

## ЛИТЕРАТУРА

1. Об электронных коммуникациях [Электронный ресурс] : Закон № 241-XVI, 15 ноября 2007, №. 51-54/155 от 14.03.2008. – Режим доступа: <http://anrceti.md/fileupload/1>.
2. НСБУ «Доходы» : 22 окт. 2013, № 233-237 (4551-4555). – Режим доступа: <http://minfin.md/actnorm/contabil/lawcontabil>.
3. Налоговый кодекс Молдовы : 24.04.1997, № 1163-XIII, №г.62/522 от 18.09.1997.
4. IAS 18 «Доходы». Режим доступа: <http://minfin.md/actnorm/contabil/standardraport>.
5. Обобщенная информация от ведущих национальных операторов: Moidtelecom, Orange Moldova, Moldcell и др.

### **АМОРТИЗАЦИЯ И ФИНАНСОВЫЕ ИСТОЧНИКИ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ: ТЕОРИЯ, ПРОБЛЕМЫ, РЕШЕНИЯ**

*Ф.И. Васькин, канд. экон. наук, проф ; А.С. Дятлов*

*ФГБОУ ВПО «Российский государственный аграрный заочный университет»,  
Россия*

В процессе производства и обращения товаров участвуют средства труда, предметы труда и живой труд и в результате их совместного использования производятся новые товары (готовая продукция, выполняются работы и оказываются услуги на сторону). В соответствии с российским и международным стандартами к средствам труда (основным средствам) относится внеоборотное (нефинансовое) имущество (сроком службы свыше 12 месяцев или иного операционного цикла, превышающего 12 месяцев), которое способно приносить экономическому субъекту экономические выгоды в будущем. Кроме того в составе основных средств учитываются молодые многолетние насаждения (до вступления в фазу плодоношения), по которым амортизация не исчисляется, а также затраты по рекультивации земельных площадей с исчислением по ним износа (амортизации). Первые из названных экономически справедливее учитывать в составе незавершенных вложений во внеоборотные активы, а вторые – в составе операционных расходов будущих периодов.

Основные средства или средства производства (здания, сооружения, оборудование и другие объекты) постепенно изнашиваются в процессе их использования при производстве товаров (продукции, работ и услуг) и морально устаревают, не изменяя при этом их первоначальной стоимости. Физический износ и поддержание объектов в рабочем состоянии компенсируется посредством текущего, капитального и восстановительного ремонта, а моральное старение - посредством модернизации. Размер ежемесячного предполагаемого износа основных средств принимается на основании годового расчета в сумме исчисленной амортизации, включаемой в издержки производства и продажи, не имея при этом ни денежной, ни материальной формы. Следовательно, «износ» и «амортизация» основных средств понятия однозначные.

Сумма условно определенной амортизации (износа) включается в текущие производственные расходы периода в пределах балансовой стоимости объекта амортизации. В случае досрочного выбытия объекта основных средств недоамортизированная сумма балансовой стоимости объекта списывается на убытки.

Размер износа (амортизации) используемых объектов основных за определенный период использования определяется расчетным способом. Расчет производится исходя из балансовой стоимости объекта основных средств, срока его полезного использования при производстве товара (продукции, работ, услуг), определяемого экспертным способом каждой организацией самостоятельно, и принятого способа начисления амортизации из числа рекомендованных действующими стандартами.

**Балансовая стоимость объектов.** Объекты принимаются к учету в составе основных средств в оценке по первоначальной стоимости. При этом первоначальной стоимостью объектов могут быть фактическая стоимость объектов собственного производства и покупных, с учетом фактических расходов по их доставке к месту назначения, сборке, установке, доведению до рабочего состояния и др. Кроме того, первоначальной стоимостью объектов может быть их текущая рыночная цена (при безвозмездном их поступлении, при обнаружении неучтенных объектов и т.п.), договорная стоимость (при долевом взносе участников в уставный капитал общества и др.). Могут быть использованы и другие виды оценок первоначальной стоимости объектов основных средств (дисконтированная стоимость, стоимость будущих денежных потоков, справедливая стоимость, экспертная оценка и др.). В связи применением различных оценок однотипных объектов их первоначальная стоимость будет неоднозначной, что прямо влияет на размер исчисляемого износа (амортизации) и уровень производственных затрат в отдельных экономических субъектах.

