

## ЛИКВИДАЦИЯ НЕСООТВЕТСТВИЙ В ОТРАЖЕНИИ АМОРТИЗАЦИИ В РАЗЛИЧНЫХ ВИДАХ УЧЕТА КАК ОСНОВА ПОВЫШЕНИЯ ПРОЗРАЧНОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ИЗНОСА И СОКРАЩЕНИЯ РАСХОДОВ НА ВЕДЕНИЕ УЧЕТА

© 2016 Маслоков Максим Андреевич

© 2016 Козлов Михаил Леонидович

© 2016 Конников Евгений Александрович

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

191023, г. Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21

E-mail: maxvod@yandex.ru, nerevar111@gmail.com, konnikov.evgeniy@gmail.com

Рассматривается текущая система учета амортизации. Имеющаяся нормативно-законодательная база не в состоянии эффективно регулировать учет. Выделяются основные проблемы существующей системы учета как в рамках РСБУ, так и в рамках МСФО, и предлагаются направления их разрешения, в чем и выражается основная практическая значимость данной статьи.

*Ключевые слова:* амортизация, бухгалтерский учет, налоговый учет, РСБУ, МСФО, ПБУ, основные средства, износ.

Амортизация является одним из важнейших видов затрат и, что даже более важно, бухгалтерским показателем износа основных средств (более точно - перенесения стоимости основных средств на готовую продукцию) промышленного предприятия.

В Российской Федерации используется два основных регламентированных вида учета, которые должны применять предприятия, - бухгалтерский (финансовый) и налоговый (помимо этого, необходимо отметить существование управленческого бухгалтерского учета, который, тем не менее, не относится к регламентированным). При этом два вида учета имеют различное первичное назначение. Изначальная задача бухгалтерского учета (и подготавливаемой на его основе отчетности) - предоставление объективной информации о текущем положении и результатах хозяйственной деятельности предприятия для внутренних и, прежде всего, внешних пользователей. В силу этого в идеале бухгалтерский (финансовый) учет должен стремиться к максимальной объективности отражения фактов хозяйственной деятельности и независимости их учета от возможности получения каких-либо непосредственных преференций, в частности, в налоговой сфере.

Вместе с тем действующие нормы российского бухгалтерского учета, в частности Положения о ведении бухгалтерского учета (ПБУ), заведомо и во многих аспектах, как далее в статье

будет продемонстрировано на примере учета основных средств, необъективно с точки зрения реальных экономических процессов отражают хозяйственные операции.

Также бухгалтерская учетная политика в России оказывает непосредственное влияние на сумму уплачиваемых налогов через определение балансовой стоимости имущества. Расчет амортизационных отчислений в бухгалтерском учете влияет на размер налога на имущество организаций (данный налог регулируется гл. 30 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)), который определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств, рассчитанной в соответствии с РСБУ. Необходимо обратить внимание на тот факт, что еще 1 января 2013 г. вступили в силу существенные изменения, связанные с налогом на имущество организаций, - из состава объектов обложения данным налогом выведено все движимое имущество, принимаемое на учет с 1 января 2013 г. в качестве основных средств. Таким образом, объектом налогообложения по налогу на имущество остается только недвижимость (за исключением земельных участков и некоторых других активов). Однако по экспертным оценкам доля недвижимого имущества в общей величине собранного налога на имущество за последние годы составляет 80-85 %, т.е. основную часть данного налога предприятия платят именно с недвижимости.

Основным нормативно-правовым актом для учета основных средств является положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01. Необходимо отметить, что среди этих условий нет такого, которое требовало бы наличия у актива материальной формы, хотя это и подразумевается, так как учет нематериальных активов ведется в соответствии с ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов”. Данное недоразумение устранено в проекте положения по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” (подп. А п. 3). Последний документ, в котором решена часть описываемых далее проблем, к сожалению, за последние годы так и не был принят, оставшись на уровне обсуждений.

Кроме того, большинство крупных промышленных предприятий России, являющихся главными собственниками общего объема основных средств, фактически вынуждены (далеко не всегда в силу закона, скорее, по причине вовлеченности в международные хозяйственные связи и по причине необходимости привлечения финансовых средств на различных, в том числе международных, рынках капитала) вести двойной бухгалтерский учет - как по нормам РСБУ, так и по нормам МСФО. При этом нормы международных стандартов финансовой отчетности, с одной стороны, позволяют проявить большую гибкость в отражении фактов хозяйственной деятельности с учетом специфики ситуации и приоритета содержания над формой, с другой стороны, как в рамках общей своей философии, так и в отношении отдельных стандартов позволяют (и требуют) более объективно и методически правильно отражать операции, в том числе в рамках основного предмета исследования статьи - основных средств (и внеоборотных активов вообще). Ниже будут рассмотрены основные аспекты несоответствий, значительно снижающие прозрачность российского учета.

