

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Т. В. Еременко¹

аспирантка кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

Н. А. Соколова²

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ДВОЙСТВЕННАЯ ПРИРОДА АМОРТИЗАЦИИ

Все трудности, связанные с амортизацией, происходят из того, что под ней понимают две различные вещи: необходимость обновления оборудования и неизбежность его обесценения... никто не уточняет, говоря об амортизации, имеет ли он в виду амортизацию-обновление или амортизацию-обесценение.

А. Бюрло

Введение

Трудно сказать, когда появились упоминания об амортизации³. Считается, что первую трактовку амортизации дал в 1588 г. англичанин Дж. Мелис, опреде-

¹ Эл. адрес: eremenkotanya@ton.net.ru

² Эл. адрес: nat-sokol-spb@yandex.ru

³ Слово «амортизация» представляет собой заимствование, образованное от греческих и латинских корней. Несмотря на это, русским языком данное слово заимствовано не из греческого или латинского языков, а через посредство немецкого языка: «Амортизация заимствовано в XX в. из немецкого языка. Немецкое Amortisation в значении “ослабление, глушение” является суффиксальным производным от amortisieren “ослаблять, глушить”, являющегося перефразированием французского amortir “ослаблять, смягчать, погашать, убивать”» (Шанский, 1963, с. 94). О заимствовании данного слова в русском языке из немецкого языка свидетельствуют данные этимологических словарей таких известных авторов, как И. Ф. Бурдон, А. Д. Михельсон, А. Г. Преображенский, М. Фасмер. В свою очередь, в немецком языке глагол амортизировать и производное от него существительное амортизация являются заимствованием из французского языка. «Большой словарь Дудена» подтверждает это, указывая, что французский глагол amortir является заимствованием из вульгарного латинского языка и восходит своими корнями к латинскому глаголу ad-mortire, означавшим убивать: «...das Wort ist mit der Endungserweiterung aus frz. Amortir “abtöten”, “abschwächen”, “abtragen” entlehnt. Das frz. Wort selbst beruht auf vlat. ad-mortire “tot machen”, “abtöten”» (Der Große Duden, 2007, S. 22). Современную форму существительного «амортизация» в германских языках (немецкий, нидерландский, английский, фризский, шведский, норвежский) исследователи связывают со среднелатинским «amortizare»: «Die Form des Verbs ist dementsprechend zunächst amortieren, dann aber im Anschluß an selteneres ml. Amortizare, die heutige Form... Ebenso nndl. — amortisieren, ne. — amortize, nfr. — amortir, nschw. — amortera, nnrw. — amortisere» (Kluge, 2002, S. 39–40). Германскому Mord (смерть) и mori (умирать) родственно греческое morbid, с теми же корнями в слове ambrosia (амброзия) [Zur germanischen Verwandtschaft Mord und mori (sterben) gehört auch morbid, eine griechische Bildung aus der gleichen Wurzeln in Ambrosia] (Schirmer,

лив ее как прямой расход недвижимого имущества (Littleton, 1933, p. 223). В 1675 г. Ж. Савари напишет об амортизации как обесценении в контексте уценки оборотных активов — товаров, которые вышли из моды (Savary, 1675). С этого момента пройдет много лет, прежде чем известный немецкий бухгалтер Рихард Маатц сделает вывод о том, что «изначально имелось лишь одно обоснование амортизации — пониженная оценочная стоимость, подлежащая включению в баланс» (Maatz, 1902, S. 103). Когда в середине XIX в. началось массовое железнодорожное строительство, которое потребовало огромных капиталов, этой трактовке противопоставили ее понимание как резерва, создаваемого с целью приобретения новых основных средств взамен изношенных. Считалось, что амортизация возмещается в выручке. Сначала этот фактор не принимали во внимание, и амортизация как бухгалтерский прием не практиковалась. В результате на балансах предприятий возникала большая прибыль, ибо амортизация не начислялась, и, как следствие, акционеры требовали огромных дивидендов. Но подлинные хозяева дела считали нужным удерживать часть выручки, создавая так называемый фонд обновления (реновации). «Предполагалось, что, когда подвижной состав, путь, здания, сооружения и т. п. будут изношены, у управления железной дороги будут средства для восстановления ликвидируемых средств» (Соколов, 1996, с. 67).

