

**«NAUKA- RASTUDENT.RU»**

Электронный научно-практический журнал

График выхода: ежемесячно

Языки: русский, английский, немецкий, французский

**ISSN: 2311-8814**

**ЭЛ № ФС 77 - 57839 от 25 апреля 2014 года**

Территория распространения: Российская Федерация, зарубежные страны

Издатель: ИП Козлов П.Е.

Учредитель: Соколова А.С.

Место издания: г. Уфа, Российская Федерация

Прием статей по e-mail: [rastudent@yandex.ru](mailto:rastudent@yandex.ru)

Место издания: г. Уфа, Российская Федерация

---

Короткова О.В., Дененберг Ю.М. Место амортизационного фонда в бухгалтерском учете организаций // Nauka-rastudent.ru. – 2016. – No. 05 (029) / [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://nauka-rastudent.ru/29/3410/>

© Короткова О.В., Дененберг Ю.М., 2016

© ИП Козлов П.Е., 2016

**УДК: 657.372**

***Короткова Ольга Владимировна***

*к. э. н., доцент, Кафедра «Учет, анализ и аудит»*

*Институт экономики и управления ФГАОУВО «Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского»,*

*Симферополь, Республика Крым, РФ*

*redday@yandex.ru*

***Дененберг Юлия Михайловна***

*магистрант, Кафедра «Учет, анализ и аудит»*

*Институт экономики и управления ФГАОУВО «Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского»,*

*Симферополь, Республика Крым, РФ*

*denenbergjulija@mail.ru*

## **Место амортизационного фонда в бухгалтерском учете организаций**

**Аннотация:** В статье проведено исследование двух концепций амортизации: концепции расходов и концепции восстановления. Определено, что основные противоречия возникают при использовании терминов «амортизация», «износ» и «амортизационный фонд». Исследования показали, что эти противоречия имеют место за счет целевых установок. В современных условиях применительно к предприятиям целесообразно развивать теоретические и практические аспекты концепции амортизации на основе расходов.

**Ключевые слова:** амортизационный фонд, амортизация, износ, концепция восстановления, концепция расходов, бухгалтерский учет.

***Korotkova Olga Vladimirovna***

*candidate of economics, Department of "Account, Analysis and Audit",*

*Institute of Business Administration*

*V.L. Vernadsky Crimean Federal University,*

*Simferopol, Republic of Crimea, Russian Federation*

***Denenberg Yuliya Mikhailovna***

*undergraduate, Department of "Account, Analysis and Audit",*

*Institute of Business Administration*

*V.L. Vernadsky Crimean Federal University,*

*Simferopol, Republic of Crimea, Russian Federation*

## The place of a sinking fund in accounting of the organizations

**Abstract:** In this article it is resumed research on two amortization conceptions: expenditure concept and recovery one. It is resulted that basic contradictions arise with using terms of 'amortization', 'depreciation' and 'sinking fund'. Our researches showed, that those differences taking place because of target settings. Nowadays it is rational to develop theoretical and practical aspects of economic unit amortization concept based on costs.

**Keywords:** sinking fund, amortization, deterioration, recovery concept, expenditure concept, accounting.

В современных экономических условиях назрела необходимость переосмысления понятий, связанных с формированием амортизационного фонда, начисления износа и амортизации основных средств на предприятиях в Украине. В настоящее время в экономической литературе эти понятия рассматриваются по-разному, в зависимости от направлений научных исследований авторов.

При анализе предметной сущности амортизации в системе бухгалтерского учета отечественными учеными рассматриваются амортизационные отчисления как расходы, включаемые в состав производственной себестоимости продукции (работ, услуг), или списываемые на расходы периода в размерах, предусмотренных учетной политикой предприятия с соблюдением принципа соответствия доходов и расходов.

Относительно понятия «износ» можно сказать, что этот термин в системе бухгалтерского учета практически идентифицируется с термином «амортизация». Понятие «амортизационный фонд» в бухгалтерском учете с целью составления финансовой отчетности в организациях России в настоящее время не рассматривается.

