

МЕТОДИКИ РАСЧЕТА И УЧЕТА ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Т. Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

В процессе эксплуатации основные средства, сохраняя первоначальную вещественную форму, постепенно изнашиваются, т. е. теряют свои потребительские и физические качества и становятся непригодными к использованию. По мере износа их стоимость частями включается в издержки производства и обращения. Различают физический и моральный износ основных средств. Под **физическим износом** понимают постепенную потерю объектом основных средств своих физических и потребительских качеств. Физически изношенные основные средства можно восстановить путем ремонтов, реконструкции и модернизации. Однако приходит время, когда затраты на ремонт не окупаются и становятся неэффективными, так как появляются новые аналоги основных средств с более высокой производительностью и меньшими затратами на их приобретение, обслуживание и эксплуатацию. Это и есть **моральный износ**.

За период эксплуатации основных средств их стоимость должна быть полностью перенесена на вновь созданный продукт. Процесс постепенного перенесения стоимости основных средств по мере их износа на издержки производства и обращения называется **амортизацией**. Величина износа, выраженная в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, называется нормой износа (амортизации). Начисление износа (амортизации) основных средств производится в соответствии с Положением о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве, утвержденным Госэкономпланом Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь, Госстроем Республики Беларусь и Госкомстатом Республики Беларусь 19.02.1993 г. Единые нормы амортизационных отчислений введены в действие на территории республики Постановлением Совета Министров Белорусской ССР от 8.01.1991 г.

Амортизационные отчисления производятся ежемесячно исходя из установленных годовых норм. Нормы амортизационных отчислений едины для всех предприятий и устанавливаются по группам основных средств или отдельным объектам. Эти нормы амортизации действуют на весь период эксплуатации основных средств и отражаются в инвентарных карточках. Они обычно устанавливаются в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств. Особый порядок начисления амортизации установлен по подвижному составу автомобильного транспорта. Так, по автомобилям грузоподъемностью до 2 т, прицепах и полуприцепам, легковым автомобилям, автобусам общего назначения и ведомственного подчинения износ начисляется в процентах от их первоначальной (восстановленной) стоимости. По всем остальным видам подвижного состава автомобильного транспорта нормы износа установлены в процентах от их стоимости на 1000 км пробега. Во время ремонтов и простоев отдельных объектов основных средств начисление амортизации не прекращается.

При проведении реконструкции и технического перевооружения основных средств с полной их остановкой, а также при переводе в установленном порядке на консервацию начисление амортизации не производится.

Амортизация начисляется в течение нормативного срока службы основных средств или срока, за который балансовая стоимость этих средств полностью переносится на издержки производства и обращения. По полностью амортизированным основным средствам начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором стоимость этих основных средств была полностью перенесена на издержки предприятия.

По вновь поступившим в эксплуатацию основным средствам амортизация начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем их поступления, а по выбывшим основным средствам — прекращается с месяца, следующего за месяцем их выбытия. В связи с этим сумма начислений амортизации за отчетный месяц начисляется следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляется сумма амортизации по поступившим основным средствам и вычитается по основным средствам, выбывшим в прошлом месяце. Для учета амортизационных отчислений на предприятиях ведут специальные накопительные ведомости.

Амортизация не начисляется по продуктивному скоту, библиотечным фондам, законсервированным в установленном порядке основным средствам, основным фондам бюджетных организаций в соответствии с Положением о порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве.

В целях создания финансовых условий для ускоренного внедрения в производство и другую хозяйственную деятельность предприятий научно-технических достижений и повышения заинтересованности субъектов

хозяйствования в ускорении обновления и техническом развитии активной части основных производственных фондов предприятия могут применять метод ускоренной амортизации указанной части основных средств. Сущность данного метода заключается в следующем. Перенесение балансовой стоимости основных производственных фондов на издержки производства и обращения осуществляются в более короткие сроки, чем это предусмотрено нормами амортизационных отчислений. Метод ускоренной амортизации следует применять при осуществлении массовой замены изношенной и морально устаревшей техники новой, более производительной. В этом случае утвержденная в установленном порядке норма годовой амортизации увеличивается, но не более, чем в два раза. Ускоренная амортизация не распространяется на машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком их службы до трех лет.

