

Амортизация — дискуссионный вопрос

Depreciation Is a Controversial Issue

УДК 657.1.012.1

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-9-36-40

Н.А. Миславская, д-р экон. наук, профессор
Департамента аудита и корпоративной отчетности
Финансового университета при Правительстве
Российской Федерации (Финуниверситета)

e-mail: finac-natalya@mail.ru

N.A. Mislavskaya, Doctor of the Economic Sciences,
Professor of the Department of Audit and Corporate
Reporting of the Financial University under the
Government of the Russian Federation (Financial
University)

e-mail: finac-natalya@mail.ru

Аннотация. Статья посвящена ретроспективному анализу становления и развития бухгалтерского учета амортизационных начислений. Автор акцентирует внимание на том, что понятие и экономический смысл амортизации, несмотря на устоявшуюся методику бухгалтерского учета, нельзя отнести к разряду тривиальных. Методология отражения данной экономической операции имеет многофакторную природу. Автор предлагает собственный, утилитарный вариант учета, соотносящийся с современными условиями осуществления хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: оценка имущества, собственный капитал, амортизационный фонд, амортизационный резерв, износ, основные средства.

Abstract. The article is devoted to a retrospective analysis of the formation and development of depreciation accounting. The author focuses on the fact that the concept and economic meaning of depreciation, despite the established accounting methodology, cannot be classified as trivial. The methodology for recording this economic transaction has a multifactorial nature. The author offers his own, utilitarian version of accounting, which is consistent with the modern conditions of economic activity.

Keywords: property valuation, equity, depreciation fund, depreciation reserve, depreciation, fixed assets.

Бухгалтерскому учету основных средств в научной литературе посвящено значительное количество статей. Несмотря на это, спорных вопросов как с практической, так и с теоретической точки зрения меньше не становится. Одной из проблемных, перманентно обсуждаемых тем является трактовка амортизации. Задуматься о своевременности ее обсуждения нас заставили вопросы студентов, которые в процессе изучения дисциплины «Бухгалтерский учет и отчетность» неизбежно задают автору данной статьи. Приходится констатировать, что однозначного ответа с научной точки зрения не существует, а для обоснования данного утверждения потребуется прочитать около двух лекций и провести дополнительное семинарское занятие.

Но интерес студентов не единственный аргумент в пользу актуальности данной темы. На научно-практических конференциях, проводимых в российских университетах и посвященных бухгалтерскому учету, аудиту и экономическому анализу, все чаще разгора-

ются дискуссии в отношении методологии и действующих методик оценки собственного капитала организаций, определения финансового результата отчетного периода, формирования налоговой базы по налогу на прибыль, а также доверия к данным бухгалтерской (финансовой) отчетности со стороны инвесторов и менеджмента организаций. Парадоксально, но все эти вопросы имеют самое непосредственное отношение к амортизации основных средств, что мы и стараемся показать далее.

Происхождение термина «амортизация» имеет латинские корни. Смысловой основой глагола *amortisatio* является существительное *mors*, которое переводится на русский язык как «смерть». Конечно, сегодня трудно судить о том, кто впервые ввел этот термин, но трансформируя его лексическое значение на экономическую природу, мы понимаем, что речь идет о снижении стоимости первоначально инвестированного капитала организации во времени. Еще две с половиной тысячи лет назад Гераклит Эфесский сформулировал положение о всеоб-



щей изменчивости как о принципе и движущей силе развития. Действительно, капитал организации в ходе осуществления хозяйственной деятельности постепенно преобразуется в финансовый результат, «кругооборот капитала представляет непрерывное движение имущества организации, при котором оно переходит из одной стадии воспроизводства в другую, меняя свою форму и постоянно возвращаясь к исходной форме» [5, с. 19].

Очевидно, что амортизация имеет непосредственное отношение к оценке имущества, первые упоминания о ней можно отнести к 80 году до н.э. Я.В. Соколов, скрупулезно исследуя исторические аспекты формирования и развития бухгалтерского знания, обнаружил, что древнеримский архитектор Марк Витрувий писал: «Когда привлекаются третейские оценщики стен общего пользования, они оценивают их не в ту сумму, в какую обошлась постройка, но... скидывают на каждый их протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: *Из расчета осталной суммы произвести расчет за оные стены*, считая, что эти стены не смогут просуществовать дольше 80 лет» [8, с. 62].

В нашей стране в начале XX века большинство экономистов рассматривало амортизацию как «прямое уменьшение стоимости имущества» [2, с. 3]. Предлагалось несколько вариантов отражения данного понимания на бухгалтерских счетах.

