ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Международные стандарты учета и отчетности

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЙ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Наталья Витальевна ПОНОМАРЕВА

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и статистики,
Орловский государственный аграрный университет, г. Орёл, Российская Федерация
esfira@list.ru

История статьи:
Принята 10.03.2016
Принята в доработанном виде 12.05.2016
Одобрена 06.07.2016

УДК 657.4

Аннотация

Предмет. В современных условиях предприятиям необходима эффективная стратегия развития, включающая амортизационную политику, способную мобилизовать внутренние финансовые ресурсы предприятия и активизировать его инвестиционную деятельность. Предметом исследования является амортизационная политика и ее инструменты, реализуемые на уровне предприятий Европейского Союза (ЕС), функционирующих на современном этапе.

Цели. Обобщение особенностей формирования учетной амортизационной политики предприятиями ЕС. Исходя из данной цели в статье поставлены и решены следующие задачи: рассмотрение современных концепций амортизации, представленных в зарубежной литературе; анализ основных амортизационных систем, существующих в ЕС (британская, французская, немецкая); исследование основных элементов амортизационной политики европейских предприятий.

Методология. В процессе исследования закономерностей развития механизма амортизации, амортизационной политики использованы категориальный, субъектно-объектный, системный подходы, сравнительный анализ, синтез, наблюдение и логическое обобщение.

Результаты. В результате исследования автором обобщен опыт формирования амортизационной политики европейских предприятий и выявлены отдельные проблемы учета и амортизации основных средств. Анализ существующих в зарубежной литературе теоретических подходов к повышению эффективности учетной политики предприятий позволил обобщить и систематизировать факторы, непосредственно влияющие на выбор методов учета и амортизации основных средств.

Выводы. Результаты исследования развивают теорию и практику управленческого учета на предприятии. Использование рекомендаций по совершенствованию методов и способов амортизации позволит усовершенствовать управленческий учет на предприятиях и повысить эффективность разрабатываемой амортизационной политики. Выводы исследования могут быть использованы при принятии управленческих решений и выборе методов начисления амортизации основных средств.

Ключевые слова:
амортизация, основные средства, МСФО, промышленные предприятия, ЕС

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Экономический успех государств еврозоны непосредственно зависит от конкурентоспособности и роста европейских предприятий. Для инвестирования инновации и роста предприятиям ЕС необходим доступ, как к внешнему, так и к внутреннему финансированию. Следствием несовершенства финансового рынка становится «дефицит финансирования», который может ограничить доступ предприятия к инвестициям. Во время экономических спадов и финансовых кризисов, такие финансовые факторы как залоговые ограничения и «долговой навес» усугубляют финансовые трудности, с которыми сталкиваются предприятия. Подобные проблемы, прежде всего, создают препятствия для роста и развития некоторых видов предприятий, в т.ч. стартапов, инновационных фирм, малых предприятий и предприятий высокотехнологичных отраслей промышленности. Эти предприятия создают около 60% от общего объема добавленной стоимости в частном секторе европейской экономики и предоставляют более 80% всех новых рабочих мест на протяжении последних пяти лет [1].

Продолжающийся финансовый кризис ставит перед институтами ЕС и лидерами государств-членов задачу пересмотра устоявшихся методов государственного регулирования процесса обновления основных фондов и инвестиционной деятельности. Задача поощрения инвестиционной

деятельности предприятий актуализирует совершенствование корпоративных налоговых режимов, которые играют решающую роль в стимулировании частных инвестиций. Помимо налоговых ставок, должное внимание ЕС уделяет и амортизации, поскольку она является одним из важных факторов принятия инвестиционных решений предприятий [2].

Процессы глобализации мировой экономики значительно влияют на национальные традиции бухгалтерского учета, актуализируя гармонизацию международных стандартов финансовой отчетности. ЕС встал на трудный путь углубления интеграции системы бухгалтерского учета в 2002 г. с принятием Регламента № 1606/2002 от 19 июля 2002 г. о применении Международных стандартов бухгалтерского учета[1]. Разработке унифицированных правил учета основных фондов и их сближению в ЕС придается особое значение. В условиях продолжающегося финансового кризиса изменение элементов системы амортизации, включая правила списания амортизированных основных средств и их остаточной стоимости, является одним из приоритетов европейской финансовой политики.

Тема амортизации является во всех отношениях одной из наиболее дискуссионных в бухгалтерском учете. По-прежнему исследователями не найдены единственно правильные и оптимальные виды амортизационной политики и практики. В написанной более семидесяти лет назад в 1938 г. американским профессором Генри Рэндом Хэтфилдом статье «What They Say about Depreciation?» («Что они говорят об амортизации?»), приводится тридцать шесть различных подходов или процедур, связанных с амортизацией основных средств [3]. Десятилетия, прошедшие с момента публикации этой статьи, не привели к консолидации идей и взглядов исследователей, а, скорее, умножили имеющиеся подходы к амортизации. В результате и современные исследования проблем амортизации не лишены значительной доли полемики. В частности, учету основных средств и их амортизации посвящено немало трудов отечественных и зарубежных ученых. Среди них можно отметить работы Агошковой Н.Н.[2], Горюновой Н.Н.[3], Кружковой И.И. [4], Козырь Н.С. и Полиди А.А. [5], Brabete V. и Dragan C. [6], Christie A.A. и Zimmerman J.L. [7], Radu D. и Marius D. [8], Samara S. [9], Zinkeviciene D. и Vaisnoraite G. [10] и др., однако, отдельные вопросы, посвященные формированию амортизационной политики в условиях европейской интеграции, имеют дискуссионный характер. Это и обусловило выбор цели нашего исследования.

Согласно экономической теории, амортизация (от лат. Amortisatio – погашение) – это исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования [4, с. 230–231]. Несмотря на то, что амортизационная политика – это часть учетной политики предприятия, ее основное назначение состоит в управлении размерами амортизационного фонда, т.е. денежными средствами, накопленными за счет амортизационных отчислений и предназначенными для восстановления изношенных основных средств и приобретения новых.