С тех пор амортизация стала толковаться как понятие двойственное¹: с одной стороны, «она представляет собой ту сумму, на которую в течение известного

1911, S. 465). Слово «амброзия» было заимствовано изначально как название растения. В греческой мифологии амброзия — «пища богов». Вместе с нектаром («напитком богов») амброзия дарит бессмертие. Греческое *ambrotos* означает бессмертие, где приставка “a” в составе существительного и прилагательного означает отрицание: «*Ambrosia* “Götternahrung” zunächst als Pflanzennahme entlehnt, dann mit der ursprünglichen Bedeutung zunächst in Ableitung aus *ambrosia*, dieses aus gr. *Ambrosia* (eigentlich “Unsterblichkeit”), einem Abstraktum zu gr. *Ambrotos* — unsterblich zu gr. *protos* — sterblich. Nach der griechischen Mythologie die den Göttern vorbehaltenen Nahrung, die Unsterblichkeit bewirkt; “a” — die griechische Negationsvorsilbe in Nominalbildungen» (Knarus, 1982, S. 36). Отсюда амортизация как заимствование из греческого означает отрицание смерти. Вероятно, сторонники теории самосохранения капитала (статическая и органическая концепция баланса) исходили из греческого толкования слова, а представители динамической и номинальной концепции — из латинского.

¹ Двойственная трактовка амортизации содержится в энциклопедических словарях и в экономической литературе: «Амортизация... в экономике, в точном смысле этого слова, — постепенное погашение вложенного в предприятие основного капитала посредством периодического отчисления для этой цели определенных сумм амортизационного фонда из продажной цены продуктов, произведенных при помощи указанного основного капитала» (Большая советская энциклопедия, 1926, с. 496); «Амортизация — возмещение износа основных фондов, постепенное перенесение их стоимости на каждую единицу вырабатываемой продукции. Амортизация является источником воспроизводства основных средств предприятия, постепенно используемых в процессе производственно-хозяйственной деятельности» (Большая советская энциклопедия, 1950, с. 291); «Амортизация — 1) постепенное снашивание фондов (оборудования, зданий, сооружений) и перенесение их стоимости по частям на вырабатываемую продукцию; 2) уменьшение стоимости имущества, обложенного налогом (на сумму капитализированного налога); 3) амортизация в технике — поглощение (смягчение) ударов» (Большая советская энциклопедия, 1970, с. 534); «Амортизация — 1) постепенное перенесение стоимости средств труда по мере их физического и морального износа на воспроизводимый продукт. Переносимая стоимость в денежной форме аккумулируется в амортизационном фонде; 2) поглощение (смягчение) ударов» (Советский энциклопедический словарь, 1985, с. 50); «Амортизация — в экономике — периодическое отнесение расчетных частей балансовой стоимости основных средств на затраты производства или издержки обращения до полного возмещения их балансовой стоимости... Возмещение первоначальных затрат на приобретение и строительство основных средств осуществляется путем переноса части их стоимости в стоимость реализации единицы произведенного продукта» (Новая российская энциклопедия, 2005, с. 365); «Амортизация основных фондов — перенесение стоимости основных фондов по мере их физического и морального износа на производимый с их помощью продукт» (Большая российская энциклопедия, 2005, с. 623); «Амортизация — 1) постепенное изнашивание основных средств и перенесение их стоимости на выпускаемую продукцию

периода уменьшился реальный основной капитал», а с другой — «выражает сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества» (Рошаховский, 1910, с. 88—89).

Амортизация в спектре балансовых теорий

На разграничение двух данных трактовок амортизации: износ и фонд реновации огромное значение оказали балансовые теории, основывающиеся на разных видах оценки статей баланса (табл. 1).

