

## *Оценка амортизационных отчислений*

# АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ПРИМЕНЕНИЕ В РОССИИ И ТРАНСФОРМАЦИЯ В МЕЖДУНАРОДНУЮ СИСТЕМУ УЧЕТА

**Е.М. ПЕТРИКОВА,**

*кандидат экономических наук*

*Кафедра «Финансы и цены» РЭА им. Г. В. Плеханова*

В большинстве развитых стран, экономика которых характеризуется высокой инновационной активностью, амортизационная политика является одним из важнейших инструментов стимулирования инвестиций в обновление основных средств производства, в наукоемкие технологии, в научные исследования и опытно-конструкторские работы.

В России амортизационная политика в этом смысле пока играет пассивную роль. Предприятия не рассматривают инвестиции в инновации в качестве приоритета корпоративного развития, отсюда и невнимание к инструментам, способным облегчить инновационную деятельность.

В то же время основным источником инвестиций для российских компаний остаются собственные средства, 20 % из которых финансируется за счет амортизации. Именно поэтому в российской экономике уже появился узкий, но растущий сегмент предприятий, для которых инновационная активность, наукоемкие технологии становятся конкурентным преимуществом — для них придание амортизационной политике стимулирующего характера может стать важным инструментом поддержки и развития.

В этой связи становится особо актуальным более подробное рассмотрение способов реализации амортизационной политики компании и ее трансформация в международную систему учета.

**Определение.** Кругооборот основных средств предприятия включает три фазы: износ, амортизация и возмещение. Для экономического возмещения износа основных средств их стоимость в виде амортизационных отчислений включается в затраты на производство продукции.

Многие авторы по-разному определяют такую экономическую категорию, как амортизация (от

лат *amortisatio* — погашение) основных средств. Рассмотрим некоторые из них:

### *1. По видам затрат:*

«Амортизация — это соответствующие затраты на создание основных фондов, которые были произведены фирмой ранее, в начале срока реализации проекта» [1, с. 570];

«Амортизация — денежное выражение износа основных средств в процессе их производительного функционирования» [2, с. 55];

«Амортизация — это расходы, которые сокращают базу налогообложения (и уменьшают налог)» [3, с. 35].

### *2. По способу воспроизводства:*

«Амортизация — это постепенный перенос стоимости основных средств на выпускаемую продукцию» [4, с. 170 — 171];

«Амортизация — это процесс перенесения стоимости основных фондов и нематериальных активов на производимую и реализуемую продукцию по мере их износа, источник финансирования простого, а частично и расширенного воспроизводства, возмещаемый в составе издержек производства и обращения за счет выручки от продажи продукции» [5, с. 115].

### *3. По способу учета:*

«Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации» [6];

«Амортизируемая стоимость — первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости или систематическое

распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы» [7].

Таким образом, амортизация — это:

- 1) часть текущих издержек организации, формирующихся в результате постепенного возмещения износа основных средств в стоимостном выражении при одновременном аккумуляровании средств на их воспроизводство по окончании срока службы и
- 2) уменьшение ценности имущества облагаемого налогом на сумму капитализированного налога.

Денежные средства, которые возмещают затраты на приобретение, изготовление и сооружение новых объектов основных средств, могут быть получены только из выручки, поступившей за реализованную продукцию (работы, услуги). Эту часть выручки (в виде амортизационных отчислений) обычно не выделяют в виде отдельного физического фонда, резерва или счета, она носит расчетный характер. Однако при приобретении новых основных средств сначала полностью используется накопленный амортизационный фонд, а затем основные средства формируются за счет дохода от реализации или чистой прибыли организации.

#### Регулирующие нормативно-правовые документы.

Способы расчета и начисления амортизационных отчислений основных средств регулируются следующими нормативно-правовыми актами:

- приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;
- Положением о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве, утвержденным Госпланом СССР, Минфином СССР, Госбанком СССР, Госкомценom СССР, Госкомстатом СССР и Госстроем СССР от 29.12.1990 № ВГ-21-Д/144/17-24/4-73 (№ ВГ-9-Д);
- постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;
- Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 256 – 260).

**Историческая справка.** В СССР амортизационная политика была составной частью научно-технической политики государства. Устанавливая норму амортизации, порядок ее начисления и использования, государство регулировало темпы и характер воспроизводства в отраслях, а имен-

но, через норму амортизации задавало скорость обесценения, а через нее — скорость обновления основных средств.

В целом для действовавшей в СССР системы амортизации характерны были следующие черты:

- единые нормы амортизации;
- прямолинейный (равномерный) метод начисления;
- наличие двух норм амортизации: на капитальный ремонт и на замену (реновацию) основных средств;
- включение амортизационных отчислений в себестоимость продукции;
- начисление амортизации в течение фактического срока службы основных средств;
- перераспределение государством амортизационных отчислений на реновацию между предприятиями на безвозмездной основе.