Налоговый учет, напротив, непосредственно служит для определения налоговой базы по различным видам налогов; основным объектом влияния налогового учета и налоговой учетной политики в рамках допустимых вариаций является величина облагаемой прибыли предприятия. Вместе с тем, поскольку налоги выполняют не только основную для себя фискальную функцию, но также и функцию экономического регулирования, налоговый учет может быть использован и используется на практике как инструмент экономи-

ческого стимулирования, хотя в основных своих аспектах все же также нацелен на достаточно достоверное отражение хозяйственной деятельности для определения справедливой суммы налога. В частности, в области налогового учета определяются статьи затрат, которые могут быть признаны в качестве расходов, а также лимиты отнесения расходов на некоторые из них. Помимо данных требований, скорее негативно действующих с точки зрения экономического стимулирования, Налоговым кодексом РФ предусмотрены также и меры инвестиционного стимулирования, заключающиеся в различных мерах по снижению налоговой базы по налогу на прибыль.

Применительно к учету внеоборотных активов, в частности, их амортизации, в отличие от бухгалтерского учета, в налоговом организация может применять специальные коэффициенты к норме амортизации (как при использовании линейного метода, так и при использовании нелинейного). Вполне очевидно, что смысл таких повышающих (понижающих) коэффициентов состоит в том, чтобы ускорить (замедлить) процесс начисления амортизации, что осуществляется путем умножения нормы амортизации на данный коэффициент. Как показало дополнительное исследование авторов, применение повышающих коэффициентов к норме амортизации не всегда влияет, например, на целесообразность использования нелинейного метода, однако при рассмотрении деятельности организации с точки зрения текущей стоимости денежных потоков, фактически генерируемых ею, использование повышающих коэффициентов в целом является выгодным.

В налоговом учете в сравнении с бухгалтерским есть еще одно отличие, касающееся амортизации, а именно существование так называемой амортизационной премии, регулируемой п. 9 ст. 258 НК РФ. Под данной премией в Налоговом кодексе РФ понимается право организации включить в состав расходов отчетного (налогового) периода затраты на осуществленные капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам) от первоначальной стоимости основных средств и расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и тому подобных процессов.

В результате изложенных выше особенностей каждого вида учета, применяемого российскими

промышленными предприятиями, имеет место ситуация, при которой компания фактически вынуждена либо вести тройной учет на уровне первичных хозяйственных операций, либо производить достаточно сложную и дорогостоящую при привлечении внешних экспертов процедуру трансформации, при которой, с одной стороны, формальное отражение фактов хозяйственной деятельности приводится в соответствие с их фактическим содержанием согласно МСФО, с другой стороны, компания использует предоставленные ей законодательные возможности для снижения уплачиваемой суммы налогов согласно нормам налогового учета. Бухгалтерский (финансовый) учет по нормам РСБУ, в свою очередь, занимает промежуточную позицию, не совпадая ни с МСФО, ни с налоговым учетом. В результате этого возникают следующие проблемы:

1) учет и отчетность по нормам РСБУ, как уже было отмечено, не отражают достаточно объективно факторы хозяйственной деятельности по причине экономически необоснованных нормативных ограничений;

2) при этом бухгалтерский учет оказывает влияние на сумму уплачиваемого налога на имущество, в результате данный вид учета подвержен дополнительным опасностям расхождения с реальным отражением процесса износа в целях минимизации налогов;

3) помимо имеющихся объективных расхождений норм МСФО, нацеленных на обеспечение сопоставимости и транспарентности, и норм налогового учета, имеющего фискальную и регулятивную функцию, крупные компании вынуждены вести третий (фактически первичный по отношению к указанным) вид учета, в связи с чем возникают дополнительные затраты времени и денежных средств.

Указанная триада проблем (особенно в отношении учета внеоборотных активов) характерна, прежде всего, для крупных промышленных предприятий, так как для финансовых организаций действуют (или внедряются) нормы, в большей степени приближенные к МСФО, предприятия же сферы услуг, в особенности субъекты малого и среднего бизнеса, во-первых, не имеют столь большого объема внеоборотных активов, во-вторых же, наделены правом использовать упрощенные (вплоть до фактической отмены) схемы налогового и бухгалтерского учета.

