

Н. В. МАМУШКИНА, А. В. ЧЕРЕМУХИН

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ

Ключевые слова: амортизация, восстановительная стоимость, износ, основные средства, остаточная стоимость, первоначальная стоимость, счета, учет.

Аннотация. Вхождение России в мировое экономическое сообщество, приобщение к международным рынкам капитала диктует неизбежность перехода на международные стандарты учета и отчетности. В связи с этим многие аспекты бухгалтерского учета, в том числе учет амортизационных процессов являются дискуссионными. Помимо этого отечественная наука предлагает свои методики и подходы к исчислению амортизации, а также способ совпадения сумм начисленной амортизации как расхода, связанного с производством и (или) реализацией с процессом износа.

Современный этап развития бухгалтерского учета как науки характеризуется детальным исследованием бухгалтерского учета экономических процессов, происходящих на предприятии. Трудно отрицать тот факт, что каждая производимая запись на счетах учета имеет в своей основе особый экономический факт.

Реформирование бухгалтерского учета в РФ, направленное на постепенный переход к стандартам МСФО, определило тот факт, что учет амортизационных процессов является одной из спорных областей учета, что и обуславливает актуальность указанной темы сегодня. Спорными остаются вопросы, связанные с экономической сущностью и учетом амортизации, поскольку учет каждой операции должен вестись в соответствии с ее экономической сущностью, на первый план выходит вопрос о содержании амортизации как процесса. История этого вопроса находит свое отражение в глубоком прошлом. Как отмечается в одном из источников [10, с. 121], «существует мнение, хотя и спорное, что понятие «амортизация» было знакомо бухгалтерам раннехристианского Рима», которые в соответствии с доминирующей на тот

момент статистической концепцией учета трактовали амортизацию не как процесс распределения стоимости, а как процесс ее утраты [5, с. 16].

Французская бухгалтерская школа в лице представителей экономического направления (Ж. Б. Дюмарше) рассматривала в XX веке амортизацию как резерв, обеспеченный в активе не основными, а оборотными средствами. Дюмарше разграничил понятия износ и амортизация, проводя натуралистическую концепцию, – сумма амортизации должна быть равна сумме износа. Износ может быть производственным и моральным: если преобладает первый, то износ исчислялся исходя из объема работы, если второй – то исходя из времени эксплуатации.

Английские бухгалтеры в своих трудах разрабатывали вопросы амортизации наряду с формами счетоводства, дидактики и организации учета в сельском хозяйстве и промышленности. Впервые понятие амортизации основных средств встречается у Д. Меллиса, которое в практике имело два подхода: 1) амортизация есть прямой расход недвижимого имущества; 2) амортизация является приемом, позволяющим постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне [7, с. 100].

Современное понимание амортизации бухгалтерами было дано Э. Шмаленбахом (Немецкая школа бухгалтерского учета), который так описал механизм участия долгосрочных активов в кругообороте капитала и роль амортизации в этом процессе: «Посредством амортизации ранее понесенные расходы относятся на затраты по периодам», что подчеркивает тот факт, что динамическая амортизация есть «искусственно созданный прием (метод) бухгалтерского учета, позволяющий распределить стоимость долгосрочного актива по времени его полезного использования, и направленный на формирование периодического финансового результата, приближенного к реальному» [1, с. 27].

Российские ученые подходили к амортизации по-иному. Так, представители Московской школы во главе с Вейцманом Р. Я. утверждали, что накопленные амортизационные отчисления есть регулятив, показывающий уменьшение стоимости основных средств, а Питерская школа бухгалтерского учета во главе с Сиверсом Е. Е., в частности, полагали, что амортизация есть резерв, позволяющий обновить действующий парк основных средств.