С 1991 г. были существенно изменены порядок и нормы амортизационных отчислений (в соответствии с постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства»):

- введены нормы амортизации, которые по многим видам основных средств существенно отличались от прежних (в сторону ускорения обновления основных средств);
- отменены амортизационные отчисления на капитальный ремонт (предприятия все виды ремонта стали осуществлять за счет себестоимости продукции, а при необходимости могли создавать резервный фонд затрат на ремонт);
- по машинам, оборудованию, транспортным средствам по истечении нормативного срока службы прекращалось начисление амортизации (ранее начисление амортизации производилось в течение всего периода эксплуатации основных средств независимо от того, на какой срок службы они были рассчитаны);
- сохранился порядок начисления амортизации по зданиям, сооружениям — амортизация начислялась до тех пор, пока они находились в эксплуатации (за весь фактический их срок службы);
- в целях повышения заинтересованности предприятий в обновлении основных средств впервые стали использовать ускоренный способ (перенесение балансовой стоимости основных средств на издержки производства и обращения в более короткие сроки) начисления амортизации активной части основных средств (машин, оборудования, транспортных средств);

— малым предприятиям впервые было разрешено дополнительно списывать на издержки производства в первый год эксплуатации до 50 % стоимости основных средств, срок службы которых превышал 3 года.

В 1992 г. сфера применения амортизации была расширена: впервые в России было введено такое понятие, как амортизация нематериальных активов. Однако данный факт в силу политических, экономических и конъюнктурных изменений этого времени не позволил создать фундамент для использования этих возможностей в российском производстве научно-технической продукции, сохранить конкурентоспособность и получить таким образом прибыль и сверхприбыль.

Начиная с 1997 г. (постановление Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»), в связи с реформированием российской системы учета и отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, для определения порядка начисления амортизации по объектам основных средств было принято положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97). Данное положение должно было стать стимулом ускорения воспроизводства основных средств в стране. Однако в связи с тем, что в тот период времени наблюдался резкий спад натуральных объемов выпускаемой продукции практически во всех отраслях промышленности и как следствие снижение загрузки имеющихся основных средств и производственных мощностей, а также недостаточный ввод новых производственных мощностей, то ускоренного обновления изношенных основных фондов не произошло.

В 2002 г. для целей налогового учета при определении срока полезного использования основных средств организации стали руководствоваться новыми классификационными группами амортизируемого имущества, что позволило не только сохранить амортизационные нормы по объектам основных средств, принятым к бухгалтерскому учету до 01.01.2002, но и самостоятельно определять сроки полезного использования объектов основных средств.

**Место амортизации в финансовых потоках предприятия.** Для компании амортизационные отчисления имеют существенное значение, например, когда компания считает налоги или отчитывается о полученной прибыли перед инвесторами или

акционерами. В этой связи необходимо понимать место и роль амортизационных отчислений в финансовых потоках предприятия в соответствии с российской и западной практикой финансового учета и отчетности (табл. 1).

В соответствии с российской практикой составления отчетности амортизация (в соответствии с нормативно установленным способом начисления амортизационных отчислений) включается в состав себестоимости произведенной продукции, товаров, услуг, уменьшая тем самым налогооблагаемую прибыль.

Основной смысл международной методологии и ее отличие от российской практики составления финансовой отчетности заключаются в сокращении сроков амортизации активов, что позволяет предприятию быстрее осуществлять более крупные налоговые списания и таким образом увеличивать их свободные денежные потоки.

Особое место амортизация, раскрываемая в финансовой отчетности предприятия, имеет при прогнозировании денежных потоков и расчете таких основных финансовых коэффициентов, как прибыль до уплаты процентов, налогов и амортизации (EBITDA), прибыль до уплаты процентов и налогов (EBIT), прибыль до налогообложения (EBT) и чистая прибыль после уплаты налогов (NOPLAT).

При вычислении чистой прибыли по российской и международной методологии бухгалтеры на разных этапах вычитают из прибыли амортизацию подобно прочим затратам (табл. 2): EBITDA — Амортизация основных средств\* и нематериальных активов\*\* — Инвестиционные затраты = EBIT.

Тем не менее амортизация представляет собой *неденежную статью расходов* — соответствующие затраты на создание основных фондов были уже произведены предприятием ранее в начале срока реализации проекта. Амортизация сокращает базу налога на прибыль, и этот факт влияет на потоки денежных средств, но сама по себе амортизация не является денежным потоком, именно поэтому при прогнозировании потока денежных средств предприятия амортизация прибавляется к чистой операционной прибыли после налогообложения (см. табл. 2).

**Порядок расчета амортизации.** Амортизационные отчисления производятся предприятиями ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества исходя из установленных

\* Depreciation fixed assets.

\*\* Amortization nonfixed assets.

