

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ

УДК 657

АМОРТИЗАЦИЯ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОЕ СОДЕРЖАНИЕ

А.А. Никитенко, канд. экон. наук

ГОУ ВПО «Донецкий национальный
университет», г. Донецк, ДНР,
e-mail: nykytenko.nho@donnu.ru

DEPRECIATION AS AN OBJECT OF ACCOUNTING: HISTORY AND CURRENT CONTENT

A.A. Nikitenko,
candidate of economic Sciences

SOU HPE «Donetsk national
University», Donetsk, DPR,
e-mail: nykytenko.nho@donnu.ru

Реферат

Цель. Целью статьи является исследование сущности понятия «амортизация», её концепций и выделение на этой основе моделей амортизации.

Методика. В процессе исследования использованы методы индукции и дедукции, анализа и синтеза, систематизации и обобщения. Применение вышеперечисленных методов позволило сделать теоретические выводы, сформулировать конкретные практические рекомендации.

Результаты. В статье исследованы и проанализированы взгляды ученых на сущность амортизации, что позволило выделить концепции и модели амортизации, определить цели, задачи и инструменты их реализации. Дана оценка действующей методике учета амортизации.

Научная новизна. Проведенный анализ подходов к пониманию сущности амортизации и ее концепций позволил обобщить подходы ученых и практиков к формированию моделей амортизации, определить их целевую направленность, преимущества и недостатки.

Практическая значимость. Результаты исследования направлены на совершенствование подходов к формированию амортизационной политики как неотъемлемой части учетной политики предприятий.

Ключевые слова: *амортизация, износ, основные средства, бухгалтерский учет, счета*

Постановка проблемы и ее связь с важными научными и практическими заданиями. В современных условиях хозяйствования особое значение приобретает методика учета амортизации как одного из основных

источников воспроизводства необоротных активов предприятия. Величина начисленных и использованных по функциональному назначению амортизационных отчислений является величиной макроэкономического уровня, она влияет не только на процессы обновления, но и позволяет управлять финансовыми ресурсами и финансовыми результатами предприятий, и как следствие инвестиционной привлекательностью и конкурентоспособностью. Однако, на практике не уделяется должного внимания вопросам сущности амортизации, методике выбора метода начисления, учетного отражения и порядка раскрытия информации в финансовой отчетности. В связи с этим в отечественной практике бухгалтерского учета амортизация носит формальный характер и не позволяет получить объективную информацию об имущественном и финансовом состоянии предприятий.

Амортизационная политика должна стать одним из эффективных инструментов управления капиталом предприятий. Особую роль в этом играет правильное понимание сущности амортизации, её концепций и моделей, что и обуславливает актуальность выбранной темы исследования.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросам сущности амортизации, методике её учета посвящены работы многих отечественных и зарубежных ученых. Теоретические и практические основы учета амортизации освещены в трудах И. Веретенниковой, С. Голова, Я. Соколова, Ф. Бутынца, П. Житного и др. Среди зарубежных авторов особый вклад в разработку теоретических основ учета амортизации внесли Л. Бернстайн, Г. Велш, Д. Миддлтон, М. Мэтьюс, Б. Нидлз, М. Перера, Ж. Ришар, Э. Хендриксен, Р. Энтони и др.

Несмотря на существенный вклад ученых-экономистов наиболее противоречивыми моментами в области учета амортизации являются вопросы, связанные с трактовкой понятия «амортизация», организацией и методикой учета амортизации, а также вопросы, посвящённые взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета амортизации, что затрудняет формирование общей учетной политики предприятия.

Изложение основного материала исследования. В бухгалтерском учете амортизация всегда являлась объектом многих споров относительно её сущности. Отсутствие однозначной трактовки термина было сопряжено с отсутствием единого подхода к её начислению и отражению на счетах бухгалтерского учета.