Наряду с этим, зарубежные и отечественные ученые выделяют такие понятия как физический и моральный износ основных фондов, а также амортизационный фонд, как особый денежный резерв, предназначенный для

воспроизводства основных фондов [5, 8].

Кроме того, в составе финансовых ресурсов авторы выделяют амортизационные отчисления как отдельную экономическую категорию для участия в создании финансового капитала предприятия [3]. Среди известных ученых, которые поддерживали процесс создания особого резервного капитала для возобновления имущества, были такие как: К.Маркс, Л. Бернштейн, Е. Сиверс, Н. Блатов и др.

Этой концепции и до настоящего времени придерживаются многие современные ученые, особенно ученые постсоветского пространства, что приводит к несогласованности теоретических аспектов формирования финансового капитала предприятия с их практическим применением в процессе составления финансовой отчетности, в том числе для анализа собственных финансовых ресурсов субъектов хозяйствования. Это и определяет актуальность наших исследований.

Задачами данной статьи являются: согласование концепций амортизации с целью отражения достоверной информации об основных средствах в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в России; обоснование нецелесообразности в современных условиях включать в перечень источников формирования собственного капитала предприятия такой экономической категории, как амортизационный фонд.

Исследование работ ученых-экономистов в сфере планирования, учета, анализа и контроля за использованием основных фондов [1-8], позволяет выделить две основные концепции амортизации:

1. Концепция восстановления (теория экономики предприятия) - концепция начисления амортизации для перенесения стоимости основных фондов на стоимость готовой продукции с целью накопления средств для их полного восстановления;
2. Концепция расходов (бухгалтерский учет) - концепция постепенного систематического списания стоимости основных средств в процессе полезного

использования на затраты деятельности с целью отражения достоверной информации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности об эффективности их использования и интенсивности обновления.

Следует обратить внимание, что в теории экономики предприятий используется термин «основные фонды», а в бухгалтерском учете – «основные средства».

Анализ показал, что приведенные термины принципиальных отличий не имеют. Основные средства, также, как и основные фонды имеют материальную форму, удерживаются на предприятии с целью участия их в производственном процессе на протяжении длительного периода (более 1 года, либо одного операционного цикла). Кроме того, нельзя отрицать, что в бухгалтерском учете основные средства также, как и в теории экономики предприятия, являются средствами труда.

В связи с чем, далее нами будет применяться относительно обеих концепций начисления амортизации термин «основные средства». Как уже отмечалось выше, в экономической науке существуют понятия, так или иначе связанные с использованием основных средств в производстве, начислением амортизации и износа, их обновлением и восстановлением.

В концепции расходов (бухгалтерский учет), также, как и в концепции восстановления (теория экономики предприятий) предполагается многократное использование основных средств в производственном процессе с постепенным перенесением их стоимости по частям на производство продукции, работ и услуг.

В этой связи применяются некоторые экономические категории – «износ», «амортизация», «методы начисления амортизации», «амортизационный фонд» и др.

Анализ применения основных терминов в двух концепциях амортизации: расходов и восстановления показал, что в сущности терминов как таковых принципиальных отличий нет, кроме понятия «амортизационный

фонд» Применение основных терминов в концепциях амортизации: расходов и восстановления обобщены в табл. 1.

Таблица 1. Применение основных терминов в концепциях амортизации: расходов и восстановления

№ п/п	Понятие	Концепция расходов (бухгалтерский учет)	Концепция восстановления (теория экономики и финансов предприятия)
1	2	3	4
1	Виды стоимости основных средств		
	– первоначальная	+	+
	– обновленная	-	+
	– переоцененная	+	+
	– остаточная (балансовая)	+	+
	– ликвидационная	+	+
	– среднегодовая	-	+
	– справедливая	+	-
2	Амортизация	+	+
3	Метод начисления амортизации		
	– линейный	+	+
	– способ уменьшения остатка	+	+
	– способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	+	+
	– способ списания стоимости пропорционально объему продукции	+	+
4	Износ	-	+
5	Амортизация	+	+
6	Амортизационный фонд	-	+

Анализируя содержание и порядок применения основных понятий, видно, что противоречия все же возникают при использовании терминов «амортизация», «износ» и «амортизационный фонд» с позиции их сущности.

