

УДК 657.22

UDC 657.22

КОНЦЕПЦИИ АМОРТИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

THE CONCEPTS OF DEPRECIATION IN MODERN ECONOMICS LITERATURE

Сигидова Наталья Юрьевна
аспирант кафедры теории бухгалтерского учета

Sigidova Natalia Yurievna
postgraduate student of the Accounting theory sub-faculty

Рыбьянцева Мария Сергеевна
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского учета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Ribiantzeva Maria Sergeevna
Cand.Ecom.Sci., associate professor of the Accounting theory sub-faculty
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В данной статье рассматриваются основные концепции амортизации, отраженные в современной экономической литературе. Данные теории нацелены на повышение информативности учетной системы компании

This article is dedicated to the main concepts of depreciation that recognized in the current economics literature. These theories are aimed at improving the information content of the accounting system of the company

Ключевые слова: АМОРТИЗАЦИЯ, АМОРТИЗАЦИОННЫЙ ФОНД, ЭЛЕМЕНТЫ ЗАТРАТ, ВОСПРОИЗВОДСТВО ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Keywords: DEPRECIATION, DEPRECIATION RESERVES, ELEMENTS OF COST, REPRODUCTION OF FIXED ASSETS

Учетная система компании представляет собой результат преломления экономических процессов в некую систему данных, основанных на ряде принципов и условностей. В современном мире уже не применима зеркальная натуралистическая концепция учета, поэтому некоторая доля абстракции неизбежна. Амортизация является одной из важнейших категорий, инструментарий расчета которой позволяет оказывать существенное влияние на показатели бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. В связи с этим, исследованию способов расчета амортизации уделяется значительное внимание в современной экономической литературе.

Очевидно, что положения ПБУ 6/01 «Учет основных средств» достаточно лаконичны. В соответствии с данным документом, начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного

использования;

– способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)[8].

По сути, можно говорить о двух видах методов:

- пропорциональных;
- регрессивных (методы ускоренной амортизации).

В работе Горюновой Н. Н. приведен сравнительный анализ способов начисления амортизации основных средств [2], не зависящих от объема продукции. Достоинства данных методов представлены на рисунке 1.

Недостатки способов начисления амортизации, не учитывающих объем производства продукции, отражены в таблице 1[2].

Таблица 1 – Недостатки способов начисления амортизации, не учитывающих

объем производства продукции

Способ начисления амортизации	Недостатки
Линейный способ	Отсутствие концентрации ресурсов, необходимой для быстрой замены оборудования, подверженному активному влиянию износа Относительно большой размер налога на имущество организации Отсутствие зависимости от объема производства, режима эксплуатации, напряженности производственной программы на объекте
Способ уменьшаемого остатка	Большие отклонения балансовой стоимости основных средств от рыночной Законодательное ограничение применения метода в налоговом учете Возникновение «недоамортизации»
Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Большие отклонения балансовой стоимости основных средств от рыночной Отсутствие аналогов в законодательстве по налогу на прибыль

В нормативных документах прописаны корреспонденции счетов по учету амортизации основных средств. Например, на рисунке 2 приведены

счета затрат, применяемые при начислении амортизации.



Рисунок 1 – Достоинства способов начисления амортизации, не учитывающих объем производства продукции

