

НАУЧНАЯ МЫСЛЬ



Ю.И. Сизидов, Н.Ю. Мороз

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Вопросы теории и методики учета



УДК 657.372.3:631.115(075.4)

ББК 65.052.232

С34

Сигидов Ю.И.

С34 Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета : монография / Ю.И. Сигидов, Н.Ю. Мороз. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 175 с. — (Научная мысль). — DOI 10.12737/6246.

ISBN 978-5-16-010141-5 (print)

ISBN 978-5-16-101918-4 (online)

В монографии проведено исследование развития амортизации в контексте разработок национальных школ бухгалтерского учета, рассмотрена сущность дефиниции «амортизация» с позиций отечественных и зарубежных авторов, структурированы трактовки сущностного наполнения данной категории, проведена классификация по различным основаниям, рассмотрены концепции амортизации, представленные в современной экономической литературе. Дана оценка финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций Краснодарского края, проведен анализ динамики и структуры основных фондов. Описаны методики начисления амортизации и отражение воспроизводственного процесса в учетной системе сельскохозяйственных организаций Краснодарского края. Представлены авторская концепция амортизации, а также описание методик формирования и отражения в учетной системе амортизационного фонда компании. Разработано нормативное и методическое обеспечение теории амортизационного фонда.

Адресуется научным работникам, преподавателям, аспирантам и студентам экономических специальностей высших учебных заведений.

УДК 657.372.3:631.115(075.4)

ББК 65.052.232

ISBN 978-5-16-010141-5 (print)

ISBN 978-5-16-101918-4 (online)

© Сигидов Ю.И.,
Мороз Н.Ю., 2015

ВВЕДЕНИЕ

Амортизация является одной из наиболее сложных экономических категорий, сущность которой проявляется в определенной двойственности: это и элемент себестоимости производимого продукта (затраты) и источник воспроизводства основных средств (то есть компенсация затрат, понесенных инвестором при вложении денежного капитала в основные фонды). Амортизация как многогранное, комплексное понятие затрагивает многие аспекты деятельности бизнес структур: формирование себестоимости и исчисление финансовых результатов, отношения с налоговыми органами, инвестиционную политику организации и др. Накопление и использование амортизации следует относить к рычагам управления финансовыми потоками, совершенствования структуры капитала, формирования воспроизводственного процесса.

Актуальность настоящего исследования обусловлена тем, что вектор контрольной функции бухгалтерского учета все в большей степени направлен на внутреннюю среду организации, основной акцент делается не на внешнем контроле, а на мобилизации деятельности по выявлению скрытых резервов повышения эффективности хозяйствования. В этой связи, объективная и полная учетная информация о структуре источников простого и расширенного воспроизводства в динамике является, во многом, залогом стабильной финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций.

Значительный вклад в разработку проблем бухгалтерского финансового и управленческого учета основных средств и их амортизации внесли отечественные и зарубежные ученые А.Н. Асаул, А.Г., Бездудная, Й. Бетге, М.Ф. Ван Бреда, П.Ю. Ерофеев, В.Р. Захарьин, Ю.О. Иванова, И.П. Ильичев, Г.Ю. Касьянова, О.С. Красова, М.И. Кутер, Л.В. Попова, Т.М. Рогуленко, Ж. Ришар, Т.Ю. Сергеева, В.Н. Старинский, Э.С. Хендриксен и многие другие. Значительный вклад в развитие учета в аграрном секторе экономики внесли такие российские ученые-экономисты и практики, как Р. А. Алборов, Н.Г. Белов, С.М. Бычкова, В.В. Говдя, Н.Н. Карзаева, Е.И. Костюкова, Г.М. Лисович, М.З. Пизенгольц, Ю.И. Сигидов, Л.И. Хоружий, В.Г. Широбоков и др.

Однако, многие теоретические и практические аспекты учета амортизации, а также создания амортизационного фонда в сельскохозяйственных организациях недостаточно проработаны. Значительная часть исследований посвящена общим методикам учета амортизации без рассмотрения учета воспроизводственного процесса в аграрном секторе экономики.

Актуальность, большая научно-практическая значимость и недостаточная разработанность методик учета амортизации основных средств

и теории амортизационного фонда для применения в учетной практике организаций predeterminedили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель научного исследования заключается в обосновании теоретических положений, а также разработке практических рекомендаций по совершенствованию методик учета амортизации основных средств, формирования и использования амортизационного фонда в организациях. Для достижения поставленной цели ставились и решались следующие задачи:

- формирование теоретических положений амортизационного фонда путем разработки концепции амортизации основных средств, определение основных блоков, отражающих ее базовые элементы;
- раскрытие сущностного наполнения дефиниции «амортизация», проведение комплексной классификации по различным критериям;
- уточнение методических подходов к отражению амортизации на счетах бухгалтерского учета с внесением корректировок в действующий План счетов;
- представление форматов основных учетных регистров в составе «Плана воспроизводства основных средств», позволяющих эффективно применять теорию амортизационного фонда;
- разработка структуры и содержания «Методических рекомендаций по формированию амортизационного фонда» в разрезе способов начисления амортизации;
- формирование учетных регистров, отражающих расчет амортизационного фонда в различных ситуациях.

Предметом исследования явилась методика формирования и учетного отражения амортизации и амортизационного фонда как основы воспроизводственного процесса основных средств сельскохозяйственных организаций, позволяющая внутренним пользователям учетной и внеучетной информации принимать обоснованные управленческие решения.

Объектом исследования послужили сельскохозяйственные организации Краснодарского края. Конкретизация поставленных в диссертационной работе вопросов проводилась на основе данных бухгалтерского учета ЗАО «Сад-Гигант» Славянского района, СПК «Колос» Динского района, ЗАО «Агрокомплекс» Выселковского района, ЗАО ОПХ «Центральное» г. Краснодар и др.

Методологической и теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области бухгалтерского учета, анализа, статистики и управленческого учета, законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Краснодарского края.

Для достижения цели и решения задач, поставленных в процессе научных исследований, были использованы следующие методы: моно-

графический, экономико-статистический, графический, абстрактно-логический и др.

Информационной базой исследования явились данные Федеральной службы государственной статистики по Краснодарскому краю, Министерства сельского хозяйства и перерабатывающей промышленности Краснодарского края, регистры синтетического, аналитического учета и отчетность ряда сельскохозяйственных организаций Краснодарского края.

Разработанные в работе научно-методические подходы и рекомендации позволяют расширить теоретическое представление об амортизации как источнике воспроизводства основных средств, расширить круг решаемых в бухгалтерском учете задач, связанных с информационным обеспечением формирования и использования амортизационного фонда. Практическая значимость результатов исследования, представленных в данной работе, состоит в том, что разработка последовательных действий по внедрению теории амортизационного фонда в учетную систему сельскохозяйственных организаций позволит получить данные о формировании и использовании средств амортизационного фонда в целях воспроизводства основных средств в условиях отсутствия методологической проработки данного вопроса. В частности, разработаны методические рекомендации по формированию амортизационного фонда, изменены методики отражения амортизационных отчислений на калькуляционных счетах, разработан учетный регистр «План управления рисками». Разработаны учетные регистры «Расчет амортизационного фонда» при применении линейного способа начисления амортизации, а также способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности учетно-экономических отделов хозяйствующих субъектов аграрного сектора, консультационных фирм.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. АМОРТИЗАЦИЯ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИЯ: ЭВОЛЮЦИЯ ПОНЯТИЯ И ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ

Использование средств труда характерно для любой экономической формации. По мнению авторов Хендриксена Э.С., Ван Бреда М.Ф., понятие «амортизация» было знакомо бухгалтерам раннехристианского Рима [193]. Данную точку зрения поддерживает и исследователь истории бухгалтерского учета — Кутер М.И. Но, по его мнению, механизм линейного распределения стоимости долгосрочного инвентаря по периодам его использования начал активно применяться лишь в средние века [96].