Таблица 1

## Место амортизации в российской и международной практике финансового учета и отчетности

| По российской методологии [8]                                                                                                                                      | По международной методологии                                                                                                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Выручка от продажи товаров, продукции, услуг (без НДС, акцизов и т. п.)                                                                                         | 1. Выручка от продажи товаров, продукции, услуг (без НДС, акцизов и том числе)                                                        |
| 2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, в том. числе расходы на:<br>материалы<br>оплату труда<br>амортизацию<br>социальные отчисления и т. д. | 2. Операционные затраты (исключая амортизацию), в том числе затраты на:<br>материалы<br>оплату труда<br>социальные отчисления и т. д. |
| 3. Валовая прибыль (1-2)                                                                                                                                           | 3. Прибыль до уплаты процентов, налогов и амортизации (EBITDA) (1-2)                                                                  |
| 4. Коммерческие расходы                                                                                                                                            | 4. Эксплуатационные затраты                                                                                                           |
| 5. Управленческие расходы                                                                                                                                          | 5. Амортизация                                                                                                                        |
| 6. Прибыль (убыток) от продаж (3-4-5)                                                                                                                              | 6. Прочие инвестиционные затраты                                                                                                      |
| 7. Проценты к получению                                                                                                                                            | 7. Прибыль до уплаты процентов и налогов (EBIT) (3-4-5-6)                                                                             |
| 8. Проценты к уплате                                                                                                                                               | 8. Проценты на уплату процентов                                                                                                       |
| 9. Доходы от участия в других организациях                                                                                                                         | 9. Прочие внереализационные затраты                                                                                                   |
| 10. Прочие доходы                                                                                                                                                  | 10. Прибыль до налогообложения (EBT) (7-8-9)                                                                                          |
| 11. Прочие расходы                                                                                                                                                 | 11. Налог на прибыль                                                                                                                  |
| 12. Прибыль (убыток) до налогообложения (6+7-8+9+10-11)                                                                                                            | 12. Чистая прибыль до выплаты дивидендов по привилегированным акциям (10-11)                                                          |
| 13. Отложенные налоговые активы                                                                                                                                    | 13. Дивиденды по привилегированным акциям                                                                                             |
| 14. Отложенные налоговые обязательства                                                                                                                             | 14. Чистая прибыль, доступная владельцам обыкновенных акций (12-13)                                                                   |
| 15. Налог на прибыль                                                                                                                                               | 15. Дивиденды владельцам обыкновенных акций                                                                                           |
| 16. Чистая прибыль (непокрытый убыток) (12+13-14-15)                                                                                                               | 16. Прирост нераспределенной прибыли (14-15)                                                                                          |

Таблица 2

## Взаимосвязь финансовых отчетов и их показателей

| Отчет о прибылях и убытках                                           | Отчет о движении денежных средств                                               |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Доходы (без НДС, акцизов и т. п.)                                 | 1. Операционный поток (1.1+1.2+1.3+1.4)                                         |
| 2. Операционные затраты (исключая амортизацию)                       | 1.1. Чистая прибыль                                                             |
| 3. Прибыль до уплаты процентов, налогов и амортизации (EBITDA) (1-2) | 1.2. Затраты на уплату процентов                                                |
| 4. Амортизация                                                       | 1.3. Прочие инвестиционные затраты                                              |
| 5. Прочие инвестиционные затраты                                     | 1.4. Амортизация                                                                |
| 6. Прибыль до уплаты процентов и налогов (EBIT) (3-4-5)              | 2. Инвестиционный поток (2.1+2.2+2.3)                                           |
| 7. Затраты на уплату процентов                                       | 2.1. Доход от реализации основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг |
| 8. Прочие внереализационные затраты                                  | 2.2. Инвестиции в основной капитал                                              |
| 9. Прибыль до налогообложения (EBT) (6-7-8)                          | 2.3. Изменения в оборотном капитале                                             |
| 10. Налог на прибыль                                                 | 3. Финансовый поток (3.1+3.2+3.3+3.4)                                           |
| 11. Чистая прибыль до выплаты дивидендов (NOPLAT) (9-10)             | 3.1. Эмиссия собственных акций                                                  |
|                                                                      | 3.2. Полученные и погашенные кредиты и займы                                    |
|                                                                      | 3.3. Выплаченные дивиденды                                                      |
|                                                                      | 3.4. Целевые финансовые поступления                                             |

норм амортизации и балансовой стоимости основных средств по отдельным группам или инвентарным объектам, состоящим на балансе предприятия.

Начисление амортизации осуществляется в соответствии с нормой амортизации (годовой процент погашения стоимости основных средств), определенной для объекта исходя из его срока полезного использования.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

Срок полезного использования организация устанавливает самостоятельно при принятии объекта основных средств к учету:

а) для целей бухгалтерского учета срок опре-



деляется исходя из ожидаемого срока полезного использования объекта и ожидаемого физического износа, нормативно-правовых и других ограничений использования объекта;

б) в налоговом учете (ст. 258, п. 3 НК РФ) срок полезного использования определяется в соответствии с номером амортизационной группы, к которой объект относится (табл. 3).