В современной доктрине существуют различные взгляды на содержание амортизации, проявившиеся в сложившихся в зарубежной литературе основных концепциях [8]:

1. Концепция экономическая, в соответствии с которой амортизация относится к ежегодным потерям в стоимости активов с течением времени из-за их физического износа. Амортизация, таким образом, относится к ожидаемой продолжительности жизни (экономической жизни) актива [11, с. 65]. Амортизация – обязанность предприятия сохранять первоначальную стоимость капитала с целью его защиты от возможных убытков.

2. Концепция финансовая, в соответствии с которой в процессе амортизации постепенно восстанавливаются инвестиции в материальные и нематериальные активы, в результате вклада этих активов в получение добавленной стоимости. И если финансовая концепция амортизации рассматривает амортизационные отчисления в качестве инвестиционных ресурсов, то налоговая рассматривает их увеличение для использования в инвестиционном процессе.

3. Концепция учетная, главной целью которой является полное отражение на бухгалтерских счетах процесса начисления и учета амортизации. Амортизационные отчисления – это систематически распределяемая амортизируемая стоимость актива в течение срока его полезного использования.

Обобщая данные концепции, можно заключить, что амортизация является процессом систематического присвоения суммы амортизируемого актива в течение срока его полезного использования с целью получения инвестиционных ресурсов и/или

[1] URL: goo.gl/K5aIKX

[2] *Агошкова Н.Н.* Развитие методики учета собственных источников финансирования воспроизводства основных средств // Финансы и кредит. 2012. № 18. С. 68–73.

[3] *Горюнова Н.Н.* Комплексная оценка амортизационной политики // Все для бухгалтера. 2009. № 12. С. 27–30.

компенсации необратимого обесценения в результате использования актива под влиянием природных факторов, технического прогресса и т.д.

Наблюдаемая в последние десятилетия трансформация взглядов на сущность амортизации, характеризующаяся переходом от «затратного» порядка определения амортизации к процессу формирования реального денежного фонда (И.И. Веретенникова [12, с. 22], В.Ф. Палий [13, с. 97], В.Ю. Будавей [14, с. 184] и др.), способствует трактовке амортизации как собственных финансовых ресурсов предприятия. Амортизации, в таком случае подлежат «доходы» в широком смысле их толкования. Невыгодным становится накопление основных средств, используемых неэффективно, а их обновление ведет к получению серьезных финансовых выгод. Это позволяет рассматривать амортизацию как фактор стимулирования инвестиционной деятельности предприятия в целях модернизации производственных мощностей [15, с. 156].

Проблема амортизации, в сущности, сводится к трем вопросам. Первый: какие основания (критерии) мы должны использовать для измерения износа? Должно ли это быть связано с израсходованными средствами, или амортизация должна приблизить некоторую меру текущей стоимости активов, которые были использованы? Второй: как долго мы должны пытаться выделить эти затраты; что такое срок службы актива? Третий: какую модель списания в течение срока службы мы должны использовать? Таким образом, можно выделить следующие элементы формирования амортизационной политики: критерии отнесения объектов к основным средствам, оценка первоначальной (восстановительной) стоимости объекта, методы исчисления амортизации [5, с. 27–30].

Для оценки амортизации практика учета использует несколько критериев, таких как продолжительность жизни актива, объем производственной деятельности, процентная ставка и т.д.

В соответствии с данными критериями могут быть выделены несколько методов амортизации. Наиболее известны линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (МСФО 16)[4] указано, что амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости и распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Независимо от выбранного метода, он должен привести к систематическому и рациональному распределению амортизируемой стоимости в течение ожидаемого экономического срока службы актива. Метод начисления амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления предприятием будущих экономических выгод от объектов основных средств (табл. 1). Используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда происходит изменение ожидаемого характера потребления этих будущих экономических выгод. МСФО не дают никаких указаний по поводу выбора механизмов начисления амортизации. Выбор экономически оправданного метода находится в компетенции компании. На протяжении всего срока полезной службы актива методика начисления амортизации может изменяться и пересматриваться для текущего и будущего периодов.

На практике существуют две основные категории методов амортизационных отчислений, а именно: методы, основанные на времени использования основных средств, и соответственно, методы, основанные на их реальном физическом износе.

1) Методы амортизации, основанные на времени.

В зарубежной литературе по бухгалтерскому учету выделяются линейный метод и методы ускоренной амортизации (в англо-саксонской литературе); метод нисходящего остатка, кумулятивный метод и т.п. считаются методами, основанными на времени [16].

Линейный метод. Согласно этому способу амортизация начисляется в зависимости от времени, а не результата использования основного средства. Метод широко используется в практике европейских предприятий из-за своей простоты [9]. При линейном методе сумма начисленной амортизации за месяц рассчитывается как произведение его первоначальной (либо восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного имущества.

Дегрессивный метод. Дегрессивные методы начисления амортизации, часто называемые в зарубежной литературе «ускоренными методами, основанными на течении времени» [9], требуют включения в расходы более высокого износа, в течение начального периода использования актива, по сравнению с дальнейшей амортизацией. Экономическое обоснование для этих методов состоит в том, что активы имеют большой запас прочности (емкость службы) в первые годы жизни, и

[4] «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

затраты на техническое обслуживание будут возрастать по мере использования актива.

2) Метод амортизации, основанный на реальном физическом износе объекта основных средств в результате использования.

Согласно международным стандартам[5], амортизация не обязательно должна быть основана на продолжительности жизни актива. Годовая амортизация может начисляться в зависимости от количества единиц, произведенных с помощью этого актива в течение одного года; здесь могут быть использованы некоторые физические показатели, характерные для анализируемого актива. Этот метод особенно часто используется для тех активов, которые обесцениваются быстрее, чем при обычном использовании (старении) по истечении определенного времени.

3) Другие методы начисления амортизации.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» не выделяет иных методов амортизации. В этой связи предприятиями в ЕС (в зависимости от их резидентства и отношения к той или иной амортизационной системе) используются различные методы амортизации [9]: метод записи в момент вывода актива включает отнесение стоимости актива на расходы при его выводе из эксплуатации; при использовании метода записи в момент замены основные средства учитываются не по их первоначальной стоимости, а на дату замены активов; метод начисления амортизации по однородным группам: рассчитывается сумма подобных (однородных) активов по сравнению с группой, которая объединяет разнородные активы. Отправной точкой для начисления амортизации является остаточная стоимость отдельных активов, частей группы активов.