Таблица 1

Двойственная природа амортизации в рамках балансовых теорий

| Концепция амортизации | Фонд реновации | Износ |
|-----------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| Балансовые теории | Статическая Органическая | Динамическая Номиналистическая |
| Стоимость | Восстановительная | Историческая |

Так, сторонники статической концепции Г. Симон, И. Ф. Шер (1846—1924) склонялись к максимально точной оценке имущественного положения и цель амортизации видели в корректировке изменений стоимости амортизируемых активов, т. е. в отражении обесценения активов во времени. И потому единственно верным признавали расчет суммы амортизации от восстановительной стоимости.

по мере их физического и морального износа; 2) исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования. Амортизация одновременно есть средство, способ, процесс перенесения стоимости изношенных основных средств труда на произведенный с их помощью продукт» (Борисов, 2007, с. 27); «Амортизация — 1) перенесение стоимости постепенно снашивающихся основных фондов на стоимость вырабатываемой продукции; 2) целевое накопление денежных средств и их последующее применение для возмещения изношенных основных фондов; 3) постепенное погашение долга лицом или организацией путем периодических взносов или выкупа обязательств; 4) признание долгового обязательства недействительным вследствие его утраты, кражи и т. п.» (Азрилиян, 1999, с. 19); «Амортизация — 1) постепенное снашивание основных фондов и перенесение их стоимости по мере износа на вырабатываемую продукцию; 2) постепенное погашение долга отдельным лицом или организацией путем периодических взносов или выкупа обязательств; 3) признание долгового обязательства недействительным вследствие его утраты, кражи и т. п.» (Крысин, 2007, с. 62); «Амортизация — а) постепенное снижение стоимости актива вследствие его изнашивания; б) процесс перенесения единовременных расходов, связанных с приобретением долгосрочного амортизируемого актива, на затраты отчетных периодов в течение рассчитанного срока полезной службы данного актива» (Ковалев, Ковалев, 2006, с. 14); «Понятия износа и амортизации не тождественны. По существу, это две несоизмеримые категории. В бухгалтерском понимании стоимостной износ — это сумма накопленных амортизационных отчислений за период использования актива, величина уже распределенной стоимости объекта учета, т. е. износ выполняет функцию не более чем регулятива стоимости... Трактовка амортизации как фонда или резерва имеет смысл тогда, когда организация собирается производить замену существующих объектов по истечении срока их эксплуатации» (Кутер, 2007, с. 161); «Амортизация — часть стоимости зданий, сооружений и оборудования, приходящаяся на определенный отчетный период в течение срока их эксплуатации... Амортизация — это расход, который фирма несет в течение отчетного периода для получения дохода» (Нидлз, Андерсон, Колдуэлл, 2004, с. 52); «Амортизация — метод бухгалтерского учета, позволяющий систематически и рациональным способом распределить расходы или стоимость капитальных активов (за минусом ликвидационной стоимости) на протяжении всего срока их службы. Это процедура распределения, но не оценки» (Хендриксен, ван Бреда, 1997, с. 331); «Амортизация — обесценение имущества в результате его эксплуатации или просто во времени. Данное обесценение учитывается в качестве затрат при выявлении финансового результата путем начисления амортизации» (Muehlbradt, Wirtschaftslexikon, 2007, S. 21); «Амортизация — инструмент измерения финансовых результатов» (Соколов, 2006, с. 128).

