

Л. А. ЛОБАН, Е. С. РОМАНОВА

**АМОРТИЗАЦИЯ: ПРОБЛЕМЫ
КЛАССИФИКАЦИИ И ТЕРМИНОЛОГИИ**

В статье уточняется экономическая сущность амортизации и обосновывается необходимость научной классификации ее видов. С учетом авторского подхода систематизацию видов амортизации предлагается осуществлять в зависимости от степени государственного регулирования, постоянства амортизационных отчислений по величине, скорости возмещения стоимости основных средств. По каждому виду амортизации, в соответствии с предложенной типотизацией, перечислены достоинства и недостатки, а также выделена область эффективного применения.

Ключевые слова: амортизация; классификация видов амортизации; ускоренная амортизация.

УДК 338.512

Модернизация экономики является необходимым условием успешного и стабильного развития организаций в условиях динамичной, неопределенной внешней среды, характерной для современного этапа экономического развития. Как системное преобразование модернизация экономики организации предусматривает радикальное обновление применяемых техники и технологии, а также радикальное изменение системы управления. Обе составляющих модернизации экономики организаций равнозначимы. Однако технико-технологическая модернизация, в отличие от преобразований системы управления является более капиталоемкой, требующей существенных инвестиций. В этой связи особую актуальность приобретает поиск источников финансирования модернизации экономики, одним из которых являются амортизационные отчисления.

Между тем исследование содержания Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, монографической и учебной литературы, а также статей в периодической печати показало, что и ученые и практики обособленно особое внимание уделяют описанию методов начисления амортизации, определению норм амортизации и амортизационных отчислений, т. е. прикладному аспекту этой проблемы. Причем вопросы классификации видов, способов и методов начисления амортизации практически не рассматриваются. В результате в отдельных публикациях имеет место отождествление этих понятий, отсутствие классификационных признаков при их идентификации и группировке, что затрудняет понимание значения амортизации как фактора экономического развития.

Лариса Александровна ЛОБАН (Loban_la@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики промышленных предприятий Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

Елена Сергеевна РОМАНОВА (rom_hel@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики промышленных предприятий Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

Неразработанность отдельных категорий понятийного аппарата, касающегося видов, способов и методов начисления амортизации сдерживает теоретические исследования в этой области, ограничивает возможности развития методов начисления амортизации и их практического применения в организациях реального сектора экономики.

Целью настоящей статьи является уточнение понятийного аппарата в области видов, способов и методов начисления амортизации, а также обоснование их научной классификации.

Изучение монографической и учебной литературы позволяет выделить два подхода к определению сущности амортизации — бухгалтерский и экономический, из которых наибольшее распространение получил первый. В соответствии с этим подходом амортизация — процесс перенесения стоимости основных средств на стоимость готовой продукции. С точки зрения методики бухгалтерского учета данная дефиниция не вызывает сомнений. Однако она определяет не амортизацию как экономическое явление, а технологию ее реализации.

С точки зрения экономики, амортизация — процесс возмещения стоимости основных средств путем перенесения ее на стоимость готовой продукции в виде амортизационных отчислений, которые играют в экономике организации двоякую роль. С одной стороны, они являются затратами предприятия, связанными с приобретением основных средств, и, следовательно, включаются в себестоимость продукции. С другой стороны, после реализации продукции амортизационные отчисления выступают как «доход, скрытый от налогов», т. е. выступают, по сути, неким аналогом прибыли предприятия, у которой есть собственное целевое назначение — являться источником инвестиций.

И бухгалтерский и экономический подходы к сущности амортизации основных средств не исключают и не противоречат друг другу. Рассматривая амортизацию с различных, но взаимосвязанных точек зрения, они взаимодополняют друг друга, раскрывая различные аспекты этого сложного экономического явления.

Между тем в настоящее время отсутствует научно обоснованная типология амортизации, не выделяются и не изучаются ее виды. Большинство исследователей и практических работников видами амортизации необоснованно называют способы и методы ее начисления, что является следствием преобладания бухгалтерского подхода в изучении этого процесса. Сложность и многогранность амортизации обуславливают необходимость ее научной типологии и классификации, которая, на наш взгляд, может иметь следующий вид.