Самым распространенным являлся способ, при котором дебетовался счет «Прибыли и убытки» и непосредственно кредитовался счет «Имущество». Некоторые бухгалтеры, осознавая тот факт, что для компенсации соответствующих потерь через определенный промежуток времени необходимо будет осуществлять закупку нового, аналогичного имущества, дебетовали счет «Прибыли и убытки» (отражение убытка) и кредитовали счет «Погасительный капитал» (отражение зарезервированной для покупки нового имущества суммы), при этом на счете имущества никаких записей не производилось.

Также существовал вариант бухгалтерского учета снижения стоимости имущества и его переоценки: снижение стоимости отражалось по дебету счета «Прибыли и убытки» и по кредиту счета «Имущество»; дооценка (речь шла

только о ней) отражалась по дебету счета «Имущество» и по кредиту счета «Прибыли и убытки».

Главной проблемой, которая занимала тогда бухгалтеров, был вопрос не самой методики, а суммы, которая должна отражаться посредством бухгалтерских записей: «Все затруднение в установлении точных норм погашения заключается в невозможности установить с неизбежностью, сколько времени данная вещь может служить и какая именно сумма окажется потребною на ежегодный ремонт» [1, с. 620]. Кстати, эта проблема окончательно не решена и по сей день. Предлагаются различные методы начисления амортизации, но «сумма периодического отнесения затрат по приобретению основных средств на расходы отчетного периода представляет собой стохастическую величину, исчисленную на основе множественной вероятности» [2, с. 3].

Уже к 1918 г. большинство наших коллег пришло к мнению, что для отражения убытков от владения имуществом необходимо открывать отдельный счет амортизации, однако о методике отражения данного факта на бухгалтерских счетах единого мнения не было. П.И. Рейнбот настаивал на том, что амортизация является частью себестоимости выпускаемой продукции, а потому ее необходимо отражать по дебету счета «Производство» (благодаря ему сегодня мы отражаем величину начисленной амортизации по дебету счетов затрат).

В начале XIX столетия в Европе наблюдался бум строительства железных дорог, в ходе которого интересы инвесторов (собственников) вступили в конфликт с интересами менеджеров высшего звена. Первые стремились получить максимально высокие дивиденды. Вторые искали способы сконцентрировать ресурсы в компании и после обращения к профессиональным экономистам-бухгалтерам получили возможность выбирать способ отражения амортизационных отчислений либо на счете капитала, либо на счете доходов. Очевидно, что вторая методика уменьшала чистую прибыль организации, следовательно, и размер выплачиваемых дивидендов снижался. «Именно тогда складывается мнение о том, что амортизация — это скрытая прибыль от дивидендов» [3, с. 3]. Выбор методики приводил к грандиозным различиям, которые «ведут свое происхождение почти исключительно из различий

способа исчисления, из того, относятся ли статьи расходов на счет капитала или на счет дохода» [4, с. 202].

Оппоненты, среди которых был выдающийся российский математик и бухгалтер А.П. Рудановский, справедливо замечали, что подобный подход ошибочен, так как «отнесение отчислений на возобновление оборудования в счет калькуляционной себестоимости... не правильно и ведет к тому, что эти отчисления могут оказаться номинальными, ибо при понижении спроса на продукцию они будут накапливаться на счете запаса последней — в ее себестоимости, увеличенной отчислениями на амортизацию» [7, с. 93].

Е.Е. Сиверс считал, что начисление амортизации необходимо отражать непосредственно по дебету счета «Чистая прибыль», так как именно последняя является источником для возобновления имущества.

Причина данных дискуссий в различной трактовке баланса. Целью статического баланса всегда являлось наиболее точное определение стоимости имущества организации. Динамическая концепция ставит во главу угла вопросы распределения стоимости имущества в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

Принципы трактовки амортизации разнились даже в пределах англо-американской школы, сформировав два отдельных направления: институалисты рассматривали амортизацию в качестве резерва, то есть части прибыли, не облагаемой налогом; персоналисты утверждали, что амортизация — это инструмент по уточнению размера задолженности организации перед собственниками (персоналисты рассматривали капитал в качестве задолженности перед инвесторами).

В начале 30-х годов XX столетия отечественные экономисты пришли к выводу о необходимости дополнительных учетных записей по начислению износа имущества, отражающих его реальное физическое состояние. Устоялось понимание отражения амортизации как исключительно финансового процесса и в уже унифицированной на тот момент системе национального учета в 1936 г. был введен раздельный бухгалтерский учет амортизации и износа основных средств. Начисление износа сопровождалось уменьшением уставного фонда организации, а начисление амортизации, которая включалась в себестоимость выпускаемой продукции, производилось одно-

временно с образованием амортизационного фонда. Причем около 80% этого фонда организации перечисляли в государственный бюджет с целью дальнейшего централизованного распределения, исходя из потребностей государственного планирования по обновлению и реновации основных средств.