В настоящее время элементом национальных систем бухгалтерского учета являются Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», Регламент № 1606/2002[6], IV и VII Директивы Комиссии ЕЭС по финансовой отчетности[7]. Процесс внедрения МСФО в ЕС активизировался более 10 лет назад. После принятия Регламента № 1606/2002 все листинговые компании из стран ЕС должны соблюдать требования МСФО при подготовке консолидированной финансовой отчетности. Применение МСФО компаниями, ценные бумаги которых не обращаются на бирже, и на отдельную (т.е. неконсолидированную) отчетность в ЕС разрешается. Финансовые и контрольные органы стран-членов ЕС разрабатывают стандарты бухгалтерской отчетности для отдельных отраслей хозяйствования на основе МСФО. Национальное законодательство этих стран ЕС не должно противоречить МСФО, Регламенту и Директивам.

Отчет, подготовленный АССА[8] подтверждает вывод об изменениях в учетной политике европейских компаний с 2005 г. При этом существуют статистически убедительные доказательства, что в ЕС по-прежнему используется национальная учетная практика, существовавшая до появления МСФО. Классификация стран по их практике внедрения и использования МСФО возможна в соответствии с двумя моделями – «англо-американской» моделью и моделью «материковой Европы». «Материковые» компании в ЕС гораздо более серьезно изменили свою учетную политику после перехода на МСФО [17, с. 311–316].

Оценка основных средств во многих странах ЕС идентична. Методология учета основных средств предусмотрена МСФО 16. Пункт 30 МСФО устанавливает, что после признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.

Далее мы рассмотрим *британские, французские и немецкие системы амортизации*, подчеркнув различия между ними.

В *британской системе* любой актив, который имеет ограниченный срок службы, должен быть учтен в целях амортизации. К основным активам относятся активы, постоянно используемые предприятием в течение продолжительного периода времени. К материальным («осязаемым») основным активам (tangible fixed assets) относятся основные активы, которые имеют физическое воплощение. В основе решения о распределении амортизации по отчетным

[5] См. МСФО 16 «Основные средства», МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введены в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н), МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н).

[6] Регламент Европейского Парламента и Совета Европейского Союза 1606/2002 от 19 июля 2002 г. «О применении международных стандартов бухгалтерского учета».
URL: http://docs.pravo.ru/document/view/22027596/21383512/

[7] См. IV Директиву «Об унификации форм отчетности и правил их аудирования», принятую 27.07.1978 г. и VII Директиву «О принципах составления консолидированной бухгалтерской отчетности» от 13.07.1983 г.

[8] ACCA. Research report 124 - International Variations in IFRS Adoption and Practice.
URL: http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial-reporting/rr-124-001.pdf

периодам лежат решения менеджмента предприятия. Так, при принятии решения о неверности исходной оценки срока службы основного средства, недоамортизированная часть стоимости данного основного средства списывается за пересмотренный остаток срока службы. При устаревании основного средства и принятии решения о недостаточности амортизированных средств на полное восстановление его стоимость снижается до его расчетной восстановительной стоимости, списываемой затем за оставшуюся часть срока службы данного основного средства.

Большинство британских предприятий используют линейный метод амортизации [14]. Для большей части крупных предприятий использование методов амортизации в зависимости от времени использования объекта основных средств с использованием рыночной стоимости в этом отношении является скорее исключением. Тем более, что в соответствии с законодательством земля и здания подлежат периодической переоценке. В целом, британские компании, как правило, переоценивают земельные участки, а не здания и технические установки (потому что они обязаны выкупить их на основании их учетной стоимости). Кроме того, несмотря на то, что в практике бухгалтерского учета считается принципиальным, что актив не может быть обесценен на сумму выше справедливой стоимости, в Великобритании не осуществляют годовую инвентаризацию этой категории активов. Следовательно, британское предприятие может начислять амортизацию по более высокой стоимости, чем справедливая стоимость.

Стандарты бухгалтерского учета во Франции разрабатываются Национальным советом по бухгалтерскому учету (Conseil national de la comptabilite – CNC). Национальный план счетов (Plan Comptable General – PCG) – это документ, содержащий унифицированный план счетов, стандартные формы бухгалтерской отчетности, инструкции и рекомендации по ее составлению, а также по заполнению и представлению счетов и примечаний к ним. Во Франции предприятиями используется преимущественно прямолинейный метод амортизации, но ликвидационная стоимость при этом не указывается [18, с. 70]. Коммерческая амортизация по индивидуальным счетам во Франции включается в результат по обычным операциям, тогда как дополнительные суммы амортизации в целях налогообложения включаются в состав экстраординарных операций. При консолидации, как правило, отображается только коммерческая амортизация. Во Франции разрешено использовать метод ускоренного списания стоимости. Амортизационная политика предприятий закрепляется в учетной политике, принимаемой ежегодно, и реализуется, как и в большинстве стран, в двух направлениях учета – бухгалтерском и налоговом – амортизируемых объектов основных средств и нематериальных активов.

Все правила, регулирующие вопросы ведения учета и составления финансовой отчетности в Германии, содержатся в так называемом Торговом кодексе Германии (HGB: Handelsgesetzbuch). В Германии, в отличие от Франции, переоценка основных средств не допускается. В законодательстве Германии не предусмотрено конкретных единых методов амортизации. На практике чаще всего применяются линейный метод и метод уменьшения остатка, а также сочетание этих методов. Сроки службы активов, как правило, устанавливаются по специальным отраслевым налоговым таблицам [19].

Исследование национальных различий в практике бухгалтерского учета, связанных с амортизацией основных средств, обусловлено разными подходами к оценке основных средств, подлежащих амортизации, и способам распределения стоимости в течение экономической жизни актива [6]. Характерными чертами всех амортизационных систем в ЕС являются целенаправленность и мобильность [20]. Наиболее часто используемым европейскими предприятиями методом амортизации является линейный метод (до 87% предприятий), который применяется наряду с амортизационной премией. Данная премия послужила заменой упраздненной инвестиционной льготы. В связи с чем снижение инвестиций в собственный капитал в пик кризиса варьировалось в ЕС от 2% (в Польше) до 59% (в Греции), с более выраженным снижением спроса в странах, наиболее пострадавших от кризиса. Во многих государствах-членах, уровень инвестиций частично восстановился, но они по-прежнему намного ниже докризисных уровней[9]. В то время как резко снизились инвестиции во все классы активов, особенному сокращению подверглись инвестиции в транспортные средства и здания. На рис. 1 приведены докризисные показатели амортизационных отчислений в ЕС по типам амортизируемого имущества. В настоящее время на предприятиях отмечается снижение доли амортизационных отчислений в себестоимости продукции. Отсутствие соответствия восстановительной стоимости основных средств и их рыночного потенциала может стать препятствием для формирования эффективной амортизационной политики в условиях инфляции.