По основным средствам, сданным в аренду, амортизация начисляется арендодателем или арендатором в зависимости от формы аренды и условий договора.

Некоторые особенности имеет расчет и учет амортизации основных средств в развитых странах, где амортизация начисляется на все виды основных средств, кроме земли. В фирмах и компаниях развитых стран применяются различные виды расчета амортизации. Однако выбранный предприятием метод амортизации должен использоваться систематически и наиболее адекватно отражать физические, технические и экономические особенности амортизируемых объектов.

Согласно международным бухгалтерским стандартам основными методами амортизации основных средств являются следующие:

- метод амортизации исходя из выработки (производительности) амортизируемого объекта, или производственный метод;
- метод равномерного, прямолинейного списания стоимости основных средств;
- метод ускоренной амортизации;
- методы специальной амортизации.

Метод амортизации, исходя из производительности амортизируемого объекта основных средств, основан на том, что полезность объекта оценивается на основе его суммарной выработки за весь период эксплуатации в соответствующих единицах измерения (количество выработанной продукции, отработанных часов, км пробега и т. д.).

В этом случае амортизация объекта *i*-го года эксплуатации рассчитывается по формуле:

$$A_i = \frac{(C - L_n) \cdot \Pi_i}{\sum_{i=1}^n \Pi}$$

где *C* — стоимость амортизируемого объекта необоротных активов в году приобретения (первоначальная стоимость);

L_n — ликвидационная стоимость в последнем *n*-м году эксплуатации;

Π_i — выработка объекта в *i*-том году;

$\sum_{i=1}^n \Pi$ — суммарная выработка за весь период эксплуатации;

n — общее количество лет эксплуатации объекта.

Например, для станка стоимостью 15 000 \$, ликвидационная стоимость которого составляет 1000 \$ и общая выработка определена в 14 000 машино-часов, амортизация для второго года службы, когда станок должен выработать 4000 машино-часов, равна:

$$\frac{(15 - 1) \cdot 4}{14} = 4000 \$.$$

Основным недостатком этого метода является то, что в ряде случаев трудно определить выработку отдельных объектов внеоборотных активов.

Зачастую остаточная стоимость внеоборотных активов не зависит от степени интенсивности их использования (например, при их моральном устаревании, реорганизации предприятия и т. д.)

При использовании **метода равномерного прямолинейного списания** стоимость амортизируемого объекта списывается равными долями в течение всего периода его эксплуатации. В соответствии с этим формула расчета амортизационных отчислений в любом году имеет следующий вид:

$$A_i = \frac{(C - \Pi_n)}{n}$$

Следовательно, в нашем примере при эксплуатации станка в течение четырех лет амортизационные отчисления для любого года его эксплуатации составят:

$$\frac{(15 - 1)}{4} = 3,5 \text{ тыс. \$}.$$

Другой способ расчета по методу прямолинейного равномерного списания заключается в исчислении ежегодной нормы амортизации, которая умножается на разницу между первоначальной и ликвидационной стоимостью амортизируемого объекта.

В нашем примере ежегодная норма амортизации равна 25 % (100 : 4), и ежегодные амортизационные отчисления составляют:

$$\frac{25 \% \cdot (15 - 1)}{100 \%} = 3,5 \text{ тыс. \$}.$$

Недостатком этого метода западные экономисты считают то, что здесь не учитываются моральный износ и необходимость увеличения затрат на ремонт в последние годы службы амортизируемых объектов.

Недостатки описанных методов устраняются при использовании методов ускоренной амортизации, сущность которых заключается в том, что в первые годы использования внеоборотных активов списывается основная часть их первоначальной стоимости. Это мотивируется тем, что:

во-первых, наибольшая интенсивность использования внеоборотных активов приходится на первые годы их эксплуатации, когда они физически и морально еще являются новыми;

во-вторых, создается резерв для замены амортизируемого объекта в случае его быстрого морального устаревания;

в-третьих, обеспечивается возможность увеличения доли расходов на ремонт амортизируемых объектов, которая приходится на последние годы его использования, без соответствующего увеличения издержек производства (за счет того, что сумма начисленной амортизации в эти годы уменьшается).