Вернер Зомбарт (1863–1941) в своей работе «Современный капитализм» приводит рассуждение о связи двойной записи и бухгалтерии в целом с капитализмом. Зарождение капитализма ученый связывает с появлением прибыли, включающей амортизацию, доходы и расходы будущих периодов и т.п.

Амортизация как бухгалтерский прием известна с XIV–XV вв. Рассматривая развитие двойной бухгалтерии в Европе, Я.В. Соколов раскрывает представления Джона Меллиса об амортизации (который и ввел данное понятие). Амортизация — прямой расход недвижимого имущества (Дебет счета «Прибыли и убытки» Кредит счета «Инвентарь»). Согласно данному подходу, стоимость приобретенного инвентаря списывается равными частями на убыток.

В XIX веке произошло изменение подхода к трактовке амортизации, что было обусловлено изменением экономических условий. На трансформацию учетных методик повлияло, в частности, распространение акционерных обществ, связанных со строительством железных дорог. Согласно данному подходу, амортизация — прием, позволяющий постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне. Амортизация была введена по требованию исполнительной дирекции как способ снижения дивидендных выплат.

Значительное влияние на учение об амортизации оказали взгляды ученых национальных школ бухгалтерского учета.

В рамках итальянской школы представляет интерес позиция В. Армуши по вопросу начисления амортизации. Им выделено три варианта:

- 1) нарастающее погашение, так как вещь в конце срока службы изнашивается быстрее, чем в начале;
- 2) линейное (равномерное) погашение, применяемое в случаях, когда из года в год имеет место одинаковая прибыль.

Ученый выделял следующие условности данного способа:

- имущество не может изнашиваться равномерно, прибыль не может быть из года в год одинаковой;
- после последнего года службы стоимость предмета оказывается равной нулю, что абсурдно, так как предмет еще может оставаться в эксплуатации, после ликвидации всегда остается определенная стоимость;

3) ускоренное погашение, когда в первые годы отчисляется больше, чем в последующие (способ предполагал применение остаточной стоимости предметов) [167].

В рамках французской школы необходимо отметить позицию Жака Густава Курсель-Сенеля (1813–1892): выделение широкой и узкой амортизации. Ученый настаивал на том, что учет должен быть построен таким образом, чтобы предприниматель мог рассчитать эффект от работы каждой машины, корабля, лошади, поля, а также прибыльность каждого товара.

Широкая амортизация (всего актива) представляет собой плату за фонды, то есть это инструмент самострахования собственника, а амортизационный фонд (возникающий практически для всех активов) — страховой фонд, неизбежный в условиях постоянного риска, сопутствующего функционированию в рыночной среде. В основе разработки норм амортизации лежит профессиональное суждение предпринимателя, основанное на оценке риска, скорости оборачиваемости капитала и других факторов.

Узкая амортизация рассматривается только применительно к основным средствам. Для учета основных средств Курсель-Сенель предлагает счета:

- здания (недвижимость);
- машины (оборудования);
- прочая недвижимость.

Амортизация начисляется: Дебет счетов «Здания», «Машины» Кредит счета «Амортизационный фонд» (сумма берется не со стоимости, а на стоимость). Объект амортизируется до тех пор, пока он находится в эксплуатации.

Развивая идеи Курсель-Сенеля, Л. Дюбок рекомендовал амортизацию в двух вариантах:

- 1) ежегодно в одинаковой сумме;
- 2) ежегодно в одинаковом проценте с остаточной стоимостью.

Списание затрат на любой ремонт отражается: Дебет счета «Готовая продукция» Кредит счета «Общие расходы».

Леон Батардон (1919 г.) предлагал два варианта покрытия амортизационных затрат:

1) сумма амортизации, связанная со сферой производства, должна включаться в себестоимость;

2) сумма амортизации, связанной со сферой обращения, должна списываться на счет Прибылей и убытков.

Соколов Я.В., рассматривая концепции амортизации во Франции XX в., выделяет три основных:

1) юридическая — констатация обесценения, то есть определение достаточности стоимости имущества для покрытия долговых обязательств;

2) экономическая — доля расходов по капиталовложениям, приходящаяся на определенный отчетный период (восприятие амортизации как средства регулирования финансового результата);

3) финансовая — доля доходов (прибыли в трактовке Кутера М.И.), освобожденная от налогов и накапливаемая для возобновления основных средств [169], [99, с. 4].

При рассмотрении представлений ученых французской школы XX в. необходимо остановиться на взглядах Ж.Б. Дюмарше — автора позитивной теории.

Дюмарше рассматривал амортизацию с двух позиций:

- с позиции теории: определение сущности резерва (амортизации) и регулятива (износа: производственного и морального);
- с позиции практики: счет амортизации — регулятив.

Ученый предлагал три способа начисления амортизации:

1) по нормируемому числу лет эксплуатации имущества;

2) по вероятному, с точки зрения администрации, числу лет эксплуатации имущества;

3) по экспертной балльной оценке сроков возможной эксплуатации.

Во французской школе проводились исследования влияния фискальной политики на амортизацию. Возникло мнение, что амортизация — это инструмент фискальной политики государства (Фридрих и Вера Лутц). Ж. Маррис раскрывает сущность фискальной и экономической амортизации. Ж. Фит настаивает на том, что увеличение норм амортизационных отчислений является объективной альтернативой переоценки [167].

Ученые немецкой школы связывали начисление амортизации с обесценением имущества, что вызывает необходимость формировать амортизационный фонд. Гроссман выделял четыре причины обесценения (рис. 1.1).

Количественная потеря стоимости (истощение природных ресурсов)	Качественная потеря стоимости (уменьшение ценности)
Истечение срока действия прав, связанных с патентами, арендой и др.	Возврат собственнику концессионных предприятий

Рис. 1.1. Причины обесценения имущества по Гроссману

Необходимо отметить, что качественная потеря стоимости может быть вызвана как износом вследствие участия в производстве, так и случайной порчей имущества, а также появлением новых изобретений.

В рамках немецкой школы можно выделить два подхода к понятию износ:

1) физический износ (например, Штауб);

2) хозяйственный износ: физический и моральный (Симон, Шифер и др.).

Подходы к методам начисления амортизации в рамках представлений ученых немецкой школы представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Представления ученых немецкой школы о методах начисления амортизации

Ученый	Трактовка
Герстнер	Равномерное списание, создание за счет прибыли специальных резервов на непредвиденное обесценение основных средств
Кальмес	Линейная равномерная амортизация, если величина начислений по счету амортизации превышает сумму реального износа, то разность трактуется как резервный фонд
Шмаленбах	Метод депрессивного списания (постоянный процент берется с остаточной стоимости)

Исследованиям амортизации посвящены и труды Ойгена Шмаленбаха. По его мнению, амортизация — это средство начисления и списания затрат, а не оценки имущества. Считал амортизацию лишь средством для определения остаточной стоимости. В своей статье «Амортизация», опубликованной в «Журнале исследований в сфере коммерческих наук» в 1908 г., Шмаленбах писал: «Посредством амортизации ранее понесенные расходы относятся на затраты по периодам. ... Основные средства в балансе являются лишь транзитными статьями, которые только по прошествии определенного времени включаются в процесс исчисления прибыли».