Таблица 3

**Классификация основных средств,  
включаемых в амортизационные группы**

| № п/п | Номер группы     | Срок полезного использования |
|-------|------------------|------------------------------|
| 1     | Первая группа    | 1 – 2 года включительно      |
| 2     | Вторая группа    | 2 – 3 года включительно      |
| 3     | Третья группа    | 3 – 5 лет включительно       |
| 4     | Четвертая группа | 5 – 7 лет включительно       |
| 5     | Пятая группа     | 7 – 10 лет включительно      |
| 6     | Шестая группа    | 10 – 15 лет включительно     |
| 7     | Седьмая группа   | 15 – 20 лет включительно     |
| 8     | Восьмая группа   | 20 – 25 лет включительно     |
| 9     | Девятая группа   | 25 – 30 лет включительно     |
| 10    | Десятая группа   | Свыше 30 лет                 |

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, прекращается – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта или когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества.

В случаях проведения реконструкции, модернизации или технического перевооружения срок полезного использования пересматривается.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете (02 «Амортизация основных средств»).

Основные средства принимаются к учету следующим образом:

а) первоначальной стоимостью основных средств, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов;

б) первоначальной стоимостью основных средств, *внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации*, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством России;

в) первоначальной стоимостью основных средств, *полученных организацией по договору дарения (безвозмездно)*, признается их текущая рыночная

стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

г) первоначальной стоимостью основных средств, *полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, признается стоимость ценностей (устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

**Методы начисления амортизации.** Различают следующую классификацию методов расчета амортизации основных средств (табл. 4):

1) для бухгалтерских целей (в соответствии с ПБУ 6/01) начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);

2) для целей налогообложения (в соответствии со ст. 259 НК РФ):

- линейный способ;
- нелинейный способ;

3) для международных целей учета и отчетности (в соответствии с IAS № 16):

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Начисленная за отчетный период амортизация признается расходом этого периода.

При этом налогоплательщик имеет право включать в состав расходов периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств (кроме полученных безвозмездно). При расчете суммы амортизации налогоплательщиком не учитываются данные расходы на капитальные вложения.

**Амортизация по МСФО.** В соответствии с МСФО выделяют следующие основные требования к амортизации основных средств:

- амортизируемая стоимость объекта должна

Таблица 4

## Методы начисления амортизации

| Для целей <i>национального</i> учета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Для целей <i>международного</i> учета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Бухгалтерского учета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Налогового учета                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Линейный метод</b> — определяется исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта                                                                                                                                                           | <b>Линейный метод</b> — определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.<br>Норма амортизации определяется по формуле:<br>$K = (1/n) 100 \%,$ где $K$ — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;<br>$n$ — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах        | <b>Линейный метод</b> — предполагает, что функциональная полезность объекта зависит от времени использования его и не меняется на протяжении срока полезной службы. Амортизация производится путем равномерного распределения амортизируемой стоимости объекта в течение срока полезной его службы.<br>Годовая норма и сумма амортизации остаются постоянными весь срок полезной службы объекта                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)</b> — определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)</b> — основывается на предположении, что функциональная полезность объекта зависит от результатов, а не от времени его использования.<br>Срок полезной службы определяется количеством продукции или объемом услуг, которые компания рассчитывает произвести или оказать с использованием объекта.<br>При применении данного способа амортизация производится путем распределения амортизируемой стоимости объекта прямо пропорционально количеству продукции (объему услуг), произведенной за соответствующие отчетные периоды. Годовая сумма амортизации может отличаться от года к году                                                                                                                                                               |
| <b>Способ уменьшаемого остатка</b> — определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией                                                                                                                                               | <b>Нелинейный метод</b> — определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта.<br>Норма амортизации определяется по формуле:<br>$K = (2/n) 100 \%,$ где $K$ — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;<br>$n$ — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах | <b>Способ уменьшаемого остатка</b> — исходит из того, что полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие. Это может быть связано с быстрым моральным устареванием объекта или значительным возрастанием затрат на ремонт и техническое обслуживание в конце срока полезной службы.<br>Для обеспечения адекватного соотношения расходов с доходами амортизация объекта в каждом текущем периоде должна быть больше, чем в будущем.<br>При этом способе норма амортизации применяется к балансовой, а не к амортизируемой стоимости объекта на конец предшествующего периода.<br>Фиксированная норма амортизации принимается равной годовой норме амортизации объекта при прямолинейном методе, умноженной на коэффициент ускорения (обычно равный двум) |
| <b>Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования</b> — определяется исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной)) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

списываться систематически на протяжении срока полезной службы;

- используемый способ амортизации должен отражать процесс потребления компанией экономических выгод, заключенных в объекте;
- амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться расходом, кроме случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива.

