

## ✓ Реформирование бухгалтерского учета и аудита

А.И. Прищепа

### ЧТО НАЧИСЛЯТЬ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ : АМОРТИЗАЦИЮ ИЛИ ИЗНОС ?

**В**ажнейшим необходимым фактором процесса производства являются средства труда. В нашей экономике они состоят из основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

**Основные средства предприятия** представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере. К ним относятся здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины, оборудование, измерительные регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, принадлежности, скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства.

Кроме того, к основным средствам принадлежат капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные работы) и в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие объекты, относящиеся к этим средствам.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям независимо от окончания всего комплекса работ.

Законченные капитальные затраты в арендованные здания, сооружения, оборудование и другие основные объекты, относящиеся к основным средствам, зачисляются арендатором в собственные основные средства в сумме фактических расходов, если иное не предусмотрено договором аренды. Основные средства являются продуктами труда, используются на предприятии в качестве средств труда или материальных условий для нормального хода процесса производства, длительное время участвуют в производственной деятельности, стоимость основных средств на произведенную продукцию переносят постепенно.

Для упрощения планирования, финансирования и учета к основным средствам не относятся, а включаются в состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов :

- предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

- предметы стоимостью до 100 минимальных зарплат включительно за единицу /комплект/ независимо от срока их службы за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам независимо от их стоимости и срока службы.

Как видно из вышесказанного, в состав основных средств входят самые дорогостоящие ценности предприятия, на приобретение которых требуются огромные средства. Приобретив основные средства и приняв их в эксплуатацию перед предприятием, естественно, встает проблема как и каким образом перенести их стоимость на выпускаемую продукцию. Если бы основные средства участвовали в процессе производства разово, т.е. в одном цикле, то, очевидно, и их стоимость переносилась бы на выпущенную продукцию сразу в полной сумме. Однако, такого не бывает. Основные средства служат как правило десятки лет и принимают участие в большом множестве производственных циклов. Отсюда напрашивается резонное предложение - переносить стоимость основных средств на вновь создаваемый продукт в течение времени их использования. Так, если объект будет использоваться 10 лет, то на вновь созданный продукт следует переносить ежегодно  $1/10$  его стоимости, если - 9, то  $1/9$ , а если 11, то  $1/11$  и т.д. Конечно, может возникнуть вопрос, а кто определит сколько лет будет работать объект. Этот ответ должна давать фирма - изготовитель. И как быть, если объект используется в разные периоды с разной интенсивностью. Ответ на этот вопрос также должен давать изготовитель.

Далее. Допустим определились, какую долю стоимости основных средств необходимо включать в издержки производства ежемесячно. Возникает резонный вопрос, как ее назвать: износ или амортизация ? Для этого, прежде всего рассмотрим суть данных понятий. Из существующего множества мнений и толкований, на наш взгляд, наиболее верной является следующая точка зрения. "Износ основных производст-

венных фондов - это потеря ими своей стоимости и потребительских свойств.

Различают физический и моральный износ.

**Физический износ** - это потеря основными фондами своей потребительской стоимости в результате их использования или воздействия внешней среды /коррозия, выветривание и т.п./. Физическому износу подвергаются и неиспользуемые здания, машины, оборудование и другие средства труда.

**Моральный износ основных фондов** - это потеря ими части своей стоимости вследствие роста производительности труда, технического прогресса. Различают два вида морального износа. Первый состоит в том, что средства труда теряют часть своей стоимости в связи с появлением более дешевых машин, станков, оборудования и т.п. При втором виде действующие средства труда вытесняются новыми, более производительными.

Процесс возмещения износа основных производственных фондов путем постепенного по мере износа включения их стоимости в затраты по производству создаваемых благ называется амортизацией. Отношение суммы амортизационных отчислений к стоимости средств труда, выраженное в процентах, есть норма амортизации. Быстрый моральный износ основных производственных фондов ведет к повышению нормы амортизации. Современная научно-техническая революция обуславливает сокращение сроков амортизации, применение метода ускоренной амортизации основных производственных фондов /Экономическая теория. Учебник под общей редакцией Н.И. Базылева и С.П. Гурко. Минск, БГЭУ, 1996/.

Если вникнуть в суть понятий "износ" и "амортизация", то можно увидеть, что это не только разные экономические термины, а в них заключен разный экономический смысл. Если износ показывает, какую долю своих первоначальных свойств объект потерял, то амортизация - какую сумму по тому или иному объекту бухгалтерией отнесено на издержки производства, т.е. в себестоимость вновь создаваемого продукта. Несомненно, что между ними существует определенная связь взаимозависимость, но идентичность скорее исключение, чем правило. Объект может быть полностью изношен, но его стоимость не полностью перенесена на вновь создаваемый продукт и, наоборот, стоимость объекта может быть полностью перенесена на вновь созданный продукт, но он практически не полностью изношен физически и мораль-

но и может еще участвовать в производственном процессе.

Из всего вышесказанного следует, что мы в практической жизни начисляем амортизацию, называя ее износом, и отражаем по дебету счетов затрат и кредиту счета 02 "Износ основных средств". Очевидно, что истины ради, счет 02 "Износ основных средств" должен иметь название, соответствующее его экономическому содержанию "Амортизация основных средств".

Далее, существует проблема использования начисленной амортизации, накопленной по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств". По данному вопросу существует много различных предложений, но все они строятся отвлеченно от сути самой экономической категории "Амортизация основных средств".

В советские времена основные средства приобретались за счет уставного фонда и являлись собственностью государства также, как и все предприятие в целом. По этой причине начисляемая амортизация на его средства принадлежала также государству, и оно ею распоряжалось. Государство предписывало, какую долю амортизации предприятие должно отдать государству, а какую оставить себе и на какие цели использовать. Очевидно, такой подход может оставаться и в настоящее время в части амортизации основных средств общегосударственной собственности.

Что касается амортизации основных средств предприятий негосударственной формы собственности, то, на наш взгляд, она принадлежит собственнику этого предприятия, который финансировал приобретение основных средств и право распорядиться ею : направить на расширение производства, финансировать другой вид деятельности, изъять для собственных нужд и т.д.

И, наконец, такой вопрос. Есть ли необходимость каким-либо образом выделять в учете отдельно амортизацию, полученную в составе выручки после реализации продукции. На этот счет, не вдаваясь в подробности ответим, что такой необходимости нет.

Не выделяем же мы после получения выручки в учете стоимость материалов, зарплаты и других расходов, возвращенных предприятию в составе выручки. Данных об амортизации и ее движении будет достаточно на счете 02 "Амортизация основных средств".

Применение наших предложений на практике позволит принимать более правильные управленческие решения, что будет способствовать развитию нашей экономики.