В рамках динамической концепции О. Шмаленбаха (1873—1955) определяющим при составлении баланса становится исчисление финансового результата. Согласно концепции динамического баланса, результат хозяйственной деятельности за определенный период должен показывать рентабельность производства и рассчитываться как разница между затратами и поступлениями. То есть, сначала исчисляются затраты, а затем поступления как часть дохода, а не наоборот (Schmalenbach, 1948, S. 15). Чтобы иметь возможность сравнивать результаты хозяйственной деятельности за период, при его расчете следует учитывать только те расходы или доходы, которые таковыми являются именно для данного рассматриваемого периода. При этом на первом месте стоит сопоставимость, а не унификация оценки. С этой точки зрения согласно динамической концепции определяются все факторы, влияющие на амортизацию. Амортизация выступает средством начисления затрат. Посредством амортизации ранее совершенные расходы относятся на затраты по периодам. Расходы капитализируются, пока они не станут затратами. Таким образом, счет «Основные средства» в балансе выступает как транзитная статья, а их первоначальная стоимость только по прошествии определенного времени включается в процесс исчисления прибыли. Шмаленбах выступал против начисления амортизации от восстановительной стоимости и трактовки ее как фонда реновации, обосновывая это тем, что создание подобного резерва возможно только при неизменных ценах и неизменной покупательной способности денег (Schmalenbach, 1922, S. 260). Более того, Шмаленбах считал, что понимание амортизации как фонда затрат на реновацию не совместимо с принципами его учения о динамическом балансе по следующим причинам: «Во-первых, в этом случае образуется неравномерное распределение затрат и разная нагрузка выпадает на разные годы, потому что при растущих ценах следует восстановить недостающую амортизацию в отношении новой стоимости, подлежащей возмещению, а во-вторых, при этом нарушается принцип динамизма в угоду статическому принципу, когда, пытаясь достичь величины амортизации, достаточной для будущей реновации, заменяют историческую стоимость на стоимость, подлежащую возмещению» (Schmalenbach, 1925, S. 166). Отсюда, согласно Шмаленбаху, амортизация — это средство списания затрат, а не оценки имущества. Он подвергал критике утверждение о том, что конечной целью амортизации является определение остаточной стоимости. Он утверждал, что сама амортизация является только средством для этой цели (Schmalenbach, 1919, S. 65).

Оппонентами Шмаленбаха стали представители органического баланса, идейно более близкие к теории баланса статического, во главе с Ф. Шмидтом (1882—1950). Шмидт считал, что цель бухгалтерского учета не в определении финансового положения, не в расчете финансового результата, а в получении данных, позволяющих как минимум поддерживать капитал фирмы в прежнем объеме (концепция сохранения капитала). Теория органического капитала Шмидта родилась в период инфляции и изначально отталкивалась от проблем, связанных с денежным обращением. Хотя сам Шмидт считал свою теорию универсальной, применимой и для внеинфляционных условий, потому что «в любых хозяйственных условиях (которые, как правило, являются продолжительными по времени) имеет место изменение стоимости» (Schmidt, 1951). Шмидт рассматривал в качестве единственно правильной оценки восстановительную стоимость, т. е. стоимость актива на день составления баланса или день продажи. Только посредством данной оценки и четкого разделения прибыли от продаж и изменения стоимости имущества возможно сохранение капитала. С этой целью Шмидт ввел в баланс счет корректировки стоимости имущества (Schmidt, 1951, S. 89—92).

Ту же задачу должна выполнять и амортизация. Так как стоимость приобретенного амортизируемого имущества из-за изменения уровня цен с течением времени существенно меняется, Шмидт предлагал для учета амортизируемого имущества использовать стоимость воспроизводства (*Reproduktionswert*), устанавливаемую на день составления баланса (Schmidt, 1921, S. 80). «При начислении амортизации от исторической стоимости оборудования на счете реновации образуются амортизационные отчисления отдельных лет, обладающие разной покупательной силой, и это лишает ее смысла» (Schmidt, 1951, S. 95). Поэтому Шмидт предлагал установить будущую стоимость воспроизводства всех основных средств и записать ее в активе. Величину амортизации, начисленной в прежние периоды, следует устанавливать в долях к стоимости воспроизводства и записывать по кредиту счета реновации. Разницы, возникающие на счетах основных средств и реновации, после записи по кредиту счета реновации при расчете финансового результата следует выравнять посредством счета имущества (Schmidt, 1921, S. 87).

У теории Шмидта были и сторонники, и противники. Так, юристы, рассматривающие баланс исключительно с точки зрения торгового права, а потому и настаивающие на цене приобретения, также стали склоняться в сторону будущей восстановительной стоимости (Gerhard, 1928, S. 60). О большом влиянии теории Шмидта на специалистов в области экономики предприятия свидетельствует также Ф. Шепфлуг (1895—1955): «Дебаты о будущей восстановительной стоимости в рамках органической теории позволили не только увидеть различные концепции баланса с точки зрения цели и содержания, но и систематизировать уже имеющиеся сведения об амортизации» (Schoepflug, 1933, S. 321). Однако, теория Шмидта не нашла должного применения на практике: «Применение органической теории Шмидта, ориентированной на будущую восстановительную стоимость, на практике было делом сложным, практически невозможным. Но даже то, что в условиях прогрессивного роста цен невозможно сохранение капитала с помощью будущей восстановительной стоимости, не умаляет оригинальности этой концепции» (Schneider, 1978, S. 326—347).