Основные классификационные признаки и виды амортизации основных средств

<i>Классификационный признак</i>	<i>Вид амортизации</i>
1. Степень государственного регулирования	Свободная Регулируемая государством
2. Постоянство амортизационных отчислений по величине	Равномерная Неравномерная
3. Скорость возмещения стоимости основных средств	Нормальная (типичная) Ускоренная (убывающая) Замедленная (возрастающая)

В зависимости от степени государственного регулирования выделяют амортизацию свободную (нерегулируемую государством) и регулируемую. В

соответствии с действующим законодательством свободная амортизация применяется в Беларуси лишь при исполнении договора лизинга, а также по объектам основных средств, используемых для осуществления научно-технической деятельности, по которым предусмотрено ускорение амортизации, но только до трех раз [1]. Между тем использование свободной амортизации экономически выгодно для хозяйствующих субъектов. Этот вид амортизации позволяет управлять амортизационными отчислениями, а следовательно, и денежными потоками с учетом изменений внешней среды и финансового состояния предприятия. Используя свободную амортизацию, предприятия получают возможность максимально сократить амортизационный период и тем самым снизить риски невозврата стоимости основных средств в случае их преждевременной замены. Кроме того, сокращение амортизационного периода объективно вызывает рост годовых амортизационных отчислений и повышение интенсивности их накопления, что расширяет финансовые возможности организации для инновационно-инвестиционной деятельности. Применение свободной амортизации особенно актуально в условиях динамичной и неопределенной внешней среды, характерной для рыночной экономики. Однако свободная амортизация, ориентированная, например, на ускоренный перенос стоимости основных средств на стоимость готовой продукции, сопровождается ростом себестоимости продукции, а следовательно, в ряде случаев снижает ее конкурентоспособность.

Применение свободной амортизации в интересах хозяйствующих субъектов не всегда совпадает с интересами государства. Рост себестоимости продукции при рыночных ценах приводит к снижению налогооблагаемой базы налога на прибыль, а следовательно, к уменьшению поступлений в государственный бюджет. Несовпадение интересов государства и хозяйствующих субъектов обуславливает необходимость государственного регулирования амортизации, что осуществляется путем установления государством разрешаемых к использованию методов начисления амортизации и нормативных сроков службы основных средств в зависимости от их вида. Организации самостоятельно устанавливают срок полезного использования основных средств, но из диапазона, установленного государством (по машинам и оборудованию он составляет от 0,5 до 1,5 нормативного срока службы, по иным группам — от 0,8 до 1,2) [2]. Участие государства в определении срока полезного использования основных средств означает прямое регулирование нормы амортизации.

В свою очередь и свободная и регулируемая амортизация в зависимости от постоянства по величине амортизационных отчислений в течение амортизационного периода может быть равномерной и неравномерной. Равномерной является такая амортизация, при которой стоимость основных средств переносится на стоимость готовой продукции равными частями, т. е. амортизационные отчисления равновелики в течение всего амортизационного периода. Амортизационные отчисления при равномерной амортизации (AO_p) определяются по формуле

$$AO_p = \frac{AC}{AP}, \quad (1)$$

где AC — амортизируемая стоимость основных средств, р.; AP — амортизационный период, лет.

Для неравномерной амортизации характерны разновеликие амортизационные отчисления в течение амортизационного периода.

Авторы многих исследований, не определяя классификационный признак, выделяют равномерную, ускоренную и замедленную (чаще, возрастающую) амортизацию. Изучение сути этих видов амортизации показывает, что в основу такой классификации неправомерно положены два признака: «постоянство амортизационных отчислений в течение амортизационного периода» (равномерная амортизация) и «скорость возмещения стоимости основных средств» (ускоренная и замедленная амортизация).

Исходя из экономической сути терминов «ускоренная амортизация» и «замедленная амортизация», а также значения слов «ускорение» и «замедление», можно сделать вывод, что оба эти вида амортизации указывают на отклонение скорости амортизации от некоего нормального уровня. Таким нормальным уровнем скорости амортизации являются ежегодные равновеликие амортизационные отчисления, равные стоимости основных средств, приходящейся на один год срока полезного использования, или нормативного срока службы основных средств (срока службы основных средств).

