

Износ и амортизация в процессе воспроизводства основных средств: концептуальный подход

И.П. ХОМИН

В статье обращается внимание на нерешенность очевидных расхождений практики и теории относительно формирования финансовых ресурсов простого воспроизводства основных средств. На основе дедуктивного осмысления употребляемых в статистике показателей «накопленная амортизация», «степень амортизации основных средств» отмечается, что это всего-навсего паллиативы, вуалирующие износ, который никак не может считаться реальным источником простого воспроизводства основных средств. Поскольку вследствие различных способов его расчета получаются лишь совершенно отдаленные от реальных суммы финансовых ресурсов, которыми фактически нельзя воспользоваться в практической хозяйственной деятельности при воспроизводстве конкретных объектов основных средств. Приводится обоснование действенных мер по исправлению существующего положения недостаточного воспроизводства основных средств.

Ключевые слова: амортизация, воспроизводство, стоимость, оценка, износ, основные средства, аграрные рынки, диспаритет, ценообразование.

The article draws attention to the unresolved obvious discrepancies between practice and theory regarding the formation of financial resources for the simple reproduction of fixed assets. On the basis of a deductive understanding of the indicators «accumulated depreciation», «degree of depreciation of fixed assets» used in statistics, it is noted that these are just palliatives that veil depreciation, which can in no way be considered a real source of simple reproduction of fixed assets. Since, due to various methods of its calculation, only completely remote from the real amounts of financial resources are obtained, which in fact cannot be used in practical economic activity in the reproduction of specific fixed assets. The substantiation of effective measures to correct the existing situation of insufficient reproduction of fixed assets is given.

Keywords: amortization, reproduction, cost, appraisal, depreciation, fixed assets, agricultural markets, disparity, pricing.

Введение. Очередность категорий износа и амортизации, являющихся ключевыми в названии статьи, предопределена не игнорированием орфографии или их значимости в воспроизводстве основных средств, согласно чему, следовало бы на первое место поставить амортизацию, а только тем, что возникновение понятия износа основных средств относят к древнеримским временам [1, с. 46, 64]. В то время как термин амортизация стал применяться значительно позже: «впервые с понятием амортизации основных средств мы встречаемся у Джона Меллиса (1588)» [1, с. 89]. В современном научном мире выкристаллизовываются различия между износом и амортизацией [2], [3] и продолжают исследования амортизации основных средств и ее влияния на формирование собственных инвестиционных ресурсов предприятия [1], [4], [5]. Но несмотря на такой длительный период включения этих понятий в научный оборот, общепринятой парадигмы в отношении разницы износа и амортизации основных средств не существует. Об этом свидетельствует применение в государственных статистических изданиях косой скобки между ними (износ / амортизация), которая говорит о взаимозаменяемости понятий, вместо необходимого разделительного союза, который бы указывал на разность этих категорий. И это при несомненном отличии амортизации от износа, которое подчеркнул известный российский теоретик Я. Соколов: «амортизация – безусловно чисто финансовый, а отнюдь не материальный процесс» [1, с. 496]. Кроме этого при подаче степени износа основных средств в официальных статистических справочниках употребляется термин «накопленная амортизация», который подразумевает под собой разницу первоначальной и остаточной стоимости основных средств. Исходя из этого целью данной научной работы является разграничение концептуальных основ износа и амортизации для избежания смешения этих базовых в хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования категорий.

Заблуждения касательно износа и амортизации мы встречаем еще у К. Маркса, который утверждал: «Износ (оставляя в стороне моральный износ) есть та часть стоимости, которую основной капитал вследствие его использования постепенно передаёт продукту, – передаёт в той средней мере, в какой он утрачивает свою потребительную стоимость» [6, с. 191]. Отно-

сительно чего академик РАН В. Маевский возражает: «Если процедура перенесения цены средств производства реально существует и представляет собой рутинную бухгалтерскую операцию по учету издержек производства ..., то аналогичная процедура, но касающаяся перенесения стоимости, ... физически недопустима» [7, с. 67].