Основными методами ускоренной амортизации являются: **метод суммы лет** и **метод снижающегося остатка**.

Сумма лет — это сумма, получаемая от сложения порядковых номеров тех лет, в течение которых функционирует объект.

Например, если срок использования станка составляет 4 года, то сумма лет составляет 10 лет (1 + 2 + 3 + 4).

Согласно этому методу годовая норма амортизации определяется как отношение остающегося на данный год срока эксплуатации к сумме лет. Для определения годовой суммы амортизационных отчислений норма амортизации соответствующего года умножается на разницу между первоначальной стоимостью объекта и его ликвидационной стоимостью.

В общем виде формула выглядит следующим образом:

$$A_i = \frac{(n - i + 1)}{S} \cdot (C - \Pi_n),$$

где S — сумма лет.

В нашем примере норма амортизации для 1-го года — 4/10;
для 2-го — 3/10;
для 3-го — 2/10;
для 4-го — 1/10.

Следовательно, сумма амортизационных отчислений во втором году эксплуатации станка равна:

$$\frac{3}{10} \cdot (15 - 1) = 4,2 \text{ тыс. \$}.$$

В тех случаях, когда срок эксплуатации объекта, в течение которого начисляется амортизация, достаточно продолжителен, сумма лет определяется по следующей формуле:

$$S = \frac{n(n+1)}{2},$$

где n — количество лет функционирования амортизируемого объекта.

Если амортизация начисляется по методу снижающегося остатка, то в качестве нормы амортизации используется удвоенная ставка отчислений, рассчитанная по методу равномерного прямолинейного списания.

Для определения годовой суммы амортизационных отчислений полученную норму амортизации следует умножить на остаточную стоимость амортизируемого объекта в соответствующем году.

В общем виде формулу расчета амортизационных отчислений для метода удвоенного снижающегося остатка можно представить следующим образом:

$$A_i = 2N_A (C - \sum_1^i A);$$

где $2N_A$ — удвоенная норма ежегодной амортизации, исчисленной по методу равномерного прямолинейного списания;

$\sum_1^i A$ — сумма накопленной амортизации объекта на начало i -го отчетного года.

Годовая сумма амортизации последнего года рассчитывается таким образом, чтобы остаточная стоимость объекта в конце периода его эксплуатации была не меньше его ликвидной стоимости.

Помимо общих методов расчета амортизации используется ряд специальных методов в тех случаях, когда это обусловлено особенностями амортизируемых объектов, отраслевой спецификой, необходимостью предоставления дополнительных налоговых льгот.

К специальным методам амортизации относятся такие, как методы амортизации малоценных внеоборотных активов, методы сложных процентов и др.

Особенностью малоценных внеоборотных активов, к которым относятся инструменты и хозяйственный инвентарь, является то, что для этой категории средств не рассчитываются какие-либо нормы амортизации. Сумма амортизационных отчислений определяется исходя из расходованных за период малоценных средств по формуле: стоимость на начало периода плюс стоимость поступивших за период средств минус стоимость средств на конец периода. Этот метод получил название "метод запасов".

Методы сложных процентов используются при расчете амортизации достаточно редко, и сфера их применения ограничена в основном предприятиями коммунального обслуживания и недвижимостью. В отличие от методов ускоренной амортизации начисление амортизационных отчислений в этом случае производится по шкале возрастающих ставок, так что в первые годы отчисляются меньшие суммы, чем в последние.

В некоторых странах, например в Японии, используются методы специальной амортизации, которые обусловлены необходимостью предоставления дополнительных налоговых льгот.

К ним относятся, например, **метод первоначальной скидки и метод добавления определенного процента к амортизации, исчисленной обычным способом.**

Первый метод позволяет в дополнение к обычной амортизации списывать в первый учетный период приобретения от 10 до 50 % стоимости основного капитала. Он используется для определенных заводов и оборудования в слаборазвитых районах или в экспериментальных отраслях.