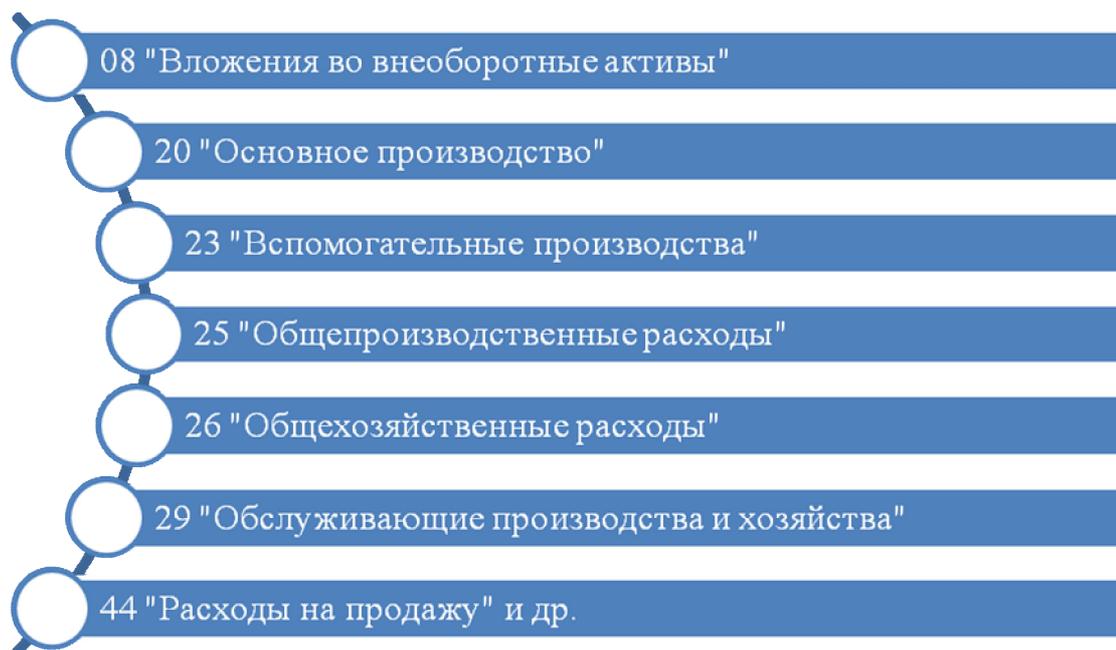


Рисунок 2 – Счета затрат, применяемые при начислении амортизации

Помимо законодательно установленных методик в экономической литературе предлагается целый ряд концепций амортизации, призванных повысить информативность учетной системы и повысить объективность формируемых данных.

В основе направлений совершенствования, предлагаемых авторами, лежит две позиции:

- расширение возможных способов начисления амортизации;
- изменение типового плана счетов бухгалтерского учета.

Прежде всего, авторы стремятся создать некий комбинированный метод, не выходящий за рамки разрешенных законодательством приемов и способов. В частности, Бикметовой З. М. в работе [1] разработан комбинированный метод, сочетающий в себе элементы линейного (для первого года) и ускоренного (в первую половину срока эксплуатации объекта) методов. В последнюю часть срока эксплуатации величина амортизационных отчислений снижается до минимума и их доля в себестоимости будет

крайне незначительна.

Необходимо отметить ряд недостатков данного метода:

– необоснованность выбранного временного интервала для применения линейного метода;

Линейный метод предлагается к использованию лишь в первый год для того, чтобы дать возможность организации оправиться от последствий крупного инвестирования и полностью наладить работу оборудования; в этой связи возникает вопрос: почему именно год выбран как временной интервал, достаточный для указанных целей; кроме того, зачем компании объект основных средств, способный эффективно работать не с момента поступления в организацию, а лишь через год.

– невозможность применения в официальной учетной системе;

– не обоснована предлагаемая в исследовании формула.

Рассмотрим методику, предложенную авторами Овсийчук М. Ф. и Деминой И. Д. [6]. Прежде всего, предлагается следующая детализация рабочего плана счетов организации:

– 02/1 – для начисления амортизации и списания ее на затратные счета;

– 02/2 – формирование амортизационного фонда и наблюдение за его целевым использованием;

– 015 – амортизационный фонд организации, счет предназначен для анализа целевого использования амортизационного фонда по основным средствам.

Овсийчук М. Ф. и Деминой И. Д. предлагают следующие корреспонденции счетов:

1) Формирование амортизационного фонда: Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств, субсчет 2 «Амортизационный фонд».

2) Отражены затраты на покупку, модернизацию и реконструкцию

объектов основных средств: Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

3) Отражены затраты на покупку, модернизацию и реконструкцию объектов основных средств: Кредит счета 015 «Амортизационный фонд организации».

В данной методике очевидны два существенных недостатка:

- искажение показателя по счету 90 «Продажи»;
- неясность закрытия счета 015 «Амортизационный фонд организации», а также его связи со счетом 02/2 «Амортизационный фонд».

Представляет интерес взгляды Нечаева А. С. [5]. Прежде всего, автором указывается широкий спектр методов, применяемых в промышленно развитых странах. Отразим на рисунке 3 методы амортизации, не используемые в российской учетной практике.