Равновеликие амортизационные отчисления (AO_n) определяются по формуле

$$AO_n = \frac{AC}{T_{п.и.} \cdot T_n}, \quad (2)$$

где $T_{п.и.}$ — срок полезного использования основных средств, лет; T_n — нормативный срок службы основных средств, лет.

Амортизацию с таким уровнем скорости правомернее называть нормальной или типичной. Сопоставление формул (1) и (2) показывает, что амортизационные отчисления при равномерной амортизации равновелики в течение амортизационного периода, независимо от того, равен он или меньше срока полезного использования, или нормативного срока службы основных средств.

Исходя из изложенного при классификации амортизации по признаку «скорость возмещения стоимости основных средств» следует выделять нормальную (типичную), ускоренную и замедленную амортизацию.

Нормальная (типичная) — амортизация, при которой стоимость основных средств переносится на стоимость готовой продукции равными частями в течение амортизационного периода. Равновеликость ежегодных амортизационных отчислений обеспечивает равную (одинаковую) себестоимость в течение всего срока полезного использования основных средств, что предопределяет стабильность экономического развития предприятия. Нормальная амортизация — наиболее простой вид, что является ее вторым преимуществом, которое ярко проявляется в условиях недостаточной профессиональной подготовки бухгалтеров, что нередко имеет место на предприятиях, особенно малого и среднего бизнеса. В соответствии с Инструкцией [1] нормальная амортизация обеспечивается в случае применения линейного метода ее начисления.

Наряду с отмеченными преимуществами для нормальной (типичной) амортизации характерны и недостатки: длительный срок переноса стоимости основных средств на стоимость продукции (в течение срока полезного использования, или нормативного срока службы основных средств); медленное накопление финансовых ресурсов с целью обновления основных средств для обеспечения и поддержания конкурентоспособности продукции и предприятия; высокая степень риска невозврата стоимости основных средств при преждевременной их замене вследствие изменения конъюнктуры рынка производимой продукции или под влиянием других внутренних или внешних факторов.

Сущность нормальной (типичной) амортизации, ее преимущества и недостатки показывают, что этот вид амортизации целесообразно использовать в условиях неизменяющейся внешней и внутренней среды предприятия, что характерно для административно-командной экономики. Этот вывод подтверждает многолетний опыт: данный вид амортизации многие десятилетия оставался единственным на предприятиях Беларуси. И в настоящее время, несмотря на принятые нормативные правовые акты и реальные практические возможности использования других видов амортизации, нормальная (типичная) амортизация преобладает в экономике.

Трансформация административно-командной экономики в рыночную объективно предполагает формирование адекватного ей механизма функционирования, одним из инструментов которого является ускоренная амортизация. Понятие «ускоренная амортизация» возникло во второй половине XX в. в США как форма освобождения от части налогов за счет увеличения объема амортизационных отчислений (по сравнению с нормальной амортизацией) для более быстрого обновления предприятиями основных средств. Ускорение амортизации достигается двумя путями.

Первый путь предполагает сокращение амортизационного периода по сравнению со сроком полезного использования или нормативным сроком службы основных средств. В этом случае применяется равномерная амортизация с амортизационными отчислениями, превышающими амортизационные отчисления при нормальной (типичной) амортизации. В результате в более короткие сроки на стоимость продукции переносится вся стоимость основных средств. Несмотря на простоту и очевидные преимущества, этот путь ускорения амортизации неоправданно не предусмотрен законодательством и не применяется в Республике Беларусь.

Второй путь предполагает придание амортизационным отчислениям такой динамики (такого ускорения), когда в первые годы амортизационного периода они максимальны и превышают амортизационные отчисления при нормальной (типичной) амортизации, а затем уменьшаются из года в год (неравномерная амортизация). Амортизационный период равен сроку полезного использования, или нормативному сроку службы основных средств. В этом случае к середине амортизационного периода на стоимость продукции переносится большая часть, как правило, более 50 % (при использовании некоторых методов — более 70 %) стоимости основных средств. Инструкция [1] предусматривает использование только двух методов начисления ускоренной амортизации: метода уменьшаемого остатка и прямого метода суммы чисел лет. Однако следует учитывать, что метод уменьшаемого остатка, в зависимости от величины применяемого коэффициента ускорения (Инструкцией [1] определен его диапазон 1 — 2,5 раза), может обеспечивать как ускорение, так и замедление амортизации по годам срока службы. Расчеты показали, что ускорение амортизации достигается только при применении коэффициента ускорения, равного 1,24 и выше. Поэтому методически не правильно называть рассматриваемый коэффициент «коэффициентом ускорения», а метод — полноценно ускоренным.

