

2.9. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО УЧЕТУ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ЦЕЛЯХ СОБЛЮДЕНИЯ ПРИНЦИПА СООТНОШЕНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Хайрутдинов З.Р., аспирант кафедры экономического анализа и финансового менеджмента

Российский государственный торгово-экономический университет (г. Москва)

В условиях перманентного совершенствования российских учетных стандартов в направлении улучшения качества публичной отчетности организаций особую актуальность приобретает принцип соотношения доходов и расходов. В этой связи, в статье рассматривается действующий метод начисления амортизации нематериальных активов (НМА) пропорционально объему продукции (работ, услуг), особо акцентируется внимание на его недостатках. Автором предлагается альтернативный метод учета амортизации НМА, позволяющий устранить выявленные недостатки.

Вопросу роли и значения амортизационных отчислений на протяжении всей истории развития бухгалтерской мысли посвящалось множество научных исследований ученых-экономистов и бухгалтеров-практиков. Несмотря на это, в настоящее время, все еще не сформирована целостная концепция учетно-аналитического и финансового восприятия сущности и предназначения амортизации. Так, в современном бухгалтерском учете процедура начисления амортизации имеет двоякий экономический смысл:

- возмещение ранее осуществленных затрат организации на приобретение (создание) объектов нематериальных активов. Согласно ПБУ 10/99, вложения во внеоборотные активы (создание, модернизация, реконструкция), т.е. все виды затрат организации, которые, в конечном итоге, капитализируются в стоимости долгосрочных немонетарных активов, не признаются расходами в бухгалтерском учете для целей выявления финансовых результатов. Следовательно, у организации появляется вполне «легальная» возможность отнести (списать) затраты на приобретение (создание) указанных активов на себестоимость продукции путем применяемого механизма амортизационных отчислений, распределяющего в определенном порядке указанные затраты на протяжении срока полезного использования актива. Сумма начисленной амортизации, отнесенная на затраты каждого последующего отчетного периода, в дальнейшем повлияет на финансовые результаты.
- создание фонда денежных средств (финансовых ресурсов), которые могут направляться на финансирование инвестиций в нематериальные активы, что будет обеспечивать их воспроизводство (поддержание и реновацию).

Анализируя действующую систему стандартов бухгалтерского учета, приходится констатировать, что при рассмотрении экономической сущности бухгалтерской амортизации во внимание не принимается очень важный ее аспект – обеспечение принципа соответствия доходов расходам организации. Что в конечном итоге влияет на важнейшие качественные характеристики публичной бухгалтерской отчетности, такие как достоверность и уместность. А в частности, на управленческие решения о дальнейших действиях в отношении

делового партнера, принимаемые на основе такой отчетности [4, с. 99]. В этом, по нашему мнению, заключается актуальность исследований по данному вопросу.

Отметим, что в этой связи, существенное значение приобретает соблюдение принципа начисления в учетной практике организаций. Метод начисления в современном бухгалтерском учете по праву является концептуальной основой организации бухгалтерского дела во всем мире. Так, согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), важнейшим принципом подготовки и представления финансовой отчетности является именно принцип начисления в бухгалтерском наблюдении фактов хозяйственной жизни [8].

В свою очередь, принцип начисления неотъемлемо подразумевает в себе обязательное соблюдение следующих положений:

- допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни;
- принципа соотношения экономических выгод (доходов) с расходами, связанными с их получением [5, с. 15].

Допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни закреплено налоговым и бухгалтерским законодательством Российской Федерации, что объясняет вполне успешную реализацию его на практике.

Согласно допущению временной определенности фактов хозяйственной жизни, организации производят записи в бухгалтерском учете в момент совершения операции или, при невозможности этого, – непосредственно после ее завершения [1, ст. 9]. Это означает, также, что все операции признаются в учете в момент их совершения независимо от фактического движения денежных потоков: выбытия денежных средств – вследствие погашения или урегулирования обязательств или их поступления – вследствие получения выручки и прочих поступлений на банковские счета или в кассу организации.