[9] См. Financial structure and profitability of European companies (October 2014). Bank for the Accounts of Companies Harmonized.; German enterprises' profitability and financing in 2012. Deutsche Bundesbank. Monthly Report December 2013. URL: https://www.bundesbank.de

За последние несколько лет интеграционными институтами ЕС и национальными правительствами разработан комплекс мер, цель реализации которых – стимулирование ускоренной амортизации и рост инвестиций в модернизацию основных фондов [21].

В процессе дальнейшей гармонизации стандартов бухгалтерского учета в ЕС предстоит ликвидировать некоторые пробелы нормативного регулирования. Так, в настоящее время в соответствии с МСФО 16 переоценка основных средств возможна в случае надежной оценки справедливой стоимости объекта основных средств. При этом возникает вопрос: как определить справедливую стоимость? Национальным законодательством стран ЕС данный вопрос не урегулирован. В некоторых странах ЕС с развивающимися рынками определение справедливой стоимости некоторых объектов основных средств объективно затруднено. В результате этого многие европейские предприятия подходят к расчету справедливой стоимости субъективно, что ведет к завышению или занижению стоимости их активов. Представляется, что решение данной проблемы возможно путем разработки и принятия нормативного правового акта, устанавливающего перечень критериев определения активных рынков для целей формирования справедливой стоимости актива.

При этом главной проблемой учета и амортизации является то, что менеджеры предприятия все еще зачастую воспринимают амортизацию как простой элемент затрат. Принципиальные разногласия при определении функций амортизационных отчислений возникают связи с тем, что менеджеры предприятий, ответственные за формирование учетной политики, не учитывают финансовый (инвестиционный) аспект амортизации [3] – амортизационные отчисления редко рассматриваются руководством в качестве инвестиционных ресурсов. При разработке учетной политики не всегда учитывается бизнес-среда предприятия как комплекс внешних и внутренних факторов и, следовательно, руководством упускаются потенциальные возможности учета и амортизации основных средств в зависимости от стратегических целей предприятия.

Следует отметить, что число научно-исследовательских работ, посвященных особенностям и проблемам формирования учетной политики довольно велико. В зарубежной экономической литературе выделяются различные *факторы, которые влияют на учетную политику предприятия*, и в связи с этим подвергаются анализу и контролю со стороны его руководства и менеджмента, а также иных заинтересованных лиц. В частности, факторы и цели использования того или иного метода учета и амортизации изучались различными европейскими исследователями.

Так, М. Станфорд Харрис (Harris) классифицирует основные экономические факторы, которые могут повлиять на учетную политику предприятия, следующим образом: «конкурентная среда»; мотивация, обусловленная планируемой выгодой от раскрытия информации; размер компании [цит. из 22]. В свою очередь Р. Крейг и Дж. Дига (1998) в своем исследовании также указывают на размер компании как определяющий фактор при выборе методов учета и амортизации [23]. Размер компании и рентабельность, как решающие факторы, влияющие на формирование учетной политики, обозначили Тан, Тауэр, Хэнкок и Таплин (2002) [24].

Д. Херрманн и У. Томас (Herrmann D., Thomas W.) в число основных факторов, которые могут повлиять на учетную политику предприятия, включают: резидентство, отрасль хозяйствования, размер компании и условия листинга фондовой биржи [цит. из 25]. Помимо этих факторов Н.Б. Николс и Д.Л. Стрит (N.B. Nichols и D.L. Street) выделяют также «уровень защиты инвесторов», гарантируемый национальным законодательством [22, с. 60].

Некоторые исследования зарубежных авторов посвящены влиянию отдельных методов амортизации на результаты деятельности предприятий. Так, А. Кристи и Дж. Циммерман (1994) исследовали влияние амортизации основных средств на итоги работы предприятия и пришли к выводу, что выбор метода амортизации имеет наибольшее влияние на эффективность хозяйственной деятельности [7, с. 540]. Важным источником воспроизводства основных средств является прибыль, за счет которой финансируется строительство, реконструкция, модернизация, достройка, дооборудование объектов основных средств[10]. Процесс формирования прибыли «проявляет» эффективность амортизации как финансового источника процесса накопления. Последняя в классическом понимании является ориентиром инвестиционного процесса предприятия и обусловлена величиной затрат и их структурой, а также объемом реализации продукции. Несмотря на то, что рост амортизационных отчислений как элемента производственных затрат предприятия автоматически влечет уменьшение размера прибыли, чаще всего ухудшение финансово-экономических показателей деятельности предприятия не является его направленностью. Показатель амортизационных отчислений – результат деятельности руководства предприятия, направленной на рост и улучшение качественных характеристик основного капитала. Эффективная амортизационная политика, как результат, приводит к улучшению финансового

[10] *Агошкова Н.Н.* Развитие методики учета собственных источников финансирования воспроизводства основных средств // Финансы и кредит. 2012. № 18. С. 70–72.

состояния фирмы. П.М. Хили (P.M. Healy) (1985), Л. Салвиетти и Н. Смит (L. Salvietti and N.R. Smith) (2008) в разное время исследовали проблемы максимизации прибыли промышленных предприятий в контексте оптимизации затрат и пришли к выводу, что руководство предприятий может в определенном отчетном периоде выбрать в качестве цели учетной политики увеличение или снижение (фиксацию) прибыли (если прибыль остается ниже минимального уровня, бонусы руководству не выплачиваются) [цит. из 10]. Соответственно, выбор рационального в каждом конкретном случае метода учета и амортизации основных средств зависит от целей учетной политики. В. Аштами и Дж. Тауэр (2006) пришли к выводу, что предприятия, которые используют методы учета, «увеличивающие прибыль», характеризуются более низким уровнем финансового левереджа, а также низкой концентрацией собственности и большим инвестиционным потенциалом [26].