Рисунок 3 – Методы начисления амортизации, не используемые в российской учетной практике

Необходимо отметить, что дерогаторные амортизационные отчисления основаны на разнице между экономически обоснованной амортизацией и фактически начисленными и отраженными в учете суммами амортизационных отчислений [5].

Следует подчеркнуть, что отраженные в российском законодательстве способы начисления амортизации не устраняют оторванность процессов использования основных средств от методик начисления амортизации (исключение составляет способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)).

В связи с этим, автором Нечаевым А. С. разработана методика начисления амортизации с учетом ликвидационной стоимости и фондоотдачи, подробно изложенная в [5].

Особенностями методики являются следующие:

– она применяется для объектов основных средств производственного назначения;

– за основу, с помощью которой осуществляется корректировка амортизации в зависимости от эффективности использования объекта, берется фондоотдача (отношение выручки от реализации продукции, полученной от использования основных средств производственного назначения);

– при расчетах используется балансовая стоимость (рассматриваемая как первоначальная стоимость амортизируемого объекта) за вычетом ликвидационной стоимости амортизируемого объекта по окончании срока полезного использования.

Недостатком данной методики, на наш взгляд, следует считать:

– не ясен алгоритм расчета и экономический смысл показателя «Выручка от реализации продукции, полученной от использования основных средств производственного назначения»;

– сложность расчета амортизации каждого года (поскольку программные продукты не ориентированы на предложенный Нечаевым А. С. метод);

– не учитывается переоценка основных средств;

– ограниченность сферы применения (по сути, только управленческий учет, поскольку ни в налоговом, ни в бухгалтерском финансовом данный метод использовать невозможно).

Профессор Кутер М. И. предложил оригинальный подход к отражению на счетах процессов воспроизводства основных средств.

Данная методика основана на параллельных (фасетных) разложениях аналитических счетов. Счет 80 «Уставный капитал» разлагается по двум фасетам:

1) по владельцам капитала (участник 1, 2... n);

2) по видам капитала:

– 80/1 – «Уставный капитал в неамортизируемых активах»;

– 80/2 «Уставный капитал в основных средствах»;

– 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах»;

– 80/4 «Резерв на простое воспроизводство амортизируемых активов» (с возможной детализацией на основные средства и нематериальные активы) [4, с. 39].

Кроме того, предлагается детализировать счет нераспределенной прибыли на:

– 84/а «Непотребленная прибыль»;

– 84/б «Прибыль, потребленная на приобретение долгосрочных активов».

Рассмотрим корреспонденции счетов, формируемые при простом воспроизводстве основных средств (таблица 2).

Таблица 2 – Отражение операций по простому воспроизводству основных средств в соответствии с методикой Кутера М. И.

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Регистрация уставного капитала	75 «Расчеты с учредителями, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный складочный капитал»	80 «Уставный капитал»
Внесение собственниками реального имущества в качестве вклада в уставный капитал реального имущества	Реальные активы	75 «Расчеты с учредителями»
Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
При внесении основных средств и нематериальных активов	80/1 «Уставный капитал в неамортизируемых активах»	80/2 «Уставный капитал в основных средствах» или 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах»
Сдача объектов долгосрочных активов в эксплуатацию	01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
	80/1 «Уставный капитал в неамортизируемых активах»	80/2 «Уставный капитал в основных средствах» или 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах»
Начисление амортизации	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»
Формирование резерва на простое воспроизводство амортизируемых активов	80/2 «Уставный капитал в основных средствах» или 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах»	80/4 «Резерв на простое воспроизводство амортизируемых активов»
При приобретении долгосрочных активов за счет оплаченных рынком амортизационных отчислений (после сдачи объекта в эксплуатацию)	80/4 «Резерв на простое воспроизводство амортизируемых активов»	80/2 «Уставный капитал в основных средствах» или 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах»
При приобретении долгосрочных активов за счет реинвестированного капитала (после сдачи объекта в эксплуатацию)	84/а «Непотребленная прибыль»	84/б «Прибыль, потребленная на приобретение долгосрочных активов»

Необходимо отметить ряд моментов, препятствующих, на наш взгляд, эффективному применению описанной методики:

1) неопределенность перечня объектов, отражаемых на субсчете 80/1 «Уставный капитал в неамортизируемых активах», поскольку возможны следующие трактовки:

– объекты основных средств и нематериальных активов, по которым амортизация не начисляется;

– внеоборотные активы кроме основных средств и нематериальных активов;

– все вносимые активы (последний вариант вероятнее всего соответствует взглядам Кутера М. И., но тогда неясно, зачем такая запись в отношении денежных средств);

2) при озвученной Кутером М. И. структуре субсчетов к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» каким образом следует отражать выплаты собственникам;

3) смысл выделения первого фасета;

4) трактовка понятия «реальное имущество»;

5) в соответствии с взглядами Кутера М. И. на стоимость вносимых активов делается запись в кредит субсчета 80/1 «Уставный капитал в неамортизируемых активах» [4, с. 38]. Возникает вопрос о дублировании записей, поскольку ценности и величина капитала уже отражены.

На наш взгляд, данная методика может применяться лишь в условиях, когда уставный капитал является динамично меняющимся показателем, зависящим от динамики величин долгосрочных амортизируемых активов.

В соответствии с методикой Паршуковой И. А., рекомендуется формирование резерва вложений во внеоборотные активы [7]. Данный резерв формируется из нераспределенной прибыли в размере сумм, компенсирующих рост цен на активы для обеспечения расширенного воспроизводства основных средств.

При этом предлагается два варианта создания резерва [7] (таблица 3).

Таблица 3 – Два варианта создания резерва

Условия	Методика
– Не планируется расширение и обновление производства; – организация имеет низкую прибыль или убыточна	Расчет суммы резерва исходя из восстановительной стоимости действующего оборудования
– Планируется расширенное воспроизводство основных средств; – планируется приобретение современного оборудования	Расчет суммы резерва исходя из восстановительной стоимости оборудования, которое компания планирует приобрести в будущем

При этом Паршукова И. А. обращает внимание на то, что при планировании вложений в многолетние насаждения и животных необходимо учитывать:

– срок ввода в эксплуатацию многолетних насаждений и продуктивного скота следует связывать с началом их продуктивного или производительного периода;

– при прочих равных условиях эффективность этих основных средств будет тем выше, чем больше в их составе растений и животных с максимальной продуктивностью;

– многолетние насаждения и продуктивный скот используют до тех пор, пока обеспечивается возмещение [7].

Следует отметить ряд недостатков, присущих, на наш взгляд, данной методике:

1) методика не проработана методически: не прописаны рекомендуемые счета и корреспонденции счетов, а также правила отражения данных сумм в бухгалтерском балансе;

2) отсутствует связь резерва с денежными потоками компании, что в условиях метода начислений, снижает практическую значимость рекомендуемой методики.

Совершенствование методик формирования сумм на цели инвестирования осуществляется не только в системе финансового, но и управленческого учета. К таким методикам относится разработанная Ивановой Ю. А., основанная на ведении забалансового учета. При этом выделяются следующие счета:

- 101 «Воспроизводственная стоимость объектов основных средств»;
- 102 «Инвестиционный резерв на воспроизводство объектов основных средств» (с выделением субсчетов «Обеспеченный резерв» и «Необеспеченный резерв»)[3].

Счет 101 используется при вводе основного средства в эксплуатацию, при проведении переоценки стоимости объекта производится уточнение суммы по счету [3, с. 110].

Счет 101 «Воспроизводственная стоимость объектов основных средств» кредитуется при:

- ежемесячном формировании инвестиционного резерва;
- при списании основных средств, одновременно списанных на счета затрат на производство.

Разница между амортизационными отчислениями и суммой капитальных вложений отражается на счете 102:

- по кредиту: в случае превышения инвестиционного резерва;
- по дебету: в случае превышения амортизационных отчислений.

По дебету счета 102 «Инвестиционный резерв на воспроизводство объектов основных средств» отражается также использование инвестиционного резерва.

К недостаткам данной методики следует отнести следующее:

- по счету 101 «Воспроизводственная стоимость объектов основных средств» отражается поступление объектов, формирование инвестиционного резерва и единовременное списание объектов, но не находит отражение списание стоимости при выбытии объектов;

– процессы формирования инвестиционного резерва не связаны с амортизационными отчислениями, получившими форму денежных средств при оплате реализованной продукции; хотя, очевидно, что при методе начислений денежная форма является неременным условием наличия резерва на воспроизводство основных средств.

В условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности все большее значение приобретают методики, призванные облегчить адаптацию российской учетной системы к международным реалиям. В частности, необходимо рассмотреть концепцию Черкай А. Д. «Теория двух рядов четырех счетов бухгалтерского и финансового учета».

Черкай А. Д. предлагает трансформировать российские счета бухгалтерского учета в счета двух рядов четырех счетов [9, с. 16]. Основная идея трансформации заключается в следующем (рисунок 4).

Прямая однозначная трансформация		
Счетов РСБУ	в	Счета двух рядов четырех счетов
Активные (А)	→	Активные (А)
Пассивные (П)	→	Пассивные (П)
Активно-пассивные/ пассивно-активные (Ап/Па)	→	Активно-пассивные (Ап)
		Пассивно-активные (Па)
Обратная однозначная трансформация		
Активные (А)	→	Активные (А)
Пассивные (П)	→	Пассивные (П)
Активно-пассивные (Ап)	→	Активно-пассивные/ пассивно-активные (Ап/Па)
Пассивно-активные (Па)		

Рисунок 4 – Трансформация счетов российской системы в счета двух рядов четырех счетов

Таким образом, выделяется два ряда счетов:

- 1) один ряд – активные (А) и активно-пассивные (Ап) счета;
- 2) второй ряд – пассивные (Пп) и пассивно-активные (Па) счетов.

При этом выделяется девять типов счетов (таблица 4).

Таблица 4 – Девять типов счетов в соответствии с концепцией Черкай А. Д.

Группа счетов	Типы счетов	Правила двойной записи	
		По дебету	По кредиту
Активные счета (А)	Счета учета имущества, принадлежащего предприятию на праве собственности (И)	Увеличение (накопление) имущества, его приход (+И)	Уменьшение накопленного имущества, его расход (-И)
	Счета расходов (Р)	Увеличение (накопление) расходов (+Р)	Уменьшение расходов (-Р)
Пассивные счета (П)	Счета учета амортизации (Ам)	Уменьшение амортизации, доходов, резервов и капитала (-Ам, -Д, -Рез, -К)	Увеличение (накопление) амортизации, доходов, резервов и капитала (+Ам, +Д, +Рез, +К)
	Доходов (Д)		
	Резервов (Рез)		
	Капитала (К)		
Группа счетов	Типы счетов	Правила двойной записи	
		По дебету	По кредиту
Активно-пассивные / пассивно-активные счета (Ап/Па)	Счета учета кредиторской и дебиторской задолженностей (КДЗ) по расчетам с третьими лицами	То, что нам должны (НД) в результате операции (+ДЗ)	То, что мы должны (МД) в результате операции (+КЗ)
	Прибылей и убытков (ПрУб)	Добавляемый убыток (+Уб)	Добавляемая прибыль (+Пр)
	Доходов и расходов (ДР)	Прочие расходы и расходы, относящиеся к полученным доходам от продаж (+Р)	Полученные доходы (+Д)

Таким образом, Черкай А. Д. рекомендованы следующие счета для Плана счетов, общего для МСФО и РСБУ [9]:

- 1010 «Основные средства»;
- 1030 «Инвестиционная собственность (земельные участки, здания);
- 1050 «Накопленная амортизация»;
- 1052 «Накопленная амортизация основных средств»;
- 1054 «Накопленная амортизация инвестиционной собственности – зданий»;
- 1060 «Капитальные вложения во внеоборотные активы»;

– 1070 «Биологические активы».

Тем не менее, предложенная методика содержит ряд недостатков:

– не раскрыта суть движения сумм по активно-пассивным счетам расчетов, т.к. по дебету не только увеличение дебиторской задолженности, но и уменьшение кредиторской (а по кредиту не только увеличение кредиторской задолженности, но и уменьшение дебиторской);

– не раскрыта суть движения сумм по активно-пассивным счетам финансовых результатов (прибылей и убытков): по дебету не только добавляемый убыток, но и использование прибыли, а по кредиту – не только добавляемая прибыль, но и погашение убытка;

– предложенный вариант следует считать разновидностью применяемой в настоящее время двойной записи, на наш взгляд, буквенное усложнение и перегруппировка статей не оправдано.