Сторонники амортизации как фонда реновации полагали, что в амортизации должно быть учтено обесценение денег. Согласно концепции Шмаленбаха, рассматривающей амортизацию в качестве средства для распределения затрат, наоборот, при росте цен нельзя менять величину амортизации, так как именно те расходы, которые понесены в прошлом, должны быть распределены по отдельным периодам [169].

В рамках представлений ученых англо-американской школы необходимо выделить взгляды Д.С. Льюиса, согласно которым невозможно выделить общее правило для определения размера ежегодного отчисле-

ния на погашение заводского имущества. Амортизация должна начисляться за счет прибыли в сумме, лишь приблизительно равной величине износа.

В рамках англо-американской школы (начало XIX — первая треть XX вв.) исследование сущности амортизации проводилось в двух школах:

- институалистской (амортизация — резерв, фонд, часть дохода или прибыли, не подлежащая налогообложению).

Амортизация должна формироваться не за счет переоценок, а за счет норм и эти нормы должны быть достаточными для воспроизводства активов.

Отражение амортизации осуществляется записью:

Дебет счета «Прибыли и убытки» Кредит счета «Амортизация» — персоналистической (амортизация — регулятив, потерянная часть стоимости):

- формировать амортизацию следует не за счет ее нормы, а за счет переоценки; амортизация исчисляется с восстановительной стоимости.

При этом использовалась учетная запись:

Дебет счета «Амортизация» Кредит счета «Основные средства» — начисление амортизации.

Дебет счета «Основное производство» Кредит счета «Амортизация» — включение амортизации в себестоимость.

Таким образом, следует отметить отсутствие единого подхода к трактовке амортизации и износа, а также к их отражению в системе счетов в рамках западной учетной мысли.

В рамках отечественной учетной мысли необходимо остановиться на представлениях двух основных школ [161]:

1) Меновая школа — создана учеными петербургской школы (Е.Е. Сиверс, А.И. Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар) и отражала следующие положения:

а) мена является причиной двойной записи;

б) баланс — следствие счетов (движение от счета к балансу), что вызывает независимость баланса от инвентаря;

в) амортизация понималась как фонд, направляемый на:

- реновацию (то есть покупка или создание новых объектов основных средств);
- накопление средств для капитального ремонта;
- статья пассива баланса «Амортизационный фонд» — резерв, обеспеченный оборотными средствами.

2) Балансовая школа — создана учеными московской школы (Н.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, Ф.И. Бельмер, А.К. Рошаховский) и отражала следующие положения:

а) двойная группировка счетов в балансе (активные и пассивные) определяет двойную запись;

б) система счетов задана балансом, то есть счета — элементы баланса (движение от баланса к счету), при этом баланс — упрощенная форма инвентаря;

в) амортизация — регулятив.

Обобщая материал, представленный в работах [98, 169], можно отразить полярность взглядов русских ученых. На рисунке 1.2 отражено мнение крупнейших представителей петербургской школы.

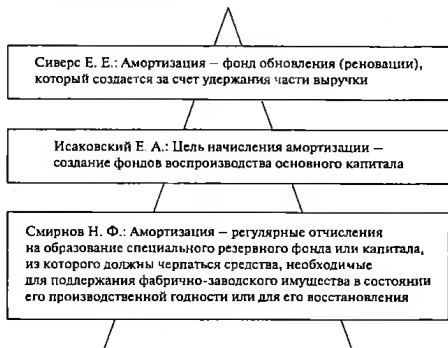


Рис. 1.2. Представление ряда ученых петербургской школы

Взгляды ученых московской школы хорошо выражены во мнении Вейцмана Р.Я.: «Амортизация — это не часть прибыли, которая не облагается налогом и из которой не выплачиваются дивиденды, а перенос ранее созданной стоимости на стоимость вновь создаваемую» [97].

Теоретические противоречия не мешали разработке практических методик, особенно прикладного, отраслевого характера. Вот лишь немногие пособия, раскрывающие методики ведения учета в аграрном секторе (вторая половина XIX — начало XX века).

1. Сельскохозяйственное счетоводство И. Пестржецкого. Удостоено Ученым комитетом Министерства государственных имуществ первой конкурсной премии. Санкт-Петербург. 1864 г.

2. Сельскохозяйственное счетоводство. Составил старший преподаватель бухгалтерии Санкт-Петербургского Коммерческого Училища Рейнбот П.И. Санкт-Петербург. 1874 г.

3. Настольная книга для русских сельских хозяев составлена Людо-говским А.П., Чернопятовым И.Н., Стебутом И.А., Фадеевым А.А. —

членами комитета сельскохозяйственной консултации, состоящем при императорском московском обществе сельского хозяйства. Санкт-Петербург. 1876 г.

4. Мошкин А.А. Счетоводство сельскохозяйственной промышленности в связи с полеводством, лесоводством, коневодством, овцеводством, молочным хозяйством, винокурением и мукомольным производством и прочими хозяйственными факторами. Москва. 1911 г.

Очевидно, что подобные исследования, принося значимую пользу, не могли вызывать бурных споров, аналогичных терминологическим дискуссиям.

Для выработки единого подхода к учетным дефинициям учеными предпринимались попытки упорядочить учетную терминологию. В частности, Рошаховский А.К. выделил следующие категории:

- амортизационный капитал (регулятив) — сумма, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал;
- амортизационный (возобновительный) фонд — сумма реальных ценностей, накопленная в активе для восполнения утраты стоимости имущества, выраженного основным капиталом (то есть взгляд со стороны актива).

Неизбежным этапом после попыток терминологического универсализма становится поиск синтеза, некоего общего взгляда, примиряющего позиции петербургской и московской школ. В частности, Рудановский А.П. представил амортизацию как двухэтапный процесс:

- формирование в пассиве амортизационного фонда (это привело к появлению счета «Амортизационный фонд»;
- отражение на ту же сумму уточняющего показателя, показывающего величину износа (что привело к формированию счета «Износ основных средств».

В работе автора Делиболтоян А.Э. методика Рудановского А.П. представлена в виде схемы [53] (рисунок 1.3).

При этом в корреспондирующих записях в скобках приведены счета, применяемые в советский период, без скобок — в настоящее время. Символом «ХХ» обозначены счета, не имеющие аналога в действующем Plane счетов.

В соответствии со взглядами Рудановского А.П., необходимо применение кассового метода. Действительно, с точки зрения прозрачности движения сумм амортизационных отчислений, данный метод значительно проще. При методе начислений полученная выручка — лишь право на получение денежных средств, которое, в силу ряда причин, может и не быть реализовано. Поскольку амортизационные отчисления, компенсируемые за счет выручки, становятся источником финансирования, то наличие «реальных» денежных средств — залог его действенности.