Естественно, что самым непримиримым среди противников теории Шмидта был В. Ригер (1878—1971) — представитель крайнего крыла динамического учения. Свою теорию он назвал номиналистической, выступал против будущей восстановительной стоимости и начисления амортизации на ее основе. С его точки зрения, подобное начисление амортизации приводит к искажению финансового результата. Теория Ригера основывалась на номинальной стоимости денег, в основе которой лежала проблема превращения денег через товары снова в деньги. Действительно, полученную предприятием прибыль можно узнать только при ликвидации последнего, т. е. путем сравнения денежных средств в начале и конце деятельности. Любой промежуточный баланс является временным счетом и не отражает действительные хозяйственные процессы предприятия. Балансы сталкиваются с трудностями особенно в части оценки, так как отдельные статьи рассматриваются Ригером только с позиции их превращения в деньги в будущем. Поэтому он считал, что оценка может иметь только одну цель: выразить состояние отдельных учетных предметов с точки зрения превращения их в деньги (Riger, 1928, S. 215). Эта концепция Ригера объясняет отношение к будущей восстановительной стоимости и к идее сохранения капитала. Он отдавал предпочтение исторической стоимости как базе начисления амортизации (Riger, 1938, S. 15). Сумма амортизации, превосходящая величину соответствующего актива, независимо от того, показана она на стороне актива или пассива, является невозможной, потому что у действующего предприятия не может быть отрицательной стоимости.

Дискуссии в рамках балансовых концепций имели огромное значение для дальнейшего развития идей об амортизации. И для теории, и для практики стало очевидно, что износ и амортизация (фонд реновации) — это разные категории не только по цели, но и по величине, поскольку ориентированы соответственно на историческую и будущую восстановительную стоимость.

Амортизация в теории и практике бухгалтерского учета

Амортизация в современной теории и практике получила столь же неоднозначную интерпретацию. Так, М. И. Кутер пишет: «Понятия износа и амортизации не тождественны. По существу, это две несоизмеримые категории. В бухгалтерском понимании стоимостной износ — это сумма накопленных амортизационных отчислений за период использования актива, величина уже распределенной стоимости объекта учета, т. е. износ выполняет функцию не более чем регулятива стоимости... Трактовка амортизации как фонда или резерва имеет смысл тогда, когда организация собирается производить замену существующих объектов по истечении срока их эксплуатации» (Кутер, 2007, с. 161). С одной стороны, трактовка амортизации в духе динамической теории в качестве затрат, прямо или косвенно вычитаемых из дохода, официально принята как в российских, так и в международных стандартах учета. В этой связи амортизация — это мощный методологический прием регулирования величины прибыли (через выбор метода амортизации в учетной политике) и, следовательно, инструмент манипулирования интересами различных групп: собственников, инвесторов, кредиторов, менеджеров¹.

Посредством начисления износа расходы по приобретению основных средств распределяются по годам срока их полезного использования. Такое распределение затрат осуществляется в бухгалтерском учете при выявлении финансового результата. Амортизация (износ) отражает в этом случае величину расхода, который, выпадая на отдельные периоды, становится затратами в стоимостном выражении, потому что, хотя основное средство и находится на предприятии, стоимость его показывается в балансе как ежегодно уменьшающаяся или откорректированная на величину амортизации.

С другой стороны, при начислении амортизации за отчетный период современный бухгалтер делает в учете запись:

Д-т сч. затрат К-т сч. Амортизация.