Амортизация как бухгалтерский прием была известна с XIV - XV вв. Однако, свою известность она получила только с XIV - XV вв. Понятие амортизации основных средств встречается в 1588 г. у Дж. Меллиса (Англия). В практической деятельности того времени широкое распространение получили два подхода к пониманию амортизации: амортизация как прямой расход недвижимого имущества; амортизация как прием, позволяющий поддерживать основной капитал на одинаковом уровне [1]. Второй подход к пониманию амортизации получил широкое распространение в период

промышленной революции (1750-1900 гг.). С появлением фабрик и железных дорог возникла необходимость создания новой системы управления показателями деятельности предприятий, которая позволяла бы формировать себестоимость с учетом амортизации, решать проблему обновления производственных мощностей и регулировать уровень прибыли и дивидендов. Значительное влияние в этот период оказало создание Лондонской фондовой биржи в 1773 г. и принятие Закона о компаниях в 1862г., который выдвинул новые требования к порядку выплаты дивидендов, в частности был введён запрет на их выплату из капитала. Также юридически была закреплена обязанность начислять амортизацию в течение всего срока полезного использования основных средств. Причиной появления данной нормы явились негативные последствия неначисления амортизации по активам, что привело к целенаправленному занижению затрат и завышению прибыли предприятий.

Курсель-Сенель (Франция) разработал учение о широкой и узкой амортизации. Широкая амортизация распространялась практически на весь актив, и предполагала формирование амортизационного фонда для каждой статьи. Соответственно амортизационный фонд рассматривался как страховой. При начислении узкой амортизации в качестве базы начисления использовались только основные средства.

Гроссман (Германия) амортизацию связывал с обесцениванием имущества. Он говорил о необходимости формирования амортизационного фонда при наличии ряда обстоятельств, например, в случае количественной и качественной потери ценности имущества.

В России в период с 1700 по 1917 гг. большинство специалистов рассматривали счет амортизации как регулирующий к счету основных средств. Противоположной точки зрения придерживался Сиверс, который утверждал, что счет амортизации является фондовым. В своих трудах А. Рошаховский разграничивал понятия износа и амортизации. Износ (по терминологии автора – амортизационный капитал) «представляет собой ту сумму, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал. Амортизация (по терминологии автора – возобновительный фонд) «выражает сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества» т.е. амортизация - это чисто финансовый денежный процесс. [1, с. 273]

В своих трудах Ж. Ришар (Франция) выделил характерные черты амортизации, присущие для статической и динамической теории. В рамках статической теории амортизацию он определял, как «любую частичную потерю стоимости имущества в результате того, что стоимость его фиктивной ликвидации при текущей инвентаризации меньше стоимости, полученной в процессе инвентаризации предыдущей» [2, с. 51]. Следовательно, статическую амортизацию отличали следующие признаки: оценка и изучение технического состояния основных средств; внесистемное начисление амортизации и распространение амортизации как на недвижимое, так и движимое имущество.

Статическая теория амортизации, которая характеризовалась как процесс

«обесценения», была преобладающей до начала XX века. В 1908 г. Э. Шмаленбахом была теоретически обоснована динамическая теория амортизации, основные черты которой состояли в том, что она не связана с обесценением активов, а является процессом переноса стоимости и должна начисляться только в период фактической эксплуатации основных средств.

Таким образом, позиции ученых и практиков в понимании сущности амортизации не являются однозначными. Многообразие взглядов характерно как для прошлых, так и для современных исследований. В настоящее время также нет единой точки зрения на сущность амортизации (таблица 1).

Таблица 1 - Определения понятия «Амортизация»

Автор	Определение
Э. Хендриксен, М. Ван Бреда	Амортизация – метод рационального и систематического распределения стоимости приобретенных активов по отчетным периодам, в течение которых ожидается получение прибыли от использования данных активов [3, с. 331].
Я. Соколов, В.Патов, Н. Карзаева	Амортизация – часть стоимости основных средств, которая падает на отдельно взятый период. [4, с. 45].
Д. Александер	Амортизация – процесс отнесения расходов пропорционально выгодам [5, с. 219].
В. Будавей	Амортизация – единство постепенного перенесения стоимости основных средств на производимый продукт в целях возмещения их стоимости (т.е. снашивание) и накопления денежных средств для обеспечения последующего их воспроизводства [6, с. 8].
В. Сенчагов	Амортизация – единство процессов износа и возмещения основных производственных фондов [7, с. 4].
Д. Баранов	Амортизация является резервным фондом до того времени, когда окончательно потребленный основной капитал не потребует своего воспроизводства [8, с. 74].
Л. Бернштейн	Амортизация – процесс, посредством которого стоимость имущества, зданий и оборудования распределяется в течение срока их эксплуатации [9, с. 259].
Н. Энтони Роберт	Амортизация – это процесс определения доли себестоимости средств производства, включаемой ежегодно в сумму расходов в течение планируемого срока службы этих средств [10, с. 149].
Я. Кваша	Амортизация – денежное выражение стоимости возмещения основных фондов [11, с. 6].