П. Самуэльсон выдвинул и обосновал концепцию амортизации, исходящую из стоимости потребленного капитала. По его мнению, в результате потребления основного капитала происходит уменьшение его стоимости, а амортизация есть денежная оценка этой

потребленной стоимости [8, с. 688]. Другой американский ученый, Дж. Бонбрайт, предложил рассматривать амортизацию как стоимость физического снашивания основного капитала. По его мнению, амортизация представляет собой отложенные эксплуатационные расходы, использование которых может снизить физический износ основных средств [11, с. 19].

Многие современные ученые не относят амортизацию к финансовым ресурсам, поясняя, что амортизация есть механизм возмещения затрат в основной капитал. Другого мнения придерживается, в частности, Широбоков В. Г., который относит амортизационные отчисления к числу многофункциональных резервов [12, с. 366].

Р. Энтони и Дж. Римс предложили концепцию амортизации, основанную на увязке услуг активов с возможными будущими доходами. Основной капитал в ней рассматривается как комплекс услуг, стоимость которых должна увязываться с доходами, полученными за время его использования. Соответственно, эта увязка и называется амортизацией [13, с. 560].

Соответственно, при такой трактовке амортизация признается затратами в течение периода получения доходов; получение доходов дает организации право на начисление амортизации.

Современные российские ученые разработали ряд оригинальных методик учета амортизации.

Так, методика профессора Кутера М. И. основана на параллельном разложении счета 80 по владельцам капитала и по его видам:

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» [4, с. 36].

Кроме того, он предлагает детализировать счет нераспределенной прибыли:

84/а «Непотребленная прибыль»;

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

Он предлагает следующую корреспонденцию счетов для воспроизводства основных средств (таблица 1).

Таблица 1 – Отражение операций по простому воспроизводству основных средств в соответствии с методикой Кутера М. И.

Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Регистрация уставного капитала	75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»	80 «Уставный капитал»
Внесение собственниками реального имущества в качестве вклада в уставный капитал реального имущества	Реальные активы	75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
При внесении основных средств и нематериальных активов	80/1 «Уставный капитал в неамортизируемых активах»	80/2 «Уставный капитал в основных средствах» 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» 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах»
Начисление амортизации	Счета затрат	02 «Амортизация основных средств»
Формирование резерва на простое воспроизводство амортизируемых активов	80/2 «Уставный капитал в основных средствах» 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах»	80/4 «Резерв на простое воспроизводство амортизируемых активов»

Продолжение таблицы 1

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» 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»

Сигидова Н. Ю., Рыбанцева М. С. отмечают ряд моментов, препятствующих эффектному применению этой методики:

- 1) неопределенность объектов, учитываемых на счете 80/1;
- 2) непонятен порядок отражения выплат собственникам;
- 3) смысл выделения первого факта;
- 4) трактовка понятия «реальное имущество»;
- 5) возможно дублирование записей при отражении операций на счете 80/1 [9, с. 18].

По методике оценки источников финансирования капитальных вложений Паршуковой И. А. резерв вложений во внеоборотные активы формируется из нераспределенной прибыли в размере сумм, компенсирующих рост цен на активы для обеспечения расширенного воспроизводства основных средств [6, с. 151]. Соответственно, если организацией не планируется расширение и обновление производства, то расчет суммы резерва производится исходя из восстановительной стоимости действующего оборудования; если планируется расширенное воспроизводство основных средств, то сумма резерва рассчитывается исходя из суммы восстановительной стоимости оборудования, которое предприятие планирует приобрести в будущем. Однако данная методика по нашему мнению является недостаточно разработанной: отсутствуют корреспонденции счетов и правила отражения данных сумм в бухгалтерском балансе. Еременко Т. В. предложила авторскую методику учета амортизации с использованием счетов «Амортизация основных средств», «Амортизационный фонд», «Фонд реновации». Она полагает, что в активе баланса должна отражаться оценка основных средств организации, а в пассиве – результат сопоставления

обесценения капитала вследствие снижения стоимости основных средств и суммой реализованного амортизационного фонда [2, с. 19]. В рассматриваемой работе предлагается обособленно отражать уменьшение стоимости основных средств, включение стоимости приобретения основных средств в будущих отчетных периодах в текущие затраты предприятия и величину фонда реновации (получения денежных средств в виде доходов, в себестоимость продукции которой включена сумма амортизации). Соответственно были предложены проводки по отражению этих операций (таблица 2).

