и в требованиях налогового законодательства содержится методологическая

ошибка, так как безвозмездное получение основного средства по своей сути подобно ситуации внесения собственниками взносов в уставный капитал, при котором отсутствует налогообложение. Существующая система налогообложения просто лишает предприятия дополнительного благотворительного источника финансирования, поскольку требует отвлечения из оборота денежных средств, в сумме составляющей 30% стоимости безвозмездно получаемого объекта.

Оценка таких недостатков позволила выработать рекомендацию, которая сводится к устранению корреспонденции счетов: дебет 42 «Дополнительный капитал» кредит 74 «Прочий доход».

Предлагается внедрение в отечественной практике подхода к учету безвозмездно поступивших основных средств с позиции признания их собственным капиталом, без последующего списания на доходы. Основанием для выбора такого подхода является аргумент, что эти активы не заработаны, а являются формой стимулирования, предоставляемой какими-то другими лицами. В синтетическом учете для отображения предлагаемого подхода возможна следующая корреспонденция счетов:

- а) при получении объекта
Дебет счета 10 «Основные средства»

Кредит счета 424 «Безвозмездно полученные активы»;

б) при начислении износа

Дебет счета 424 «Безвозмездно полученные активы»

Кредит счета 131 «Износ основных средств»;

в) при списании полностью изношенного объекта

Дебет счета 131 «Износ основных средств»

Кредит счета 10 «Основные средства».

При эксплуатации основных средств, получаемых безвозмездно должно производиться начисление износа одновременно с уменьшением величины капитала, а не начислением амортизационных отчислений, относимых на расходы. Это объясняется тем, что предприятие не осуществляло собственных капитальных инвестиций в безвозмездно полученный объект и, значит, не должно увеличивать расходы, связанные с начислением амортизации.

Налогообложение безвозмездно получаемых активов целесообразно лишь при дальнейшей их продаже третьему лицу. Если такая ситуация будет иметь место, в учете должны быть сделаны следующие записи:

а) при списании начисленного ранее износа

Дебет счета 131 «Износ основных средств»

Кредит счета 10 «Основные средства»

б) при отражении остаточной стоимости объекта

Дебет счета 424 «Безвозмездно полученные активы»

Кредит счета 10 «Основные средства»

в) при отражении продажной стоимости объекта

Дебет счета 377 «Расчеты с прочими дебиторами»

Кредит счета 742 «Доход реализации необоротных активов».

Наличие временной и постоянной разницы в учете налога на прибыль от операций с безвозмездно получаемыми активами вызывает дополнительные трудности в формировании учетной политики. На наш

взгляд, учет должен быть единым, также как и порядок определения налогооблагаемой прибыли. Налоговое законодательство может вносить определенного рода ограничения, однако эти ограничения не должны лишать учет экономического смысла.

Согласно международным стандартам учет основных средств по переоцененной стоимости является альтернативным подходом, базовым же подходом является оценка по себестоимости. Переоценка основных средств возможна при существенном отличии величины их себестоимости от справедливой стоимости. Причинами такого отличия может быть неправильная учетная оценка сроков службы основных средств. Давая экономическое обоснование необходимости переоценки, можно отметить, что она является выражением корректировки балансовой стоимости с целью доведения ее до восстановительной стоимости.

Так, при дооценке основного средства, предприятие увеличивает его балансовую стоимость, однако при этом оно не осуществляло никаких затрат для создания дополнительной части стоимости объекта. Следовательно, дооценив основное средство, предприятие искусственно увеличит расходы на его амортизацию, что может исказить финансовые результаты его деятельности. В этом, на наш взгляд, содержится недостаток действующего подхода к дооценке. Для устранения этого недостатка предлагается следующая методика отражения дооценки на счетах бухгалтерского учета:

а) при осуществлении дооценки основных средств (на сумму разницы балансовой стоимости от справедливой стоимости) -

Дебет счета 131 «Износ основных средств»

Кредит счета 423 «Дооценка активов»;

б) при списании суммы дооценки в доле начисленного износа -

Дебет счета 423 «Дооценка активов»

Кредит счета 131 «Износ основных средств».

Преимуществом данного подхода в учете является объективное отражение стоимости основных средств в балансе, осуществленное для исправления результа-

тов неправильной учетной оценки или при ее изменении.

Исследования показали, что на предприятиях возможна эксплуатация основных средств с нулевой стоимостью. Согласно П(С)БУ 7, если остаточная стоимость объекта основных средств равняется нулю, то его переоцененная остаточная стоимость определяется прибавлением справедливой стоимости этого объекта к первоначальной (переоцененной) стоимости, без изменения суммы износа объекта. Недостаток такого подхода, на наш взгляд, в том, что создается новая стоимость объекта на счете 10 «Основные средства», хотя нового объекта предприятие не приобрело. В данной ситуации проявляется скорее процесс восстановления стоимости, который лучше отразить в учете через уменьшение накопленного износа с одновременным увеличением прочего дополнительного капитала.