Для традиционной теории и практики характерно понятие амортизации как процесса распределения стоимости приобретенных активов на отчетные периоды, в течение которых ожидается получение экономических выгод от использования этих активов. Именно эта точка зрения подставлена в национальных и международных стандартах.

В конечном итоге все представления о сущности амортизации в бухгалтерском учете сложились в системы взглядов, выражающих определенный способ видения, понимания, трактовки амортизации,

реализующие определенный замысел. Данные системы носят название «концепции». В настоящее время в бухгалтерском учете сформировано пять основных концепций амортизации: концепция затрат, концепция восстановления, концепция сохранения капитала, концепция оценки и причинная концепция. Каждая из концепций предлагает свою интерпретацию сущности амортизации и различные подходы к ее исчислению (рисунок 1).



Рисунок 1 – Концепции амортизации

В рамках любой концепции для формирования данных о финансовых результатах, стоимости активов, денежных потоках и иных данных в соответствии с действующим законодательством формируются модели амортизации, имеющие конкретную целевую направленность. Анализ трудов отечественных и зарубежных авторов позволяет выделить учетную, экономическую, фискальную и инвестиционную (рисунок 2).

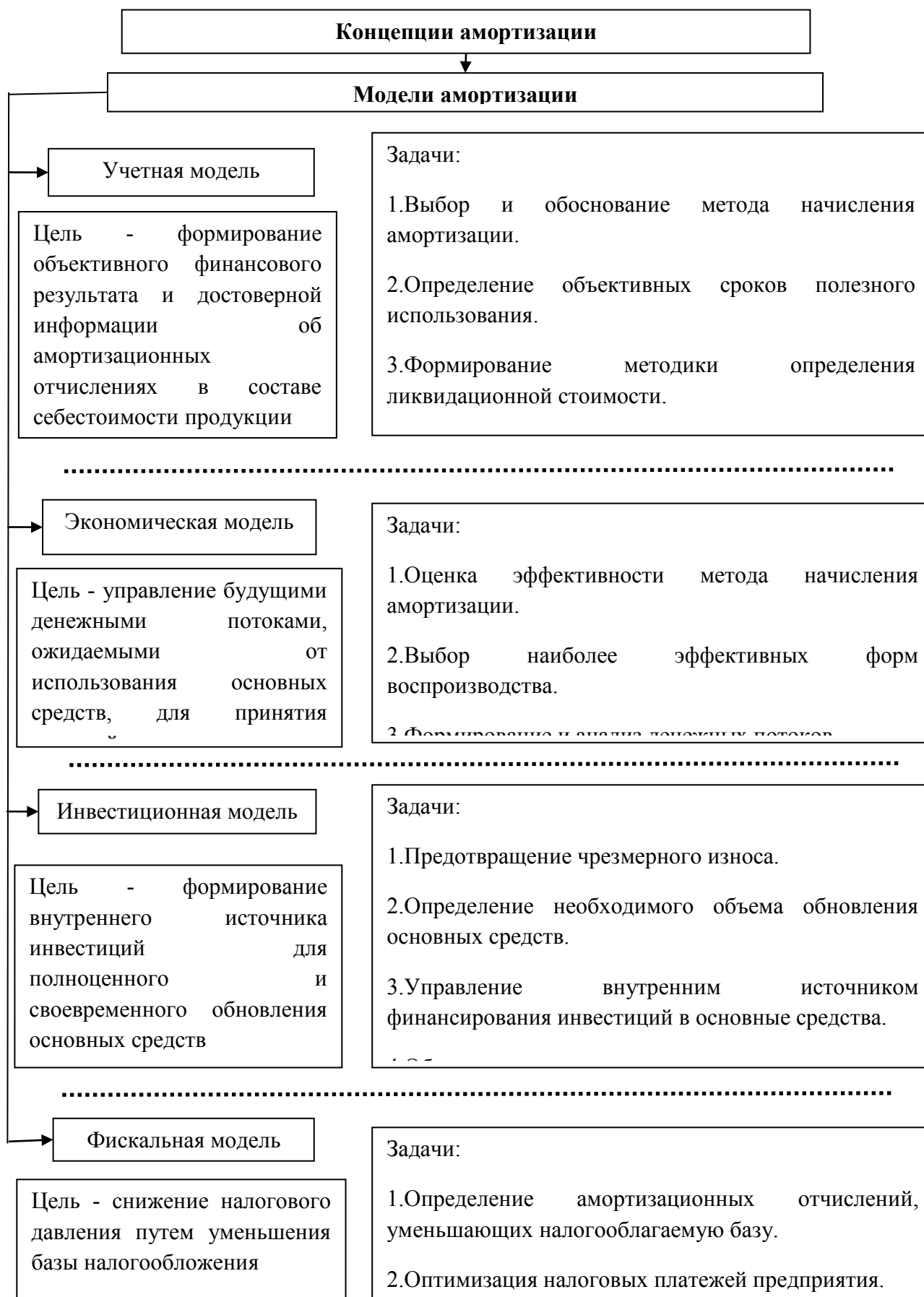


Рисунок 2 – Модели амортизации

Учетная модель амортизации предназначена для формирования себестоимости продукции и, как следствие, определения конечного финансового результата деятельности предприятия, так как тесно связана с показателями произведенной продукции и ее ценой.

Несмотря на положительные стороны учетной модели амортизации, она не лишена недостатков. М. Мэтьюс и М. Перера выделяют следующие ограничения, которые должны учитываться при использовании данной модели:

Базисом для начисления амортизации является первоначальная стоимость, возмещение которой обеспечит поддержание капитала на неизменном уровне. Ожидаемый срок полезного использования, и ликвидационная стоимость останутся неизменными.

В период эксплуатации основных средств не происходит колебания цен. Следовательно, денежные средства, получаемые или уплачиваемые в различные моменты времени, равноценны [12].