До получения денежных средств от покупателей и заказчиков амортизационные отчисления как источник финансирования — лишь аб-

страктная величина, не способная реально повлиять на воспроизводственный процесс (то есть источник воспроизводства есть, а денежных средств, направляемых на воспроизводство — нет).



Рис. 1.3. Методика А.П. Рудяновского

Кроме того, методика А. П. Рудановского ориентирована на особенности экономики советского периода, а именно [53]:

- установление единых цен на объекты хозяйственных сделок;
- единый способ начисления амортизации — линейный, а также единые нормы амортизационных отчислений.

Применение предложенных Рудановским А. П. счетов позволило в советский период разработать и использовать следующую методику (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Методика учета амортизации и износа в советский период

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступление основных средств в организацию	Основные средства	Уставный фонд
Начисление амортизации	Счета производства, общезаводских расходов, цеховых расходов и т.д.	Амортизационный фонд
Выделение амортизационного фонда на капитальный ремонт	Амортизационный фонд	Амортизационный фонд, выделенный в распоряжение директора на капитальный ремонт
Начисление износа основных средств	Уставный фонд	Износ основных средств

Обобщение корреспонденций счетов сделано по учебнику профессора Сумцова А. И. [170].

Из приведенных записей очевидно, что уставный фонд не мог быть заданной величиной, его сумма явно зависела от получения и выбытия долгосрочных активов.

С 1992 г. формирование амортизационного фонда было прекращено.

Следует отметить, что в советский период действовало шесть общих планов счетов:

1) 1940—1954 гг. — действовал План счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий, утв. Наркомфином СССР 09.10.1940 г.;

2) 1955—1959 гг. — действовал Типовой план счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения и инструкция по его применению, утвержденные Письмом Минфина СССР от 04.11.1954 г. № 1149;

3) 1960—1968 гг. — действовал План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного

подчинения, утвержденный Письмом Минфина СССР от 28.09.1959 г. № 295;

4) 1969–1985 гг. — действовал План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций, утверждённый Письмом Минфина СССР от 30.05.1968 г. № 130.

Данный документ лишь уточнял предыдущий план счетов. В частности, для торговых предприятий предлагалось ввести счет 48 «Реализация товаров в розницу», счет 46 «Реализация» ограничивался лишь оптовыми операциями;

5) 1986–1992 г. — действовал План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению, утвержденный Приказом Минфина СССР от 28.03.1985 г. № 40.

6) 1992–2000 г. — действовал План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, утвержденный Приказом Минфина РФ от 01.11.1991 г. № 56.

Рассмотрим основные счета, используемые для начисления амортизации, а также для формирования фондов на воспроизводство основных средств в документах, утвержденных (приложение 1):

- Письмом Минфина СССР от 28.09.1959 г. № 295;
- Приказом Минфина СССР от 28.03.1985 г. № 40;
- Приказом Минфина РФ от 01.11.1991 г. № 56.

При анализе динамики изменения планов счетов следует сделать вывод о том, что информация становится более закрытой, растворенной в обобщающих показателях. Несмотря на громоздкость планов счетов застойного периода, акцент на контрольной функции позволял проследить целевой характер использования амортизационного фонда. План счетов 1991 г. уже менее прозрачен. Действующий же в настоящее время План счетов не позволяет отследить движение сумм амортизационных отчислений как источника финансирования воспроизводства основных средств. Динамика подобных изменений обусловлена тем, что вся амортизация остается теперь в распоряжении организации, поэтому целевой характер ее использования контролируется ее руководством. В настоящее время амортизация основных средств трактуется лишь как контрактив, позволяющий отражать основные средства в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

1.2. СУЩНОСТЬ, ВИДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ ДЕФИНИЦИИ «АМОРТИЗАЦИЯ»

Вопросы исчисления амортизации отражены в значительном числе нормативных документов. В их большей части амортизация характеризуется описательно, то есть не приводится четкого определения данно-

го понятия. Рассмотрим важнейшие нормативные документы по данному вопросу.

В частности, в части второй Налогового кодекса (статья 256 «Амортизируемое имущество») отражено, что амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей. При этом сущность амортизации не раскрывается.

Рассмотрим положения ПБУ 6/01 «Учет основных средств». В соответствии с пунктом 17 данного положения, стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом.

При этом не определяется сущность амортизации и износа, не рассматриваются их отличия.

Кроме того, отражено, что не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.). Тем не менее, такой критерий, как константа потребительских свойств, не может являться безусловным при выборе объектов, по которым не начисляется амортизация. В положении следовало бы отразить варианты оценки подобных объектов в различных ситуациях.

Изучение нормативной документации не проясняет сущность категории потребительские свойства.

Представляет интерес тот факт, что исследования в области сущности, структуры и классификации потребительских свойств проводятся в рамках исследования товаров и защиты прав потребителей. В отношении основных средств очевидно, что как только объект основных средств приобретает для перепродажи, он становится товаром. Возникает противоречие. Объекты основных средств, по которым амортизация не может начисляться, характеризуются через призму понятия, не имеющего к основным средствам никакого отношения. Само определение потребительских свойств говорит о невозможности применения данного термина применительно к основным средствам. Потребительские свойства — это свойства товара, обуславливающие его полезность в процессе эксплуатации и потребления. Номенклатура потребительских свойств и их показателей определяется особенностями и назначением товара.

Рассмотрим типовую номенклатуру потребительских свойств товаров (рисунок 1.4):

- функциональные: совершенство выполнения основной функции, универсальность применения, совершенство выполнения вспомогательных функций;
- свойства надежности: долговечность, безотказность, сохраняемость, ремонтпригодность;
- эргономические свойства: антропометрические, физиологические (гигиенические), психофизиологические, психологические;
- эстетические свойства: информационная выразительность, рациональность формы, целостность композиции, совершенство производственного исполнения и стабильность товарного вида;
- технологические свойства: удобство использования;
- экологические свойства: свойства, влияющие на атмосферу, на землю (почву), на живые организмы, на гидросферу;
- свойства и виды безопасности: механическая, химическая, пожаробезопасность, биологическая, физиологическая, акустическая, вибрационная, электромагнитная, электрическая, радиационная, безопасность транспортных средств.

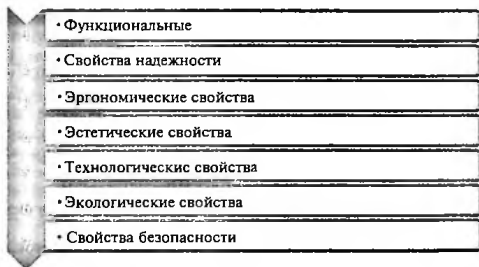


Рис. 1.4. Типовая номенклатура потребительских свойств товаров

Перечень выделяемых свойств может отличаться. Например, могут выделяться социальные свойства. Но суть от этого не меняется. Данный перечень неприменим ни к земельным участкам, ни к объектам природопользования, ни к объектам, отнесенным к музейным предметам и музейным коллекциям.

Данные недостатки исправит пересмотр отечественного положения по направлению сближения с международными стандартами финансов-

В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» отражен более четкий критерий невозможности начисления амортизации. Например, в пункте 58 отражено, что земельные участки имеют неограниченный срок полезной службы и не подлежат амортизации. Прописываются и исключения:

- карьеры и площадки, отводимые под мусорные свалки;
- если себестоимость участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление природных ресурсов на этом участке, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

Продолжим рассмотрение положений отечественных нормативных документов в отношении амортизации.