Однако принцип соотношения расходов с получаемыми доходами, несмотря на формальные рекомендации в стандартах бухгалтерского (финансового) и налогового учета о его соблюдении, реализуется на практике не столь успешно. Причинами этого могут быть не только давление заинтересованных лиц с целью намеренного искажения в учете и отчетности некоторых сведений, но и ряд объективных причин. А именно, информационная асимметрия в отчетности может возникать вследствие недостатка релевантной информации для работников бухгалтерии, а, равно как и сотрудников финансовых служб организации из-за несовершенства или полного отсутствия регламентов и возможных альтернатив (вариантов) по вопросам надлежащего учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения и т.п.

Кроме того, в настоящее время принцип сопоставления доходов и расходов в учетной практике не имеет существенного значения, так как, согласно действующим бухгалтерским стандартам, начисление амортизации по объектам долгосрочных нефинансовых активов производится независимо от результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Очевидно, что такой подход к вопросу начисления амортизации не отвечает принципам рыночной экономики. Принцип соотношения понесенных затрат, в последствии трансформированных в расходы отчетного периода, с доходами должен быть реализован посредством отнесения на расходы части стоимости приобретенного (изготовленного) объекта по мере потребления экономических выгод, связанных с его использованием. Следовательно, амортизационная политика

организации должна строиться исходя из предполагаемой схемы получения экономических выгод от соответствующего актива [6, с. 24].

В рассматриваемом аспекте объектом нашего исследования является метод начисления амортизации по объектам нематериальных активов (НМА) пропорционально объему произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). В данной статье не рассматриваются вопросы трактовки сущности нематериальных активов, так как это является темой для отдельного исследования, существенно превышающего объем данной статьи.

В контексте производственной деятельности метод начисления амортизации пропорционально объему произведенной продукции позволяет относить затраты по амортизации на себестоимость профильной продукции в соответствии с объемами производства. Иными словами, этот метод основывается на предположении, что функциональная полезность объекта зависит не от времени, а от результатов его использования.

Погашение стоимости нематериальных активов производится в зависимости от экономической конъюнктуры, растущей параллельно с увеличением объема выпуска продукции, произведенной на основе данных активов. Действительно, если экономический субъект наращивает объемы производства на предприятии, то увеличивается количество и повышается качество использования различных факторов производства, в том числе и нематериальных активов. Так технологическое ноу-хау, к примеру, применяемое для изготовления продукции используется более интенсивно, а следовательно, повышается степень вовлеченности данного актива в производственный процесс, что, в конечном итоге, сопровождается повышенным «износом».

В периоды же спада производственной активности, технологическое ноу-хау используется менее интенсивно или даже вовсе не имеет износа. Очевидно, что наиболее правильным было бы относить (списывать) стоимость данного нематериального актива на себестоимость продукции адекватно динамике изменения экономической активности предприятия. При этом сумма амортизационных отчислений может значительно колебаться из года в год (из месяца в месяц) [3, с. 555].

Таблица 1

МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ПО НМА ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ОБЪЕМУ ПРОИЗВЕДЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Период	Расчет	Плановый объем за год, тыс. ед.	Общий объем по плану, тыс. ед.	Сумма амортизации, тыс. руб., Аплант
1	2	3	4	5
1 год	Аплан 1 = 1 000 000 * гр. 3 / гр. 4	10	50	200
2 год	Аплан 2 = 1 000 000 * гр. 3 / гр. 4	11	50	220
3 год	Аплан 3 = 1 000 000 * гр. 3 / гр. 4	9	50	180
4 год	Аплан 4 = 1 000 000 * гр. 3 / гр. 4	8	50	160
5 год	Аплан 5 = 1 000 000 * гр. 3 / гр. 4	12	50	240
Итого	-	50	-	1 000

Для наглядности можно прибегнуть к условиям примера, из которого видно как стоимость актива (в размере 1 000 тыс. руб.) погашается пропорционально объему произведенной продукции (табл. 1).

Подобный подход к амортизационным отчислениям позволяет формировать в учете более достоверные сведения о финансовых результатах, в сравнении с использованием методик начисления амортизации независимо от результатов финансово-хозяйственной деятельности.

