

1 ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 8. Гомель, 2015

УДК 330.142.211.4

О. Г. ВЕРЕТЕННИКОВА

В. Г. ГИЗАТУЛЛИНА, канд. экон. наук, профессор

Белорусский государственный университет транспорта

ИСТОРИЧЕСКИЙ ОБЗОР ФОРМИРОВАНИЯ ПОНЯТИЯ «АМОРТИЗАЦИЯ»

Рассмотрена эволюция подходов к трактовке амортизации и проведен обзор современной экономической литературы. В статье показаны причины отсутствия единого подхода к понятию сущности категории «амортизация», которые не повлияли на возможность выделения признаков для последующей классификации.

Амортизация как бухгалтерский прием известна с XIV–XV вв. Впервые в учетной литературе описал понятие амортизации как системного списания первоначальной стоимости имущества англичанин Джон Меллис. 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 выделено три варианта начисления амортизации:

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

В рамках французской школы существовало несколько концепций понятия «амортизация».

Одни ученые выделяли широкую и узкую амортизацию. Широкая амортизация (всего актива) представляет собой плату за фонды, т.е. 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.

Другие, рассматривая концепции амортизации, выделяли три основных:

- 1) юридическая – констатация обесценения, т.е. 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, освобожденная от налогов и накапливаемая для возобновления основных средств.

Во французской школе проводились исследования влияния фискальной политики на амортизацию. Существовало мнение, что амортизация – это инструмент фискальной политики государства.

Ученые немецкой школы связывали начисление амортизации с обесценением имущества, что вызывает необходимость формировать амортизационный фонд.

Ученые англо-американской школы считали, что амортизация должна начисляться за счет прибыли в сумме, лишь приблизительно равной величине износа.

В рамках англо-американской школы исследование сущности амортизации проводилось в двух школах:

– институционалистской (амортизация – резерв, фонд, часть дохода или прибыли, не подлежащая налогообложению);

– персоналистической (амортизация – регулятив, потерянная часть стоимости).

Таким образом, следует отметить отсутствие единого подхода к трактовке понятия «амортизация» в рамках западной учетной мысли.

В рамках отечественной учетной мысли (меновая и балансовая школы) амортизация рассматривалась следующим образом.

Представителями меновой школы выделялись такие 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 и накопление средств для капитального ремонта. Статья пассива баланса «Амортизационный фонд» – резерв, обеспеченный оборотными средствами.

Представители балансовой школы выделяли следующие положения:

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

б) система счетов задана балансом, т.е. счета – элементы баланса (движение от баланса к счету), при этом баланс – упрощенная форма инвентаря;

в) амортизация – регулятив.

Сегодня, вопросы исчисления амортизации отражены в значительном числе источников. В большей их части термин «амортизация» переводится с латинского как «погашение» (*amortisatio*), но можно встретить также иную трактовку как «отрицание смерти» (*amorte*). Данная трактовка отражает основную идею расчета амортизации – возможность воспроизводственного процесса основных средств. Цель амортизации сводится к накоплению денежных средств, на которые после полного износа основных средств приобретаются новые активы.

Комплексный характер амортизации (некая двойственность: это и расходы и ресурс), изменение ее формы от вещественной к денежной (рисунок 1) и привело к множественности категории «амортизация».

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 не дают определение амортизации, цитируя положения нормативных документов, предполагая, что сущность данной дефиниции очевидна. Такой подход можно встретить в работах В. Г. Гетьмана, Н. Г. Белова и Л. И. Хоружий, В. Р. Захарьина, Н. Н. Карзаевой, Г. Ю. Касьяновой и др.

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

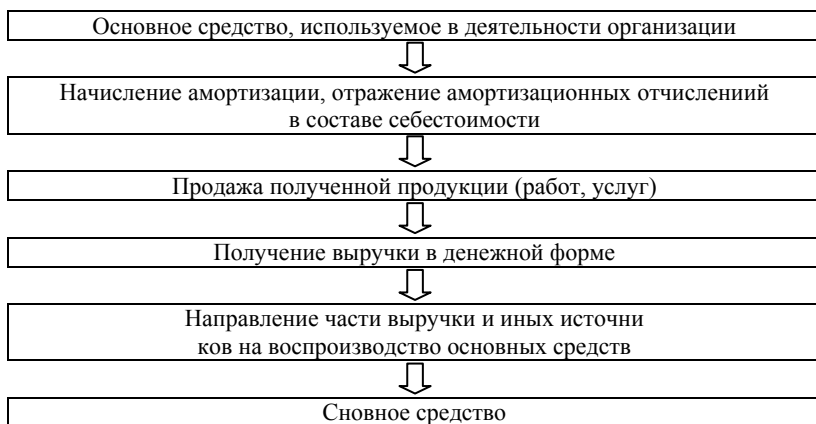


Рисунок 1 – Сущность воспроизводственного процесса основных средств

В *первую* группу вошли авторы, которые трактуют амортизацию как определенную процедуру, обеспечивающую 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. В эту группу включены определения, данные:

- Асаулом А. Н., Старинским В. Н., Бездудной А. Г., Ерофеевым П. Ю.;
- в Глоссарии терминов по управленческому учету;
- Кратком словаре экономиста;
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (акцент на распределении амортизируемой стоимости);
- Современном экономическом словаре и др.