Экономическая модель амортизации базируется на будущих денежных потоках, ожидаемых от использования необоротных активов, что отличает ее от учетной модели. В свою очередь экономическая амортизация отличается от учетной, прежде всего, тем, что базируется на будущих денежных потоках, ожидаемых от использования основных средств с учетом их ликвидационной стоимости по истечении срока полезного использования.

Фискальная (налоговая) модель амортизации рассматривается в соответствии с национальным налоговым законодательством, посредством фискальной амортизации государство влияет на величину налога на прибыль.

Инвестиционная модель амортизации связана с обеспечением процесса расширенного воспроизводства основных средств, а также с обеспечением эффективного использования амортизационных отчислений предприятием. Инвестиционная амортизация является основным внутренним источником финансирования инвестиций, а также инструментом долгосрочного планирования обновления производственных мощностей.

Однако, в настоящее время вклад инноваций и передовых технологий, ориентированных на увеличение их прогрессивных преимуществ, является решающим фактором экономического развития предприятия. Поэтому можно предложить инновационную модель амортизации, направленную на достижение соответствия инновационной деятельности предприятия его обеспеченности финансовыми ресурсами. Это потребует от предприятия жесткого и комплексного подхода к управлению всеми расходами, поиску и выбору наиболее приемлемых источников финансирования. Для оптимального использования амортизации как источника финансирования инноваций будут необходимы детальные сведения по инновационным процессам внутри предприятия и текущей деятельности в целом. Инновационная модель амортизации должна предусматривать планирование ее величины, аккумулирование и контроль за её использованием в контексте осуществляемых инновационных проектов.

Национальная практика учета характеризуется использованием преимущественно учетной и фискальной модели. В бухгалтерском учете основные требования к начислению и систематизации информации об

амортизации регламентируются П(С)БУ, в которых предусмотрены объекты начисления амортизации, методы ее начисления и порядок отражения в финансовой отчетности предприятия.