Таблица 2 – Отражение на счетах бухгалтерского учета фактов уменьшения стоимости основных средств организации, формирования амортизационного фонда и фонда реновации в соответствии с методикой Еременко Т. В.

Содержание хозяйственной деятельности	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение снижения стоимости основных средств организации	«Фонд реновации»	«Амортизация основных средств»
	Сумма – величина снижения стоимости основных средств	
Отражается включение в состав затрат организации восстановительной стоимости основных средств, формирующих амортизационный фонд основных средств организации	Счета затрат	«Амортизационный фонд»
	Сумма оценки соответствующей части восстановительной стоимости основных средств организации, формирующих амортизационный фонд основных средств	
Отражается реализация амортизационного фонда основных средств в оплаченной выручке от продажи товаров, создающая фонд реновации основных средств	«Амортизационный фонд»	«Фонд реновации»
	Сумма – величина реализованного в оплаченной выручке от продажи товаров амортизационного фонда основных средств	

Все методики учета амортизации, предлагающие ее начисление исходя из восстановительной стоимости основных средств, по нашему мнению, имеют один серьезнейший недостаток. Дело в том, что восстановительная стоимость основных средств является непредсказуемой величиной, и на нее влияет слишком много именно рыноч-

ных факторов, что приводит к необходимости постоянного пересчета восстановительной стоимости. Без сомнения, основные средства теряют свою стоимость и в процессе их использования. Однако нельзя согласиться, что они делают это равномерно на протяжении всего срока полезного использования (линейный метод начисления амортизации). Это можно сказать и обо всех остальных способах начисления амортизации. Даже метод начисления амортизации пропорционально объему продукции (работ) имеет тот же недостаток, поскольку он не учитывает моральный износ основных средств. Таким образом, очевиден тот факт, что «отраженные в российском законодательстве способы начисления амортизации не устраняют оторванность процессов использования основных средств от методик начисления амортизации» [9, с. 20].

На наш взгляд, современная система учета амортизации нарушает сразу два базовых принципа бухгалтерского учета:

- принцип объективности;
- принцип осмотрительности.

В применяющейся в настоящее время системе бухгалтерского учета сумма фактического износа нигде не отражается и не документируется. Мы считаем, что процесс амортизации должен совпадать с процессом износа. На себестоимость продукции будет перенесена именно та часть стоимости основных средств, которая была утрачена в том или ином отчетном периоде. Но в этом случае реализация на практике такого подхода будет сопровождаться трудностями, главной из которых является определение реальной суммы износа.

Сумма износа основных средств зависит от следующих факторов: снижения рыночной стоимости актива (себестоимости его изготовления); разработки альтернативных машин, оборудования, превосходящих по своим характеристикам существующие объекты; снашивания объекта; экстраординарных событий (порчи, стихийные бедствия и т. д.). Новейшие исследования ученых позволяют предположить, что эта задача будет решена с помощью методов экономико-математического моделирования. Так, Ковалев А. П., Тевелева О. В. предложили функцию зависимости между износом (в процентах от стоимости) и возрастом дорожно-строительного оборудования (моральный износ) [3, с. 32]:

$$K = \frac{0.95}{e^{1.455 - 0.178t} + 1}, \quad (1)$$

где t – хронологический возраст машины, год.

Данная модель (1) применяется для оценки износа оборудования, перешедшего с первичного на вторичный рынок – иными словами, для основных средств, права собственности на которые принадлежали не только изготовителю. Это объясняет любопытную особенность рынка, которую мы видим на кривой (1) – даже при нулевом или близком к нему возрасте оборудования коэффициент износа будет равен 18 %.

То есть при покупке организацией нового оборудования происходит его перемещение с первичного рынка на вторичный, в результате чего оно теряет 18 % от своей первоначальной стоимости в результате морального износа.