И подобно тому, как «римские бухгалтеры амортизации не знали» [1, с. 47], видимо не знают ее и современные, иначе бы не приводили в нормативных документах по бухгалтерскому учету утверждений, смешивающих понятия износа и амортизации. Например, в Украине Положением (стандартом) бухгалтерского учета № 1 установлено: «Амортизация – систематическое распределение амортизируемой стоимости необоротных активов в течение срока их полезного использования (эксплуатации); Износ основных средств – сумма амортизации объекта основных средств с начала его полезного использования». В Республике Беларусь в п. 4 Инструкции № 37/18/6 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» утверждается «Амортизация как процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг», а понятие «износ» не определено законодательно. В Российской Федерации законодательство не содержит четкого определения ни понятия амортизация, ни износ, лишь только упоминается в Федеральном стандарте бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства»: «Стоимость основных средств погашается посредством амортизации».

Таким образом, учитывая нерешенность очевидных расхождений практики и теории относительно формирования финансовых ресурсов простого воспроизводства основных средств, целью статьи определено обоснование мер по исправлению существующего положения, поскольку, согласно афоризма И. Канта, «практика без теории слепа», что как раз четко видно именно касательно проблемы отличия амортизации от износа основных средств.

Основная часть. Исследование категорий износа и амортизации в контексте воспроизводства основных средств проведено с помощью следующих методов:

– экономико-статистического сравнения, обеспечившего аналитическое сопоставление показателей наличия, обновления и степени износа основных средств в Беларуси, России за период 2010–2020 гг.;

– обобщения, индуктивного и абстрактно-логического, с помощью которых проведено дедуктивное осмысление фактографического материала и сформулированы выводы по обозначенной в статье проблеме и предложения по ее решению.

Объектом исследования является сущность указанных категорий и ее изложение в трудах ученых, исследовавших проблему воспроизводства основных средств под аспектом формирования финансовых ресурсов для его осуществления, а также анализ нормативных документов, касающихся износа и амортизации основных средств.

Введение названия «накопленная амортизация», засвидетельствовавшего в целом правильное стремление активизировать контроль за соблюдением целевого использования финансовых ресурсов простого воспроизводства, однако, ни к чему не привело. Не только потому, что как выяснилось, это всего-навсего паллиатив, полумера, вуалирующая износ основных средств, который никоим образом не может считаться реальным источником финансовых ресурсов для простого воспроизводства основных средств, а наоборот, свидетельствует, хотя и неточно, об их старении.

Если же рассматривать эти показатели в ракурсе накопленной амортизации, то проявляется необъяснимая ситуация (таблица 1).

Таблица 1 – Показатели наличия, обновления и степени износа основных средств в Республике Беларусь и Российской Федерации в течение 2010–2020 гг.

Показатели / годы	РБ			РФ		
	2010	2015	2020	2010	2015	2020
Основные средства, млрд руб.	433,2	242,5	383,9	93185612	160725261	362191650
Коэффициент обновления, %	5,0	5,7	5,4	3,7	3,9	3,9
Степень износа, %	47,2	36,7	40,4	51,1	47,7	39,0

Источник: составлено автором.

Например, теоретически предприятия Беларуси в 2020 г. могли в одночасье профинансировать простое воспроизводство основных средств исключительно лишь вследствие накоплен-

ной амортизации в объеме (383,9 млрд руб. \times 40,4 %) 155,1 млрд руб., обеспечив почти (155,1:383,9:0,054) восьмикратное увеличение коэффициента их обновления в среднем. При том, что нормативный коэффициент обновления основных средств должен составлять 15 % [8, с. 58].