Экономическая сущность ускоренной амортизации предопределяет ее преимущества по сравнению с нормальной (типичной) амортизацией: короткий срок переноса значительной части стоимости основных средств на стоимость продукции; ускоренное накопление финансовых ресурсов для обновления основных средств и, соответственно, предотвращение их обесценивания; сниже-

ние риска невозврата стоимости основных средств при преждевременной их замене.

Однако ускорение амортизации сопровождается ростом себестоимости продукции за счет роста амортизационных отчислений в первые годы срока службы основных средств, что является угрозой снижения конкурентоспособности продукции. По сути, ускоренная амортизация может применяться только тогда, когда предприятие имеет существенную «подушку безопасности» — значительную разницу между ценой и себестоимостью. Рост себестоимости, с одной стороны, и возможное снижение продаж в результате утраты конкурентоспособности, с другой стороны, приводят к снижению прибыли организации, а следовательно, и налога на прибыль (угроза для бюджета). Однако хорошо известно, что каждый рубль снижения бюджетных поступлений налога на прибыль, обусловленный применением ускоренной амортизации, создает инвестиционный источник в размере, кратно превышающем потери бюджета [3].

Современный этап общественного развития характеризуется как инновационная экономика, для которой характерны высокие темпы создания и внедрения принципиально новых инновационных продуктов, цена которых в первый период их реализации, как правило, значительно выше ранее реализуемых продуктов. Кроме того, нередко и ранее производимая продукция становится неконкурентоспособной по цене. Для стимулирования спроса возникает необходимость снижения цен на такие товары, что практически возможно только за счет уменьшения амортизационных отчислений.

При замедленной (возрастающей) амортизации амортизационные отчисления в первые годы амортизационного периода минимальны и значительно ниже амортизационных отчислений при нормальной (типичной) амортизации, а затем увеличиваются из года в год (неравномерная амортизация). Амортизационный период равен сроку полезного использования, или нормативному сроку службы основных средств. При этом обеспечивается более медленное возмещение стоимости основных средств. Инструкция [1] предусматривает использование обратного метода суммы чисел лет и метода уменьшаемого остатка (при условии применения коэффициентов ускорения от 1 до 1,23 включительно) как методов замедленной амортизации.

Замедленная амортизация обуславливает снижение себестоимости в первые годы производства новой (инновационной) продукции, а также в отдельные годы производства традиционной продукции, что позволяет снизить цены для стимулирования спроса. Кроме того, существенный рост амортизационных отчислений в последние годы амортизационного периода, вызывающий рост себестоимости, делает невыгодным производство «старой» продукции, что создает объективные предпосылки для освоения новых инновационных видов продукции. Таким образом, замедленная амортизация способствует активизации инновационной деятельности предприятий.

Вместе с тем для замедленной амортизации характерно медленное накопление финансовых ресурсов для обновления основных средств, что сопровождается высоким риском их невозврата при преждевременной замене основных средств. Кроме того, в разные промежутки времени формируется неодинаковая себестоимость продукции, а следовательно, и прибыль организации.

В соответствии с Инструкцией [1] амортизация может рассчитываться линейным и нелинейным способами, поэтому для уточнения классификации целесообразно соотнести применяемые в нормативном документе термины с предлагаемыми в данной публикации (см. таблицу).

Взаимосвязь способов (методов) начисления и экономической сущности видов амортизации

Способ (метод) начисления амортизации в соответствии с Инструкцией [1]	Вид амортизации по признаку		
	Степень государственного регулирования	Постоянство амортизационных отчислений по величине	Скорость возмещения стоимости основных средств
1. Линейный	Регулируемая	Равномерная	Нормальная
2. Нелинейный:			
– прямой метод суммы чисел лет	– “ –	Неравномерная	Ускоренная
– обратный метод суммы чисел лет	– “ –	– “ –	Замедленная
– метод уменьшаемого остатка	– “ –	– “ –	Замедленная (K = 1,0 – 1,23) Ускоренная (K = 1,24 – 2,5)

Таким образом, проведенное исследование и практический опыт позволяют сделать следующие выводы.