Не менее существенным является и тот факт, что при всем разнообразии оценок первоначальная стоимость объектов основных средств не остается неизменной на протяжении всего срока их полезного использования в случае проведения переоценки основных средств, что допускается действующими стандартами экономическим субъектам по их усмотрению. Это не только изменяет первоначальную стоимость объектов и размер производственных затрат, но и нередко используется экономическими субъектами в целях преднамеренного искажения отчетной информации. При этом отметим, что ежегодная переоценка основных средств это не только условное изменение первоначальной стоимости объектов, но и влияние на себестоимость производимой продукции, финансовый результат, приростной и совокупный собственный капитал и чистые активы экономического субъекта.

**Срок службы объектов.** В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) IAS 16 «Основные средства» и российским Положением по бухгалтерскому 6/2001 «Учет основных средств» сроки службы объектов основных средств рекомендовано экономическим субъектам устанавливать самостоятельно в зависимости от того, в течение какого периода времени

предполагается их полезное использование и, соответственно, исчисление амортизации. Указанными учетными стандартами рекомендовано принимать за основу отдельные критерии, не являющиеся обязательными при установлении организациями конкретных сроков полезного использования тех или иных объектов основных средств.

При определении сроков службы объектов основных средств в каждой организации существенную роль играют человеческий и профессиональный факторы, влияющие на установление амортизационного периода объектов и соответственно на расчетную величины износа (амортизации) объектов основных средств.

В части исчисления износа (амортизации) основных средств в российской учетной системе параллельно предписаны и применяются два способа определения сроков службы объектов основных средств:

- для целей бухгалтерского учета – в порядке, определяемом каждой организацией самостоятельно;
- для целей налогового учета – в соответствии со сроками службы отдельных амортизационных групп (десять) объектов основных средств, установленными Налоговым Кодексом Российской Федерации.

Естественно реализация на практике двух правил определения сроков службы основных средств существенно усложнила учетный процесс и его трудоемкость в части учета износа (амортизации). Потребовалось введение дополнительного обособленного учета постоянных и временных разниц между бухгалтерским и налоговым расчетом амортизации, дополнительных синтетических счетов для учета отложенных активов и отложенных налоговых обязательств и дополнительных соответствующего наименования статей в активе и пассиве бухгалтерского баланса. По нашему мнению полезность такой двойственности информации для целей бухгалтерского учета, отчетности и внешних пользователей ничтожна, в то время как согласно международных стандартов в учете и отчетности должна иметь место только полезная информация (соответствие принципу полезности).

**Способ исчисления износа (амортизации).** Существенное влияние на размер ежемесячного размера износа (амортизации) основных средств оказывает принятый организацией способ ее исчисления из числа рекомендованных действующими российским и международным стандартами по учету основных средств. В частности возможен выбор одного из четырех рекомендованных способов: линейный, уменьшающего остатка, по сумме чисел лет полезного использования и пропорционально объему продукции.

Однако это еще далеко не все вариации в системе исчисления износа (амортизации) основных средств. Так, амортизация не начисляется по мобилизационным объектам, жилищному фонду (кроме жилищного фонда, используемого в качестве доходных вложений в материальные ценности), кроме государственных (муниципальных) учреждений, по объектам основных средств некоммерческих организаций, используемым для выполнения их уставных функций, по объектам, потребительские свойства которых не изменяются (земельные уча-

стки, объекты природопользования, музейные предметы и коллекции и др.), по объектам, стоимость которых не превышает 40 тысяч рублей, по объектам, переведенным по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3-х месяцев и в период модернизации объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев, применение коэффициента ускорения или замедления.

Кроме того возможен к применению в налоговом учете один из двух предложенных Налоговым кодексом Российской Федерации методов: линейный и нелинейный, а также коэффициент ускоренной или замедленной (регрессивной) амортизации или списания стоимости вновь вводимого объекта в размере предусмотренной налоговой премии. Эти методы рекомендованы и для применения в бухгалтерском учете, чем успешно пользуются многие экономические субъекты в целях экономии труда и средств.