Представляет интерес тот факт, что отечественные ученые предпочитают говорить об отнесении амортизации на производимую продукцию, зарубежные – на отчетные периоды, в течение которых ожидается получение прибыли от использования этих активов.

Вторая группа объединяет авторов, трактующих амортизацию как снижение ценности. При этом выделяется такое ее определение: 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 Современном экономическом словаре отражено, что амортизация – исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования;
- в Словаре современной экономической теории Макмиллана амортизация (ставится знак равенства с обесценением) определена как уменьшение

стоимости активов, обычно в результате износа.

Кроме вышеназванной трактовки амортизации в данную группу включено ее определение как уменьшение долга:

– в соответствии с Глоссарием терминов по бухгалтерскому учету 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);

– в Экономическом словаре отражено, что амортизация – это постепенное погашение долга лицом или организацией путем периодических взносов или выкупа обязательств.

Некоторые авторы придерживаются трактовки, что амортизация – это 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 (долгосрочных) активов, потребленной в течение периода». При этом потребление включает в себя износ, использование или другое уменьшение срока полезной службы материальных внеоборотных (долгосрочных) активов, явившееся результатом использования, истечения срока или устаревания, вызванного изменениями технологии либо спроса на товары и услуги, для производства которых предназначался актив.

Заключают вторую группу авторы, которые рассматривают амортизацию как уменьшение налоговой базы. Амортизация – доля прибыли, освобожденная от налогов и предполагаемая для воспроизводства долгосрочных активов.

В Словаре современной экономической теории Макмиллана отражено, что амортизация вычитается из прибыли, подлежащей обложению по налогу с корпораций (corporationtax), однако эта скидка должна быть рассчитана по правилам, установленными налоговыми органами, которые необязательно совпадают с расчетами амортизационных отчислений, выполняемых фирмой.

Третья группа использует при определении следующие понятия: фонд реинновации, амортизационный капитал, фонд возмещения, денежный капитал. Капитал амортизационный – капитал, предназначенный для воспроизводства основных средств, образуемый за счет амортизационных отчислений.

Четвертая группа рассматривает амортизацию как элемент издержек.

Данный подход (трактовка амортизации как элемента затрат) традиционен для учетной системы Республики Беларусь. В соответствии с ним амортизация в форме амортизационных отчислений включается в себестоимость производимого продукта.

Проведенный обзор современной экономической литературы показал, что нет единого подхода к понятию сущности категории «амортизация», однако можно классифицировать амортизацию по признакам, приведенным на рисунке 2.

I	По связи категорий «амортизация» и «износ»	Понятия тождественны	Понятия отличаются
II	По моделям	Статическая	Динамическая
III	По уровням	Макроэкономика	Микроэкономика Мезоэкономика
IV	По сферам	Фискальная	Финансовая Учетная
V	По фазам	Амортизация	Выручка Фонд реновации
VI	По экономическому субъекту	Амортизация для коммерческих организаций	Износ
VII	По характеру воспроизводственного процесса	Простое	С привлечением платных источников
VIII	По видам	Расширенное Здания, сооружения и др.	Без привлечения платных источников
IX	По горизонту планирования	Тактический учет	Стратегический учет
X	По концепциям амортизации	Юридическая	Экономическая Финансовая Фискально-финансовая
XI	По равномерности	Линейная	Нелинейная
XII	По отношению к объему производства	Переменные затраты	Постоянные затраты
XIII	По степени дискретности	Непрерывная	Дискретная
XIV	По возможности формирования амортизационного фонда	Начисленная	Фактическая

Рисунок 2 – Классификация амортизации основных средств

Рассмотрим первый классификационный признак – **связь категорий «амортизация» и «износ»**. Во многих учебных пособиях амортизация и износ рассматриваются как синонимы. Однако есть несколько причин, по которым амортизация и износ не могут быть синонимами:

- несовпадение 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: учетный аспект и скорость протекания.

Учетный аспект связи амортизации и износа заключается в следующем:

- основные средства изнашиваются без всякой связи с процессом амортизации;

- при расчете амортизации учитывается физический и моральный износ;

- начисленная амортизация полностью соответствует износу объекта.

