

СОГЛАСОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ И ПРАКТИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ В СИСТЕМЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПОТРЕБЛЕНИЯ ОСНОВНОГО КАПИТАЛА

© 2014 И.В. Степанова*

Ключевые слова: система национальных счетов, основные фонды, потребление основного капитала, амортизация.

Обновление международного стандарта в системе национальных счетов предопределило необходимость изменения российской системы национального учета. В статье рассматриваются проблемные вопросы формирования системы показателей основных фондов в бухгалтерском учете и в статистике.

Принятая ООН новая версия методологии системы национальных счетов 2008 г. поставила перед мировой статистической наукой и практикой, в том числе и перед российской статистикой, ряд новых задач. Принимая во внимание, что состояние и развитие макроэкономической статистики, система показателей и основные принципы их расчета и анализа влияют на качество информации всех уровней, а значит на успех управления экономическими процессами, ее дальнейшее развитие требует особого внимания специалистов.

Имеющие место различия между отечественной статистической наукой и практикой и международной методологией статистики, обуславливающие сложности сопоставления с международными стандартами и методами их формирования, в значительной степени преодолены за прошедшие годы апробации версии СНС 1993г. Вместе с тем концептуальные положения СНС 2008 г. содержат новые положения в уровнях детализации и агрегирования данных, касающихся финансовых инструментов и более существенного сближения показателей формирования валового внутреннего продукта и результатов деятельности отдельных предприятий.

Методология системы показателей в СНС предопределяет расчет отдельных показателей на “валовой основе” и расчет показателей на “чистой основе”. При этом особое место отводится формированию значения “потребление основного капитала”. В системе показателей счетов нации “потребление основного капитала” занимает важное мес-

то, так как является одним из наиболее сложных элементов СНС, как с точки зрения его концептуального определения, так и с точки зрения исчисления на практике. Потребление основного капитала не является агрегированной стоимостью некоторого набора операций. Согласно методологическим положениям СНС 2008 г., потребление основного капитала представляет собой условно исчисленную стоимость, экономическое содержание которой отличается от записей в счетах, отражающих, в основном, рыночные операции¹. По этой причине основные балансирующие статьи в национальных счетах всегда отражались и на валовой, и на чистой основе. Эти же методологические принципы сохраняются в СНС 2008 г., в которой предусмотрено, что балансирующие статьи, начиная с показателя добавленной стоимости и заканчивая сбережением, должны исчисляться и на валовой, и на чистой основе. По методике счета значения показателей на валовой основе легче оценить, и поэтому они, возможно, более надежны, но показатели, исчисленные на чистой основе, с концептуальной точки зрения более приемлемы для аналитических целей. Так, особую значимость это положение приобретает при определении национального богатства, в оценке которого основные фонды должны учитываться по стоимости за вычетом потребления основного капитала (ПОК). Важность значения ПОК определяется значимостью расчета системы показателей в моделировании и прогнозировании социально-экономических явлений и процессов на уровне макроэкономики при “оцен-

* Степанова Инесса Владимировна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета. E-mail: stiv3307@gmail.com.

ке ограничений экономических агентов в рамках воспроизводственного процесса”². Определение остаточной стоимости основных фондов является одной из проблемных задач российской статистики национального богатства, так как определение “амортизация”, применяемое в бухгалтерском учете, не соответствует методологическим принципам СНС.

В российской системе учета начисление амортизации вошло в регулярную практику в XIX в., и было нормативно определено в Положении о государственном промысловом налоге в 1898 г.³ В научной экономической литературе с начала XX в. высказывались различные точки зрения на природу амортизации. В частности, Е.Е. Сиверс утверждал, что амортизация - это источник (резерв), служащий для процесса обновления парка машин, оборудования и др. Р.Я. Вейцман определял амортизацию как “регулятив”, который характеризует уменьшение стоимости амортизируемых активов и одновременно увязывает произведенные расходы с получаемыми доходами. С развитием экономической науки подходы к определению сущности амортизации претерпевали изменения как с точки зрения экономической сущности, круга амортизируемых активов, так и в подходах к определению значений начисленных сумм амортизационных отчислений.

