Шумская Е.Н.,
Аспирант РИС ЮРГУЭС

Принципиальные отличия современной концепции износа и амортизации основных средств

В статье раскрывается содержание и сущность износа основных средств, показано различие видов физического и морального износа и выявлено их принципиальное отличие от процесса амортизации. Из исследований закономерностей физического и морального износа определяется период экономического изнашивания средств труда. Отмечено, что выбор способа начисления амортизации по основным средствам зависит от степени их соответствия целям формирования финансовых результатов.

Состав применяемых предприятием экономических ресурсов различен. Особенное значение для успеха производственной деятельности имеет наличие определенного запаса ресурсов длительного пользования, или капитала.

Значительную часть основного капитала, кроме незавершенного строительства и долгосрочных инвестиций, составляют основные фонды предприятия.

Любые объекты, входящие в состав основных средств, кроме земли, подвержены износу.

Износ основных средств представляет собой частичную или полную утрату основными средствами потребительских свойств и стоимости как в процессе эксплуатации, так и при их бездействии. Различают физический и моральный износ основных средств.

Под физическим износом в настоящее время понимают потерю средствами труда своих потребительских качеств, т.е. технико-производственных свойств. Различают физический износ первого рода – изнашивание средств труда в результате их непосредственной эксплуатации в ходе изготовления продукции. Степень такого износа соответствует интенсивности применения капитальных ресурсов и растёт вместе с увеличением объёма производства. Таким образом, физический износ первого рода можно оценить как переменные издержки.

Физический износ второго рода представляет собой разрушение бездействующих средств труда под влиянием сил природы или в результате плохого обслуживания, неправильной эксплуатации. Эта форма не связана с выпуском продукции и может быть отнесена к числу постоянных издержек.

Физический износ первого рода нормальное и экономически оправданное явление. В противовес этому, физический износ второго рода, хотя в каких-то размерах и абсолютно неизбежен, в целом представляет собой пример неэффективного использования ресурсов. Ведь эти издержки не связаны ни с каким полезным результатом. Подобные затраты капитального ресурса всегда имеют отрицательную отдачу.

Уменьшение ценности капитальных благ может быть и не связано с потерей ими потребительских качеств. В этом случае вводится понятие морального износа. Выделяют две его формы. Моральный износ первого рода обусловлен ростом эффективности производства капитальных благ. Его вызывает появление аналогичных, но более дешёвых средств труда. Моральный износ второго рода связан с появлением новых средств труда, выполняющих схожие функции, но более совершенных, производительных. В результате ценность старых капитальных благ уменьшается.

Обе формы морального износа являются следствием технического прогресса. С позиций всей экономики они оправданы и даже необходимы, ведь в итоге устаревшее оборудование заменяется более прогрессивным, а значит, повышается общая эффективность производства. Вместе с тем для конкретной фирмы данное положительное явление имеет и негативные черты: оно оборачивается ростом издержек.

Моральный износ может быть вызван также снижением цен на рынке капитальных благ вследствие колебаний экономической конъюнктуры.

Необходимо отметить, что моральный износ, обусловленный техническим прогрессом, также в конечном счёте находит отражение в изменении цен на капитальные ресурсы. В этом смысле любой моральный износ можно рассматривать как уменьшение рыночной цены капитальных благ, не вызванное потерей последними потребительских свойств.

При рассмотрении морального износа 2 формы выделяют: частичный, полный износ и скрытую форму износа.

Частичный моральный износ представляет собой частичную потерю потребительной стоимости данной категории основных средств. Под полным моральным износом понимают полное обесценивание основных средств, когда дальнейшая эксплуатация в любых условиях убыточна. Скрытая форма морального износа подразумевает угрозу обесценивания, в следствие того, что уже утверждено задание на разработку новой более прогрессивной и экономичной техники.

Кроме того, существуют еще два вида износа, понятие которых дано в экономике: социальный и экологический износ. Социальный износ возникает по причине потери потребительной стоимости, так как новая категория основных средств обеспечивает более высокий уровень удовлетворения социальных потребностей работников. Экологический износ представляет собой потерю потребительной стоимости, вследствие того, что данная категория основных средств перестает удовлетворять требования охраны среды.

Из исследований закономерностей физического и морального износа определяется период экономического изнашивания данного вида средств труда, по которому составляются централизованно утверждаемые нормативные сроки службы основных средств и устанавливаемые предприятиями сроки их полезного использования, применяемые при расчете амортизации.

Таким образом, процесс износа это физическое явление, влияющее на экономику предприятия только в том смысле, что после потери определенной

доли первоначальных характеристик объект должен быть списан, а на его место следует приобрести иной объект, иначе производство остановится.

Амортизация же это процесс постепенного перенесения стоимости основных средств по мере износа на производимую продукцию, превращая ее в денежную форму и накопления финансовых ресурсов в целях последующего воспроизводства основных средств. По экономической сущности амортизация представляет собой денежное выражение части стоимости основных средств, перенесенных на вновь созданный продукт.