Обобщая существующие подходы, системный подход к учетной политике основных средств, раскрывающей основные факторы выбора методов учета и амортизации, можно представить схематически (рис. 2).

На рис. 2 представлена модель, предложенная И. Сиедшлагом (I. Siedschlag). Она показывает отношение между различными методами учета и амортизации основных средств, а также внутренней и внешней средой предприятия в учетной политике, целью которой является «увеличение» или «снижение» прибыли. К внутренним факторам относятся финансовые и человеческие факторы окружающей среды, а к внешним – экономические и технологические факторы. В группе финансовых факторов наиболее важными являются финансовый леверидж и максимизация стоимости компании. К экономическим факторам относятся текущие социально-экономические условия, размер компании, уровень рентабельности предприятия и отрасли. Технологические и человеческие факторы играют важную роль в развитии учета основных средств. Они связаны с потребностями пользователей информации бухгалтерского учета и ожиданиями менеджмента. Финансовые факторы непосредственно влияют на выбор руководством учетной политики, направленной на «увеличение» прибыли (на рис. 2 – 1 альтернатива), т.е. путем учета основных средств по стоимости приобретения с фиксацией минимально возможной стоимости и с использованием линейного метода амортизации. Линейный метод позволяет включать суммы, связанные с изменениями стоимости активов в их стоимость, и таким образом отражать более низкие расходы в отчетном периоде, что приводит к повышению прибыли предприятия. Технологические факторы влияют на выбор учета и амортизации основных средств, направленных на увеличение прибыли, в то время как влияние человеческих и экономических факторов мотивирует руководство предприятия к использованию комплекса методов амортизации, приводящей к уменьшению прибыли.

Все перечисленные факторы обладают широко разветвленными связями и могут оказывать разнонаправленное воздействие на принятие управленческих решений в части выбора целей и инструментов учетной политики предприятия. Учет данных факторов будет способствовать наиболее правильному выбору основных методов учета и амортизации основных средств руководством предприятия.

Обобщим результаты проведенного исследования. Наличие ряда амортизационных систем в странах ЕС приводит к различиям в методологии учета и амортизации основных средств и, соответственно, в размере амортизационных отчислений, отражающихся в годовой отчетности европейских предприятий, обусловливая невозможность использования единообразного методического подхода для оценки их финансового положения. Большинство проблем, возникающих в учетной практике, является результатом несовершенной национальной нормативной базы, разработанной на основе МСФО, которая в настоящий момент не в полной мере адаптирована к реалиям национальных экономик и традиций учета стран ЕС. К одной из главных проблем учета и амортизации основных средств в ЕС, выявленных в результате проведенного анализа, можно отнести преимущественную распространенность затратного подхода к амортизации – амортизационные отчисления зачастую воспринимаются как простой элемент затрат, а при разработке учетной политики не учитываются экономический, финансовый и инвестиционный аспекты амортизации.

Выбор руководством предприятия наиболее эффективного способа обновления основных фондов должен зависеть от факторов бизнес-среды предприятия и соответствовать его стратегии долгосрочного развития. При этом главными элементами амортизационной политики предприятия должны стать: разработанная и утвержденная методика переоценки основных фондов и начисления амортизации, направленная на ускоренное обновление основных фондов; система мониторинга и контроля за использованием амортизационных средств. Формирование и реализация амортизационной политики, соответствующей данным требованиям, предоставит предприятиям гарантированные источники инвестиций и станет важнейшим фактором роста и развития.

Таблица 1

Особенности амортизации основных средств в МСФО 16

Table 1

Specifics of fixed assets depreciation in IAS 16

Характеристика	Описание
Метод начисления	Линейный; метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции (п. 62 МСФО 16)
Постоянность применения метода	Должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения будущих экономических выгод, должен быть изменен (п. 61 МСФО 16)
Определение срока полезного использования	Производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами (п. 57 МСФО 16)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Особенности переоценки основных средств в некоторых странах ЕС

Table 2

Specifics of fixed assets revaluation in some EU countries

Страна	Условия переоценки
Великобритания	Четкой процедуры переоценки основных средств законодательством не установлено. Предприятия в большинстве случаев используют восстановительную стоимость
Испания	Законодательство предусматривает право предприятия увеличивать стоимость основного средства в соответствии с лимитами, установленными законом. Данное увеличение подлежит списанию за счет резерва по переоценке
Франция	Переоценка внеоборотных активов может быть отображена в учете. При этом отражению прибыли от увеличения стоимости сопутствует налог на прибыль с доходов
Швейцария	Основные средства за некоторыми исключениями подлежат оценке по первоначальной стоимости приобретения. При этом вычитается амортизация без права переоценки