В зарубежной экономической литературе выделяют бухгалтерскую, финансовую, налоговую амортизации. Амортизируемые объекты и виды амортизации трактуются достаточно широко⁴. Популярной является амортизация акционерного капитала, при которой акционерное общество ежегодно заранее выплачивает вкладчикам часть или полную номинальную стоимость их акций. Амортизация акционерного капитала применяется для привлечения свободного капитала в сферу передовых научных исследований с высоким риском. С помощью амортизации потеря и расходов оказывается поддержка предприятиям в капитальном ремонте. Ремонт предполагает осуществление определенных расходов и длительный период (до нескольких лет) его проведения. Поэтому предприятие может перенести такие расходы для списания с дефицитного года на будущие периоды (не более чем на пять лет). При этом снижение затрат и увеличение прибыли в текущем году не

влечет увеличения налоговых выплат. Другим примером является амортизация дебиторских требований, которая применяется в том случае, когда дебитор оказался несостоятелен, а процесс банкротства для удовлетворения требований невыгоден для данной организации. В этом случае организация имеет право отказаться от взыскания задолженности, взять на себя незапланированные убытки по списанию неликвидной дебиторской задолженности и ввести их в состав незапланированных расходов с уменьшением налогооблагаемой базы. В зарубежной практике ряда стран для предприятий, попавших в сложное финансовое положение, также могут применяться амортизационные каникулы. В таком случае предприятие имеет возможность вычесть из облагаемого дохода суммы амортизации, а после выхода из затруднительного положения включить их в состав амортизационных отчислений. Метод дигрессивной амортизации состоит в более быстром начислении амортизации оборудования на начальном этапе путем умножения норм линейной амортизации на более высокие коэффициенты.

В российской учетно-экономической практике круг амортизируемого имущества значительно уже. Для системы амортизации, действовавшей в условиях централизованной экономики, были характерны следующие правила, применимые к основным фондам: нормы амортизации устанавливались в едином порядке на основании справочника норм амортизационных отчислений; единственный метод начисления - линейный, или равномерный; наличие двух норм амортизации - на капитальный ремонт и на полное восстановление (реновацию); амортизационные отчисления подлежали отнесению в состав себестоимости продукции, работ, услуг; начисление амортизации осуществлялось в течение фактического срока службы основных фондов; в централизованном порядке на общегосударственном уровне происходило перераспределение амортизационного фонда (в части “на реновацию”) между предприятиями на безвозмездной основе. При социалистической системе хозяйствования амортизация определялась как “процесс перенесения стоимости средств труда по мере износа на производимый с их помощью продукт и ис-

пользование этой стоимости для последующего воспроизводства средств труда. Необходимость амортизации вытекает из особенностей участия средств труда в процессе производства: они функционируют в течение ряда производственных циклов, сохраняя свою натуральную форму. В каждой единице нового продукта воплощена часть стоимости средств труда, пропорциональная их износу...”⁵. Амортизационная политика формировалась на общегосударственном уровне таким образом, что предприятия не имели возможности участвовать в разработке собственной политики в части амортизационных отчислений.

Существенные изменения в подходах к процессу начисления амортизации в нашей стране произошли в начале 90-х гг. прошлого века. С переходом на рыночные отношения в бухгалтерском учете из плана счетов был упразднен счет, отражающий накопленные суммы амортизационного фонда; деление начисляемой амортизации на полное восстановление и на капитальный ремонт заменено начислениями на полное восстановление машин, оборудования, транспортных средств и других объектов в течение срока их полезного использования. За этот срок балансовая стоимость активов полностью должна быть перенесена на издержки производства и обращения. Предприятия получили возможность в полном объеме оставлять амортизационные отчисления в своем распоряжении, применять ускоренный метод амортизации активной части основных средств. Дополнительные льготы в области амортизации были предоставлены малым предприятиям. Такие нововведения расширили права предприятий в разработке и формировании амортизационной политики в тесной увязке с учетной политикой хозяйствующего субъекта.