Теоретически трактуется, что исчисленный износ (амортизация) является собственным реальным финансовым источником долгосрочных инвестиций в основной капитал. Практически совсем наоборот, так как исчисленный износ (амортизация) средствами бухгалтерского учета и не являющаяся физически материальным или денежным носителем включается в затраты (расходы) производства. Следовательно, на эту не затратную величину уменьшается бухгалтерский доход (выручка) от продаж. Но деньги за товар от покупателей поступают в банк или в кассу организации в полном объеме и, таким образом, средства инвестиционной деятельности иммобилизуются в операционную, а при капитальных вложениях, включая формирование взрослого стада животных в составе основных средств, иммобилизация происходит в обратном порядке.

По действующему правилу затраты капитального характера учитываются обособленно от основной деятельности. В качестве обеспечения источника покрытия затрат инвестиционной деятельности целесообразно иметь обособленный источник финансового обеспечения, создаваемого за счет прибыли в пределах исчисленного износа (амортизации) основных средств, а также поступления выручки от их продажи, страховых возмещений и др. с обособленным их хранением в банке на отдельном субсчете счета «Прочие счета в банках», а в организациях их учитывать на отдельном синтетическом счете «Фонд долгосрочных инвестиций».

Изложенное свидетельствует о том, что в отношении основного капитала и источников долгосрочных инвестиций имеют место существенные неопределенности в части балансовой стоимости, сроков службы, методов исчисления износа (амортизации) основных средств, экономического назначения и содержания амортизации и источников финансового обеспечения затрат в долгосрочный капитал.

Практическое решение изложенных проблем во многом возлагается непосредственно на многочисленные экономические субъекты при существенном влиянии человеческого фактора, что приводит к различным неадекватным вариантам их решения, несостоятельности и незначительной полезности информации.

В соответствии с изложенными обоснованиями предлагается:

– не изменять восстановительную стоимость объектов основных средств в течение всего времени их производственного использования, в связи, с чем считать целесообразным отказаться от возможности их переоценки;

– не исчислять амортизацию основных средств и не считать ее элементом затрат. Однако для целей налогового учета и инвестиционного планирования сохранить исчисление износа (амортизации) основных средств с его отражением на счетах забалансового учета;

– считать основным собственным финансовым источником долгосрочных инвестиций имеющуюся у экономического субъекта чистую (неиспользованную) прибыль и другие средства инвестиционной деятельности с обособленным их учетом и хранением, не исключая возможности их временного использования для нужд операционной деятельности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации : утв. Постановлением Правительства Российской Федерации, 25 февраля 2011 г., №107.
2. ПБУ 6 / 2001 «Учет основных средств» : утв. приказом Минфина РФ, 30 марта 2001 г., № 26н.
3. МСФО 16 «Основные средства» : введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России, 25 нояб. 2011 г., № 160н

#### **IMPACT OF NON-CONTROLLING INTERESTS ON RELIABILITY AND COMPARABILITY OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS**

*J. Welc, Doctor of economics, assistant professor  
Wroclaw University of Economics, Poland*

This paper discusses selected problems with reliability and comparability of consolidated financial statements in cases where a parent company obtains control over its subsidiary without obtaining 100 % ownership in its shareholders equity. In such instances, there are two broad categories of subsidiary's shareholders: a controlling entity, which consolidates the subsidiary's financial results and net assets in its consolidated financial statements, and non-controlling interests, also known as minority interests. Figure 1 presents a hypothetical example of such shareholding structure.

Before discussing the problems with reliability and comparability of financial statements it is legitimate to emphasize the distinction between the separate and consolidated financial statements. Generally speaking, separate financial statements report financial results of a single company, while consolidated financial statements present financial results of a group of related companies, composed of a parent company and its subsidiary companies (i.e. the companies over which the parent company has a control). The consolidated financial statements report the results of a group of separate legal entities as if they are a single company.