Источник: авторская разработка

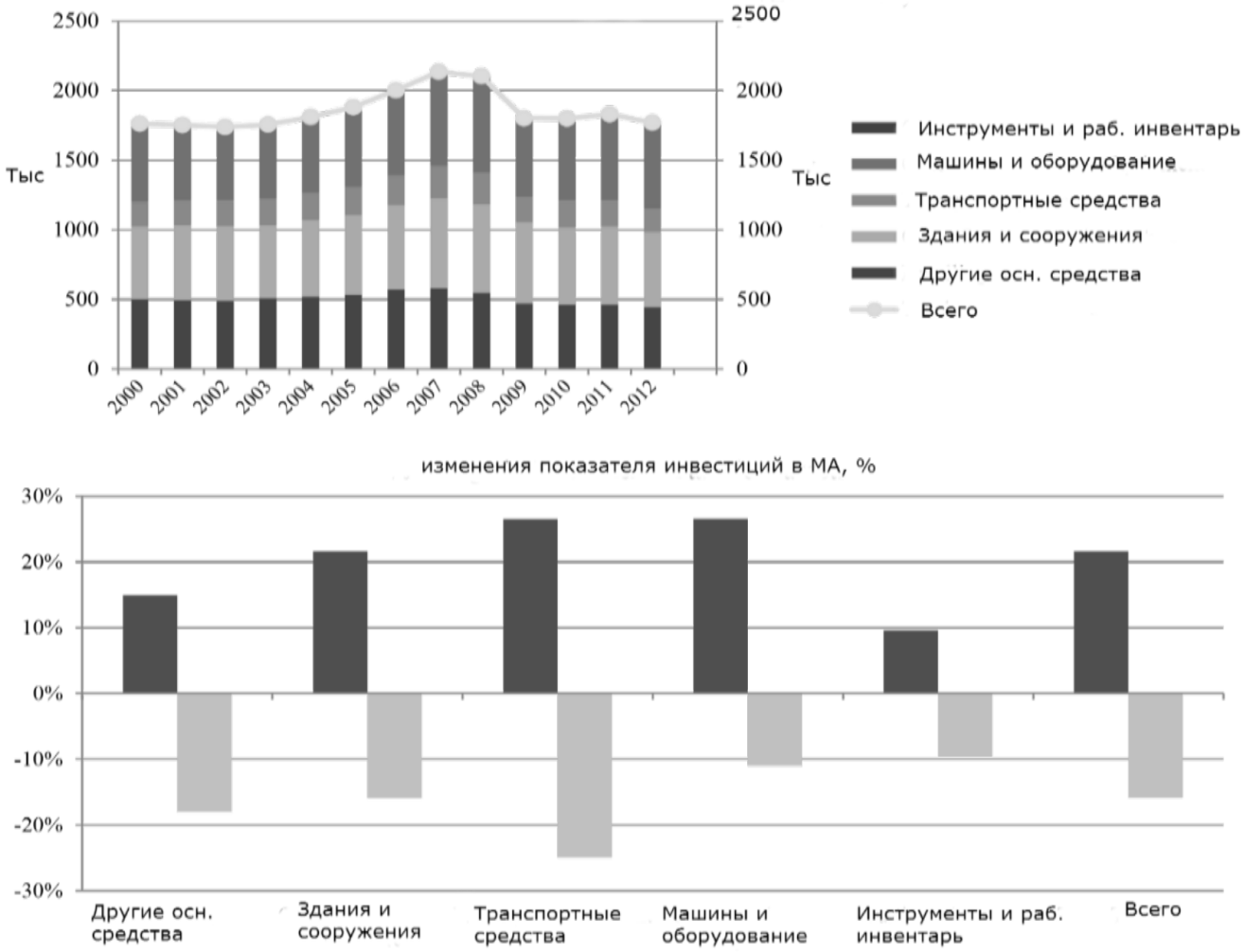
Source: Authoring

Рисунок 1

Динамика показателей инвестиций в материальные активы, 2000–2012 гг., тыс. евро

Figure 1

Changes in investment in tangible assets, 2000–2012, thous. euro



Источник: [1]

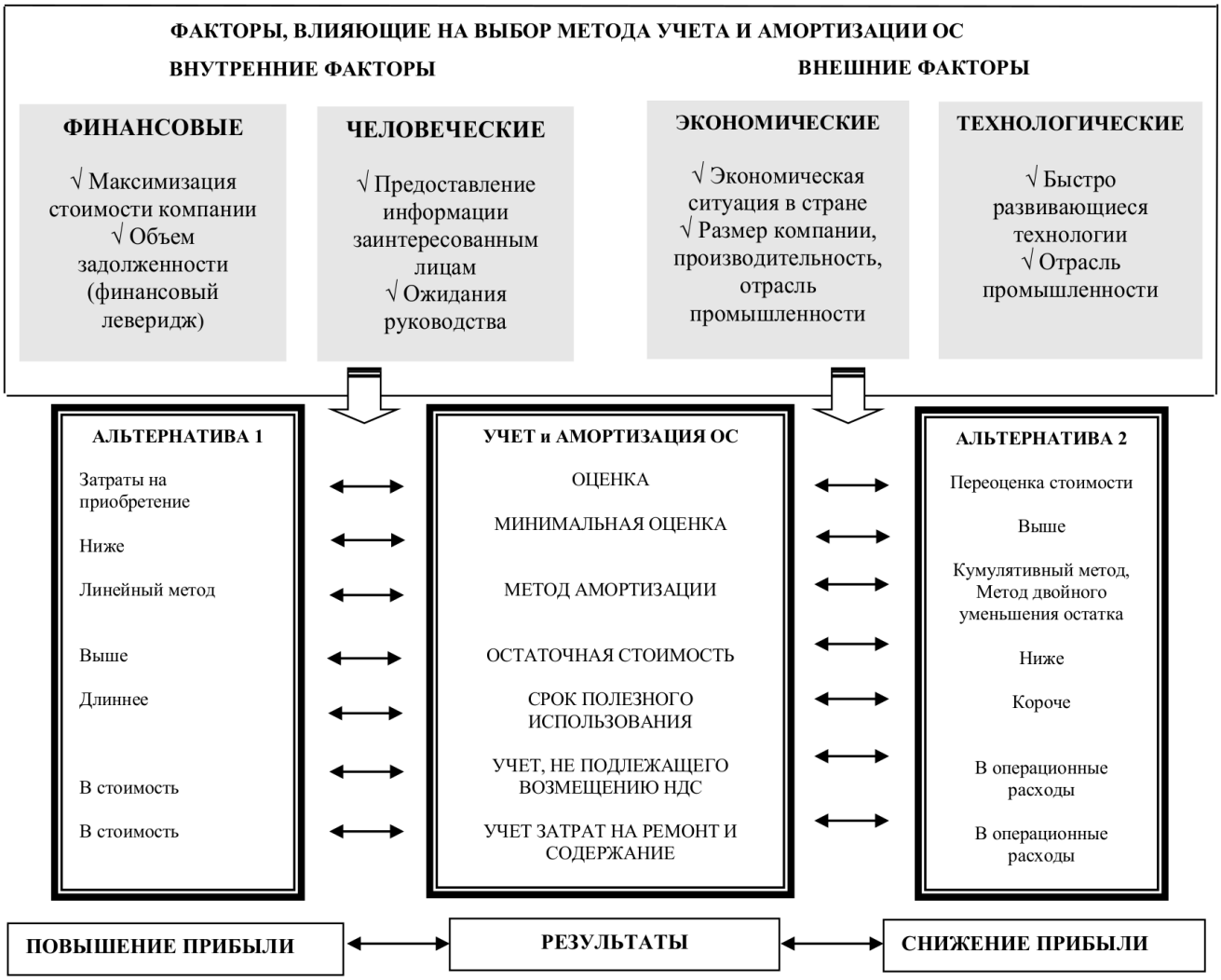
Source: [1]

Рисунок 2

Отношение между различными методами учета и амортизации основных средств и факторами, влияющими на их выбор и прибыль

Figure 2

Relationship between different methods of fixed assets accounting and depreciation and factors influencing their choice and profit



Источник: [10]

Source: [10]

Список литературы

1. *Siedschlag I., O'Toole C., Murphy G., O'Connell B., Kay N.* Firm Heterogeneity, Access to External Financing and Firm Growth. URL: http://urlid.ru/ap3b.