Однако, как видим, реальная ситуация с обновлением основных средств далека от оптимальной: в Беларуси этот коэффициент варьирует в пределах, незначительно превышающих значение статистической ошибки, а в России он еще ниже. Причем коэффициент обновления основных средств в 2010–2020 гг. несущественно отличается от уровня советских времен, когда возможности их обновления были лимитированными, но выглядит алогичным теперь, ведь единственным условием приобретения (строительства) капитального производственного ресурса стала достаточность для этого финансового ресурса. Если бы в действительности предприятия накапливали амортизацию, то весомая часть их смогла бы вообще обнулить степень износа основных средств, обеспечив инновационными орудиями труда весь процесс производства.

Тем не менее, вплоть до 1990 г. контролировалось целевое использование амортизации благодаря разграничению учета денег, полученных как выручка за реализованную продукцию и услуги от предназначенных для возобновления списанных вследствие износа объектов основных средств. Однако с тех пор, когда отказались от отдельного учета износа и амортизации на счетах 02 «Износ основных средств», 86 «Амортизационный фонд» [9], в Беларуси используют только синтетический счет 02 «Амортизация основных средств»; в России дополнительно к нему введен забалансовый счет 10 «Износ основных средств», – а тем более от разграничения денег на счете 54 «Счет в банке по средствам на капитальные вложения», которые соответствовали начисленной амортизации, какие-либо способы контроля соблюдения ее целевого использования были утрачены. Несколько лет спустя вместо паллиатива «накопленная амортизация» в статистических ежегодниках стали применять формулировку «степень амортизации (износа) основных средств», все-таки оставив амортизацию в качестве ключевого слова, но вуалируя ее сущность. Определяемое в статистике значение этого показателя можно фактически обозначать лишь как произвольно-ориентировочный, что подтверждает наличие различных способов его расчета по государствам.

В Республике Беларусь гл. 3 Инструкции № 37/18/6 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» закреплены линейный способ; нелинейные способы: прямой метод суммы чисел лет, обратный метод суммы чисел лет и метод уменьшаемого остатка и производительный способ. В течение отчетного года выбранный вариант расчета амортизации пересмотру не подлежит.

В РФ законодательно обозначено, что налогоплательщик вправе менять метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет. Налоговым Кодексом РФ ст. 259 «Методы и порядок расчета сумм амортизации» допустимыми обозначаются только линейный и нелинейный методы.

В Украине согласно п. 26 Положения бухгалтерского учета 7 «Основные фонды» начисление амортизации основных средств (кроме прочих необоротных активов) может осуществляться с применением следующих методов: прямолинейного; уменьшения остаточной стоимости; ускоренного уменьшения остаточной стоимости; кумулятивного; производственного. Причем ограниченный при смене амортизационной политики практически не существует: «Метод амортизации объекта основных средств пересматривается в случае изменения ожидаемого способа получения экономических выгод от его использования. Начисление амортизации по новому методу начинается с месяца, следующего за месяцем принятия решения об изменении метода амортизации».

Причем в указанных и не только странах методы прямолинейного и нелинейного – с выделением прямого или непрямого метода суммы лет, а также производственного (производительного), кумулятивного, налогового и прочих, периодически вводятся / отменяются.

Но главное другое: по каждому из них получают совершенно отдаленные от реальных показатели каких-то несуществующих объектов, ибо названные фактическими данные в реальности являются вымышленными средними величинами, не существующими в действительности. Упоминаемые выше произвольно-ориентировочные методы расчета такого абсолютного фактического показателя, как амортизация, при определении финансовых ресурсов воспроизводства неприемлемы, поскольку даже кумулятивный метод может использоваться только для их накопления, то есть *post faktum*, а не *qui ante*.

Одновременно с этим указанная нерешенная проблема обусловила другой казус – капитал-минус, относительно которого известный российский теоретик бухгалтерского учета Я. Соколов подчеркнул: «Любопытно заметить, что такой, казалось бы, типично пассивный счет, как Уставный фонд, названный сейчас Уставным капиталом, на самом деле активно-пассивный. Это вытекает из теории и подтверждается практикой (когда сумма изъятия

средств предприятия превышает сумму уставного фонда – капитала» [1, с. 496]. Это подтверждается современной действительностью, когда не только основной капитал, но и уставный вообще на многих предприятиях становится лишь смутным воспоминанием о них, а нередко даже диаметрально противоположной отрицательной аномалией – капиталом-минус, которая может становится предметом дальнейших научных исследований.