Раздел IV «Амортизация основных средств» Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, детализирующих положения ПБУ 6/01 «Учет основных средств», по сути, дублирует текст положения:

- стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01;
- по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним производится начисление износа в конце отчетного года исходя из установленного организацией срока их полезного использования. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете;
- не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Рассмотрим положения отраслевых нормативных документов, регулирующих учет основных средств и учет затрат в сельском хозяйстве:

1) «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций»: данный документ содержит описание способов начисления амортизации с учетом специфики сельскохозяйственных организаций;

2) «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» содержит следующие понятия:

- в элемент «Амортизация» включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов организации, производимые в порядке, определенном ее учетной политикой;

- объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Кроме того, в документе описываются способы начисления амортизации.

Таким образом, нормативные документы используют дефиницию «амортизация», но не содержат определения ее сущности.

В МСФО (*IAS*) 16 «Основные средства» отражено, что амортизация — систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы [119, с. 132]. При этом амортизируемая стоимость — себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

В большей части источников термин «амортизация» переводится с латинского как «погашение» (*amortisatio*), но можно встретить также иную трактовку как «отрицание смерти» (*a morte*) [83, с. 364]. Данная трактовка отражает основную идею расчета амортизации — возможность воспроизводственного процесса основных средств. По мнению Еременко Т.В., амортизация восходит корнями к латинскому глаголу «*ad-mor-tire*» — «убивать» [58].

Комплексный характер амортизации (некая двойственность: это и расходы и ресурс), изменение ее формы от вещественной к денежной (рис. 1.5), приводит к множественности дефиниций амортизации.

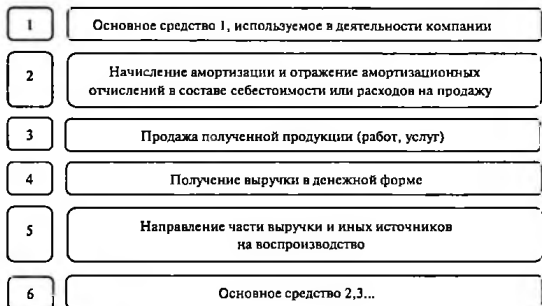


Рис. 1.5. Сущность воспроизводственного процесса основных средств

Амортизация является одной из наиболее популярных категорий, общее число определений которой достигает не менее двух сотен. В связи с этим, рассмотрим основные определения, отраженные в современной экономической литературе.

В МСФО (*IAS*) 16 «Основные средства» отражен более четкий критерий невозможности начисления амортизации. Например, в пункте 58 отражено, что земельные участки имеют неограниченный срок полезной службы и не подлежат амортизации. Прописываются и исключения:

- карьеры и площадки, отводимые под мусорные свалки;
- если себестоимость участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление природных ресурсов на этом участке, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

Продолжим рассмотрение положений отечественных нормативных документов в отношении амортизации.

Раздел IV «Амортизация основных средств» Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, детализирующих положения ПБУ 6/01 «Учет основных средств», по сути, дублирует текст положения:

- стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01;
- по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним производится начисление износа в конце отчетного года исходя из установленного организацией срока их полезного использования. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете;
- не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Рассмотрим положения отраслевых нормативных документов, регулирующих учет основных средств и учет затрат в сельском хозяйстве:

1) «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций»: данный документ содержит описание способов начисления амортизации с учетом специфики сельскохозяйственных организаций;

2) «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» содержит следующие понятия:

- в элемент «Амортизация» включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов организации, производимые в порядке, определенном ее учетной политикой;

- объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Кроме того, в документе описываются способы начисления амортизации.

Таким образом, нормативные документы используют дефиницию «амортизация», но не содержат определения ее сущности.

В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» отражено, что амортизация — систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы [119, с. 132]. При этом амортизируемая стоимость — себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

В большей части источников термин «амортизация» переводится с латинского как «погашение» (*amortisatio*), но можно встретить также иную трактовку как «отрицание смерти» (*a morte*) [83, с. 364]. Данная трактовка отражает основную идею расчета амортизации — возможность воспроизводственного процесса основных средств. По мнению Еременко Т.В., амортизация восходит корнями к латинскому глаголу «*ad-mortire*» — «убивать» [58].

Комплексный характер амортизации (некая двойственность: это и расходы и ресурс), изменение ее формы от вещественной к денежной (рис. 1.5), приводит к множественности дефиниций амортизации.

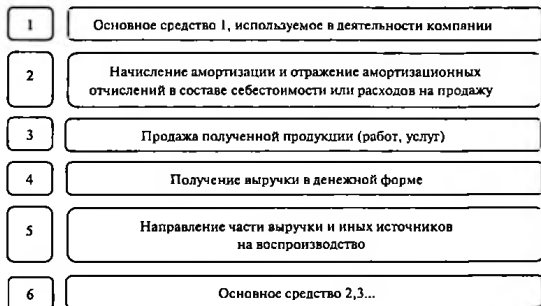


Рис. 1.5. Сущность воспроизводственного процесса основных средств

Амортизация является одной из наиболее популярных категорий, общее число определений которой достигает не менее двух сотен. В связи с этим, рассмотрим основные определения, отраженные в современной экономической литературе.

Ряд авторов избегает давать определение амортизации, цитируя положения нормативных документов, предполагая, что сущность данной дефиниции очевидна. Такой подход можно встретить в работах Гетьмана В.Г. [46,47], Белова Н.Г. и Хоружий Л.И. [34], Захарьина В.Р. [64], Карзаевой Н.Н. [74, с. 128], Касьяновой Г.Ю. [77], Кондракова Н.П. [87], Красовой О.С. и Сергеевой Т.Ю. [89], Шишковой Т.В. и Козельцевой Е.А. [204] и ряда других.

В зависимости от того, какая из стадий воспроизводственного процесса являлась предметом рассмотрения автора, полученные определения можно со значительной долей условности разбить на несколько групп (рисунок 1.6):

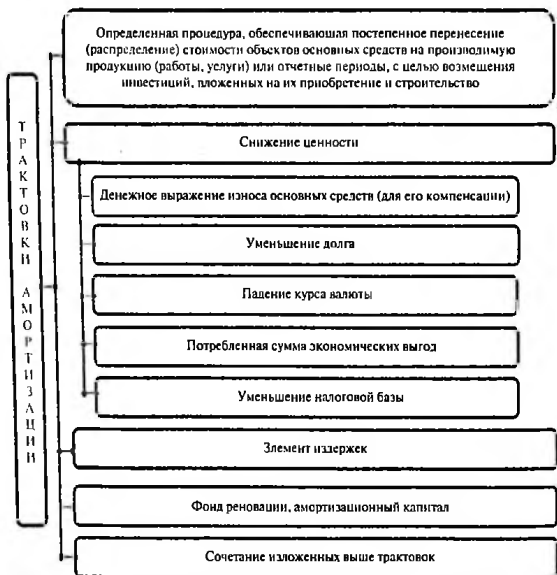


Рис. 1.6. Трактовки амортизации в современной экономической литературе

1) определенная процедура, обеспечивающая постепенное перенесение (распределение, погашение) стоимости объектов основных средств на производимую продукцию (работы, услуги) или отчетные периоды, с целью возмещения инвестиций, вложенных на их приобретение и строительство.