Формула 1 позволяет рассчитать сумму износа основных средств на любую дату.

По правилам бухгалтерского учета исчисление суммы износа необходимо проводить за один конкретный месяц, что не позволяет сделать данная формула. Мы предлагаем, преобразовать данную формулу для удобства расчета амортизации для целей бухгалтерского учета:

1. Взять разницу двух значений коэффициента износа на начало и конец месяца.
2. Использовать первоначальную стоимость основных средств, принятых к учету.

Тогда сумма амортизации за n-ый месяц нахождения объекта основных средств в организации будет рассчитываться следующим образом:

$$A(n) = \left(\frac{0.95}{e^{1.455 - 0.178 \cdot \frac{n}{12 + 1}}} - \frac{0.95}{e^{1.455 - 0.178 \cdot \frac{n-1}{12 + 1}}} \right) \cdot OC, \quad (2)$$

где ОС – первоначальная стоимость основных фондов, руб.,
n – порядковый номер месяца нахождения объекта в организации.

Предложенная формула расчета суммы износа основного средства за каждый месяц нахождения в организации позволит:

1. Отразить в учете реальную стоимость износа оборудования с учетом его физического и морального износа за расчетный месяц.
2. Начисленная сумма будет выражать потерю стоимости объекта за этот месяц, что должно быть учтено в себестоимости продукции.

Рассмотрим практический пример. Допустим, в мае 2012 года организацией был куплен и принят к учету бульдозер за 800 000 рублей, а в апреле 2013 года он был продан за 660 000 рублей. В бухгалтерском учете организации-покупателя будут сделаны следующие записи (таблица 3):

Таблица 3 – Корреспонденция счетов по учету износа по купленному организацией бульдозеру

Дата	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
05.2012	Принят к учету бульдозер	01	08	800 000
05.2012	Отражена сумма морального износа бульдозера вследствие перехода его с первичного на вторичный рынок	20 (23,26)	02	800 000* *18 %= =144 000
06.2012	Отражена сумма износа по бульдозеру за июнь 2012 года	20 (23,26)	02	1 737,58
07.2012	Отражена сумма износа по бульдозеру за июль 2012 года	20 (23,26)	02	1 753,55
08.2012	Отражена сумма износа по бульдозеру за август 2012 года	20 (23,26)	02	1 769,55
09.2012	Отражена сумма износа по бульдозеру за сентябрь 2012 года	20 (23,26)	02	1 785,58
10.2012	Отражена сумма износа по бульдозеру за октябрь 2012 года	20 (23,26)	02	1 801,62
11.2012	Отражена сумма износа по бульдозеру за ноябрь 2012 года	20 (23,26)	02	1 817,68
12.2012	Отражена сумма износа по бульдозеру за декабрь 2012 года	20 (23,26)	02	1 833,75

Продолжение таблицы 3

01.2013	Отражена сумма износа по бульдозеру за январь 2013 года	20 (23,26)	02	1 849,83
02.2013	Отражена сумма износа по бульдозеру за февраль 2013 года	20 (23,26)	02	1 865,92
03.2013	Отражена сумма износа по бульдозеру за март 2013 года	20 (23,26)	02	1 882,01
04.2013	Отражена сумма износа по бульдозеру за апрель 2013 года	20 (23,26)	02	1 898,10
04.2013	Отражена продажа основного средства	01/11 02 91 51	01 01/11 01/11 91	800 000 163 955,17 636 004,83 660 000

Данная концепция позволяет по-иному взглянуть и на учет процессов ремонта и реконструкции основных средств. Эти процессы улучшают техническое состояние основных средств, т.е. снижают стоимость его износа. Таким образом, часть затрат на проведение ремонта приводит к увеличению остаточной стоимости имущества, а часть затрат списывается на финансовый результат предприятия.