И тем самым формирует в учете фонд реновации, который представляет собой затраты, распределяемые для исчисления себестоимости готовой продукции². Он должен показывать, сколько амортизационных отчислений включено в произведенную продукцию и возмещается производителю через выручку: «Амортизационные отчисления являются элементом себестоимости продукции, которые следует учитывать на счетах производства продукции, а возвратившие-

¹ Амортизацию как способ сокрытия прибыли рассматривал В. И. Ленин: «Эти “резервировки”, т. е. отложение про запас, скрывают прибыль и обходят налоги» (Ленин, 1962, с. 393—394).

² С введением в действие с 1 января 1992 г. Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий был упразднен счет «Амортизационный фонд» и тем самым был прекращен отдельный учет износа и амортизации основных средств, который существовал в нашей стране в соответствии с Постановлением правительства «О бухгалтерских отчетах и балансах» от 29 июля 1936 г. Сегодня начисление износа (амортизации) основных средств отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счетов затрат на производство и кредиту счета «Износ (амортизация) основных средств». По существу это означает, что амортизация и износ равны по величине. Однако амортизация (фонд реновации) и износ — это разные категории, разные по цели и величине.

ся в составе выручки денежные средства формируют базу воспроизводства долгосрочных активов» (Schär, 1921, S. 20—21).

Однако не стоит забывать, что амортизация как износ и амортизация как фонд ориентированы на разные стоимости: на историческую и восстановительную соответственно, а следовательно, они могут быть равны по величине только теоретически в случае постоянства цен. Абсолютное равенство — это прерогатива теоретических конструкций, в то время как на практике господствуют неравенства.

Как показывает практика, хозяйственные отношения протекают преимущественно в условиях инфляционной экономики. Износ, начисляемый от первоначальной стоимости, не выполняет задачу сохранения капитала, так как в период инфляции для этой цели нужны большие инвестиции.

В случае инфляции и переоценки основных средств в сторону дооценки фонд реновации, начисленный от большей по величине восстановительной стоимости, всегда будет больше износа, начисленного от неизменной первоначальной стоимости, и это приведет к искажению себестоимости продукции. Чтобы избежать этого искажения, т. е. очистить себестоимость от реновации, нужно отдельно отражать износ и амортизацию. С этой целью можно ввести дополнительный счет «Номинальный фонд реновации». Тогда величина износа будет отражаться на счетах затрат, т. е. входить в себестоимость продукции, а сумма превышения величины фонда реновации над износом как разница между первоначальной стоимостью и стоимостью текущего дня — по дебету счета «Прибыли и убытки»:

| | |
|---------------------------------|--|
| <i>Д-т сч. Затраты</i> | <i>К-т сч. Износ</i> |
| <i>Д-т сч. Прибыли и убытки</i> | <i>К-т сч. Потенциальный фонд реновации.</i> |

В частности, для целей бухгалтерского учета, ориентированного на внешних пользователей, в балансе следует показывать износ, а для целей управленческого учета, представляющего информацию для внутренних пользователей, необходимо рассчитывать величину фонда реновации. Поскольку первым необходима информация о распределении расходов, связанных с приобретением основных средств по периодам с целью соотнесения их с полученными финансовыми результатами и оценки рентабельности, а вторых будет интересовать возможность воспроизводства и обновления основных средств, а также распределение затрат для исчисления себестоимости, которая определяет цену изготавливаемой продукции.

Ликвидность: характеристика износа или фонда реновации?

Различия амортизации как износа и амортизации как фонда раскрываются также при определении ликвидности амортизационных сумм и распределения их по этапам операционного цикла. Ликвидность — это характеристика, присущая исключительно фонду реновации.

Амортизационные отчисления представляют собой часть расхода, показывающего, во что нам обошлась наша выручка, в составе которой амортизационные средства возвращаются в виде ликвидных денежных средств. Следовательно, предприятие получает в свое распоряжение ликвидные амортизационные средства только в момент оплаты изготовленной продукции покупателем. Наличие у предприятия дебиторской задолженности, как и наличие изготовленной, но нереализованной продукции (на складе), является причиной того, что предприятие в полном объеме не получает средства из амортизационного фонда. И отраженный в учете фонд представляет собой лишь будущее возмещение амортизационных сумм.

В этой связи возникает вопрос о моменте начисления амортизации. Здесь можно выделить три этапа, которые логически обоснованы, но разграничены временным лагом, который существует между моментом начисления амортизации и ее монетаризированием.