Величина амортизационных отчислений отражается по кредиту счета 13 «Износ (амортизация) необоротных активов» в корреспонденции со счетами, аккумулирующими расходы деятельности (дебет счетов 23, 91, 92, 93, 94 и др.). С целью осуществления контроля за начислением и использованием амортизационных отчислений предписано использование забалансового счета 09 «Амортизационные отчисления». Следует отметить, что ранее в отечественной практике амортизация в учете отражалась с помощью двух счетов «Износ основных средств» и «Амортизационный фонд». Процесс аккумулирования амортизационных отчислений таким образом отражался на величине капитала предприятий. Стандартами предусмотрено регулярное начисление амортизации с использованием следующих методов: прямолинейный, производственный, кумулятивный, уменьшения остаточной стоимости и ускоренного уменьшения остаточной стоимости. Также дано право использовать методы, предусмотренные налоговым законодательством.

Законом ДНР «О налоговой системе» осуществляется влияние на экономические интересы плательщиков налогов посредством начисления амортизации в соответствии с нормами и правилами, установленными данным законом. Предприятиям предлагается использование только прямолинейного метода начисления амортизации. Исключением являются только предприятия, которые несут расходы на разведку (доразведку), обустройство и разработку любых запасов (месторождений) полезных ископаемых, амортизация по которым осуществляется производственным методом. Это приводит к тому, что предпочтение отдается использованию в учете именно налогового подхода для того чтобы максимально приблизить данные бухгалтерского и налогового учета, тем самым исключая из практики ускоренные методы начисления амортизации. К тому же налоговая амортизация не отображает реальную величину расходов, связанных с обновлением необоротных активов предприятия, а также не отображает реальную величину первоначальной стоимости.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Таким образом, амортизация – это сложное экономическое явление, которое выражает процесс движения стоимости необоротных активов, объединяет свойства затрат производства и источника средств для возмещения изношенных и приобретения новых объектов. Благодаря амортизации учитываемая первоначальная стоимость не исчезает, а переносится.

Обобщив различные подходы к понятию амортизация, можно отметить, что наряду с отсутствием однозначности в терминологии продолжают сосуществовать разночтения относительно сути амортизации. Наибольшее распространение получили трактовки амортизации как убытка от физического изнашивания; как снижения стоимости; как фонда замещения активов и как снижение полезности. В настоящее время доминирует трактовка амортизации как систематического и рационального процесса распределения стоимости актива в течение срока полезного актива.

В настоящее время существует пять основных концепций амортизации: концепция затрат, концепция восстановления, концепция сохранения капитала, концепция оценки и причинная концепция. Результатом отечественных экономических реформ стал переход от концепции восстановления к концепции затрат. Однако, концепция восстановления продолжает сохранять свою значимость на макроуровне.

В рамках любой концепции формируются модели амортизации, имеющие конкретную целевую направленность и инструментарий. Изучение экономической литературы позволяет выделить четыре классические модели: экономическую, бухгалтерскую, фискальную и инвестиционную. Однако, современные тенденции развития экономики требуют от предприятий ускорения процесса перехода на инновационный путь развития, что предопределяет необходимость формирования новой модели амортизации, реализация которой позволит внедрить передовые технологии, перестроить организационную структуру предприятия и повысить инвестиционную привлекательность предприятий.

Список литературы

1. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
2. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 68 с.
3. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С.Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда.; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
4. Соколов, Я.В. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
5. Александер Д. МСФО: от теории к практике / Д. Александер, А. Бритон, Э. Йориссен; [пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова]. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 768с.
6. Будавей, В.Ю. Проблемы амортизации в промышленности / В.Ю. Будавей. – М.: Финансы, 1970. – 191 с.
7. Сенчагов, В.К. Амортизационный фонд в условиях интенсификации производства / В.К. Сенчагов. – М.: Экономика, 1987. – 297 с.
8. Баранов, Д.А. Сроки амортизации и обновление основных производственных фондов / Д.А. Баранов. – М.: Наука, 1977. – 220 с.
9. Бернстайн, Л.А. Анализ финансовой отчетности, практика и интерпретация / Л.А. Бернстайн; пер. с англ. гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.
10. Роберт, Н. Энтони Самоучитель по бухгалтерскому учету: Международный стандарт / Энтони Н. Роберт. – М., 1999. – 292 с.
11. Кваша, Я.Б. Амортизация и сроки службы основных фондов / Я.Б. Кваша. – М.: Изд-во АН СССР, ин-т Экономики, 1956. – 228 с.
12. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.