

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: СТАТЬЯ ЗАТРАТ, НАЛОГОВАЯ ЛЬГОТА, ИЗНОС ИЛИ ФОНД?

В статье проведен анализ содержания категории «амортизация основных средств». Выделено четыре аспекта трактовки категории «амортизация»: амортизация – фонд реновации; амортизация – часть себестоимости; амортизация – регулятив, отражающий износ объектов основных средств; амортизация – налоговая льгота. Впервые предложено использование статико-динамической модели бухгалтерского учета амортизации основных средств, которая позволит на уровне организаций создавать необходимые финансовые ресурсы для расширенного воспроизводства основных средств и обеспечит единство их оценки на макроуровне. Объектами учета в статико-динамической модели амортизации являются такие виды амортизации, как финансовая, оценочная, налоговая и воспроизводственная.

The article analyzes the category content "amortization of fixed assets". Four aspects of the interpretation of the category "amortization" are highlighted: amortization - renovation fund; amortization - part of the cost, amortization - regulative, reflecting amortization of fixed assets, amortization - tax concession. For the first time, the use of static and dynamic model of amortization accounting is proposed. This model will allow organizations to create financial resources needed for the expanded reproduction of fixed assets and will ensure the integrity of their evaluation at the macrolevel. The objects of the account in the static-dynamic model of amortization are such kinds of amortization as financial, evaluative, tax and reproductive.

Ключевые слова: амортизация, износ, обесценивание, статья затрат, амортизационный фонд, амортизационная политика, налоговая льгота, статико-динамическая модель учета амортизации.

Key words: amortization, deterioration, depreciation, heads of expenditure, amortization fund, amortization policy, tax concession, static and dynamic model of amortization accounting.

Введение

В настоящее время создаются благоприятные предпосылки для развития экономики. Однако существуют факторы, препятствующие увеличению деловой активности производственных предприятий. Основные из них – недостаток денежных средств и отсутствие надлежащего оборудования. Очевидно, что между этими проблемами возникает причинно-следственная связь: организация не имеет возможности приобретать средства производства, потому что не располагает необходимой суммой денег. Поэтому актуальной проблемой становится разработка эффективной амортизационной политики. Но какие нормы и правила начисления амортизации закрепить в учетной политике, чтобы они соответствовали финансовой и инвестиционной стратегии руководства фирмы и ее собственников, а также позволяли определить реальный износ объектов основных средств?

По поводу содержания категории «амортизация» в экономической литературе постоянно разворачивались дискуссии.

Широкое признание амортизация как бухгалтерская категория получила в середине XIX века. В то время началось массовое железнодорожное строительство, и расходы, связанные со строительством, отражались в момент их возникновения. В результате огромные расходы фиксировались на самом начальном этапе строительства, а в дальнейшем возникала достаточно большая прибыль, так как амортизация не начислялась, и, как следствие, акционеры требовали огромных дивидендов. Это послужило толчком для внедрения в практику механизма удержания части выручки, создавая так называемый «фонд обновления» (реновации). Так возникло понимание амортизации как фонда. Обычно он делился на две части: первая предназначалась для покупки или создания новых объектов основных средств, а вторая – предполагала накопление средств для капитального ремонта. В России в конце XIX – начале XX веков горячим сторонником этой теории был глава петербургской школы бухгалтерского учета Е. Е. Сиверс (1852–1917) [1, с. 247–248].

В то же время Р. Я. Вейцман развивал кардинально противоположное понятие категории «амортизация». Он утверждал, что амортизация – это не часть прибыли, а перенос ранее создан-

ной стоимости на стоимость вновь создаваемую, т. е. часть себестоимости изделия, которая постепенно включается в готовую продукцию [2].

В 1885 году в России был введен промысловый налог (налог на прибыль) и все бухгалтера стали считать амортизацию, чтобы снизить налогооблагаемую прибыль, так как законодатель понимал амортизацию как налоговую скидку [1, с. 249].

Российскими теоретиками бухгалтерского учета того времени обсуждался и вопрос об износе основных средств. При этом категория «амортизация» трактовалась как регулятив, который не имеет самостоятельного содержания, а только характеризует потерю части стоимости объекта основных средств вследствие физического и морального износа. С того времени было положено начало спорам по поводу отождествления в учете понятия «амортизация» и «износ» [3].