На рисунке показан кругооборот амортизационных сумм: амортизация образуется в процессе производства, а реализуется в процессе обращения.

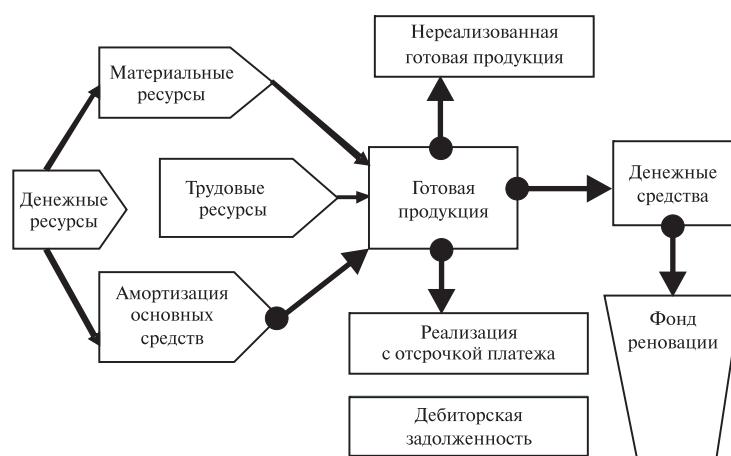


Рис. Кругооборот капитала и амортизации

Этап 1. Создание продукции. Ликвидных амортизационных средств на этапе создания продукции предприятие не получает, и, как следствие, амортизационного фонда нет. По словам Маркса: «...та часть стоимости, которую капитал в его натуральной форме теряет вследствие износа, обращается как часть стоимости продукта. Посредством обращения продукт из товара превращается в деньги; следовательно, в деньги превращается та стоимость средств труда, которую продукт вносит в обращение, и притом эта часть стоимости в виде денег каплями выпадает из процесса обращения, выпадает в той мере, в какой данное средство труда перестает быть носителем стоимости в процессе производства» (Маркс, 1961, с. 183).

Поэтому корреспонденция счетов Д-т счета Затрат К-т счета Амортизация может означать, что амортизационный фонд сформирован лишь номинально.

Этап 2. Реализация продукции с отсрочкой платежа. При реализации продукции с моментом перехода права собственности «по отгрузке» продавец по существу передает амортизацию, включенную в стоимость продукции, покупателю до момента оплаты этой продукции. В этом случае нет денежных средств и, соответственно, в амортизационном фонде нет ликвидных амортизационных средств. Фонд отражает лишь будущее ожидание возмещения амортизационных сумм.

Этап 3. Монетаризирование амортизационного фонда. Этот этап завершает процесс кругооборота амортизационных сумм и свидетельствует о реальном наполнении фонда реновации ликвидными средствами.

Рассчитаем ликвидную часть амортизационного фонда на примере.

Пусть за отчетный период сумма начисленной амортизации составила 50 000 руб., в учете на эту сумму была сделана запись:

Д-т сч. Затрат К-т сч. Амортизация.

Покупателю была отгружена продукция на сумму 7 000 000 руб., которая была оплачена в сумме 5 000 000 руб.

Поскольку амортизационный фонд монетаризируется и поступает в распоряжение предприятия только по мере погашения дебиторской задолженности за отгруженную продукцию, поэтому, чтобы рассчитать ликвидную часть амортизационного фонда, необходимо знать процент оплаты продукции покупателем — в нашем случае он составляет:

$$71\% = (5\,000\,000 / 7\,000\,000) \times 100\%$$

Следовательно, сумма ликвидной части амортизационного фонда определяется как: 71% от 50 000 руб. и составляет 35 500 руб.

Отразить данное положение на счетах бухгалтерского учета можно было бы следующим образом:

Д-т сч. Затраты К-т сч. Амортизация, субсчет — Номинальный фонд реновации 50 000 руб. — сформирован фонд реновации основного средства за отчетный период

Д-т сч. Амортизация, субсчет — Номинальный фонд реновации К-т сч. Амортизация, субсчет — Неликвидная часть фонда реновации 14 500 руб.