В рамках данной статьи мы абстрагируемся от ограничения несоответствия на практике объемов производства объемам продаж продукции, так как при условии правильной организации работы отдела маркетинга и иных коммерческих служб на фирме, соответствие объемов производства и продаж, как правило, вполне достижимо. Таким образом, можно предположить, что, применяя методику списания стоимости НМА пропорционально объему продукции (работ, услуг), в определенной степени достигается соотношение доходов (экономических выгод) и связанных с их получением расходов.

По мнению ряда авторов, одним из методов начисления амортизации для реализации принципа сопоставления доходов и расходов может быть признан метод распределения затрат по приобретению НМА на основе их вклада в чистый доход. Такой метод начисления амортизации впервые был предложен в 1905 г. С.М. Барацем, который считал возможным определять норму амортизационных отчислений в зависимости от величины вероятного дохода от использования объектов недвижимости за исключением всех расходов по эксплуатации [6, с. 23].

Вклад в чистый доход – это доход, созданный долгосрочными немонетарными активами, за вычетом затрат по их обслуживанию и ремонту. При применении метода начисления амортизации в зависимости от вклада в чистый доход расчет суммы амортизационных отчислений производится на основании коэффициента отношения стоимости актива к ожидаемой сумме вклада в чистый доход. Таким образом, сумма амортизационных отчислений в зависимости от вклада в чистый доход может быть определена следующим образом:

$$A = m * Rt, \quad (1)$$

$$m = \frac{C}{\sum_{t=1}^n Rt}, \quad (2)$$

где

A – сумма годовой амортизации;

m – коэффициент отношения стоимости актива к общей ожидаемой сумме его вклада в чистый доход предприятия;

C – первоначальная стоимость актива;

Rt – ожидаемая сумма вклада в чистый доход за отчетный период t в течение срока службы объекта.

Преимущество метода начисления амортизации в зависимости от вклада в чистый доход заключается в том, что он допускает разнообразные формы амортизации. При стабильности доходов организации будет производиться равномерная амортизация, при снижении суммы вклада в чистый доход – ускоренная амортизация.

В то же время, несмотря на свою актуальность в современных условиях экономики предприятий, эта методика не лишена недостатков. Также же как и дей-

ствующий способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), закрепленный в нормах ПБУ 14/2007 (для коммерческих организаций) и инструкции 157н (для государственных учреждений), сохраняет те же недостатки (табл. 1).

«Узкое место» заключается в том, что данная методика начисления амортизации, исходя из принципа соотношения экономических выгод и расходов, оперирует плановыми (нормативными) или, так называемыми, предполагаемыми показателями объемов производства (в трактовке ПБУ 14/2007) или вклада в чистый доход (в трактовке С.М. Бараца). В то время как в условиях высокой турбулентности бизнес – среды, во-первых, невозможно всегда и во всем достигать плановых показателей, а, во-вторых, отклонение от плана, порой, имеет положительный характер.

Поэтому, на наш взгляд, главным ограничением для применения указанных методов на практике является их абстрактность (теоретизированность) и условность, так как не один план не может быть точным на 100%. Поэтому, учитывая перманентное усложнение содержания хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерском учете, возникает острая необходимость в прогрессивных и гибких методах начисления амортизации, учитывающих фактические показатели и результаты деятельности компании.

В свою очередь, законодатель предусмотрел, что согласно п. 30 ПБУ 14/2007 способ определения амортизации НМА ежегодно должен проверяться организацией на необходимость его уточнения на случай, если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА существенно изменился. В таком случае способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно, возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях. Очевидно, что данной нормой организации загоняются в рамки, еще более усложняющие учет амортизации НМА. Так, организация, у которой наблюдаются отклонения в расчетной величине получаемых экономических выгод, согласно логике стандарта, должна переизбрать способ амортизации НМА. Однако, из оставшихся методов, естественно, из-за отсутствия связи с динамикой производства ни один не может быть применен.

Кроме того, в п. 33 ПБУ 14/2007 указано, что амортизационные отчисления по НМА отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Данная норма в принципе делает некорректным применение способа погашения стоимости НМА пропорционально объему продукции (работ), в основе которого лежат предполагаемый совокупный объем продукции за весь срок полезного использования и неопределенность объемов выпуска продукции в конкретном отчетном периоде либо полное отсутствие таковых. Это подтверждает указанный выше тезис о несовершенстве действующих бухгалтерских стандартов для надлежащего учета объектов НМА [8].