Необходимость уценки основного средства свидетельствует о том, что предприятие в предыдущие периоды занизило расходы на амортизацию и теперь требуется уменьшение балансовой стоимости объекта путем списания ее части на расходы. Уменьшение балансовой стоимости, на наш взгляд, необходимо отражать через увеличение накопленного износа, который ранее был занижен. При этом возможна запись:

Дебет счета 975 «Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций»

Кредит счета 131 «Износ основных средств».

Особенностью отечественной практики учета явилось использование предприятиями с 1997 года в бухгалтерском учете заниженных норм амортизации, установленных налоговым законодательством. Следствием этого явилось то, что, на многих промышленных предприятиях учетный износ значительно ниже фактического (разница составляет до 30 – 40%). Если довести балансовую стоимость таких основных средств до их справедливой стоимости, то это приведет к существенному завышению расходов отчетного периода и получению убытков. В такой ситуации при уценке основных средств можно сделать корректировку нераспределенной прибыли (непокрытого

убытка), возникшей вследствие формирования доходов и расходов в прошлых периодах:

Дебет счета 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)»

Кредит счета 131 «Износ основных средств».

Наряду с уценкой в П(С)БУ 7 выделено понятие уменьшения полезности. По стандарту уменьшение полезности - это потеря экономической выгоды в сумме превышения остаточной стоимости актива над суммой ожидаемого возмещения. Сумма ожидаемого возмещения – это сумма, которую предприятие ожидает до возмещения стоимости необоротного актива во время его будущего использования, включая его ликвидационную стоимость. Сумму ожидаемого возмещения рассматривают как наибольшую из двух оценок: чистой цены реализации (справедливой стоимости уменьшенной на сумму расходов, связанных с реализацией) или настоящей (дисконтированной) стоимости будущих денежных потоков, ожидаемых от дальнейшего использования актива и его реализации в конце срока полезного использования [8, 9].

Исследования показали, что на практике данных в П(С)БУ 7 определений недостаточно для полного понимания понятия уменьшения полезности. Национальные стандарты не содержат ни методики, ни комментариев к расчету настоящей (дисконтированной) стоимости будущих денежных потоков, ожидаемых от дальнейшего использования актива и его реализации в конце срока полезного использования. В этой связи рекомендуется разработать национальный стандарт бухгалтерского учета, соответствующий МСБУ 36 «Обесценение активов».

Таким образом, изучение отечественного и зарубежного опыта в бухгалтерском учете основных средств, а также анализ и выявление недостатков в действующей нормативно-законодательной базе позволили выработать рекомендации и новые подходы с целью совершенствования бухгалтерского учета основных средств.

Литература:

1. Бухгалтерський облік: нормативна база/ Уклад. С. Ілляшенко. – 8-ме вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2002. – 316 с.
2. Закон України «О налогообложении прибыли предприятий» № 283/97ВР от 22.05.97 // Налоговый кодекс главбуха – К: Универсал-бизнес, 2002. – С. 30 – 78.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні./ під ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. – 832 с.
4. Гавриленко В.А. Экономический анализ производственно-хозяйственной и финансовой деятельности промышленных предприятий. – Севастополь: «Вебер», 2003. – 321 с.
5. Горлицкая Н.Г. Основные фонды и инвестиции. – К.: «Техніка», 2000. – 80 с.
6. Китик Н. Амортизация: податковий та бухгалтерський облік. – Х.: Фактор, 2001. – 148 с.
7. В. E. Needles, H. R. Anderson, J. C. Coldwell, Sh. K. Mills, Principles of Accounting. Sixth Edition. – Houghton Mifflin Company. Boston. 1996.
8. Международные бухгалтерские стандарты. / Авт. – сост.: Кураков Л.П., Емельянова Г.А., Иванова М.А. – М.: Гелиос АРВ, 2000. – 267 с.
9. Международный бухгалтерський учет GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я / Сост. Матвеева В.М. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998. – 192 с.
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000./ Перкл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення / Перкл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. / - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2001. – 224 с.

Статья поступила в редакцию 08.12.2003

В. А. СУМИН,
доцент ДонНТУ

ОБ ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

Стремление к успеху является приоритетным мотивом в деятельности работника системы управления. Успех в терминах понятия управления [1, с.38] определен его составляющими: планированием, организацией, мотивацией, контролем деятельности организации по достижению общей цели или целей. Приведенные четыре основные функции управления руководитель реализует в межличностных отношениях, информационном обмене и принятии решений. Обмен информацией имеет место при осуществлении всех функций и видов управленческой деятельности. Обмен информацией в управлении организацией определяет её успешную деятельность. Выполненные исследования показали, что 65% английских, 73% американских и 85% японских руководителей считают коммуникации главным препятст-

вием на пути эффективного управления организациями [1, с.166]. Иначе говоря, без эффективных связующих процессов невозможно успешное управление организацией.

Приведенные данные свидетельствуют в исторической динамике о том, что чем больший успех сопутствует нации, а в равной мере и любой организации, тем в большей степени этот успех определяют связующие процессы или коммуникации в социальной системе. Поэтому представляется необходимым коммуникационный процесс представить системой связей, значимость которых в управлении организацией может быть оценена и свернута в единый интегральный показатель эффективности публикаций.

Стремление к успеху должно являться сильным мотивом в деятельности ра-

©В. А. Сумин, 2003