Дальнейшее реформирование учетно-статистической практики на всех уровнях в соответствии с международными стандартами учета и отчетности предопределило необходимость формирования показателей, характеризующих процесс износа и амортизации амортизируемого имущества исходя из международной методологии национального счетоводства.

В современной практике бухгалтерского учета термин “амортизация” часто применя-

ется как аналог термина “потребление основного капитала”, но он намеренно не используется в СНС, так как в бухгалтерском учете амортизация часто обозначает снижение первоначальной стоимости основных фондов, тогда как в СНС потребление основного капитала определяется на основе оценки основных фондов в текущих ценах.

Методологические положения СНС 2008 г. определяют потребление основного капитала как уменьшение в течение отчетного периода текущей стоимости запаса основных фондов, принадлежащих производителю и используемых им, в результате физического износа, нормального морального износа или случайных повреждений.

Потребление основного капитала должно исчисляться в отношении всех основных фондов, находящихся в собственности производителя, но не в отношении ценностей (драгоценных металлов, камней и т.д.), которые могут приобретаться в связи с тем, что их стоимость не снижается со временем. Основные фонды должны быть произведены в качестве выпуска процесса производства, как оно определено в СНС. Потребление основного капитала не включает истощение или деградацию природных активов, таких как земля, минералы или другие полезные ископаемые, уголь, нефть, природный газ; оно также не включает контракты, договоры аренды и лицензии.

В российской системе учета отсутствует возможность производить оценку снижения стоимости амортизируемых объектов по различным причинам их морального износа, в то время как в методологических положениях последней версии СНС этому вопросу уделено особое внимание. Стоимость активов может снижаться не только потому, что они изнашиваются физически, но также вследствие снижения спроса на их услуги в результате технического прогресса и появления новых видов основных фондов. На практике многие сооружения, включая дороги и железнодорожные пути, идут на снос и слом ввиду их морального устаревания. Хотя срок службы может быть достаточно долгим для некоторых видов сооружений, таких как дороги, мосты, плотины и т. д., они не могут рассматриваться как вечные. Таким образом, потребление основного капитала должно быть исчислено для

всех видов сооружений, включая те, которые находятся в собственности единиц органов государственного управления, а также для машин и оборудования.

В период внедрения прежней версии СНС 1993 г. в российскую практику достижение методологического единства бухгалтерского учета и статистики в системе национального учета было затруднено отсутствием необходимых нормативно-законодательных документов. На начальном этапе реформирования учета при создании показателей для официальных форм отчетности в части основных фондов предприятия и организации руководствовались Положениями по бухгалтерскому учету: “Учет основных средств”, “Учет нематериальных активов”, “Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”.

Последующее реформирование системы бухгалтерского учета осуществлялось в направлении более тесного согласования с системой статистического учета. Координация учета осуществлялась исходя из единой системы методологических положений СНС на основе МСФО. В результате было достигнуто существенное сближение систем национального учета исходя из методологических положений СНС 2008 г. В настоящее время следует с уверенностью признать, что по главным позициям методологические принципы статистического учета основных фондов соответствуют принципам бухгалтерского учета основных средств. Принципы бухгалтерского учета активов, относящихся в статистике к основным фондам, изложенные в Федеральном законе № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”, удачно сочетаются с ранее действующими нормативными актами и дополнены новыми, а именно: Положением по бухгалтерскому учету “Учет затрат на освоение природных ресурсов” ПБУ 24/2011 и Положением ЦБ РФ от 16 июля 2012 г. № 385-П “О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации”. Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н на территории России введены в действие Международные стандарты финансовой отчетности (с одновременным продолжением действия РСБУ), в том числе: МСФО (IAS) 16 “Основные средства”; МСФО (IAS) 17