Предложенный нами методика расчета позволит учитывать на счетах реальную сумму износа основных средств. Кроме того, учитывая в модели (1) различные рыночные факторы, можно получить еще более достоверную функцию износа, что, по нашему мнению, откроет новый уровень взаимодействия бухгалтерского учета и математических дисциплин.

ЛИТЕРАТУРА

1. Делиболтян А. Э. Развитие методического обеспечения бухгалтерского учета амортизации: автореф. дис. кан. эк. наук: 08.00.12 / Арсен Эдвартович Делиболтян. Ростов-на-Дону. 2013 г. С. 27.
2. Еременко Т. В. Особенности учета амортизации: автореф. дис. кан. эк. наук: 08.00.12 / Татьяна Викторовна Еременко. Санкт-Петербург. 2011 г. С. 19.

3. Ковалев А. П., Тевелева, О. В. Проверка статистических кривых износа машин и оборудования на соответствие доходному подходу / А. П. Ковалев, О. В. Тевелева // Российское общество оценщиков. 2009. № 2 С. 33–35.

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. Луговской Д. В. Амортизация и обесценение: проблемы учета в условиях статико-динамической учетной практики / Д. В. Луговской // Все для бухгалтера. 2009. № 9 (237). С.11–18.

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

7. Родина Л. Н. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие / Л. Н. Родина, Л. В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та. 2007. 100 с.

8. Самуэльсон Пол Э. Экономика: Учеб. пос. / Пер. с англ. / Пол Э. Самуэльсон, Вильям Д. Нордхаус. М.: Издательский дом «Вильямс». 2000. 688 с.

9. Сигидова Н. Ю., Рыбянцева, М. С. Концепции амортизации в современной экономической литературе / Н. Ю. Сигидова, М. С. Рыбянцева // Научный журнал КубГАУ. 2013. № 7 (91) С. 17–30.

10. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика. 1997. С. 128.

11. Чиркова М. Б., Фецкович И. В., Хорошков С. И. Концепции развития учета амортизации основного капитала / М. Б. Чиркова, И. В. Фецкович, С. И. Хорошков // Вестник МичГАУ. 2012. № 1 С. 17–20.

12. Широбоков В. Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: концептуальные подходы, теория и практика / В. Г. Широбоков. Воронеж: ВГАУ. 2001. 366 с.

13. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова / Р. Энтони, Дж. Рис. М.: «Финансы и статистика». 1993. 560 с.

METHODICAL ASPECTS OF THE ACCOUNT OF AMORTIZATION

Keywords: *amortization, regenerative cost, wear, the basic means, initial cost, residual cost, accounts, the account.*

Annotation. *Occurrence of Russia in world economic community, familiarizing with the international markets of the capital dictates inevitability of transition to the international standards of the account and the reporting. In this connection many aspects of accounting, including the account of amortization processes are debatable. Besides the domestic science offers the procedures and approaches to calculation of amortization, as well as a way of concurrence of the sums of the added amortization as the expense connected with manufacture and (or) realization with process of wear.*

МАМУШКИНА НАТАЛЬЯ ВАЛЕРЬЕВНА – преподаватель кафедры «Бухучёт, анализ и аудит», ГБОУ ВПО «Нижегородский государственный инженерно-экономический институт», аспирант, Россия, г. Княгинино, (nataliamam1180@mail.ru).

MAMUSHKINA NATALIA VALERYIEVNA – the teacher of the chair «Bookkeeping, the analysis and audit», Nizhniy Novgorod State engineering-economic institute, postgraduate student, Russia, Knyaginino, (nataliamam1180@mail.ru).

ЧЕРЕМУХИН АРТЕМ ДМИТРИЕВИЧ – студент 5 курса экономического факультета ГБОУ ВПО «Нижегородский государственный инженерно-экономический институт», Россия, г. Княгинино (tema.cheremuhin@yandex.ru).

CHEREMUKHIN ARTYOM DMITRIEVICH –the student of the 5 course, Nizhniy Novgorod State engineering-economic institute, Russia, Knyaginino, (tema.cheremuhin@yandex.ru).