В области указанных выше проблем, в первую очередь, следует отметить, что полное совпадение налогового учета и бухгалтерского (в форме МСФО или модифицированных РСБУ) не только практически невозможно, но и нецелесообразно, поскольку, как уже было отмечено, данные виды учета имеют различные цели и было бы неправильно лишать государственные органы, с одной стороны, возможности контролировать необоснованные действия руководства предприятий с целью ухода от налогов, с другой стороны, инструмента стимулирования деловой активности и инвестиций во внеоборотные активы путем снижения соответствующей налоговой нагрузки. Поэтому, на наш взгляд, с точки зрения имеющихся проблем, целесообразным бы являлось:

1) избавление бухгалтерского учета по нормам РСБУ от функции формирования налоговой базы по налогу на имущество предприятий, для расчета последнего целесообразно использовать стоимость имущества согласно нормам Налогового кодекса относительно начисления амортизации для целей налога на прибыль;

2) дальнейшее сближение норм РСБУ с МСФО в целях достоверного и избавленного от конъюнктурных соображений отражения фактов хозяйственной деятельности;

3) снижение необоснованных различий в нормах бухгалтерского и налогового учета, в меньшей степени обусловленных соображениями контроля, однако значительно усложняющих ведение учета и побуждающих руководство предприятий применять единый в обоих видах учета линейный метод амортизации.

Далее в статье кратко рассмотрим основные различия в нормах трех видов учета, которые признаны авторами избыточными и нецелесообразными.

В первую очередь, согласно абз. 5 п. 17 ПБУ 6/01, не подлежат амортизации объекты основных средств, которые физически не изнашиваются, т.е. имеют по данному параметру неограниченный срок полезного использования, несмотря на то, что они могут морально устареть. В то же время МСФО допускают, что в некоторых случаях, например, земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования и тогда данный объект подлежит амортизации (п. 59 МСФО (IAS) 16).

Имеется также еще одно существенное и негативное с точки зрения отражения фактов хозяйственной деятельности отличие. Российское законодательство, во-первых, разрешает начислять разными способами амортизацию по разным группам основных средств, во-вторых, не разрешает организации менять способ начисления амортизации по эксплуатируемому объекту основных средств. При этом Международные стандарты финансовой отчетности не только разрешают изменять метод начисления амортизации, но и обязывают компании пересматривать применяемый способ не реже одного раза в год (п. 61 МСФО (IAS) 16). Тем не менее нельзя не отметить, что в ранее упомянутом проекте нового ПБУ “Учет основных средств”, в отличие от текущего действующего варианта данного Положения, допускается смена способа амортизации в случае изменения структуры потребления будущих экономических выгод от основного средства. Таким образом, при принятии указанного нового стандарта отечественные стандарты бухгалтерского учета стали бы более экономически обоснованными и сблизились с международными.

Также в МСФО при начислении амортизации, в отличие от РСБУ, используется ликвидационная стоимость. Под ней понимают сумму, получаемую предприятием от продажи основного средства, фактический срок полезного использования которого истек, за вычетом затрат на ликвидацию такого объекта. При этом амортизация определяется исходя из фактической стоимости актива, уменьшенной на расчетную величину ликвидационной стоимости (п. 53 МСФО (IAS) 16), что является экономически обоснованным, так как включаться в себестоимость выпускаемой продукции должна не вся первоначальная стоимость основного средства, а только та ее часть, которую объект теряет за время его эксплуатации. Стоит заметить, что проект ПБУ “Учет основных средств” также сближен с соответствующим международным стандартом путем введения понятия ликвидационной стоимости (п. 36).

Следует обратить внимание еще и на тот факт, что российское законодательство не накладывает никаких ограничений на выбор способа амортизации в бухгалтерском учете, в отличие от выбора метода амортизации для целей налогообложения прибыли, где, например, организация обязана начислять амортизацию только линейным методом по зданиям, сооружениям, от-

носящимся к 8-10 амортизационным группам. Более того, в ПБУ 6/01 нет таких положений, которые регламентировали бы обоснование выбора способа амортизации, как, например, в п. 60 МСФО (IAS) 16, где указано, что “используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива”. Таким образом, в отечественном бухгалтерском учете можно совершенно беспрепятственно начислять амортизацию способом, отличным от линейного, по таким объектам основных средств, как здания и сооружения. В то же время по МСФО такие активы обычно амортизируют линейным методом, так как экономические выгоды от данных основных средств, как правило, распространены во времени относительно равномерно.

Даже внутри нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет, имеются определенные противоречия. В частности, при способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений, согласно п. 19 ПБУ 6/01, определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств (разницы между первоначальной (восстановительной) стоимостью и накопленной амортизацией) на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией. Из этого можно сделать вывод, что любая организация вправе применять такой коэффициент и в любом размере, не превышающем 3. Однако согласно подп. “б” п. 54 Методических указаний по учету основных средств далеко не любая организация имеет право на применение коэффициентов ускорения. При этом уже с 2006 г. в ПБУ 6/01 вместо понятия “коэффициент ускорения” используется понятие “коэффициент”, который “устанавливается организацией”, а не “в соответствии с законодательством Российской Федерации” (эта норма существовала в ПБУ до 2006 г.). Данное противоречие должно быть устранено. Вместе с тем в перспективе применение ускоренной амортизации, не обоснованное моральным износом или другими объективными факторами, не должно существовать в рамках объективированного бухгалтерского учета, сближенного с нормами МСФО.