Амортизируемая стоимость объекта основных средств должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы объекта основных средств. Срок полезной службы актива определяется по международным стандартам с учетом *предполагаемой полезности актива для организации*. Также при определении срока полезной службы актива должны учитываться все далее перечисленные факторы:

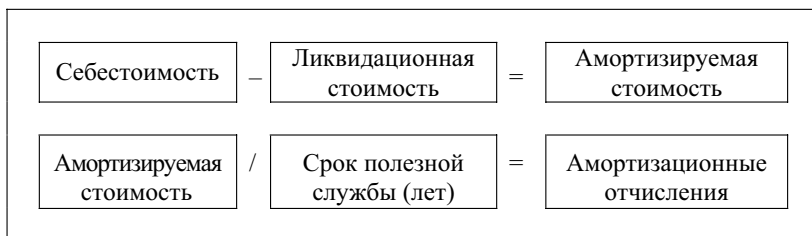


Рис. 1. Формула линейного метода

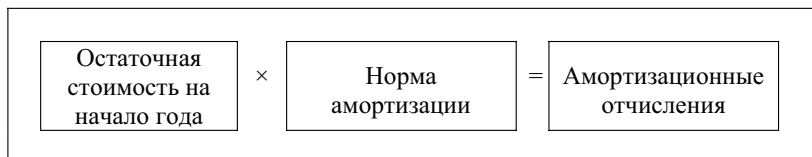


Рис. 2. Формула метода уменьшаемого остатка

а) предполагаемое использование актива — использование оценивается по расчетной мощности или физической производительности актива;

б) предполагаемый физический износ, зависящий от производственных факторов, таких как число смен, использующих данный актив, программа ремонта и обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива в период простоя;

в) моральное или коммерческое устаревание в результате изменений или усовершенствования производственного процесса, или в результате изменений объема спроса на рынке на продукцию или услугу, производимые или предоставляемые с использованием актива;

г) юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как сроки аренды.

Политика организации в вопросах управления активами может предусматривать выбытие активов по прошествии определенного времени или после потребления определенной части будущих экономических выгод, заключенных в активе. Таким образом, срок полезной службы актива может быть короче, чем срок его экономического использования. Оценка срока полезной службы актива по МСФО является предметом профессионального

суждения, основанного на опыте

работы организации с аналогичными активами.

Важно помнить, что в соответствии с МСФО срок полезной службы должен пересматриваться не реже, чем в конце каждого отчетного периода. Если новые предположения существенно отличаются от предыдущих, изменения подлежат учету как пересмотр бухгалтерских оценок.

Начисление амортизации начинается с момента, когда актив готов к использованию. Начисление амортизации прекращается с наиболее

ранней из дат:

— с момента классификации актива в качестве предназначенного на продажу (согласно IFRS № 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»);

— после прекращения признания (продажа или вывоз на свалку).

Используемый метод начисления амортизации должен отражать схему ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод. Для систематического распределения амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы могут использоваться различные методы, к которым относятся:

— *линейный метод* (straight-line method) — заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении всего срока полезной службы актива, если при этом не меняется его ликвидационная стоимость (рис. 1);

— *метод уменьшаемого остатка* (diminishing balance method) — исходит из того, что полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше (из-за морального устаревания или возрастания затрат на ремонт и техническое обслуживание в конце срока полезной службы), чем в последующие, что приводит к уменьшению суммы начисления амортизации на протяжении срока полезной службы (рис. 2);

— *метод начисления пропорционально объему продукции* (sum-of-the-units method) — состоит в начислении суммы амортизации исходя из предполагаемого использования или предполагаемой производительности, т. е. функциональная полезность объекта зависит от результатов, а не от времени его использования (рис. 3).

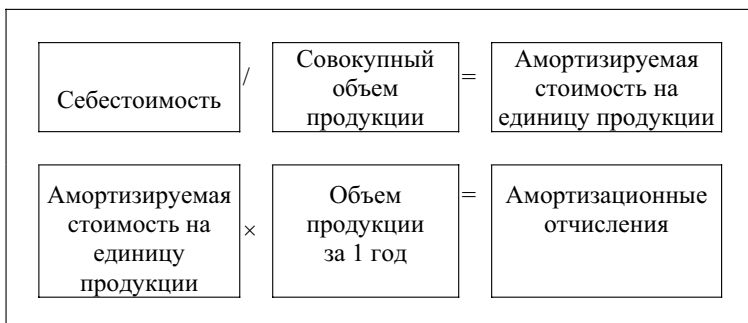


Рис. 3. Формула метода начисления амортизации пропорционально объему продукции

Таблица 5

## Трансформация амортизации основных средств из РСБУ в МСФО

| Корректировки                                                                                                                                                  | Реклассификация                                                                                | Проводки, которых нет в РСБУ, но есть в МСФО                                                                                                     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Сторнирование амортизации начисленной в РСБУ</b><br>Д 1 хх 02 хх «Основное средство: амортизация»<br>К 5 хх 20 хх «Расходы на амортизацию основных средств» | Д 02 хх 1 хх «Основное средство: амортизация»<br>К 1 хх 02 хх «Основное средство: амортизация» | <b>Начисление амортизации по МСФО</b><br>Д 5 хх 20 хх «Расходы на амортизацию основных средств»<br>К 1 хх 02 хх «Основное средство: амортизация» |