Так, при начислении затрат, связанных с использованием основных средств, в бухгалтерском учете бухгалтера используют одновременно два понятия – «амортизация» и «износ».

По нашему мнению, для устранения противоречий в рамках двух концепций начисления амортизации, в бухгалтерском учете целесообразно уточнить эти понятия. Так, в соответствии концепцией восстановления «износ» – это уменьшение стоимости объекта основных средств, а «амортизация» – перенос стоимости на производимую продукцию.

Исходя из этих определений можно сделать вывод, что дебет счетов затрат – это амортизация, а кредит счета 02 – износ. Сумма начисленного износа может не совпадать с общей суммой затрат, если проведена дооценка или уценка основных средств, в связи с изменением их морального или физического износа.

Исследования показывают, что противоречия в терминологии относительно начисления и учета амортизации и износа в системе бухгалтерского учета не существенны, так как не влияют на информацию для анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования. Однако, это утверждение правильно только в том случае, если учетная политика предприятия по определению первоначальной стоимости при приобретении, начислению амортизации, порядку дооценки и уценки, а также индексации основных средств отвечают современным требованиям для обеспечения достоверности финансовой отчетности.

Относительно термина «амортизационный фонд» можно отметить, что целесообразность его применения является достаточно спорной. По нашему мнению, в рыночных условиях заинтересованным пользователям более полезна информация о степени износа и интенсивности обновления (восстановления) основных средств, чем о виртуальной сумме использованных амортизационных отчислений. Ценность этой информации вызывает сомнение.

Показатели степени износа и интенсивности восстановления могут быть рассчитаны с помощью коэффициентного анализа, где используются данные финансовой отчетности: первоначальная и остаточная стоимость основных

средств, износ, стоимость приобретенных и выбывших основных средств, а также затраты на их ремонт и модернизацию. Значения этих показателей, несомненно, характеризуют скорость восстановления основных средств, то есть позволяют осуществлять контроль не только за начислением амортизации, но и за приобретением основных средств взамен утративших свою стоимость за счет собственного или заемного капитала.

По мнению авторов, придерживающихся концепции восстановления (теория экономики предприятий), одно понятие «износ» является следствием понятия «амортизация», то есть на первоначальном этапе происходит износ основных средств, а затем предприятие начисляет амортизацию с целью их восстановления [6, с. 73]. Они считают, что стоимость объекта может быть полностью амортизирована на изготовленную продукцию, но он не подвергся полному физическому износу и его можно использовать в будущем. Или же, дорогостоящее оборудование может прийти в негодность вследствие его износа, но стоимость его будет списана не полностью. Используя нормы амортизационных отчислений, экономисты закладывают в себестоимость продукции статью «амортизация», которая служит для того, чтобы в будущем восстановить или полностью заменить основные средства предприятия. Кроме того, по их мнению, для восстановления основных средств должен создаваться амортизационный фонд.

Сафронов Н.А. пишет: «амортизационный фонд – особый денежный резерв, предназначенный для воспроизводства основных фондов. Он является финансовым ресурсом для капитальных вложений» [8]. Этому же мнению придерживаются многие ученые-экономисты с постсоветского пространства. Согласно этому подходу, в состав источников финансирования организации наряду с уставным капиталом, чистой прибылью, целевым финансированием и др. включается амортизационный фонд [7].

Обращает на себя внимание то, что Сафронов Н.А. объединяет понятие фонда и резерва. В свою очередь западные ученые подчеркивают отличия



между резервами и фондами и отмечают, что фонды – это совокупность активов, связанных с ними обязательств, имеющие ограничения по использованию этих активов, а резервы – это ассигнования нераспределенной прибыли, которые всегда являются пассивом [2]. То есть, говоря об амортизационном фонде как источнике финансовых ресурсов, мы понимаем, что он должен иметь кредитовое сальдо, что является противоречием понятия «фонда».