Применение второго метода разрешается в конкретные периоды для определенных мощностей, машин и оборудования и для вновь построенных зданий, предназначенных для сдачи в аренду.

Таким образом, остаточная стоимость реальных внеоборотных активов, отражаемая в бухгалтерском балансе, может существенно отличаться в зависимости от того, какой метод амортизации используется компанией. А это, в свою очередь, влияет на издержки производства и финансовые результаты.

В зарубежных странах допустимо начисление амортизации отдельно для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Например, в США существует система ускоренного возмещения издержек, согласно которой для расчета прибыли, подлежащей налогообложению, предприятия используют методы ускоренной амортизации независимо от того, какой метод используется в бухгалтерском учете.

Для обобщения информации об износе основных средств, принадлежащих предприятию или долгосрочно арендуемых им, в Республике Беларусь применяется счет 02 "Износ основных средств". Этот счет — пассивный. Он уточняет оценку основных средств и используется для расчета их изношенности и остаточной стоимости. Начисленная сумма износа основных средств отражается в учете по дебету счетов учета издержек производства и обращения и кредиту счета 02 "Износ основных средств". По основным средствам, сданным

в текущую аренду, предприятие-арендодатель отражает начисленную сумму износа основных средств по дебету счета 80 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 02 "Износ основных средств".

Начисление износа по основным непроизводственным фондам отражается по дебету счетов 81 "Использование прибыли" или 88 "Фонды специального назначения" и кредиту счета 02 "Износ основных средств".

При выбытии основных средств (продаже, списании, безвозмездной передаче и т. п.), принадлежащих предприятию на правах собственности, сумма начисленного по ним износа списывается следующей записью: дебет счета 02 "Износ основных средств" и кредит счета 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств". Аналогичная запись производится при списании сумм начисленного износа по недостающим или ликвидированным основным средствам.

В настоящее время в народном хозяйстве нашей страны действует Положение о бухгалтерском учете формирования и использования амортизационных отчислений для обновления основных производственных фондов, утвержденное Министерством финансов Республики Беларусь 16.12.1997 г., Министерством экономики Республики Беларусь 19.12.1997 г., Министерством статистики и анализа Республики Беларусь 28.12.1997 г. В соответствии с этим положением в целях активизации инвестиционной деятельности и создания условий для обновления основных производственных фондов, технического перевооружения предприятий субъекты хозяйствования всех форм собственности обязаны обеспечить раздельный учет формирования и использования амортизационных отчислений.

В бухгалтерском учете формирование амортизационного фонда отражается следующим образом. Одновременно с начислением амортизации для создания амортизационного фонда дебетуется счет 88 "Фонды специального назначения", субсчет 88/5 "Амортизационный фонд" в корреспонденции с кредитом счета 86 "Резервный фонд", субсчет 86/1 "Амортизационный фонд". На сумму фактически произведенных в отчетном периоде капитальных вложений производственного назначения отражается использование средств амортизационного фонда (в пределах неиспользованного остатка произведенных амортизационных отчислений) по дебету счета 86 "Резервный фонд", субсчет 86/1 "Амортизационный фонд" в корреспонденции с кредитом счета 88 "Фонды специального назначения", субсчет 88/5 "Амортизационный фонд". При выбытии основных средств на сумму начисленного по ним износа кредитуется счет 88 "Фонды специального назначения", субсчет 88/5 "Амортизационный фонд" в корреспонденции с дебетом счета 86 "Резервный фонд", субсчет 86/1 "Амортизационный фонд".

Износ основных средств отражается в учете следующими бухгалтерскими записями (таблица).