К этой группе можно отнести определения данные:

- Асаулом А.Н., Старинским В.Н., Бездудной А.Г., Ерофеевым П.Ю. [8];
- в Большом российском энциклопедическом словаре [26];
- в Бухгалтерском словаре Медведева М.Ю. (сделан акцент на мысленном перенесении орудием труда стоимости на изготавливаемое при его посредстве изделие или любой другой объект калькулирования) [115, с. 9];
- в Глоссарии терминов по управленческому учету [220];
- Казанской А.Ю. [73];
- Коренковой С.И., Хасановой Э.К. [88];
- в Кратком словаре экономиста [63, с. 9];
- Левчаевым П.А. [102];
- в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (акцент на распределении амортизируемой стоимости) [119, с. 132];
- Нидлзом Б., Андерсоном Х. и Кондуэллом Д. [124], а также Хендриксоном Э.С. и М.Ф. Ван Бреда (акцент на распределении (списании) на периоды, а не отнесении на продукт) [193]. Представляет интерес тот факт, что российские ученые предпочитают говорить об отнесении амортизации на производимую продукцию, зарубежные — на отчетные периоды, в течение которых ожидается получение прибыли от использования этих активов [193, с. 329];
- Пасько А.И. [131, с.49];
- Политковской И.В. [138];
- в Современном экономическом словаре [142];
- в Терминологическом словаре: финансы, денежное обращение и кредит авторов Литовских А.М., Шевченко И.К.;
- Толкушкиным А.В. [183];
- Чирковой М.Б., Фецковичем И.В., Хорошковым С.И. [199];
- Шереметом А.Д., Старовойтовой Е.В. (учитывается только аспект возмещения первоначальных инвестиций) [201];
- Широковым В.Г. [203, с. 56];
- в Экономическом словаре под редакцией Азрилияна А.Н. [209];
- Юрковой Т.И., Юрковым С.В. [214] и др.

При анализе указанных выше определений возникает проблема уточнения того, что собой представляет перенесение стоимости:

- процедуру (мнение Чирковой М.Б., Фецковича И.В., Хорошкова С.И.);
- механизм (мнение Широкова В.Г.);
- средство, способ, процесс (Современный экономический словарь).

Значительное число авторов предпочитают не конкретизировать. Уточним этот момент. В соответствии с Общим толковым словарем русского языка [222]:

- механизм — последовательность состояний, процессов, определяющих собою какое-нибудь действие, явление;
- процедура — официально установленная последовательность действий для осуществления или выполнения чего-либо;
- средство — прием, способ действия для осуществления, достижения чего-либо, а также то, что служит какой-либо цели, необходимо для достижения, осуществления чего-либо;
- способ — образ действий, прием, метод для осуществления, достижения чего-либо, а также возможность, средство, реальные условия для осуществления чего-либо;
- процесс — ход, развитие какого-нибудь явления, последовательная смена состояний в развитии чего-нибудь.

Таким образом, термин «процедура», на наш взгляд, представляется более уместным;

2) снижение ценности:

а) денежное выражение износа основных средств (для его компенсации)

Данная позиция встречается в более ранних учебниках по бухгалтерскому учету, а также в ряде современных пособий по экономическому анализу. В соответствии с данной позицией, авторы трактуют амортизацию и износ практически как синонимы.

В частности, в соответствии с мнением Алексеевой А.И., Васильева Ю.В., Малеевой А.В. [3, с. 325], денежное выражение потери объектами своих физических и технико-экономических качеств называется износом основных средств. Первоначальная стоимость за вычетом суммы износа называется остаточной стоимостью основных средств.

В Современном экономическом словаре (под общей редакцией Райзберга Б.А.) отражено, что амортизация — исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования [142]. Данное определение отражено также в работе Бычковой С.М., Бадмаевой Д.Г. [37].

По мнению П. Самуэльсона, амортизация — денежная оценка потребленной стоимости капитала [149], а в соответствии со взглядами К.Р. Макконнелла и С.Л. Брю, амортизация — ежегодные отчисления, которые показывают объем потребленного капитала.

В Словаре современной экономической теории Макмиллана амортизация (ставится знак равенства с обесценением) определена как уменьшение стоимости активов, обычно в результате износа [166, с. 126].

В Новой экономической энциклопедии определено, что амортизация — оценка объема изношенности или использования производственных основных фондов [146, с. 22].

б) уменьшение долга

В соответствии с Глоссарием терминов по бухгалтерскому учету [220]:

- амортизация долга — оплата займов или облигаций посредством регулярных платежей; как правило, по долгосрочным кредитам, осуществляется на годовой основе (а в соответствии с Толковым англо-русским инвестиционным словарем, амортизация — погашение займа в рассрочку);
- амортизация ссуды — установление снижающих лимитов выплачиваемой части ссуды, в результате чего оставшаяся сумма уменьшается на величину погашения.

В Экономическом словаре отражено, что амортизация [209, с. 30]:

- постепенное погашение долга лицом или организацией путем периодических взносов или выкупа обязательств;
- признание долгового обязательства недействительным вследствие его утраты, кражи и т.д.

В бухгалтерском словаре Медведева М.Ю. отражено понятие отрицательной амортизации — увеличение долга в результате прибавления его к основной сумме процентов [115, с. 12];

в) падение курса валюты

В сфере международных финансов выделяется амортизация валюты, то есть национальная валюта какой-либо страны может подвергнуться обесценению в тех случаях, когда ее стоимость относительно других валют падает [105, с. 31–32].

В Словаре современной экономической теории Макмиллана амортизация используется также для обозначения ситуации, когда стоимость одной валюты падает относительно стоимости других валют под воздействием сил спроса и предложения [166, с. 126].

г) потребленная сумма экономических выгод

К этой группе можно отнести определение, отраженное в официальной терминологии *СИМА*. Амортизация — расчетная величина фактической стоимости или переоцененной суммы экономических выгод от использования материальных внеоборотных активов, потребленной в течение периода. При этом потребление включает в себя износ, использование или другое уменьшение срока полезной службы материальных внеоборотных активов, явившееся результатом использования, истечения срока или устаревания, вызванного изменениями технологии либо спроса на товары и услуги, для производства которых предназначался актив [187, с. 117].

д) уменьшение налоговой базы

Амортизация — доля прибыли, освобожденная от налогов и предполагаемая для воспроизводства долгосрочных активов [98, с. 202].

В Словаре современной экономической теории Макмиллана отражено, что амортизация вычитается из прибыли, подлежащей обложению по налогу с корпораций (*corporation tax*), однако эта скидка должна быть рассчитана по правилам, установленными налоговыми органами, ко-

которые необязательно совпадают с расчетами амортизационных отчислений, выполняемых фирмой [166, с. 126];

3) фонд реновации, амортизационный капитал, фонд возмещения, денежный капитал.

Капитал амортизационный — капитал, предназначенный для воспроизводства основных средств, образуемый за счет амортизационных отчислений [142].

По мнению Соколова М. М., для хозяйствующих субъектов амортизация — не элемент издержек, а часть прибыли целевого назначения, не облагаемая налогом на прибыль и другими налогами [168].