Исследования показали, что подобные несоответствия имеют место преимущественно на постсоветском пространстве. Это связано, с несогласованностью в научных исследованиях теоретических и практических аспектов экономики предприятий и бухгалтерского учета. Анализируя учебные пособия некоторых украинских и российских авторов, очевидно, что в настоящее время при их издании теоретические подходы к ресурсному обеспечению предприятий не адаптируются к современным изменениям в законодательстве, экономическим условиям хозяйствования и практическому применению Международных стандартов учета и отчетности.

Проведенные исследования позволили уточнить и выделить различия двух основных концепций амортизации – концепции восстановления (теория экономики предприятия) и концепция расходов (бухгалтерский учет). Анализ показал, что относительно терминов по видам стоимости и методам начисления амортизации в рассматриваемых концепциях принципиальных отличий нет. Основные противоречия возникают при использовании терминов «амортизация», «износ» и «амортизационный фонд». Эти противоречия имеют место за счет целей учета.

Концепция восстановления ориентирована на концентрацию внимания на использовании не денежных средств, а фондов как источников финансирования. Эта цель характерна для социалистического учета. Концепция затрат основана на формировании информации о деятельности предприятия о полученных доходах и соответствующих им затрат с целью

достоверного определения экономических результатов.

В связи с переходом России на Международные стандарты учета и отчетности, применение концепции восстановления в теории экономики предприятий не может считаться возможным. Кроме того, эта концепция не соответствует требованиям рыночных условий хозяйствования. По нашему мнению, об амортизационном фонде как экономической категории в составе источников финансовых ресурсов предприятий, можно говорить лишь с позиции изучения исторических этапов развития государственного фондобеспечения и воспроизводства основных средств в условиях социалистического фондового учета.

В современных условиях применительно к предприятиям целесообразно развивать теоретические и практические аспекты концепции амортизации на основе затрат. Возможно формирование фондов, в том числе на восстановление основных средств. Но эти фонды должны формироваться за счет денежных средств в активе баланса, а не создания виртуальных фондов в составе собственного капитала. Если принимается решение о формировании резервов на восстановление основных средств, то этот резерв должен создаваться в составе собственного капитала за счет чистой прибыли в размере начисленной амортизации на расходы деятельности в отчетном периоде. Методические аспекты формирования амортизационного фонда и резерва на восстановление основных средств на счетах бухгалтерского учета, а также отражение этой информации в финансовой отчетности могут быть урегулированы в организации приказом об учетной политике в разделе «организация управленческого учета».

### **Список литературы:**

1. Голов С. Ф. Дискуссионные аспекты амортизации / С.Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит: научно-практический журнал. - 2005. - №5. - С. 3—8.

2. Голов С. Ф. Концепции фонда и их применение в бухгалтерском учете / С.Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит: научно-практический журнал. - 2008. - №7. - С. 17—27.
3. Крамаренко Г.О. Фінансовий менеджмент: підручн. / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. - К.: ЦУЛ, 2009. – 520 с.
4. Масаковский В. Пути усовершенствования учета амортизации / В. Масаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерский учет и аудит: научно-практический журнал. - 2012. - № 4. - С. 12—17.
5. Сергеев И.В. Экономика предприятия: Учебное пособие / И.В. Сергеев. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 304 с.
6. Сідун, В.А., Пономарьова Ю.В. Економіка підприємства: Навч. Посібник./ В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 356 с.
7. Финансы: учебник / Под ред. Грязновой А.Г., Маркиной Е.В. - М.: 2012. — 496 с.
8. Экономика предприятия: учебник /. Под ред. Н.А. Сафронова. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://books.efaculty.kiev.ua/ekpd/1/5/#1>

© Короткова О.В., Дененберг Ю.М., 2016

*Дата публикации: 13.05.2016*