где 1хх02хх — классификация синтетических счетов в соответствии с МСФО;  
1хх02хх — классификация аналитических счетов в соответствии с МСФО;  
1хх02хх — классификация синтетических счетов в соответствии с РСБУ;  
1хх02хх — классификация аналитических счетов в соответствии с РСБУ.

Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает расчетную схему потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно из периода в период, кроме случаев, когда происходит изменение в расчетной схеме потребления этих будущих экономических выгод, в этом случае метод должен быть скорректирован для отражения этих изменений.

В соответствии с МСФО избранный компанией способ амортизации должен периодически пересматриваться. Необходимость изменения способа амортизации может быть связана, например, с ускорением морального устаревания оборудования из-за появления на рынке нового, более эффективного, оборудования.

Изменение способа амортизации учитывается как изменение учетной оценки (IAS № 8 «Чистая прибыль или убыток за период, значительные ошибки и изменения в учетной политике»). Оно вызывает необходимость пересчета амортизации объекта после изменения. Результаты изменения способа амортизации отражаются только в текущем и будущем отчетных периодах.

**Трансформация амортизации из РСБУ в МСФО.** Как было рассмотрено ранее, существуют различия в российских и международных подходах к учету амортизации. Для того чтобы увидеть эти различия, необходимо трансформировать остатки по российским счетам в соответствующие международные счета (табл. 5).

Процесс трансформации включает в себя отмену (или блокировку) амортизации, начисленной в соответствии с российской системой бухгалтерского учета (РСБУ), и начисление амортизации, рассчитанной в соответствии с международной системой финансового учета и отчетности (МСФО). Данный процесс включает в себя следующие этапы:

а) сторнирование амортизации, начисленной

в соответствии с российской практикой финансового учета и отчетности;

б) реклассификация российских счетов на счета в соответствии с международной практикой учета и отчетности (рис. 4);

в) начисление амортизации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, так как сроки амортизации по международной системе учета и отчетности (МСФО) отличаются от российской системы учета (РСБУ).

**Сравнение методов амортизации.** Даны следующие исходные данные: первоначальная стоимость основного средства\* 20 000 руб., ликвидационная стоимость основного средства\*\* 2 000 руб., срок полезного использования основного средства составляет 5 лет; плановый выпуск продукции за период эксплуатации составит 10 000 ед.

Рассчитаем амортизационные отчисления по годам для каждого из методов. Результаты расчетов представлены в табл. 6 – 8.

В соответствии с *линейным методом* амортизационные отчисления рассчитываются путем равномерного распределения амортизируемой стоимости\*\*\* объекта основных средств в течение срока его полезной службы (табл. 6).

\* *Первоначальная (фактическая) стоимость основных средств* (historical cost) — представляет собой уплаченную сумму денежных средств, или эквивалентов денежных средств, или справедливую стоимость другого возмещения (другого встречного предоставления), передаваемого для приобретения (создания) данного объекта на момент его приобретения или создания.

\*\* *Ликвидационная стоимость основных средств* (residual value) — определяется как чистая сумма, которую компания рассчитывает получить за объект основных средств в конце предполагаемого периода использования его компанией за вычетом ожидаемых затрат по ликвидации объекта.

\*\*\* *Амортизируемая стоимость основных средств* (depreciable amount) — представляет собой фактическую стоимость объекта основных средств или другую его оценку, отраженную в финансовой отчетности вместо фактической стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.