2. *Chang W.N.* Effects of tax depreciation rules on firms' investment decisions in an inflationary phase: comparison of net present values in selected OECD countries // CESifo Working Paper. 2001. № 528.

3. *Davidson S.* The Meaning of Depreciation. URL: http://urlid.ru/aoa6.

4. *Кружкова И.И.* Историческая трактовка понятия амортизации и влияние амортизации на инвестиционный капитал экономического субъекта // Science Time. 2015. № 5(17). С. 229–232.

5. *Козырь Н.С., Полиди А.А.* Теоретические основы управления капитализацией на основе реструктуризации // TERRA ECONOMICUS. 2008. Т. 6. № 3-2. С. 128–130.

6. *Brabete V., Dragan C.* The transition to IFRS: Accounting difficulties concerning the amortization of the non-current assets // Revista Tinerilor Economisti (The Young Economists Journal). 2007. Vol. 1. Iss. 9S. URL: http://econpapers.repec.org/article/aiorteyej.

7. *Christie A.A., Zimmerman J.L.* Efficient vs. Opportunistic Choice of Accounting Procedures: Corporate Control Contests // The Accounting Review. 1996. Vol. 69. P. 539–560.

8. *Danciu Radu, Deac Marius.* Issues related to the accounting treatment of the tangible and intangible assets depreciation. URL: http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2011/n2/069.pdf.

9. *Samara S.* National and International Methods of Fixed Assets Depreciation. URL: http://feaa.ucv.ro/AUCSSE/0038v2-012.pdf.

10. *Zinkeviciene D., Vaisnoraite G.* Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: Theoretical approach // European Scientific Journal. 2014. Special Edition. P. 198–208.

11. *Старкова Н.О.* Перспектива интеграции России с ЕС // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). 2010. № 32. С. 63–71.

12. *Веретенникова И.И.* Амортизация и амортизационная политика. М.: Финансы и статистика, 2005. 192 с.

13. *Палий В.Ф.* О новом плане счетов бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 97–101.

14. *Будавей В.Ю.* Воспроизводство основного капитала в США: Проблемы амортизации и использования. М.: Мысль, 1966. 246 с.

15. *Никулина О.В.* Формирование инновационного потенциала промышленных предприятий и его превращение в инновационный капитал / Сборник трудов Международной научно-экономической конференции им. академика П.П. Маслова. 2013. Т. 1. С. 152–161.

16. *Langot J.* Comptabilité anglo-saxonne – normes, mécanismes et documents financiers. Paris, Economic Publishing House, 2002.

17. *Пономарева Н.В.* Тенденции и современное состояние международной практики внедрения международных стандартов финансовой отчетности // Научное обозрение. 2015. № 15. С. 311–316.

18. *Соколов Я.В., Семенова М.В.* Бухгалтерский учет во Франции // Бухгалтерский учет. 2000. № 5. С. 69–77.

19. *Crampton A., Dorofeyev S., Kolb S., Meyer-Hollatz W.* European comparison: UK & Germany. The main differences between UK and German accounting practice. Deloitte&Touche. URL: http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/uk_ger.pdf.

20. *Dobiš J., Víghová A.* Depreciation under the law of the Slovak Republic and its recent changes in response to the ethical aspects of public finance. URL: https://www.mruni.eu/upload/iblock/3ad/005_dobis_vighova.pdf.

21. *De Laet J.-P.* European Commission Project on Effective Tax Rates. MENA-OECD WG3 meeting. January 2009. URL: https://www.oecd.org/mena/competitiveness/42051558.pdf.

22. *Nichols N., Street D.* The relationship between competition and business segment reporting decisions under the management approach of IAS 14 Revised // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. 2007. Vol. 16. Iss. 1. P. 51–68.

23. *Craig R., Diga J.* Corporate Accounting Disclosure in ASEAN // Journal of International Financial Management and Accounting. 1998. Vol. 9. Iss. 3. P. 246–274.

24. *Tan C.W., Tower G., Hancock P., Taplin R.* Empires of the Sky: Determinants of Global Airlines' Accounting-Policy Choices // The International Journal of Accounting. 2002. Vol. 37. P. 277–299.

25. *Jebaraj S., Saravanan M.B., Marathamuthu M.S.* A Study of Segment Reporting Practices: A Malaysian Perspective // The Journal of Applied Business Research. 2010. Vol. 26. No. 3. P. 39–42.

26. *Ashtami W.E., Tower G.* Accounting-Policy Choice and Firm Characteristics in the Asia Pacific Region: An International Empirical Test of Costly Contracting Theory // The International Journal of Accounting. 2006. Vol. 41. P. 1–21.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

International Standards of Accounting and Reporting

DEPRECIATION POLICY OF ENTERPRISES IN THE EUROPEAN UNION

Natal'ya V. PONOMAREVA

Orel State Agrarian University, Orel, Russian Federation
esfira@list.ru

Article history:
Received 10 March 2016
Received in revised form
12 May 2016
Accepted 6 July 2016

Keywords: depreciation, fixed assets, IFRS, industrial enterprise, EU

Abstract

Importance In modern conditions, enterprises need an effective development strategy, including the depreciation policy enabling to mobilize internal financial resources of the enterprise and strengthen its investment activities. The article considers the depreciation policy and its instruments implemented at the enterprise level of the European Union (EU) at the present stage.