Таким образом, хорошо известные временные способы амортизации (линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования) и способ списания стоимости пропорционально объему продук-

ции (работ, услуг) в нормативно закрепленной трактовке – это две крайности, в целом не решающие проблемы адекватной амортизации.

В качестве развития вышерассмотренных способов амортизации в направлении устранения их недостатков, автором предлагается метод начисления амортизации пропорционально объему продукции (работ, услуг), учитывающий отклонения фактически достигнутых результатов от запланированных [7, с. 222].

Для наглядности рассмотрим предлагаемую методику на условиях следующего примера. Организация приобрела по договору исключительное право (лицензию) на объект НМА, первоначальной стоимостью 1 000 тыс. руб. сроком на пять лет. За этот период использования данного нематериального актива планируется произвести 50 тыс. ед. продукции. Напомним, что, согласно действующим нормам, начисление амортизации по НМА осуществляется ежемесячно [2, п. 33]. Однако для упрощения понимания сути предлагаемого метода, считаем возможным абстрагироваться и в расчетах исходить из предполагаемого объема производства, распределенного по годам (табл. 2).

Таблица 2

СООТНОШЕНИЕ ФАКТИЧЕСКОГО И ПЛАНОВОГО ОБЪЕМА ПРОИЗВОДСТВА ЗА ВЕСЬ ПЕРИОД ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НМА

Тыс. ед.

Период использования НМА	Фактически достигнутый объем производства	Предполагаемый (плановый) объем производства
1-й год	11	10
2-й год	12	11
3-й год	10	9
4-й год	7	8
5-й год	12	12
Итого	52	50

Предполагаемый (ожидаемый) объем производства, как правило, планируется предприятием заранее, в нашем случае – в начале 1-го года использования НМА. Сведения о фактическом объеме произведенной продукции менеджмент организации получает из данных бухгалтерского учета на конец отчетного периода (в условиях примера, в конце каждого года).

На наш взгляд, для того, чтобы суммы начисляемой амортизации адекватно отражали реально произведенные объемы продукции, а, следовательно, и степень интенсивности использования объекта НМА (его износ), целесообразно производить списание стоимости актива, исходя из доли фактически изготовленного объема на отчетную дату (нарастающим итогом) в расчетной величине общего объема производства по плану. При этом расчетная величина совокупного объема производства по плану исчисляется как сумма всех фактически изготовленных объемов продукции на отчетную дату и расчетной величины объемов, которые предстоит завершить для выполнения производственной программы (табл. 3).

Как видно из табл. 3, при использовании предлагаемой методики списание стоимости объекта НМА производится пропорционально объему производства продукции с учетом того обстоятельства, что фактический объем на каждую отчетную дату может отличаться от планового как в большую, так и в меньшую сторону.

По нашему мнению, расчет амортизации по данной схеме более точен по сравнению с алгоритмом, преду-

смотренным действующими бухгалтерскими стандартами. Как отмечалось ранее, на практике период времени, в течение которого происходит списание стоимости активов можно делить на более мелкие отрезки времени, например, месяц. Кроме того, положения предлагаемого способа учета амортизации справедливы в отношении иных объектов долгосрочных немонетарных активов, таких как основные средства [7, с. 224].

Таблица 3

СПИСАНИЕ СТОИМОСТИ НМА, ИСХОДЯ ИЗ ДОЛИ ФАКТИЧЕСКИ ИЗГОТОВЛЕННОГО ОБЪЕМА НА ОТЧЕТНУЮ ДАТУ В РАСЧЕТНОЙ ВЕЛИЧИНЕ ОБЩЕГО ОБЪЕМА ПРОИЗВОДСТВА

Пе-риод	Расчет	Факти-ческий объем на от-четную дату, тыс. ед.	Расчет-ная ве-личина общего объема по пла-ну, тыс. ед.	Сумма аморти-зации, тыс. руб., Афакт (t)
1	2	3	4	5
1 год	Афакт 1 = 1 000 000 * гр. 3 / гр. 4	11	51	215,69
2 год	Афакт 2 = 1 000 000 * гр. 3 / гр.4 – Афакт 1	23	52	226,62
3 год	Афакт 3 = 1 000 000 * гр.3 / гр. 4 – Афакт 1 – – Афакт 2	33	53	180,33
4 год	Афакт 4 = 1 000 000 * гр.3 / гр. 4 – Афакт 1 – – Афакт 2 – Афакт 3	40	52	146,59
5 год	Афакт 5 = 1 000 000 * гр.3 / гр.4 – Афакт 1 – – Афакт 2 – Афакт 3 – – Афакт 4	52	52	230,77
Итого	-	-	-	1 000