Амортизационные отчисления аккумулируются в амортизационном фонде. Амортизационный фонд предназначен для воспроизводства основных средств. Он является финансовым ресурсом для капитальных вложений. Амортизационный фонд предназначен для простого воспроизводства основных фондов, замены изношенных средств новыми экземплярами, равными по стоимости. Однако в условиях высоких темпов научно-технического прогресса амортизация служит источником расширенного воспроизводства основных средств. В процессе воспроизводства основных средств моменты их простого возобновления и расширения гармонично объединены, и их разграничение носит условный характер.

Направление амортизации на расширенное воспроизводство основных фондов обусловлено спецификой ее начисления и расходования: начисляется она в течение всего нормативного срока службы основных фондов, а необходимость в ее расходовании наступает лишь после фактического их выбытия. Поэтому до момента замены выбывших из эксплуатации основных фондов начисленная амортизация является временно свободной и может использоваться как дополнительный источник расширенного воспроизводства.

Кроме того, использованию амортизации на расширенное воспроизводство содействует научно-технический прогресс, в результате которого некоторые виды основных фондов могут удешевляться, в действие вводятся более совершенные и более производительные машины и оборудование.

Нет смысла говорить об управлении износом, так как нельзя управлять трением, сопротивлением материалов, коррозией. Для уменьшения износа необходимо соблюдать условия эксплуатации, осуществлять своевременный уход за основными средствами. В то же время амортизационная политика является составной частью общей политики формирования собственных финансовых ресурсов и заключается в управлении ими с целью реинвестирования в производство. В отличие от степени амортизации, степень износа нельзя рассматривать как источник чего-либо, она характеризует только потерю работоспособности, истечение ресурса работы объекта.

Отказ от учета износа в пользу учета амортизации является одним из принципиальных отличий современной концепции бухгалтерского учета основных средств от дореформенной. Сегодня бухгалтерский учет уже не содержит информации об износе основных средств, а занимается только их амортизацией.

Амортизационная политика является составной частью общей политики формирования собственных финансовых ресурсов и заключается в управлении ими с целью реинвестирования в производство.

Амортизационная политика организации также заключается в выборе скорости переноса стоимости основных средств на себестоимость продукции и одновременно скорости накопления фондов для их замены, выборе оптимального соотношения между ростом затрат на производство, сопровождающееся снижением ее рентабельности и инвестиционной привлекательности, возможностью быстро сформировать источник средств, а значит, быстрее обновить эксплуатируемые объекты.

Так как амортизационные отчисления ложатся на себестоимость, соответственно уменьшается прибыль. Необходимость увеличивать прибыль путем снижения себестоимости заставляет применять замедленную амортизацию. Методы замедленной амортизации предполагают постепенное увеличение суммы амортизационных отчислений на протяжении срока эксплуатации основных средств. Эти методы обычно используются только в отдельных отраслях, таких как коммунальное хозяйство и предприятия, осуществляющие операции с недвижимостью. К методам замедленной амортизации относятся метод амортизационного фонда и метод аннуитета. Особенностью этих методов является то, что в отличие от других методов амортизации они предусматривают дисконтирование будущих денежных поступлений от инвестиций в основные средства с использованием сложных процентов. Ставка дисконта обычно равна стоимости капитала компании или основывается на ней.

При использовании методов ускоренной амортизации в первые годы эксплуатации основных средств списывается большая часть их стоимости. Ускоренная амортизация означает ежегодное снижение суммы амортизационных отчислений.

Целесообразность применения методов ускоренной амортизации объясняется следующими причинами:

- наибольшая интенсивность основных средств приходится на первые годы их эксплуатации, когда они физически и морально еще являются новыми;
- накапливаются средства для замены амортизируемого объекта в случае его быстрого морального старения и инфляции;
- обеспечивается возможность увеличения доли расходов на ремонт амортизируемых объектов, которая приходится на последние годы их использования, без соответствующего увеличения издержек производства.

Ускоренная амортизация применяется только для активной части основных средств и на практике реализуется в двух вариантах: применением повышающих коэффициентов к линейным нормам амортизации и использованием нелинейных способов амортизации в целях налогообложения.

Иногда под ускоренной амортизацией понимается перенос стоимости основных средств на себестоимость продукции быстрее, чем истечет норма-

тивный срок их службы. Однако, это условие соблюдается только для линейной амортизации. При нелинейном способе начисления амортизации полный перенос стоимости основных средств может совпадать с окончанием их нормативного срока службы.

В отличие от степени амортизации, степень износа не рассматривается как источник чего-либо, она характеризует только потерю работоспособности, истечение ресурса работы объекта.

Различие износа и амортизации в методологии бухгалтерского учета довольно существенно. Это проявляется, главным образом, в возможности использования нелинейных методов расчета амортизации. Так как скорость износа не меняется, то его накопление осуществляется равномерно в течение всего срока службы объекта. Накопление же амортизации не зависит от физических процессов и могут применяться любые нелинейные расчеты

Кроме того, если в учете отражается износ, эти данные сохраняются независимо от замены собственника объекта, физическое и моральное старение от смены собственника не уменьшается. Амортизация, накопленная по объекту ее предыдущим собственником, совершенно бесполезна для нового собственника, он не может воспользоваться этим амортизационным капиталом и поэтому не заинтересован хранить соответствующую информацию, для него амортизация объекта должна быть начата заново.