Методика учета была следующей. При поступлении в организацию объектов основных средств производилась бухгалтерская запись по дебету счета «Основные средства» и кредиту счета «Уставный фонд». Очевидно, что в данном варианте учета уставный фонд мог изменять свое значение. Непосредственное начисление амортизации отражалось по дебету счетов учета затрат и кредиту счета «Амортизационный фонд», предназначавшегося для проведения капитального ремонта или покупки, создания нового имущества. Износ основных средств также отражался в системе бухгалтерских счетов по дебету счета «Уставный фонд» и кредиту счета «Износ основных средств». Кстати, подобная учетная методика сохранялась в нашей стране вплоть до 1992 г., до перехода экономики страны на рыночные отношения.

Перманентные теоретические дискуссии, которые имели международную направленность, в 70-х годах XX столетия привели к формированию трех теоретических концепций амортизации, сформулированных французскими учеными в работе «Управление бизнесом и бухгалтерский учет». Это юридическая, экономическая и финансовая концепции [9, с. 341–344].

В основе юридической концепции лежит понимание необходимости организации рассчитываться по долгам. Следовательно, амортизация является тем инструментом, который позволяет определить стоимость имущества, достаточного для погашения обязательств организации.

Экономическая концепция амортизации рассматривает ее либо как долю уменьшения капитала, либо как средство, корректирующее финансовый результат отчетного периода.

Финансовая концепция взаимоувязывает амортизацию с налоговым учетом, и рассматривает ее в качестве не подлежащей налогообложению, накапливаемой для возобновления основных средств организации суммы.

Некоторые наши коллеги выделяют бухгалтерскую концепцию амортизации. «С точки зрения бухгалтерской концепции амортизация представляет собой прежде всего процесс рас-



пределения затрат, связанных с приобретением амортизуемых объектов, на отчетные периоды» [2, с. 2]. Принимая во внимание вышеотмеченное, считаем данное выделение не совсем оправданным, так как по сути оно представляет собой частный случай экономической концепции.

Другие экономисты, исследуя практические вопросы отражения процессов, связанных с амортизационными начислениями, выделяют фискально-финансовую концепцию. Ее применение возможно «при использовании методов ускоренной амортизации, когда экономия на налогах направляется на усиление капитальной базы предприятия... Фискально-финансовая концепция по-новому рассматривает взаимосвязь налогообложения и финансовой деятельности организации» [3, с. 10]. В пользу ускоренного начисления амортизации выдвигаются следующие доводы: у организации появляются реальные ресурсы, не подлежащие налогообложению на обновление основных средств; амортизационные начисления носят стабильный характер, они менее всего подвержены рыночным колебаниям ставок, рецессии и т.п.; данные отчисления, в отличие от заемных средств, не требуют выплаты процентов; ускоренная амортизация позволяет учитывать фактор времени, который приобретает все большее значение на фоне ускорения темпов технического прогресса.

Также перед нашими профессиональными предшественниками возникали принципиальные вопросы — как необходимо называть счет амортизации; что он собой представляет — контрактивную статью к активному счету «Имущество», фонд для погашения стоимости имущества, резерв для возобновления имущества, несамостоятельный счет капитала для демонстрации уменьшения актива или что-то иное? И сегодня не все наши коллеги осознают актуальность этих вопросов. Различные теоретические подходы влияют на формирование налогооблагаемой прибыли, на калькуляцию себестоимости продукции, на размер капитала, отражаемый в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если подразумевать под амортизацией фонд, то последний будет ничем иным, как резервом на восстановление собственных средств организации. Подобных взглядов придерживались Е.Е. Сиверс, Е.А. Исаковский, Н.Ф. Смирнов. Ученые предлагали подразделять амортизационный фонд на две части —

одну часть для накопления ресурсов на капитальный ремонт, другую часть — на приобретение или создание новых объектов основных средств организации.

Если отрицать понимание амортизации как части необлагаемой прибыли, направляемой на обновление основных средств, а считать ее назначением перенос ранее созданной стоимости на созданные в процессе осуществления хозяйственной деятельности продукцию, товары и услуги, то первоначальное поступление основных средств трактуется как расходы, которые необходимо начислять и включать в себестоимость в будущих отчетных периодах.

Также определенная логика есть в том, что амортизация представляет собой «сумму, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал» [6, с. 88], и тогда мы должны понимать под амортизационными начислениями регулятив к счету имущества организации.