Заключение. Изменение методики бухгалтерского учета в связи с недостаточной продуктивностью в ракурсе методологическом привело к потере его контрольной функции, вследствие чего термин амортизация стал практически вуалью, прикрывающей ее отсутствие, а не реальным финансовым ресурсом простого воспроизводства основных средств. В условиях последовавшей бесконтрольности в отношении целевого использования денежных средств, предназначенных для этой цели, износ основных средств перебрал на себя функцию «налогового щита», извечно принадлежащей амортизации как фактору стимулирования возобновления средств производства.

Поэтому для налаживания действенного контроля за формированием и целевым использованием финансовых ресурсов простого воспроизводства основных средств, а также исходя из того, что начисление износа основных средств за каким-либо административно установленным методом – атавизм, не имеющий сейчас никакой значимости, ибо определяемая с его помощью остаточная стоимость, чем оправдывается вычисление такой затратной категории, зиждется разве что, как отмечалось, на абсурдности такого утверждения, следует отказаться от такой бесполезной рутинной процедуры, не играющей никакой роли в стимулировании обновления материально-технической базы предприятий.

Тем более, что даже в смысле чисто арифметическом амортизация – антипод, ни в коем случае не синоним износа основных средств. В итоге их суммарная тождественность, которую ошибочно пытаются соблюдать на протяжении многих лет, наносит значительный вред при стремлении на этой антитеоретической основе сформировать финансовые ресурсы воспроизводства.

Ибо при такой тождественности в условиях рыночных взаимоотношений простое воспроизводство основных средств невозможно в принципе, поскольку, в отличие от директивной экономики с ее искусственным ценообразованием, цены основных средств сейчас формируются под влиянием инфляции.

Таким образом, амортизация, отражающая былую стоимость тех либо других объектов, всегда будет меньше, нежели теперешняя цена идентичных, приобретаемых (построенных) предприятиями. Кроме того, если к износу основных средств применим метод начисления, то к амортизации, являющейся «безусловно чисто финансовым, а отнюдь не материальным процессом» применим исключительно кассовый метод. Впрочем, автор не настаивает на непогрешимости высказанных выводов, что обуславливает перспективность последующих научных исследований этой тематики.

Литература

1. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учёт : от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М., 1996. – 638 с.
2. Хомин, И. П. Неравенство износа и амортизации / И. П. Хомин // Бухгалтерский учет и анализ. – 2021. – № 3 (291). – С. 33–37.
3. Хомин, И. П. Амортизация как источник финансирования экономического роста / И. П. Хомин // Экономический рост Республики Беларусь : глобализация, инновационность, устойчивость : матер. XIV Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 20 мая 2021 г. – Минск : БГЭУ, 2021. – С. 361–362.
4. Мартынов, В. И. Влияние амортизации основных средств на формирование собственных инвестиционных ресурсов предприятия / В. И. Мартынов // Экономический вектор. – 2021. – № 1 (24). – С. 84–91.
5. Хайруллина, О. И. Амортизация основных средств в сельскохозяйственных организациях: новации в условиях перехода на ФСБУ 6/2020 / О. И. Хайруллина, А. Н. Рыжкова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – № 2. – С. 18–28.
6. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М. : Политиздат, 1963. – Т. 2. – 668 с.
7. Маевский, В. Воспроизводство основного капитала в экономической теории / В. Маевский // Вопросы экономики. – 2010. – № 3. – С. 65–85.
8. Стецюк, П. А. Стратегия и тактика управления финансовыми ресурсами сельскохозяйственных предприятий / П. А. Стецюк. – К. : ННЦ «ИАЭ», 2008. – 386 с.
9. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и инструкция по его применению / М-во финансов СССР. – М., 1985. – 176 с.