Второй связующий вариант двух вышеназванных категорий – скорость протекания проявляется в том, что:

- 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);

- амортизация отражает процессы износа;

- амортизация идет более низкими темпами, чем износ.

Второй признак, включенный в классификацию – **модель (статика и динамика)**.

Для статической теории амортизация – обесценение ценности во времени, для динамической – способ учетной политики, позволяющий регулировать финансовый результат.

По истечении срока физической жизни оборудования или даже срока, предусмотренного договором, сумма начисленной амортизации и в статической, и в динамической бухгалтерии будет одна и та же; но в течение каждого отчетного периода статическая амортизация будет меняться в зависимости от изменения рыночных цен на рассматриваемые объекты, тогда как динамическая амортизация будет распределена по принципу перенесения стоимости в зависимости от той пользы, которую принесет машина или здание, при этом во внимание будет принята ликвидационная стоимость этого оборудования.

Следующий классификационный признак – **уровень (макроэкономика, микроэкономика)**. Амортизация начисляется в рамках экономического субъекта (микроэкономика), но путем обобщения данных отдельных организаций становится показателем макроуровня. Поэтому обобщение данных отчетности отдельных организаций позволяет сделать вывод о степени изношенности основных фондов в различных макроэкономических аспектах.

Согласно четвертому признаку (**по сферам**) выделяют:

– фискальную – используемую в налоговом учете, при исчислении налоговой базы в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь;

– финансовую – применяемую в финансовых расчетах (в том числе и в сфере управленческого учета);

– учетную – используемую в области бухгалтерского финансового учета.

В зависимости от **экономического субъекта** используются следующие понятия:

– коммерческих организаций – *амортизация*;

– некоммерческих – *износ*.

В коммерческих организациях начисленные амортизационные отчисления являются источником приобретения новых объектов основных средств. В некоммерческих организациях (финансируемых за счет бюджетных ассигнований) под амортизацией следует понимать определение степени изношенности части внеоборотных (долгосрочных) активов.

По характеру воспроизводственного процесса выделяют два вида воспроизводства основных средств: *простое* и *расширенное*. В современных экономических условиях, говоря о воспроизводстве основных средств, следует иметь в виду расширенное воспроизводство (как по стоимости, так и по технологическим характеристикам). Хотя, конечно, если игнорировать стоимостной критерий и ориентироваться на примерно одинаковый уровень технических характеристик у старого и нового объектов основных средств, то с определенной долей условности можно сказать, что применение термина «простое воспроизводство» достаточно корректно.

Следует считать аксиомой возмещение стоимости основных средств за счет выручки. Рядом авторов высказывается тезис о том, что воспроизводство осуществляется за счет накопленных амортизационных отчислений. В условиях инфляционной спирали амортизационных отчислений недостаточно для воспроизводства основных средств, неизбежно привлечение части нераспределенной прибыли на эти цели.

Кроме того, амортизация оседает в остатках незавершенного производства, непроданной продукции или же проданной, но не оплаченной. В итоге степень ликвидности у амортизационных потоков различна, поскольку превращение в денежную форму растянуто во времени. Единственный способ избежать данного явления – это использовать систему директ-костинг, т.е. списывать всю амортизацию периода за счет полученной выручки.

Следующий классификационный признак – **объект (основные средства, нематериальные активы, природные ресурсы (как истощение))**.

В соответствии с Глоссарием терминов по управленческому учету, в рамках понятия амортизация различают:

- износ (depreciation) – термин обычно применяется к основным средствам;
- амортизация (amortization) – термин часто используется для нематериальных активов.

По горизонту планирования выделяют *тактический* и *стратегический* учет.

Тактический учет позволяют формировать учетную информацию в краткосрочной перспективе.

Стратегический учет амортизации основных средств – единая учетно-аналитическая система, базирующаяся на функциях финансового, налогового и управленческого учета, обеспечивающая менеджеров информацией для принятия стратегических решений в процессе формирования и использования амортизационных отчислений.

В зависимости от **концепции амортизации** выделяют следующие:

– *экономическая* концепция – распределение финансового результата во времени;

– *юридическая* – определение стоимости, по которой имущество можно продать при банкротстве или ликвидации организации по другим причинам (при этом должна учитываться не начисленная амортизация, а экспертные оценки или специальные оценки дисконтирования);

– *финансовая* – используется при простом воспроизводстве: амортизация – источник возобновления долгосрочных активов;

– *фискально-финансовая* – используется при расширенном воспроизводстве внеоборотных активов при условии применения ускоренных методов начисления амортизации, предполагает экономию на налогах, обусловленную применением данных методов, направлять на усиление капитальной базы предприятия.