Амортизационный фонд:

- резервирование предприятием денежных средств на цели приобретения внеоборотных активов [97, с. 36], [63, с. 9];
- денежные средства, предназначенные для простого и расширенного воспроизводства основных фондов [104];
- фонд в виде денежных средств, образованный из амортизационных отчислений, предназначенный для воспроизводства и воссоздания изношенных основных средств [210].

По мнению Еременко Т. В., фонд реновации и амортизационный фонд — это совершенно различные категории. Формирование амортизационного фонда — это процесс включения амортизационных отчислений в себестоимость производимой продукции, формирование фонда реновации — это процесс накопления средств для последующего реинвестирования. Фонд реновации формируется только при получении ликвидных активов (кассовый принцип формирования), поэтому всегда меньше, чем амортизационный фонд (формируемый на основе метода начисления), потому что часть амортизационных отчислений всегда будет оставаться нерезализованной и включаться в оценку незавершенного производства, остатков готовой продукции и в составе дебиторской задолженности покупателей;

4) элемент издержек.

В работе Шатуновой Г. А. амортизация рассматривается как включение в затраты производства изношенной части основных средств [200, с. 56]. Амортизация — часть расходов, декапитализируемая в отчетном периоде [58]. Данный подход (трактовка амортизации как элемента затрат) традиционен для российской учетной системы. В соответствии с ним, амортизация в форме амортизационных отчислений включается в себестоимость производимого продукта.

Рассмотрим суть категории «амортизационные отчисления». В соответствии с подходом Веретенниковой О. Б., амортизационные отчисления — это денежное выражение основного капитала хозяйствующего субъекта, посредством которого его первоначальная (восстановительная) стоимость включается в стоимость производимой продукции в виде затрат в течение срока полезного использования основных фондов (срока эксплуатации нематериальных активов) и после реализации в соста-

ве выручки поступает на расчетный счет хозяйствующего субъекта для дальнейшего его инвестирования в основные фонды и нематериальные активы [41, с. 43].

Необходимо отметить ряд определений, содержащих противоречия. Самым ярким примером следует считать исследования, проведенные К. Марксом в его работе «Капитал» по вопросу сущности амортизации.

Например, положение о том, что, с одной стороны, стоимость средств труда не воспроизводится, с другой — что средства труда воспроизводятся в месте, где применяются. Первая часть тезиса звучит так: «стоимость средств труда в действительности не потребляется, а потому не может быть и воспроизведена». Вторая часть тезиса указывает на возможность воспроизводства стоимости средств труда в месте их функционирования: «Продолжительность времени,— в течение которого воспроизводится стоимость машин и других составных частей основного капитала, практически определяется не тем временем, в течение которого они просто существуют, а общей продолжительностью того процесса труда, в течение которого они функционируют и используют» [112, 113].

Вторым примером противоречия может служить следующий тезис: «Подобно всякой другой составной части постоянного капитала, машины не создают никакой стоимости, но переносят свою собственную стоимость на продукт, для производства которого они служат. Поскольку они имеют стоимость и поскольку поэтому переносят стоимость на продукт, они образуют составную часть стоимости последнего». То есть одновременно акцентируется внимание на том, что с одной стороны, машины «не создают никакой стоимости», с другой — «образуют» ее путем перенесения.

Таким образом, нисколько не умаляя масштаб и значимость проведенных К. Марксом исследований, можно сделать вывод об отсутствии четкой позиции по вопросам амортизации в изложенной теоретической концепции.

Следует отметить целый ряд комплексных определений, в которых авторы стремились наиболее полно отразить сущность амортизации. К таким определениям следует отнести представленные в приложении 2.

Таким образом, амортизацию можно охарактеризовать как учетно-экономический процесс, который включает:

1) постепенное перенесение стоимости объектов основных средств (зависящее от процессов физического и морального износа) на:

- себестоимость производимого продукта;
- расходы периода;

2) формирование источника финансирования воспроизводства основных средств при трансформации амортизационных отчислений в денежную форму (при продаже произведенного продукта).

Амортизация может быть классифицирована по следующим основаниям (рис. 1.7).

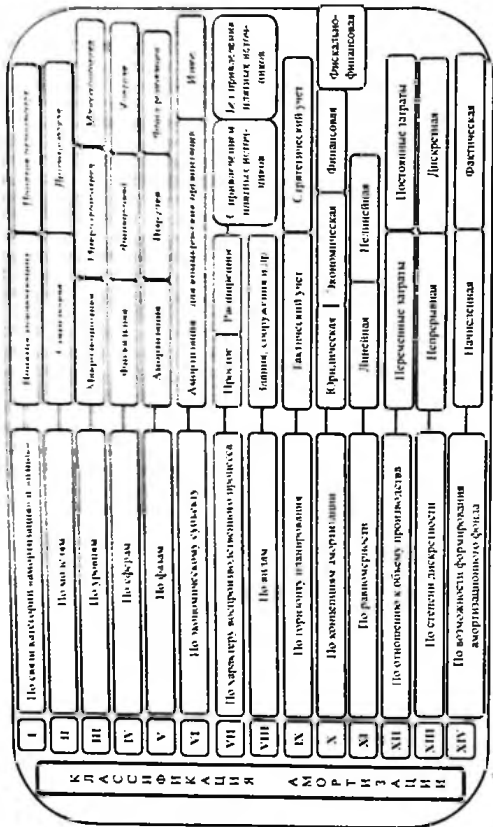


Рис. 1.7. Классификация амортизации основных средств

1 по связи категорий «амортизация» и «износ»

Во многих учебных пособиях постсоветского периода, а также в ряде учебных пособий по экономическому анализу амортизация и износ рассматриваются как синонимы.

В частности, такая позиция отмечается в работах Пизенгольца М.З. (износ — потеря основными средствами части их стоимости, которая должна возмещаться из выручки [134, с. 313]), а также Алексеевой А.И., Васильева Ю.В., Малеевой А.В. [3, с. 325], Донцовой Л.В., Никифоровой Н.А. [56].

Рассмотрим ряд определений данной категории.

Износ — последовательно нарастающая утрата потребительских свойств имущества, результат воздействия времени и эксплуатации объекта [146, с. 213]. В Экономическом словаре (под редакцией Азрилияна А.Н. отражено, что износ основных фондов — материальное снашивание, старение и обесценивание основных фондов в процессе эксплуатации, хранения [209, с. 287]. В то же время, износ основных средств трактуется как синоним амортизации.

В работе Кузнецовой С.В. износ основных средств трактуется как постепенная потеря средством труда своих характеристик в результате воздействия на него внешних сил и процесса старения [92].

На появление износа влияют следующие факторы:

1) внутренние:

- технологические (специфика производственных технологий, степень подверженности объекта действию времени и эксплуатации, динамике НТП в отрасли);
- управленческие (политика компании в области как основных средств, так и ассортимента, подход к подбору и обучению персонала, информационные потоки внутри компании и т.д.);

2) внешние:

- политические (политика протекционизма или насильственного разрешения налаженных экономических связей, изменение отраслевой структуры региона и т.п.);
- экономико-социальные (уровень квалификации на рынке труда, общая экономическая ситуация в стране, акцент на добывающие или перерабатывающие отрасли, спрос (в том числе платежеспособный) и предложение на основных рынках и т.д.);
- психологические (навязанные социуму представления о «лучшем», «достойном» и «необходимом», совокупность мировоззренческих особенностей нации, влияющих на экономику — вспомним, например, исламскую модель);
- экологические (внимание общества к проблемам окружающей среды, наличие санкций за нарушение правил использования природных ресурсов).