Известный российский ученый И. Р. Николаев (1877–1942) отмечал: «Что это – две по существу совершенно несоизмеримые категории, ясно и без посторонних пояснений. Износ – это физический и моральный процесс снашивания, утрата основными средствами их стоимости; амортизация – процесс накопления финансовых средств, зависящий от целей финансовой политики. И поэтому сумма износа не может быть тождественна сумме амортизации» [4, с. 56].

Большинство современных экономистов под понятием «износ» понимают все же физическое состояние объекта основных средств. Вместе с тем при начислении амортизации основных средств организации Республики Беларусь до 1 января 2002 года руководствовались Положением о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве [5, с. 49], а в действующей учетно-аналитической практике износ основных средств до сих пор отождествляется с удельным весом накопленной амортизации в первоначальной стоимости данных объектов.

Действующее законодательство Республики Беларусь трактует амортизацию как «...распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств ... между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно...» с отнесением относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов основных средств на затраты либо финансовые результаты [6].

Проведенное выше исследование показало, что понятие сущности амортизации от момента возникновения этой категории и до настоящего времени было и является весьма запутанным. При этом очевидно просматривается несколько различных аспектов трактовки категории «амортизация»: амортизация – это фонд реновации объектов основных средств; амортизация – часть себестоимости производимой продукции; амортизация – регулятив, отражающий потерю стоимости объектов основных средств вследствие их морального и физического износа; амортизация – налоговая льгота. Так что же такое амортизация основных средств: статья затрат, налоговая льгота, износ или фонд?

Ряд ответов можно получить из теории статического и динамического учета, поскольку в бухгалтерском учете определение амортизации отличается по смыслу в зависимости от того, к какому направлению учета (статическому или динамическому) относятся данные определения.

Амортизация в статической теории баланса – механизм корректировки оценки объектов основных средств в балансе на основании норм и методов, отражающих снижение стоимости и производительности данных объектов; амортизация в динамической теории баланса – процесс переноса стоимости используемых объектов основных средств на стоимость готовой продукции, который не связан с обесценением соответствующих активов [7].

Таким образом, методики бухгалтерского учета амортизации, соответствующие данным двум теориям, решая совершенно разные задачи, противоречат друг другу. Решение одной задачи исключает решение другой. Или мы достоверно представляем в отчетности реальную стоимость объектов основных средств, но утрачиваем объективную информацию о финансовых результатах, либо отчетность показывает эффективность деятельности организации, но при этом вуалируется картина реальной стоимости активов.

Фундаментальная роль учета и представляемой отчетности в процессе управления постоянно подчеркивается современными теоретиками учета. При этом рекомендуется изучение бухгалтерией статико-динамических операций, которые включают одновременно модификации и пермутации [8, с. 69].

На основании проведенного выше исследования можно сделать вывод, что использование модифицированного статико-динамического подхода к определению амортизации основных средств

как объекта бухгалтерского учета является наиболее целесообразным и актуальным в сложившихся условиях хозяйствования. Это будет являться одним из основных направлений развития методики бухгалтерского учета амортизации основных средств на современном этапе.

Отождествление в современной практике бухгалтерского учета накопленной амортизации и износа основных средств, несопоставимость этого показателя в условиях использования организациями разных способов и методов начисления амортизации искажает показатели технического состояния основных средств, а также величину национального богатства при обобщении показателей бухгалтерского учета на макроэкономическом уровне. Решением данной проблемы, на наш взгляд, может стать разграничение в бухгалтерском учете сумм амортизационных отчислений, перенесенных на выпущенную продукцию, и износа объектов основных средств. При этом и тот и другой объект учета имеет право называться амортизацией, но с конкретизацией ее вида, а именно, финансовой и оценочной амортизацией соответственно. Нормы финансовой амортизации устанавливаются в соответствии с учетной политикой организации, ее прибыльностью и потребностями в инвестиционных ресурсах, а оценочная амортизация (износ) начисляется по единым для всех субъектов хозяйствования республики нормам.

В соответствии с Особенной частью Налогового кодекса Республики Беларусь с 1 января 2012 года в Республике Беларусь введена возможность использования системы ускоренной амортизации для целей налогообложения, призванная стимулировать развитие производства методом эффективного льготирования прибыли [9]. Таким образом, возникает необходимость выделения в качестве объекта учета и налоговой амортизации.