Таким образом, автор выражает уверенность в том, что предложенный метод начисления амортизации, учитывая указанные преимущества, может использоваться организациями в системе управленческого учета. Решение о его применимости в целях ведения бухгалтерского (финансового) учета и налогообложения – прерогатива выбора государственных органов, занимающихся разработкой и совершенствованием российских бухгалтерских стандартов.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс]: положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007: утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н (с изм. и доп.). Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент [Текст] / Ковалев В.В. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 768 с.: ил.
4. Кривцов А.И. Роль управленческой отчетности в анализе инвестиционной привлекательности коммерческих организаций [Текст] / А.И. Кривцов // Юбилейные X Васильевские чтения: мат-лы Междунар. науч.-практ. конф. «Ценности и интересы современного общества» (сб. 4). – М.: Изд-во РГТЭУ, 2011. – 506 с.
5. Куликова Л.И. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития [Текст] / Л.И. Куликова. – Казань: Изд-во КФЭИ, 2000. – 308 с.

6. Куликова Л.И. Бухгалтерская концепция амортизации: тенденции развития [Текст] / Л.И. Куликова, Р.М. Хамитова // Вестник КГФЭИ. – 2009. – №4. – С. 20-25.
7. Министерство финансов РФ [Электронный ресурс]: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.
8. Хайрутдинов З.Р. Развитие методических аспектов учета амортизации долгосрочных немонетарных активов организации в соответствии с принципом соотношения доходов и расходов [Текст] / З.Р. Хайрутдинов // Юбилейные X Васильевские чтения: Мат-лы Междунар. науч.-практ. конф. «Ценности и интересы современного общества» (сб. 4). – М.: Изд-во РГТЭУ, 2011. – 506 с.

Ключевые слова

Нематериальные активы; бухгалтерская концепция амортизации; принцип начисления; принцип сопоставления доходов и расходов; временные методы начисления амортизации; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Хайрутдинов Зулфган Рамилевич

РЕЦЕНЗИЯ

Тема рецензируемой статьи, несомненно, актуальна, так как многие российские организации, исчисляя финансовые результаты по методу начисления, сталкиваются с ситуацией, когда отдельные учетные стандарты не позволяют соблюдать принцип соотношения доходов и расходов.

Среди причин такого положения немаловажную роль играет непрогнозируемость экономической активности, а следовательно, stochasticность финансовых результатов, поскольку деятельность организации подвержена также малопргнозируемым внешним и внутренним воздействиям. В рассматриваемом аспекте, российские правила учета амортизации долгосрочных немонетарных активов (в том числе нематериальных, НМА), не учитывающие турбулентность экономической среды, не применимы.

Решения в этой области финансового управления в организациях принимаются интуитивно, не базируются на аналитических исследованиях, что, преимущественно является следствием отсутствия в настоящее время научно обоснованных, согласованных с практическими хозяйственно-финансовыми процессами и операциями методик учета амортизации НМА.

В статье представлен ряд положений теоретического и методического характера, направленных на совершенствование процедур учета НМА и финансового планирования потоков от их использования. Заслуживает внимания предлагаемый автором способ учета амортизации объектов НМА, дополняющий и расширяющий имеющиеся в литературе методики отечественных и зарубежных специалистов.

Изложенные в статье положения будут способствовать не только совершенствованию теоретических основ бухгалтерского учета объектов НМА, определения финансовых результатов, но и могут быть востребованы в практической финансово-управленческой деятельности организаций.

Статья Хайрутдинова З.Р. представляет интерес как с научной, так и с практической точки зрения и рекомендуется к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Захаров И.В., д.э.н., профессор кафедры экономического анализа и финансового менеджмента Российского государственного торгового-экономического университета