1. С экономической точки зрения амортизация — это процесс возмещения стоимости основных средств путем ее перенесения на стоимость готовой продукции по частям. Такой подход к амортизации объясняет необходимость ускорения возмещения стоимости основных средств для снижения рисков в условиях инновационной экономики и усиливающейся конкуренции, характерных для современного этапа экономического развития.

2. Важнейшими классификационными признаками для классификации видов амортизации являются: степень государственного регулирования амортизации (свободная и регулируемая амортизация); постоянство амортизационных отчислений по величине (равномерная и неравномерная амортизация); скорость возмещения стоимости основных средств (типичная, ускоренная и замедленная амортизация).

3. Каждый из видов амортизации практически реализуется посредством различных способов и методов, выбор которых зависит от особенности внешней среды предприятия, условий производства, специфики основных средств и скорости их устаревания, конкурентоспособности производимой продукции и других факторов.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6 : в ред. постановления от 06.05.2014. — № 35/23/26 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2009. — № 8/21041.

2. Толкун, И. Амортизационная политика: инструменты оптимизации амортизационных отчислений [Электронный ресурс] / И. Толкун // Глав. бухгалтер. — 2012. — № 3. — Режим доступа: https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/amortizatsionnaya-politika-instrumenty-o_0000000. — Дата доступа: 22.10.2017.

Tolkun, I. Amortizatsionnaya politika: instrumentyi optimizatsii amortizatsionnyih otchisleniy [Depreciation policy: instruments of optimization of depreciation charges] [Elektronnyiy resurs] / I. Tolkun // Glav. buhgalter. — 2012. — N 3. — Rezhim dostupa: https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/amortizatsionnaya-politika-instrumenty-o_0000000. — Data dostupa: 22.10.2017.

3. Лукасевич, И. Я. Амортизационная политика как механизм стимулирования модернизации экономики Российской Федерации / И. Я. Лукасевич, В. Г. Пансков // Финансы. — 2017. — № 3. — С. 24–29.

Lukasevich, I. Ya. Amortizatsionnaya politika kak mehanizm stimulirovaniya modernizatsii ekonomiki Rossiyskoy Federatsii [Depreciation policy as mechanism of stimulation of modernization of economy Russian Federation] / I. Ya. Lukasevich, V. G. Panskov // Finansyi. — 2017. — N 3. — P. 24–29.

LARYSA LOBAN, ALENA ROMANOVA

**DEPRECIATION: CLASSIFICATION
AND TERMINOLOGICAL PROBLEMS**

Author affiliation. *Larysa LOBAN (Loban_la@mail.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus); Alena ROMANOVA (rom_hel@mail.ru), Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).*

Abstract. The article specifies economic essence of depreciation and substantiates the need of scientific classification of its types. According to the author's approach, systematization of types of depreciation is to be carried out depending on the extent of state regulation, consistency of depreciation charges by amount, rate of replacement of fixed asset cost. For each type of depreciation, according to the categorization suggested, advantages and disadvantages are listed as well as the field of effective application is identified.

Keywords: depreciation; classification of depreciation types; accelerated depreciation.

UDC 338.512

*Статья поступила
в редакцию 21.02. 2018 г.*

Т. Н. БАЙБАРДИНА, А. Я. ЯКИМИК

**ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СЕТЕВОЙ
ТОРГОВЛИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

Определены основные тенденции перспективного развития розничной торговли: совершенствование типизации и специализации торговой сети; совершенствование ассортиментной политики; развитие дискаунтеров; восстановление работы ранее закрытых торговых объектов, особенно в сельских населенных пунктах; развитие сетевой торговли в районных центрах и сельской местности; совершенствование работы организаций торговли с производителями и импортерами; создание и развитие логистических центров; рост объемов электронной торговли.

Татьяна Николаевна БАЙБАРДИНА (bibardina@mail.ru), кандидат экономических наук, зав. кафедрой маркетинга Белорусского торгово-экономического университета потребительской кооперации (г. Гомель, Беларусь);

Анна Ярославовна ЯКИМИК (anuta_fire@mail.ru), аспирантка кафедры коммерческой деятельности на внутреннем и внешнем рынке Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).