В настоящее время учетная практика в организациях Республики Беларусь не предусматривает формирования и отражения на бухгалтерских счетах амортизационного фонда. Однако такая практика, на наш взгляд, не способствует развитию экономики и росту инвестиций за счет собственных финансовых ресурсов.

По нашему мнению, накопленный опыт учета амортизационного фонда и его использования на финансирование капитальных вложений утрачен и требует его изучения и адаптации к современным условиям. В современных условиях хозяйствования, с одной стороны, не может быть уменьшения уставного капитала за счет изменения первоначальной стоимости объектов основных средств в результате начисления амортизации, а с другой стороны, направление на капитальные вложения накопленных амортизационных отчислений в системе бухгалтерского учета не отражается. В этой связи большинству организаций неизвестно, какая часть амортизационных отчислений осталась с прошлых лет неиспользованной. Многие организации из-за трудного финансового положения ограничивают направление средств на капитальные вложения, при этом амортизационные отчисления, на сумму которых увеличены издержки производства (обращения), переходят в разряд оборотных средств и не используются по прямому назначению. Но если нет амортизационного фонда как объекта учета, то не могут действовать и механизмы по обеспечению его целевого использования. Следовательно, целесообразным является включение в действующий План счетов счета учета амортизационного фонда.

При этом отметим, что все сказанное по поводу амортизационного фонда является приемлемым только для промышленных организаций, у которых регулярно возникает прибыль. В бюджетных и некоммерческих организациях понесенные затраты не связаны с ожидаемой выручкой, поэтому и амортизация так же бессмысленна, как «рукопожатие в своей семье» [1, с.251].

Для осуществления эффективного контроля за использованием средств амортизационного фонда по назначению необходимо выделение в качестве объекта бухгалтерского учета воспроизводственной амортизации, т. е. накопленной финансовой амортизации, направленной на финансирование капитальных вложений в отчетном периоде.

Заключение

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что на современном этапе развития экономики трансформация амортизационных отчислений тесно связана с изменением других звеньев финансовых отношений, налогового законодательства, системы учета и отчетности, что требует соответствующего системного подхода к категории «амортизация». Таким образом, можно дать определение данной категории.

Амортизация основных средств – объективная экономическая категория, содержание которой составляют экономические отношения в части: 1) перенесения стоимости объектов основных средств на производимую продукцию в целях накопления денежных средств для их последующего

воспроизводства и контроля за использованием этих средств по назначению; 2) списания стоимости основных средств по экономически обоснованным нормам, отражающим степень износа данных объектов; 3) формирования амортизационных отчислений в качестве статьи расходов, учитываемой при налогообложении прибыли.

При этом целесообразно использование статико-динамической модели бухгалтерского учета амортизации основных средств, суть которой заключается в интегрировании методик отражения в системе счетов обесценения основных средств во времени (статический аспект) с оптимизацией финансового результата (динамический аспект), что позволяет на уровне организаций создавать необходимые финансовые ресурсы для расширенного воспроизводства основных средств и обеспечивает единство их оценки на макроуровне. Объектами учета в статико-динамической модели амортизации основных средств являются финансовая, оценочная, налоговая и производственная амортизация.

Список литературы

1. **Соколов, Я. В.** Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей / Я. В. Соколов. – М. : 1С-Паблишинг, 2011. – 638 с.
2. **Соколов, Я. В.** Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
3. **Соколов, Я. В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. **Николаев, И. Р.** Проблема реальности баланса / И. Р. Николаев. – Л. : Экон. образование, 1926. – 201 с.
5. **О порядке** начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве : постановление Госэкономплана № 20/13-25, Гос. ком. по архитектуре и строительству № 07-8/96, Гос. ком. по статистике № 18-22/11 и М-ва финансов Респ. Беларусь от 19 февр. 1993 г. № 15-6/15 // Гл. бухгалтер. – 2000. – № 10. – С. 49–54.
6. **Инструкция** о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г. № 37/18/6 : с изм. и доп. // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011. – Режим доступа : <http://www.pravo.by>. – Дата доступа : 15.03.2013.
7. **Ришар, Ж.** Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 368 с.
8. **Балансоведение** : учеб. пособие / Н. А. Бреславцева [и др.] ; под ред. Н. А. Бреславцевой. – Ростов н/Д : Феникс, 2004. – 480 с.
9. **Налоговый кодекс** Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь от 29 дек. 2009 г. № 71-3 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр» ; Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

Получено 28.03.2013 г.