“Аренда”; МСФО (IAS) 36 “Обесценение активов”; МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы”, МСФО (IAS) 40 “Инвестиционное имущество”; МСФО (IFRS) 3 “Объединение бизнеса”; МСФО (IFRS) 6 “Разведка и оценка запасов полезных ископаемых”; МСФО (IFRS) 13 “Оценка справедливой стоимости”. Внедрение данных документов в российскую практику национального учета существенно конкретизировало способы оценки и учета объектов и операций бухгалтерского учета и дало возможность российской статистике формировать многие макро- и мезопоказатели на основе данных бухгалтерской отчетности организаций. С учетом положений этих документов Росстат усовершенствовал порядок формирования данных в российской системе статистической отчетности. В частности, введены новые требования по агрегированию данных бухгалтерского учета и формированию на его основе формы федерального статистического наблюдения № 11 “Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов”. Вместе с тем следует отметить, что имеющий место прогресс в сближении систем национального учета предопределяет выполнение большого объема работ в направлении дальнейшего совершенствования. Сравнение отдельных позиций в системе показателей статистики и бухгалтерского учета представлено в таблице.

Представленные в таблице отличительные особенности систем национального учета позволяют сделать вывод, что в вопросе сущности и состава основных фондов есть реальная возможность “собрать” по данным бухгалтерского учета и отчетности основные фонды. В вопросах стоимостного выражения и оценки основных фондов имеются отличия, что вызывает определенные сложности в сопоставлении данных двух систем учета. Практическая сторона формирования форм отчетности на уровне отдельных предприятий и организаций на самом деле имеет значительно большее количество методических расхождений по отдельным позициям в учете основных фондов, так как, кроме требований для формирования отчетных показателей бухгалтерской финансовой отчетности, предприятия и организации должны соблюдать требования налогового законодательства и формировать показатели для форм на-

Сравнительная характеристика основных положений систем бухгалтерского учета и статистики

Сравниваемые положения	Методологические положения статистики	Методологические положения бухгалтерского учета
Определение основных фондов единое (на основании ОКОФ)	Основными фондами являются произведенные активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг. Основные фонды состоят из материальных и нематериальных основных фондов*	
Состав основных фондов	Определяется указаниями по заполнению формы статистической отчетности № 11. Материальный объект ОФ определен как объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно-сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. По библиотечному фонду объектом классификации является фонд библиотеки организации, а не отдельные издания. Стоимость осуществленных в течение года капитальных вложений на неотделимые улучшения арендованных основных средств (организация-арендатор, если иное не предусмотрено договором аренды) в разрезе видов основных фондов. В составе нематериальных основных фондов - объектов интеллектуальной собственности и продуктов интеллектуальной деятельности выделяют "разведку недр и оценку запасов полезных ископаемых, включая произведенные нематериальные поисковые активы"	Активы, отражаемые в ф. 1. Бухгалтерский баланс: а) по статье "Нематериальные активы": активы, относящиеся к интеллектуальной собственности, объектам интеллектуальной деятельности, использованию которых ограничено посредством юридической защиты (патентное, авторское право, смежные права и т.д.) или другой защиты; а также те из них, на которые организации не имеют исключительных прав (учет ведется на забалансовом счете "Нематериальные активы, полученные в пользование" в полной сумме расходов на создание, приобретение этих объектов, установку программных средств и т.д., и при этом учитываемых на счете "Расходы будущих периодов"; б) по строке "Основные средства": здания, машины, оборудование и другие основные средства; - незавершенное строительство в части объектов, предназначенных для собственного использования или оплаченных заказчиком; в) по строке "Доходные вложения в материальные ценности"; г) по статье "Материальные поисковые активы"; д) по статье "Результаты исследований и разработок"; е) по статье "Нематериальные поисковые активы" (кроме активов, относящихся к непроизведенным активам, прав на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, а также разведке полезных ископаемых, подтвержденных наличием соответствующей лицензии)
Отражение аренды основных фондов	Арендованные ОФ находят отражение в форме статистической отчетности, при условии, что одни и те же объекты не могут учитываться одновременно у арендодателя и у арендатора	Арендованные основные фонды (средства) отражаются в отчетности тех организаций, у которых они учитываются на балансовом счете в качестве основных фондов (средств). Организация, которая отражает основные фонды (средства) на забалансовом счете, в общий итог своих основных фондов (средств) их не включает. В форме отчетности по строке "справочно": взятые в аренду, сданные в аренду
Оценка основных фондов	Основные фонды отражаются по полной учетной и остаточной балансовой стоимости. Под полной учетной стоимостью основных фондов в статистике понима-	Порядок учета первоначальной стоимости основных фондов (средств) и ее последующего изменения определен ПБУ 6/01 "Учет основных средств", ПБУ