Разность между номинальной величиной фонда реновации (50 000 руб.) и его неликвидной частью (14 500 руб.) показывает ту часть, которая монетаризовалась за отчетный период (35 500 руб.).

Данный способ формирования амортизационного фонда позволяет избежать парадокса неликвидности фонда реновации и позволяет еще отчетливее увидеть разницу между износом и амортизационным фондом как источником собственных средств.

Итоги. Заканчивая данную статью, хотелось бы подчеркнуть, что право на жизнь, несомненно, имеют обе концепции теории амортизации, каждая из которых имеет свою цель и задачи, и, соответственно, для каждого пользователя отчетности только одна из них будет отражать максимально достоверную оценку, необходимую для принятия конкретного управленческого решения.

Источники

- Азрилиян А. Н.* Большой бухгалтерский словарь. М., 1999.
 Большая российская энциклопедия. М., 2005. Т. 1.
 Большая советская энциклопедия. М., 1926. Т. 2.
 Большая советская энциклопедия. 2-е изд. М., 1950. Т. 2.
 Большая советская энциклопедия. 3-е изд. М., 1970. Т. 2.
Борисов А. Б. Большой экономический словарь. М., 2007.
Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент. М., 2006.
Крысин Л. П. Толковый словарь иностранных слов. М., 2007.
Ленин В. И. Как прячут прибыль господ капиталисты. (К вопросу о контроле) // Полн. собр. соч. М., 1962. Т. 32.
Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. М., 2007.
Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 2. Кн. 2. Процесс обращения капитала // Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. 2-е издание. М., 1961. Т. 24.
Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М., 2004.
 Новая российская энциклопедия. М., 2005. Т. 2.
Рошаховский А. К. Балансы акционерных предприятий. СПб., 1910.
 Советский энциклопедический словарь. М., 1985.
Соколов В. Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии. СПб., 2006.
Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: от истоков до наших дней. М., 1996.
Соколов Я. В. Основные средства: их учет, износ и амортизация. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.buh.ru>.
Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. М., 1997.
Шанский Н. М. Этимологический словарь русского языка. М., 1963.
Burlaud A. Comptabilité of inflation. Paris, 1979.
 Der Große Duden. Bd. 7. Duden-Etymologie. Leipzig, 2007.
Gerhard V. Der handelsrechtliche, steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Ertrag der Unternehmung. Wien, 1928.

- Hermann U.* Knaurs etymologisches Lexikon. München, 1992.
- Kluge F.* Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache. Berlin, 2002.
- Littleton A. C.* Accounting evolution to 1900. N. Y., 1933.
- Maatz R.* Die kaufmännische Bilanz und das steuerbare Einkommen. Berlin, 1902.
- Muehlbradt F. W.* Wirtschaftslexikon. Daten, Fakten und Zusammenhänge. Berlin, 2007.
- Riger W.* Einführung in die Privatwirtschaftslehre. Nürnberg, 1928.
- Riger W.* Über Geldschwankungen. Stuttgart, 1938.
- Savary G.* Parfait Negociant. Paris, 1675.
- Schär J. F.* Buchhaltung und Bilanz. 4 Aufl. Berlin, 1921.
- Schirmer.* Etymologisches Wörterbuch. Heidelberg, 1911.
- Schmalenbach E.* Goldmarkenbilanz. Berlin, 1922.
- Schmalenbach E.* Grundlagen der Dynamischen Bilanzlehre. 3 Aufl. Leipzig, 1925.
- Schmalenbach E.* Dynamische Bilanz. 10 Aufl. Bremen, 1948.
- Schmidt F.* Die organische Bilanz. Leipzig, 1921.
- Schmidt F.* Die organische Tageswertbilanz. Vorwort zur 3 Aufl. von 1929. Wiesbaden, 1951.
- Schneider D.* Erfolgsermittlung als Rechnungsziel — ein empirischer und wissenschaftsgeschichtlicher Test // Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung. 1978. Jg. 30.
- Schöpflug F.* Das Methodenproblem in der Einzelwirtschaftslehre. Stuttgart, 1933.