В части необоснованных различий бухгалтерского и налогового учета следует отметить, что по налоговому законодательству (п. 1 ст. 259

НК РФ) компания обязана использовать один метод начисления амортизации для всех объектов амортизируемого имущества, в то время как в бухгалтерском учете можно использовать разные методы для разных групп основных средств. При этом, в отличие от бухгалтерского учета, в налоговом можно менять метод начисления амортизации по всем активам. С одной стороны, целесообразным было бы наделение организации правом изменения метода начисления амортизации по РСБУ, с другой стороны, рекомендуется отказаться от однозначного запрета на различие методов амортизации в налоговом учете, так как таким образом государство ограничивает себя в гибкости налогового стимулирования.

Еще одним отличием от бухгалтерского учета является то, что по Налоговому кодексу с помощью методов начисления амортизации рассчитывается ее месячная сумма, а не годовая. Из этого следует, что в налоговом учете в рамках одного года ежемесячная сумма амортизации будет одинаковой только при использовании линейного метода, в отличие от бухгалтерского учета, где сумма амортизации по месяцам в течение одного календарного года будет в общем случае одной и той же (исключая метод списания пропорционально объему продукции). Таким образом, годовая величина амортизации в налоговом учете будет равна сумме амортизационных отчислений по месяцам соответствующего года. В связи с этим предлагается ввести возможность единого расчета ежемесячной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, если первый вид учета не будет при этом противоречить нормам МСФО либо по каким-то причинам это противоречие в дальнейшем может быть признано допустимым.

Наконец, согласно п. 1 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества производится линейным или нелинейным способом. Организация сама выбирает метод амортизации по всем объектам амортизируемого имущества, за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в 8-10 амортизационных групп, по которым амортизация начисляется только линейным способом. Это является отличием от норм бухгалтерского учета, где нет ограничений на выбор способа амортизации. Вместе с тем данный подход более справедлив в части отражения переноса на

готовую продукцию стоимости долговременных зданий и сооружений, поэтому здесь рекомендуется приближение РСБУ к нормам МСФО и НК.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : [ред. от 8 мая 2013 г.] // Собр. законодательства РФ. 2000. 7 авг. (№ 32). Ст. 3340.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : [ред. от 8 мая 2013 г.] // Собр. законодательства РФ. 1998. 3 авг. (№ 31). Ст. 3824.

3. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств : приказ Минфина Рос. Федерации от 13 окт. 2003 г. № 91н : [ред. от 24 дек. 2010 г.] // Российская газета. 2003. 10 дек. (№ 250).

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 : приказ Минфина Рос. Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н : [ред. от 24 дек. 2010 г.] // Российская газета. 2001. 16 мая (№ 91-92).

5. Письмо Минфина Рос. Федерации от 26 авг. 2011 г. № 03-05-05-01/67. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12089207>.

6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 Основные средства : [ред. на 1 янв. 2012 г.] = International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment: issued by the International Accounting Standards Committee in December 1993 (ver. 31.12.2011) : офиц. пер. с англ. URL: [http://dipifr.info/lib\\_files/standards/rus2012/ias16.pdf](http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias16.pdf).

7. Крутякова Т.Л. Основные средства. 2-е изд., перераб. и доп. Москва, 2011.

8. Вислогузов В., Бутрин Д. Движимое имущество съезжает с налога // Коммерсантъ. 2012. № 24 (4809). URL: <http://www.kommersant.ru/doc/1869374>.

9. Налоговые и бухгалтерские изменения 2013 // Главбух. 2012. URL: <http://www.glavbukh.ru/art/20642>.

10. Захарьин В.Р. Учетная политика - 2013 // Экономико-правовой бюллетень. 2013. № 1. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=190507;dst=0;ts=7F5DCA41D1B20F51B8268F6E334F31ED;md=0.04017370462523806>.

11. Кулюкина Н.А. Четыре метода амортизации основных средств в бухучете: какой выбрать? // Упрощенка. 2012. № 11. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PBI;n=187688>.

12. Белостоцкая А.А., Забелин Б.Ф., Конников Е.А. Показатели обеспеченности ресурсами как критерии оценки финансового состояния промышленного предприятия // Экономика и предпринимательство. 2015. № 12-1 (65-1). С. 771-777.

13. Конников Е.А. Противоречие гражданского кодекса и закона о несостоятельности // Экономика. Управление. Право. 2014. № 3 (51). С. 64-65.

Поступила в редакцию 03.02.2016 г.