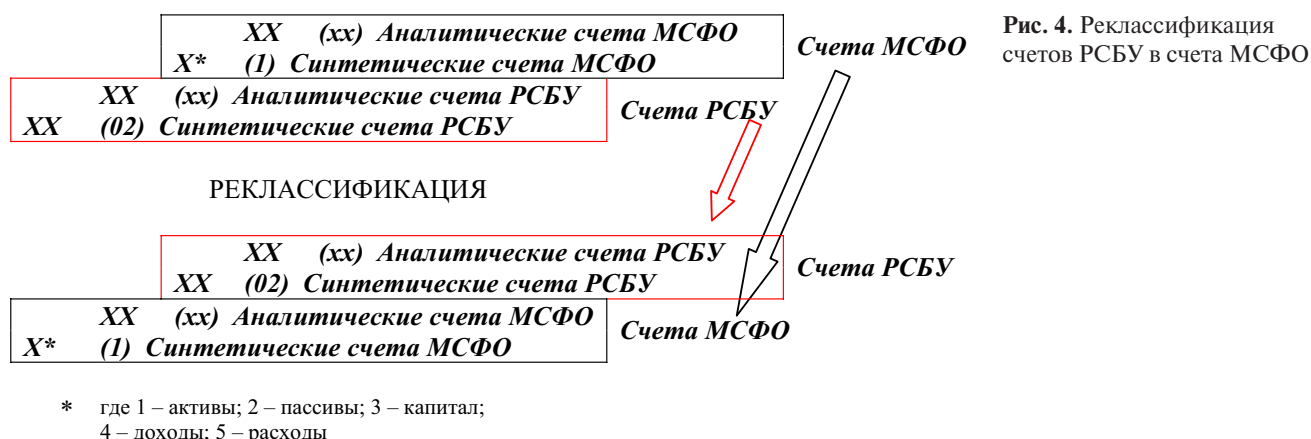


Таблица 6

График начисления амортизации по линейному методу

| Год             | Амортизируемая стоимость               | Норма амортизации | Амортизационные отчисления       |
|-----------------|----------------------------------------|-------------------|----------------------------------|
| 1               | 20 000 руб. – 2 000 руб. = 18 000 руб. | 20 %              | 18 000 руб. / 5 лет = 3 600 руб. |
| 2               | 20 000 руб. – 2 000 руб. = 18 000 руб. | 20 %              | 18 000 руб. / 5 лет = 3 600 руб. |
| 3               | 20 000 руб. – 2 000 руб. = 18 000 руб. | 20 %              | 18 000 руб. / 5 лет = 3 600 руб. |
| 4               | 20 000 руб. – 2 000 руб. = 18 000 руб. | 20 %              | 18 000 руб. / 5 лет = 3 600 руб. |
| 5               | 20 000 руб. – 2 000 руб. = 18 000 руб. | 20 %              | 18 000 руб. / 5 лет = 3 600 руб. |
| <b>ВСЕГО...</b> |                                        |                   | 18 000 руб.                      |

Таблица 7

График начисления амортизации по методу начисления пропорционально объему продукции

| Год             | Себестоимость на единицу продукции           | Объем продукции   | Амортизационные отчисления                |
|-----------------|----------------------------------------------|-------------------|-------------------------------------------|
| 1               | 18 000 руб. / 10 000 руб. = 1,80 руб. за ед. | 2,500 ед.         | 1,80 руб. за ед. x 2,500 ед. = 4,500 руб. |
| 2               | 18 000 руб. / 10 000 руб. = 1,80 руб. за ед. | 2,800 ед.         | 1,80 руб. за ед. x 2,800 ед. = 5 040 руб. |
| 3               | 18 000 руб. / 10 000 руб. = 1,80 руб. за ед. | 1,100 ед.         | 1,80 руб. за ед. x 1,100 ед. = 1 980 руб. |
| 4               | 18 000 руб. / 10 000 руб. = 1,80 руб. за ед. | 1,900 ед.         | 1,80 руб. за ед. x 1,900 ед. = 3 420 руб. |
| 5               | 18 000 руб. / 10 000 руб. = 1,80 руб. за ед. | 1,700 ед.         | 1,80 руб. за ед. x 2,500 ед. = 3 060 руб. |
| <b>ВСЕГО...</b> |                                              | <b>10,000 ед.</b> | <b>18 000 руб.</b>                        |

При этом способе годовая норма и годовая сумма амортизации остаются постоянными весь срок полезной службы объекта, накопленная амортизация увеличивается, а балансовая стоимость объекта уменьшается равномерно.

При расчете амортизационных отчислений *методом начисления амортизации пропорционально объему продукции* срок полезной службы определяется количеством продукции или объемом услуг, которые компания рассчитывает произвести или оказать с использованием объекта.

При применении данного способа амортизация производится путем распределения амортизируемой стоимости объекта прямо пропорционально количеству продукции (объему услуг), произведенной за соответствующие отчетные периоды. Годовая сумма амортизации может отличаться от года к году. Аналогично накопленная амортизация увеличивается, а балансовая стоимость уменьшается также в зависимости от количества произведенной продукции.

В условиях рассматриваемого примера известно, что в период эксплуатации основных средств плановый выпуск по годам составит: в 1-й год – 2 500 ед., 2-й год – 2 800 ед., 3-й год – 1 100 ед., 4-й год – 1 900 ед., 5-й год – 1 700 ед.

Так как полезность и производительность основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие в связи с быстрым моральным устареванием объекта или значительным возрастанием затрат на ремонт и техническое обслуживание в конце срока полезной службы, то для обеспечения адекватного соотношения расходов с доходами амортизация объекта, начисленная в соответствии с *методом уменьшаемого остатка*, в каждом текущем периоде должна быть больше, чем в будущем.