Единственный вывод, который напрашивается в результате анализа приведенной выше информации, — это зависимость методики начисления амортизации от устоявшихся взглядов, характерных для определенных экономических взглядов и от бухгалтерских научных школ. Формирование тех и других происходит на основе макро- и микроэкономических планов, стоящих перед конкретным государством.

Сегодня для начисления амортизации мы используем счет «Амортизация основных средств», аналогичный счет присутствует в плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для нематериальных активов. Амортизационные начисления относятся в дебет счетов затрат на производство или на счет расходов на продажу. То есть после перехода российской экономики на «рыночные рельсы» формирование амортизационного фонда было отменено, методика расчета амортизационного резерва на восстановление объектов основных средств не применяется, так как функция государственного контроля за его использованием, как и за организацией и ведением бухгалтерского учета, целиком и полностью перешла к собственникам и управлению персоналу организаций. Основная обязанность государственных органов сегодня — осуществление контроля правильности определения налогооблагаемой базы по определенным налогам и своевременность их уплаты в бюджеты различных уровней.

Кроме того, «прекращен контроль как хозяйствующими субъектами, так и контролирующими органами (например, налоговыми органами) за целенаправленным использованием амортизационных отчислений» [3, с. 6].

В этой ситуации организации и предприятия имеют возможность выбора — стоит ли отслеживать суммы, накопленные на обновление основных средств, или нет; за счет каких источников покупать и создавать новые основные средства; проводить или нет соответствующий капитальный ремонт.

Учитывая отмеченное, в ходе профессиональных теоретических дискуссий звучат предложения о необходимости выделения в плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций отдельного счета 87 «Амортизационный фонд», тем более что для введения новых счетов предусмотрены резервные позиции. Предложение оправданное и логичное.

Однако сегодня экономическая деятельность как в нашей стране, так и на международном уровне осуществляется в условиях неопределенности. Следовательно, планирование хозяйственной деятельности на долгосрочные периоды связано с разнообразными рисками. На фоне отсутствия мер государственного контроля и мер воздействия за нецелевое использование средств обновления основных средств предложение вряд ли найдет свое практическое воплощение.

Представляется более целесообразным следующий методический подход. Принимая во внимание логический посыл о надуманном отношении амортизационных отчислений к себестоимости выпускаемой продукции (данная

точка зрения была характерна для научных трудов К. Маркса, который подробно рассматривал процессы переноса стоимости капитала на выпускаемую продукцию), оправданным будет вариант учета амортизационных отчислений без включения их в состав затрат организации. Тем самым размер прибыли отчетного периода увеличится, что, несомненно, приветствуется собственниками организаций, получающих возможность увеличить размер собственных дивидендов.

Также это будет способствовать увеличению поступлений в бюджет налоговых платежей по налогу на прибыль. В таком случае методика начисления амортизации может осуществляться посредством выполнения одной бухгалтерской записи — по дебету счета 80 «Уставный капитал» и по кредиту счета 01 «Основные средства». Эта запись отражает, с одной стороны, снижение стоимости основных средств во времени, а с другой — уменьшение задолженности организации перед собственниками. Заметим, что, хотя счет капитала и подвержен изменениям, он будет компенсироваться за счет другого счета собственного капитала — счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Автор не претендует на истину в последней инстанции и отдает себе отчет в том, что подобный подход потребует коренной методологической «перестройки» современного бухгалтерского знания со всеми вытекающими методическими последствиями.

С уверенностью можно утверждать лишь то, что время для возобновления профессиональных теоретических дискуссий «не за горами»...

Литература

1. Барац С.М. Курс двойной бухгалтерии. — Спб: Типография М.М. Стасюлевича, 1905.
2. Кулкова Л.И. Бухгалтерская концепция амортизации: история становления и развития // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 37 (379).
3. Кутер М.И., Кузнецов А.В., Мамедов Р.И. Современный взгляд на концепции амортизации // Экономический анализ: теория и практика. — 2008. — № 24 (129).
4. Маркс К. Капитал: Критика политической экономии / предисл. Ф. Энгельса; пер. И.И. Степанова-Скворцова // Кн. 2: Процесс обращения капитала. — М: Политиздат, 1978. — Т. 2.
5. Миславская Н.А., Поленова С.Н. Бухгалтерский учет: учебник для бакалавров. — 2-е изд., перераб и доп. — М.: Дашков и К°, 2021.
6. Рощаковский А.К. Балансы акционерных предприятий. — Спб, 1910.
7. Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. — М.: Маркиз, 1924.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
9. Lasséque P. Gestion de l'entreprise et comptabilité. — Dalloz. 1975.