Амортизацию объекта начинают сразу после его принятия к учету. Если раньше в учете отражался износ, то начало его начисления можно было привязать к вводу объекта в эксплуатацию, так как неэксплуатрируемый объект изнашивается. Теперь, говоря об амортизации, уже нет никакой возможности отсрочивать ее начало вплоть до начала эксплуатации объекта, амортизацию начинают сразу после окончания формирования той стоимости, которая будет амортизировать, то есть после принятия объекта к учету.

Расчеты сумм амортизационных отчислений при любом способе начисления амортизации базируются на величине срока полезного использования объекта, поэтому важна подробная характеристика этого понятия. Моральный износ, желание вести производство на более современных, более качественных, более производительных мощностях обусловливают сокращение срока полезного использования объекта по сравнению со сроком его эксплуатации согласно техническим характеристикам.

Можно определиться, что сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит организации доход. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования рассчитывается исходя из количества продукции, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.[1]

---

[1] Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, п.4. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001г. № 26н.

Срок полезного использования представляет собой срок, в течение которого эксплуатация объекта является выгодной. Если предположить, что на каком-то этапе объект устареет морально, то есть может быть заменен иными, более прогрессивными и более выгодными для организации объектами, то срок полезного использования может быть установлен меньшим, нежели срок его службы. Поэтому в течение срока полезного использования происходит не полный физический износ объекта, а лишь его полная амортизация, перенос стоимости на себестоимость готовой продукции. Отсюда можно сделать вывод, что амортизация может идти более высокими темпами, чем износ основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией по принятии объекта к бухгалтерскому учету. Сначала определяется срок службы объекта основных средств, т.е. времени, которое объект должен отработать согласно своим техническим характеристикам, ресурс времени его работы до полного физического износа, а затем принимается решение, будет ли к этому сроку приравнен срок полезного использования объекта, либо срок полезного использования будет принят более коротким, по каким причинам и на сколько короче. На эти вопросы отвечает комиссия по приему основных средств. Если в техническом паспорте срок службы объекта не оговорен, то организация устанавливает этот срок самостоятельно. Определение срока полезного использования производится специалистами по эксплуатации.

На длительность срока полезного использования влияют следующие факторы:

1. Работа в агрессивных средах.
2. График планово-предупредительных ремонтов.
3. Ожидаемая производительность оборудования.
4. Интенсивность эксплуатации.
5. Работа в многосменном режиме.
6. Сведения о производителе объекта.

Также, одним из способов определения срока службы и срока полезного использования объекта является исчисление его на основе Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.[2]

В ряде случаев величина срока полезного использования объекта не зависит от его срока службы и определяется нормативно-правовыми и другими ограничениями использования этого объекта. Например, срок полезного использования капитальных вложений в арендованные объекты основных средств определяется сроком их аренды.

Таким образом, амортизационная политика организации, представляющая собой принятие решений относительно выбора способов начисления амортизационных отчислений по группам основных средств, направлена на

---

[2] Классификация основных средств, утвержденная постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. №1.

достижение ряда целей, среди которых можно назвать формирование в бухгалтерском учете финансового результата и минимизацию налоговых платежей в бюджет. Чтобы достичь указанных целей в организации принимаются управленческие решения, являющиеся результатом анализа эффективности вариантов амортизационной политики. Особый интерес представляет анализ возможностей при выборе способа начисления амортизации.

Выбор способа начисления амортизации по группе объектов основных средств зависит от степени их соответствия целям формирования финансовых результатов и составления финансовой отчетности организации.

В зарубежных странах широко применяется способ соответствия доходов и затрат. Например, если доходы, полученные в результате применения основного средства, остаются неизменными в течении срока его полезного использования, то применяется линейный способ начисления амортизации. Если доходы больше в начале срока полезного использования, применяют один из ускоренных способов начисления амортизации.

В случае, когда будущая динамика дохода имеет достаточно устойчивую связь с фактической величиной выпуска продукции в течение срока полезного использования основного средства, наиболее точного соответствия между доходами и расходами можно достичь, применяя способ начисления амортизации пропорционально выпуску продукции. В этом случае возможно начисление небольших сумм амортизации в периоды низкого и увеличивать в периоды большого объема выпуска продукции.

Когда не представляется возможным предсказать с достаточной степенью надежности динамику будущих доходов, метод начисления амортизации может быть выбран исходя из простоты расчетов, что способствует снижению затрат на ведение учета.

Величина амортизации, отраженная на счетах бухгалтерского учета, не всегда совпадает с суммами амортизации, принимаемыми в целях налогообложения. Соответственно способы расчета годовой суммы амортизационных отчислений для целей налогообложения отличаются от способов, применяемых для целей бухгалтерского учета.

Список использованных источников

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, п.4. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001г. № 26н.
2. Классификация основных средств, утвержденная постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. №1.
3. Грибов В.Д., Грузинов В.П. Экономика предприятия. Учебник. Практикум. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 336с.