При этом способе норма амортизации применяется к балансовой, а не к амортизируемой стоимости объекта на конец предшествующего периода. Фиксированная норма амортизации принимается равной годовой норме амортизации объекта при

Таблица 8

График начисления амортизации по методу уменьшаемого остатка

| Год             | Остаточная стоимость на начало года | Норма амортизации     | Амортизационные отчисления          |
|-----------------|-------------------------------------|-----------------------|-------------------------------------|
| 1               | 20 000 руб.                         | $1/5 \times 2 = 40\%$ | $20\,000 \times 40\% = 8\,000$ руб. |
| 2               | $20\,000 - 8\,000 = 12\,000$ руб.   | $1/5 \times 2 = 40\%$ | $12\,000 \times 40\% = 4\,800$ руб. |
| 3               | $12\,000 - 4\,800 = 7\,200$ руб.    | $1/5 \times 2 = 40\%$ | $7\,200 \times 40\% = 2\,880$ руб.  |
| 4               | $7\,200 - 2\,880 = 4\,320$ руб.     | $1/5 \times 2 = 40\%$ | $4\,320 \times 40\% = 1\,728$ руб.  |
| 5               | $4\,320 - 1\,728 = 2\,592$ руб.     |                       | 592 руб.                            |
| <b>ВСЕГО...</b> |                                     |                       | <b>18 000 руб.</b>                  |

Таблица 9

Сравнение годовых амортизационных отчислений по основным методам

| Год             | Линейный метод, руб. | Метод начисления пропорционально<br>объему продукции, руб. | Метод уменьшаемого<br>остатка, руб. |
|-----------------|----------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| 1               | 3,600                | 4,500                                                      | 8,000                               |
| 2               | 3,600                | 5,040                                                      | 4,800                               |
| 3               | 3,600                | 1,980                                                      | 2,880                               |
| 4               | 3,600                | 3,420                                                      | 1,728                               |
| 5               | 3,600                | 3,060                                                      | 592                                 |
| <b>ВСЕГО...</b> | <b>18,000</b>        | <b>18,000</b>                                              | <b>18,000</b>                       |

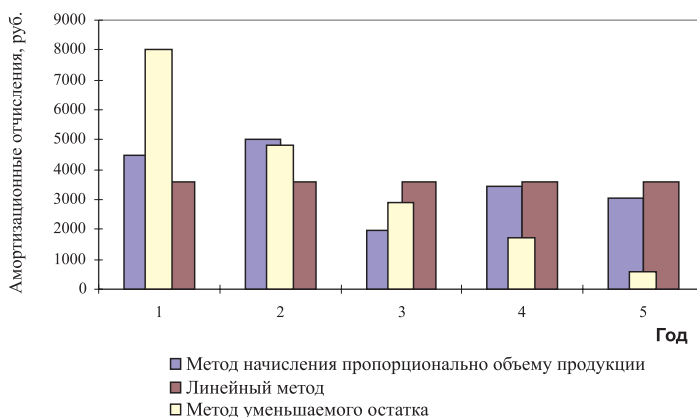


Рис. 5. Распределение амортизационных отчислений по различным методам

прямолинейном методе, умноженной на коэффициент ускорения, обычно равный двум (табл. 8).

Итоговые показатели, полученные по рассмотренным методам начисления амортизации, представлены в табл. 9.

Таблица показывает, что расчеты по методу уменьшаемого остатка дают большие суммы амортизации в первые годы службы амортизируемых основных средств (рис. 5). Использование данного метода позволяет компании списывать в первые годы эксплуатации актива или реализации проекта большие суммы, чем, например, при методе равномерного начисления износа (линейном методе). Метод уменьшаемого остатка поощряет инвестиции, поскольку позволяют в большей степени сокращать налогооблагаемый доход, а значит, и сумму налогов.

Таким образом, амортизация основных средств отражает процесс постепенного списания (погашения) стоимости объекта в течение времени его полезного функционирования и осуществляется посредством отнесения на расходы части стоимости объекта по мере потребления экономических выгод, заключенных в нем.

#### Литература

1. Бригхэм Ю., Эрхардт М. Финансовый менеджмент. — 10-е изд.: Пер. с англ. Под ред. к. э. н. Е. А. Дорофеева. — СПб.: Питер, 2005.
2. Ковалева А. М., Лапуста М. Г., Скамай Л. Г. Финансы фирмы: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2001.
3. Ченг Ф. Ли, Джозеф И. Финнерти. Финансы корпораций: теория, методы и практика: Пер с англ. — М.: ИНФРА-М, 2000.
4. Сергеев И. В. Экономика предприятия: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 1997.
5. Финансы. Учебник для вузов. /Под ред. С. И. Лушина, В. А. Слепова. — М.: Изд-во РЭА им. Г. В. Плеханова, 2001.
6. Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).
7. IAS №16. «Основные средства». Международные стандарты финансовой отчетности 2006: Изд. на рус. яз. — М.: Аскери-АССА, 2006.
8. Приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н); приказ Минфина России от 06.05.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» (в ред. приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).