Objectives The aim of the study is to generalize the specifics of the depreciation policy of the EU enterprises. Based on the objective, I set the tasks to research the modern concepts of depreciation existing in foreign literature; to analyze major depreciation systems in the EU (British, French, and German); to review the main elements of amortization policy of European enterprises.

Methods The study employs categorical, subject-object and systems approaches, the comparative analysis, synthesis, observation and logical generalization.

Results The paper summarizes the experience of European enterprises in depreciation policy formation and reveals certain problems of fixed assets accounting and depreciation. The analysis of theoretical approaches to improving the efficiency of accounting policy enabled to systematize factors directly influencing the choice of methods for fixed assets accounting and depreciation.

Conclusions and Relevance The findings may help develop the theory and practice of enterprise management accounting. The recommendations for improving the techniques and methods of depreciation will enable to perfect management accounting at enterprises and efficiency of their depreciation policy.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Siedschlag I., O'Toole C., Murphy G., O'Connell B., Kay N. Firm Heterogeneity, Access to External Financing and Firm Growth. Available at: http://urlid.ru/ap3b.
2. Chang W.N. Effects of tax depreciation rules on firms' investment decisions in an inflationary phase: comparison of net present values in selected OECD countries. *CESifo Working Paper*, 2001, no. 528.
3. Davidson S. The Meaning of Depreciation. Available at: http://urlid.ru/aoa6.
4. Kruzhkova I.I. [Historical interpretation of the concept of depreciation and the effect of depreciation on the investment capital of an economic entity]. *Science Time*, 2015, no. 5, pp. 229–232. (In Russ.)
5. Kozyr' N.S., Polidi A.A. [Theoretical basis of capitalization management on the basis of restructuring]. *TERRA ECONOMICUS*, 2008, vol. 6, no. 3-2, pp. 128–130. (In Russ.)
6. Brabete V., Dragan C. The transition to IFRS: Accounting difficulties concerning the amortization of the non-current assets. *Revista Tinerilor Economisti* (The Young Economists Journal), 2007, vol. 1, iss. 9S. Available at: http://econpapers.repec.org/article/aiorteyej.
7. Christie A.A., Zimmerman J.L. Efficient vs. Opportunistic Choice of Accounting Procedures: Corporate Control Contests. *The Accounting Review,* 1996, vol. 69, pp. 539–560.
8. Danciu Radu, Deac Marius. Issues related to the accounting treatment of the tangible and intangible assets depreciation. Available at: http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2011/n2/069.pdf.
9. Samara S. National and International Methods of Fixed Assets Depreciation. Available at: http://feaa.ucv.ro/AUCSSE/0038v2-012.pdf.

10. Zinkeviciene D., Vaisnoraite G. Factors affecting the choice of tangible fixed asset accounting methods: Theoretical approach. *European Scientific Journal*, 2014, Special Edition, pp. 198–208.

11. Starkova N.O. [Prospects for Russia's integration with the EU]. *Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta (RINKh) = Vestnik of Rostov State University of Economics*, 2010, no. 32, pp. 63–71. (In Russ.)

12. Veretennikova I.I. *Amortizatsiya i amortizatsionnaya politika* [Depreciation and amortization policy]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2005, 192 p.

13. Palii V.F. [On the new Chart of Accounts]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1999, no. 12, pp. 97–101. (In Russ.)

14. Budavei V.Yu. *Vosproizvodstvo osnovnogo kapitala v SShA: Problemy amortizatsii i ispol'zovaniya* [The reproduction of fixed capital in the United States: Problems of use and depreciation]. Moscow, Mysl' Publ., 1966, 246 p.

15. Nikulina O.V. *Formirovanie innovatsionnogo potentsiala promyshlennykh predpriyatii i ego prevrashchenie v innovatsionnyi kapital. V kn.: Sbornik trudov Mezhdunarodnoi nauchno-ekonomicheskoi konferentsii im. akademika P.P. Maslova* [Formation of innovative potential of industrial enterprises and its transformation into innovative capital. In: Proceedings of International Scientific Conference named after Academician P.P. Maslov]. Emden, Verein Wissenschaftliche Welt, 2013, vol. 1, pp. 152–161.

16. Langot J. Comptabilité anglo-saxonne – normes, mécanismes et documents financiers. Paris, Economic Publishing House, 2002.

17. Ponomareva N.V. [Trends in and current state of international practice of international financial reporting standards implementation]. *Nauchnoe obozrenie = Scientific Review*, 2015, no. 15, pp. 311–316.

18. Sokolov Ya.V., Semenova M.V. [Accounting in France]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2000, no. 5, pp. 69–77. (In Russ.)

19. Crampton A., Dorofeyev S., Kolb S., Meyer-Hollatz W. European comparison: UK & Germany. The main differences between UK and German accounting practice. Deloitte&Touche. Available at: http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/uk_ger.pdf.

20. Dobiš J., Víghová A. Depreciation under the law of the Slovak Republic and its recent changes in response to the ethical aspects of public finance. Available at: https://www.mruni.eu/upload/iblock/3ad/005_dobis_vighova.pdf.

21. De Laet J.-P. European Commission Project on Effective Tax Rates. MENA-OECD WG3 meeting. January 2009. Available at: https://www.oecd.org/mena/competitiveness/42051558.pdf.

22. Nichols N., Street D. The relationship between competition and business segment reporting decisions under the management approach of IAS 14 Revised. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2007, vol. 16, iss. 1, pp. 51–68.

23. Craig R., Diga J. Corporate Accounting Disclosure in ASEAN. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 1998, vol. 9, iss. 3, pp. 246–274.

24. Tan C.W., Tower G., Hancock P., Taplin R. Empires of the Sky: Determinants of Global Airlines' Accounting-Policy Choices. *The International Journal of Accounting*, 2002, vol. 37, pp. 277–299.

25. Jebaraj S., Saravanan M.B., Marathamuthu M.S. A Study of Segment Reporting Practices: A Malaysian Perspective. *The Journal of Applied Business Research*, 2010, vol. 26, no. 3, pp. 39–42.

26. Ashtami W.E., Tower G. Accounting-Policy Choice and Firm Characteristics in the Asia Pacific Region: An International Empirical Test of Costly Contracting Theory. *The International Journal of Accounting*, 2006, vol. 41, pp. 1–21.