Износ может иметь два вида последствий:

- технические — ухудшение эксплуатационных характеристик;

- экономические — снижение стоимости объекта в процессе его эксплуатации.

При рассмотрении экономической литературы можно встретить различные классификации износа. Наиболее распространенными видами износа являются физический и моральный (самая распространенная классификация), внешний, устранимый, неустраимый и др. виды [9, 11, 142, 146, 200 и др.]. Тем не менее, следует отметить фрагментарный характер изученных классификаций. Представляет значительный интерес классификация, данная авторами Асаулом А.Н., Старинским В.Н., Безлюдной А.Г., Ерофеевым П.Ю. [8]. Выделены физический, функциональный и внешний виды износа. Физический износ дифференцирован по следующим основаниям:

- по причине, вызвавшей износ;
- по времени протекания;
- исходя из статей затрат, изменениями в структуре которых вызван износ.

На наш взгляд, с некоторыми положениями данной классификации следует не согласиться:

- внешний износ трактуется как неустраимый;
- классифицируется только физический износ.

Кроме того, не ясна суть износа, обусловленного излишними капитальными затратами.

Авторская классификация износа включает деление по следующим основаниям (рисунок 1.8):



Рис. 1.8. Классификация износа основных средств

I по характеру износа:

- моральный (функциональный) — снижение стоимости основных средств, возникающее в результате роста производительности труда в отраслях, производящих эти основные средства, и появления новых, современных и более производительных машин и оборудования [11, с. 172]; то есть утрата полезности активов в результате причин, не имеющих отношения к физическим свойствам активов, следствие отставания от современного технического уровня. В работе [9] дано определение морального износа как снижения потребительской привлекательности устаревшего объекта основных средств, вызванного расширением функциональных возможностей у новых объектов, а также НТП.

Представляет интерес трактовка морального износа как износа имущества, не имеющего материального выражения. Может выражаться в двух формах [146, с. 213]:

а) относительное уменьшение первоначальной стоимости объекта по сравнению с современной стоимостью их воспроизводства;

б) устаревание объекта по отношению к современным технологическим и функциональным требованиям к объекту.

Моральное устаревание может рассматриваться со следующих точек зрения:

а) социальной — моральный износ вследствие невозможности удовлетворения социальных требований, возросших благодаря появлению более совершенных объектов основных средств этого вида;

б) экологической — моральный износ вследствие невозможности удовлетворения требований к охране окружающей среды, рациональному использованию природных ресурсов и др. [27];

в) факторов внешней среды (например, близость очистных сооружений или, наоборот, социально-значимых объектов и др.);

- физический износ — это износ материалов, из которых созданы основные средства, потеря их первоначальных качеств, постепенное разрушение конструкций [142, с. 151] как в процессе их функционирования, так и бездействия.

В работе под редакцией профессора Асаула А.Н. отражено иное определение физического износа: «Физический износ — это ухудшение технико-экономических параметров объекта, которое обусловлено его изнашиванием в процессе эксплуатации и под воздействием окружающей среды» [8].

Различия в трактовках различных авторов отмечаются в отношении:

- скорости снижения (по мнению Бабаева Ю.А. моральный износ характеризуется резким снижением, физический — постепенным [11, с. 171, 172]);
- объекта утраты (потребительских свойств, первоначальной стоимости (Бабаев Ю.А.), полезности и др.).

Физический износ может быть условно выражен тремя стадиями (рис. 1.9).

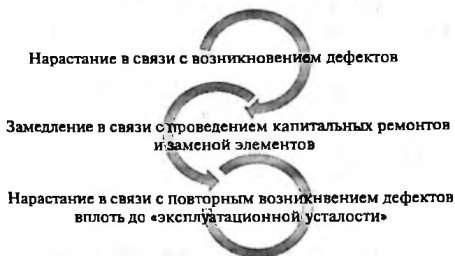


Рис. 1.9. Три стадии физического износа

В экономической литературе физический и моральный виды износа подразделяется на износ первого рода и износ второго рода [8, 27, 191]. Основания для подобного деления могут быть различными:

- по причине, вызвавшей износ: нормальная эксплуатация или авария;
- отношение только к моральному [27] или физическому [191] износу. В настоящей классификации данное деление не будет использовано. 2 по степени износа:
- полный (неустраняемый) износ — последствия износа невозможно или экономически нерационально компенсировать, вследствие чего действующие средства ликвидируются и заменяются новыми;
- частичный (устраняемый) износ — последствия износа могут быть устранены путем проведения ремонта.

Необходимо отметить, что эта классификация применима как к физическому, так и к моральному видам износа.

3 по характеру утраты:

- внешний — ухудшение внешнего вида объекта имущества при сохранении его эксплуатационных характеристик [146, с. 213].

В экономической литературе более распространенным является определение внешнего износа как снижения стоимости вследствие негативного изменения его внешней среды под воздействием экономических, политических и других факторов [9]. Данный вид износа в ряде источников называется экономическим и необратимым. На наш взгляд, в этом контексте данный вид износа относится к группе морального износа;

- внутренний (функциональное несоответствие предъявляемым требованиям при внешнем благополучии).

4 по степени внезапности:

- износ, возникающий в результате нормальной эксплуатации (по-степенный);
- износ, возникающий в результате форс-мажорных обстоятельств и аварий (то есть не только природные катаклизмы, но и техногенные катастрофы), то есть внезапный.

Следует выделить несколько причин, по которым амортизация и износ не могут быть синонимами:

- несоответствие по времени объективных процессов изнашивания и амортизационных отчислений (начисление ускоренной амортизации не означает ускорение процессов физического износа);
- действие принципа соответствия доходов и затрат (например, объект на консервации, но неизбежно изнашивается, хотя амортизация не начисляется).

Необходимо помнить, что амортизация и износ различные понятия.

Износ (физический и моральный) — принадлежит полю объективной реальности, амортизация — стоимостное понятие, результат субъективных учетных абстракций. Можно выделить следующие варианты связи амортизации и износа:

А) учетный аспект:

1) основные средства изнашиваются без всякой связи с процессом амортизации;

2) при расчете амортизации учитывается физический и моральный износ;

3) начисленная амортизация полностью соответствует износу объекта.

Б) по скорости протекания:

1) амортизация идет более высокими темпами чем физический износ (срок полезного использования, в этом случае, может быть установлен меньшим, чем срок службы, например, при моральном износе объекта);

2) амортизация отражает процессы износа;

3) амортизация идет более низкими темпами, чем износ.

II по моделям (статика и динамика)

Первоначально в рамках немецкой школы бухгалтерского учета развивались две базовые балансовые теории:

- статическая (подробное отражение стоимости чистого имущества — собственного капитала организации);
- динамическая (измерение эффективности деятельности организации, определение показателя рентабельности и прогнозирование перспектив развития бизнеса) [161].

Применительно к рассмотрению сущности амортизации представляют значительный интерес положения динамической концепции, отраженные в тезисах Шмаленбаха (представлены в работах [58; 144, с. 82]):

- динамическая амортизация не связана с обесценением (потерей стоимости) соответствующих активов (в отличие от статической амортизации);