В экономической литературе сформирован целый ряд концепций амортизации, не лишенных ряда существенных недостатков. Тем не менее, их появление можно рассматривать как позитивную тенденцию: авторы стремятся разработать методики, адаптированные для российских учетных реалий. Т.е. желание дублировать положения МСФО трансформируется в творческие поиски, призванные повысить информативность российской учетной системы.

Список литературы

1 Бикметова З. М. Разработка и обоснование применения комбинированного метода исчисления амортизации / З. М. Бикметова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2012. – № 45. – С. 39-39.

2 Горюнова Н. Н. Комплексная оценка амортизационной политики / Н. Н. Горюнова // Все для бухгалтера. – 2009. – № 12 (240). – С.27-30.

3 Иванова Ю. О. Управленческий учет амортизации основных средств / Ю. О. Иванова // Вестник Оренбургского государственного университета. –2007. –№ 3. – С. 106-111.

4 Кутер М. И. Влияние амортизационных процессов на формирование структуры и величины собственного капитала / М. И. Кутер // Государство и регионы. – 2012. – № 1(2).– С. 35-40.

5 Нечаев А. С. Методика начисления амортизации с учетом ликвидационной стоимости и фондоотдачи / А. С. Нечаев // Вестник Челябинского государственного университета. – 2010. – № 2. – С. 135-137.

6 Овсийчук М. Ф. Основные направления совершенствования учета основных средств и амортизации в организациях различных организационно-правовых форм / М. Ф. Овсийчук, И. Д. Демина // Все для бухгалтера. – 2010.– № 3 (243).– С. 5-8.

7 Паршукова И. А. Оценка источников финансирования капитальных вложений / И. А. Паршукова // Вестник Новосибирского государственного аграрного университета. – 2011. – Т. 2. № 18. – С. 150-154.

8 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26 н (в ред. от 24.12.2010 г.)

9 Черкай А. Д. Теория двух рядов 4-х счетов бухгалтерского и финансового учета. Единый План счетов учета по МСФО и РСБУ. – М.: Черкай, 2012. – 120 с.

References

1 Bikmetova Z. M. Razrabotka i obosnovanie primeneniya kombinirovannogo metoda ischislenija amortizacii / Z. M. Bikmetova // Upravlenie jekonomicheskimi sistemami: jlektronnyj nauchnyj zhurnal. – 2012. – № 45. – S. 39-39.

2 Gorjunova N. N. Kompleksnaja ocenka amortizacionnoj politiki / N. N. Gorjunova //Vse dlja buhgaltera. – 2009. – № 12 (240). – S.27-30.

3 Ivanova Ju. O. Upravlencheskij uchet amortizacii osnovnyh sredstv / Ju. O. Ivanova // Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta. –2007. –№ 3. – S. 106-111.

4 Kuter M. I. Vlijanie amortizacionnyh processov na formirovanie struktury i velichiny sobstvennogo kapitala / M. I. Kuter //Gosudarstvo i regiony. – 2012. – № 1(2).– S. 35-40.

5 Nechaev A. S. Metodika nachislenija amortizacii s uchetom likvidacionnoj stoimosti i fondootdachi / A. S. Nechaev // Vestnik Cheljabinskogo gosudarstvennogo universiteta. – 2010. – № 2. – S. 135-137.

6 Ovsijchuk M. F. Osnovnye napravlenija sovershenstvovanija ucheta osnovnyh sredstv i amortizacii v organizacijah razlichnyh organizacionno-pravovyh form / M. F. Ovsijchuk, I. D. Demina // Vse dlja buhgaltera. – 2010.– № 3 (243).– S. 5-8.

7 Parshukova I. A. Ocenka istochnikov finansirovanija kapital'nyh vlozhenij / I. A. Parshukova // Vestnik Novosibirskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2011. – Т. 2. № 18. – S. 150-154.

8 Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» PBU 6/01: utv. prikazom Minfina RF ot 30 marta 2001 g. № 26 n (v red. ot 24.12.2010 g.)

9 Cherkaj A. D. Teorija dvuh rjadov 4-h schetov buhgalterskogo i finansovogo ucheta. Edinyj Plan schetov ucheta po MSFO i RSBУ. – М.: Cherkaj, 2012. – 120 s.