Таблица

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета износа основных средств

| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | |
|-------|--|-------------------------|----------------------------|
| | | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Начисление износа основных средств: а) по собственным основным средствам; б) по основным средствам, полученным в долгосрочную аренду или по лизингу; в) по основным средствам, переданным в краткосрочную аренду. | 44 44 80 | 02/1 02/2, 02/3 02/1 |
| 2 | Начисление износа при переоценке собственных средств, а также по безвозмездно полученным основным средствам | 88 | 02/1 |
| 3 | Начисление износа по непроизводственным основным фондам | 81, 88 | 02 |
| 4 | Отражение в учете износа основных средств, переведенных из состава малоценных и быстроизнашивающихся предметов | 13 | 02/1 |
| 5 | Списание износа при переводе арендованных основных средств в собственные | 02/2 | 02/1 |
| 6 | Отражение в учете износа по полученным основным средствам при выделении предприятия на самостоятельный баланс | 79 | 02/1 |
| 7 | Списание начисленного износа при выбытии основных средств (продаже, ликвидации, безвозмездной передаче и т. п.) | 02/1 | 47 |

Продолжение таблицы

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|----|--|------------|--------|
| 8 | Списание износа при возврате основных средств, взятых в долгосрочную аренду | 02/2 | 03 |
| 9 | Списание излишне начисленного износа основных средств, выявленного в результате проверки налоговыми органами | 02/1, 02/2 | 80 |
| 10 | Списание износа при передаче основных средств в счет вкладов в уставной капитал других предприятий | 02/1 | 06, 58 |
| 11 | Списание износа по основным средствам, переданным своему предприятию при выделении его на самостоятельный баланс | 02/1 | 79 |
| 12 | Списание износа при переводе основных средств в малоценные и быстроизнашивающиеся предметы | 02/1 | 13 |

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫБОРУ СПОСОБОВ ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ ОБРАЗОВАНИЯ ПРОСРОЧЕННОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В КОНКРЕТНЫХ СИТУАЦИЯХ

А. В. Медведев, ГКИ

Решение проблемы по сокращению и предупреждению образования просроченной дебиторской задолженности зависит от знания не только каждого из способов решения этой проблемы, но и порядка и целесообразности их применения в зависимости от конкретных хозяйственных ситуаций. Так как присутствие просроченной дебиторской задолженности в балансе предприятия является отрицательным моментом, по причине того, что она замедляет оборот капитала, ухудшает структуру баланса, увеличивает потребность в кредитах и т. д., то вполне очевидно, что наиболее предпочтительными можно признать действия кредитора, направленные, прежде всего, на ее предотвращение и сокращение.

В различных хозяйственных ситуациях, даже, когда у продавца с покупателем имеются длительный контракт и установившиеся связи, целесообразно предпринимать все усилия, для того, чтобы продавец имел информацию о платежеспособности покупателя, об общем состоянии его дел и финансовых результатов. Продавец должен своими действиями демонстрировать настроенность на партнерство и сотрудничество, тогда покупатель будет открыт для поставщика, не будут опасаться информировать его о возможных трудностях в своевременной оплате поставляемых товаров. Поиск совместных решений по предотвращению нарушений условий договоров в части платежей, по нашему мнению, есть наиболее рациональный путь предотвращения просроченной задолженности.

Таким образом, при кажущейся несущественности деловые партнерские отношения и сотрудничество продавца с покупателем способны обеспечить наиболее быстрое и эффективное решение проблем расчетов и сокращения просроченной задолженности.

Практически невозможно предусмотреть все разнообразие конкретных хозяйственных ситуаций возникающих на практике. Поэтому далее будут представлены общие рекомендации по сокращению и предупреждению образования просроченной дебиторской задолженности, применение которых должно помочь предприятию сформировать собственную стратегию такой работы. Это важно потому, что деятельность предприятия по ускорению оборота капитала, сокращению долгов клиентов является одной из важнейших составляющих всякой хозяйственной деятельности.

Для того чтобы рассмотреть эту проблему в систематизированном виде, разделим всю совокупность хозяйственной ситуации на крупные блоки, раскрыв содержание каждой ситуации в таблице.

Блок 1. *Хозяйственные отношения между партнерами, основанные на длительных связях.*

Для такой ситуации характерны налаженные двухсторонние связи, знание партнерами друг друга, определенные элементы сотрудничества и доверия. В этих условиях, особенно с точки зрения сохранения имеющихся контактов, увеличения объемов поставок, прежде всего в интересах продавца нецелесообразно использовать такие жесткие формы расчетов, как предварительную оплату, авансовые платежи и даже аккредитив.