Сравниваемые положения	Методологические положения статистики	Методологические положения бухгалтерского учета
	<p>ется их первоначальная стоимость, измененная в ходе достройки, модернизации, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, а также переоценки и обесценения активов.</p> <p>Остаточная балансовая стоимость основных фондов отражает изменение состояния основных фондов, постепенную утрату ими потребительских свойств и стоимости в процессе эксплуатации, под воздействием сил природы и вследствие технического прогресса, в размере накопленного износа. При этом величина износа определяется в соответствии с нормами и методами начисления амортизации и износа, применяемыми в бухгалтерском учете.</p> <p>Остаточная балансовая стоимость основных фондов равна их первоначальной стоимости, измененной в ходе достройки, модернизации, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценки и обесценения, за вычетом начисленной амортизации (износа).</p> <p>Таким образом, остаточная балансовая стоимость основных фондов равна разнице их полной учетной стоимости и сумм учетного износа, начисленных (определенных) за весь период с начала эксплуатации соответствующих объектов, с учетом их изменений в результате проведенных переоценок и обесценений*</p>	<p>14/2007"Учет нематериальных активов", ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы", ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ресурсов", МСФО (IAS) 16 "Основные средства"; МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы", МСФО (IAS) 40 "Инвестиционное имущество", МСФО (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых". Порядок определения обесценения активов определен МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов". Положения по бухгалтерскому учету определяют изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету. Это возможно в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации, а также при проведении на основе добровольности переоценки объектов основных фондов (средств) по текущей (восстановительной) стоимости.</p> <p>Для нематериального актива возможно изменение фактической (первоначальной) стоимости, по которой он принят к бухгалтерскому учету, в случаях проведения переоценки на добровольной основе по текущей рыночной стоимости и при обесценении данного актива.</p> <p>Погашается стоимость объектов основных фондов (средств) путем начисления амортизации. МСФО устанавливают организациям право выбора модели учета: учет по фактическим затратам или учет по переоцененной стоимости</p>

* Общероссийский классификатор основных фондов. Постановление Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. № 359-ОК-01394. URL: http://www.consultant.ru/popular/obsherosijskij-klassif-osnovnyh-fondov/193_1.html#p13.

** Об утверждении указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № 11 "Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов", № 11 (краткая) "Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) некоммерческих организаций": приказ Росстата от 30.12.2013 г. № 507. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_157339/?frame=1#p34.

логовой отчетности. В российской статистике макроэкономических показателей системы национальных счетов для оценки показателей потребления основного капитала в 2011 г. приняты "Методические указания по расчету потребления основного капитала", позволяющие с помощью определенных расчетов получить значения потребления основного капитала, наиболее приближенного к требованиям международного стандарта СНС. Наличие этой возможности не исключает необходимость поиска более детального согласования систем российского национального учета и постепенное внедрение новых положений национального счетоводства, которое планируется завершить к 2017 г.

¹ Система национальных счетов 2008 / Комиссия Европейских сообществ, МВФ, ОЭСР, ООН и Всемирный банк. Нью-Йорк, 2009.

² Хасяев Г.Р., Цыбатов В.А. Макроэкономические модели и методы регионального прогнозирования // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2012. № 9 (95).

³ Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика. М., 2004.

⁴ Савельев Н. Амортизационная политика для экономического роста и структурного развития (зарубежный опыт): тр. центра изучения истории глобализации СНГ. URL: <http://www.tpprf.ru/common/upload/files/2004102210184793.doc>.

⁵ Бланк И.А. Управление финансированием капитала. Киев, 2002.

Поступила в редакцию 12.02.2014 г.