По равномерности начисления выделяют:

– *линейную* – начисляемую в соответствии с линейной зависимостью;

– *ускоренную* – начисляемую по увеличенной норме.

Выделенные позиции не бесспорны. Например, говоря о стабильности амортизационных отчислений как источника финансирования, многие забывают о том, что амортизационные отчисления становятся источником только после получения выручки в денежной форме (при наличии итогового финансового результата – прибыли).

По отношению к объему производства выделяют:

– *переменные* – амортизация относится к переменным затратам лишь при применении способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). При остальных способах амортизация относится к постоянным затратам;

– *постоянные* – относятся общехозяйственные и общепроизводственные расходы.

В любом случае, амортизация относится к необратимым затратам, т.е. никакое управленческое решение уже не изменит начисленные и отраженные на счетах суммы.

По степени дискретности выделяют:

– *непрерывную* – начисляемую с момента поступления объекта в организацию до выбытия (ликвидации);

– *дискретную* – в начислении которой были промежутки (например, обусловленные переводом на консервацию).

В зависимости от **возможностей формирования амортизационного фонда** используют следующие понятия:

– *начисленная* – отраженная по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» за отчетный период;

– *фактическая* – преобразованная в денежные средства в связи с получением выручки от покупателей в денежной форме.

Начисленная амортизация всегда превышает фактическую по причине наличия незавершенного производства и остатков непроданной продукции.

Таким образом, амортизация является комплексным понятием, суть которого проявляется лишь в единстве выделенных выше аспектов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Алексеева, А. И.** Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособие / А. И. Алексеева, Ю. В. Васильев, А. В. Малеева. – М. : КНОРУС, 2011. – 712 с.

2 **Веретенникова, О. Б.** Амортизационные отчисления как форма собственных источников финансирования инвестиций / О. Б. Веретенникова, З. М. Бикметова // Известия УрГЭУ. – 2011. – № 6(38). – С. 41–44.

3 **Веретенникова, И. М.** Амортизация и амортизационная политика / И. М. Веретенникова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 190 с.

4 **Гетьман, В. Г.** Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств / В. Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 14 (260). – С. 2–13.

5 **Касьянова, Г. Ю.** Амортизация основных средств: бухгалтерская и налоговая / Г. Ю. Касьянова. – М. : АБАК, 2013. – 128 с.

6 **Кутер, М. И.** Роль амортизационных процессов в формировании структуры и величины собственного капитала / М. И. Кутер, А. Э. Делиболтоян, Ж. Л. Комкова // Вектор науки ТГУ. – 2010. – № 3(13). – С. 202–207.

7 **Кутер, М. И.** Современный взгляд на концепции амортизации / М. И. Кутер, А. В. Кузнецов, Р. И. Мамедов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 24. – С. 2–11.

8 **Лопатников, Л. И.** Экономико-математический словарь : словарь соврем. экон. науки / Л. И. Лопатников. – М. : АБФ, 1996. – 704 с.

9 Международные стандарты финансовой отчетности. – М. : Аскери-АССА, 2012. – 1002 с.

10 **Райзберг, Б. А.** Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 512 с.

11 Самуэльсон, П. Э. Экономика : учеб. пособие : пер. с англ. / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус. – М. : Вильямс, 2000. – 688 с.

12 Словарь современной экономической теории Макмиллана. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 608 с.

13 Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

14 Управленческий учет : официальная терминология СИМА / пер. с англ. О. Е. Николаевой, Т. В. Шишковой. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 200 с.

15 Филатов, Е. А. Формирование амортизационной политики по методам Филатова в целях улучшения финансового положения организаций / Е. А. Филатов // EuropeanSocialScienceJournal = Европейский журнал социальных наук. – 2011. – № 4. – С. 362–369.

O. G. VERETENNIKOVA

V. GIZATULLINA, PhD, professor

Belarusian State University of Transport

HISTORICAL REVIEW OF FORMATION OF THE CONCEPT "DEPRECIATION"

Evolution of approaches to interpretation of depreciation is given and the review of modern economic literature is carried out. The reasons of lack of uniform approach to concept of essence of the category "depreciation" which didn't affect possibility of allocation of signs for the subsequent classification are shown in article.

Получено 06.10.2015

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 8. Гомель, 2015**

УДК 657.22(470)

А. А. ВОВК, д-р экон. наук, профессор

Московский государственный университет путей сообщения

Ю. А. ВОВК, канд. экон. наук

ОАО «Российские железные дороги»

З. В. ЧУПРИКОВА, канд. экон. наук

Московский государственный университет путей сообщения

ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

Показана необходимость перехода к ведению финансового учета взамен бухгалтерского и основные направления в его развитии.