

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Т. А. КУРУЛЕНКО

УО «Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции
и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: tatsyana_alex@mail.ru

(Поступила в редакцию 25.03.2025)

Основные средства – фундаментальная величина как в деятельности организации, так и в системе бухгалтерского учета. Их состояние и эффективное использование прямо влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности организации. Одним из условий признания актива в качестве основного средства является длительное его использование (в течение периода продолжительностью более 12 месяцев). При этом основное средство переносит свою стоимость на производимую продукцию частями в течение срока полезного использования в виде начисления амортизации. С точки зрения бухгалтерского учета, амортизация представляет собой процесс распределения затрат, связанных с приобретением долгосрочных активов, на отчетные периоды, в течение которых ожидается получение текущих доходов (экономических выгод) от использования этих активов. В современных экономических условиях все организации стремятся к уменьшению затрат, и амортизация является одним из инструментов управления затратами, а грамотно разработанная амортизационная политика является одним из важнейших инструментов стимулирования инвестиций в обновление основных средств, внедрение наукоемких технологий. В статье рассмотрены проблемные вопросы учета, начисления амортизации в контексте сближения национального учета с международными стандартами финансовой отчетности. Акцентировано внимание на том, что бухгалтерская концепция амортизации основных средств включает целый комплекс вопросов: от определения срока полезного использования, выбора способа начисления амортизации до отражения сумм амортизации в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом многие из данных вопросов требуют как теоретического уточнения, так и практического решения путем выбора и закрепления оптимального варианта учета в учетной политике организации.

Ключевые слова: основные средства, амортизация, амортизационная политика, амортизируемая стоимость, ликвидационная стоимость, бухгалтерский учет.

Fixed assets are a fundamental value both in the activities of an organization and in the accounting system. Their condition and effective use directly affect the final results of the economic activity of the organization. One of the conditions for recognizing an asset as a fixed asset is its long-term use (for a period of more than 12 months). In this case, the fixed asset transfers its cost to the manufactured products in parts during the useful life in the form of depreciation. From the point of view of accounting, depreciation is the process of distributing costs associated with the acquisition of long-term assets over reporting periods during which current income (economic benefits) from the use of these assets is expected. In modern economic conditions, all organizations strive to reduce costs, and depreciation is one of the cost management tools, and a well-developed depreciation policy is one of the most important tools for stimulating investment in the renewal of fixed assets, the introduction of high-tech. The article considers problematic issues of accounting, depreciation in the context of convergence of national accounting with international financial reporting standards. Attention is focused on the fact that the accounting concept of fixed asset depreciation includes a whole range of issues: from determining the useful life, choosing the method of depreciation accrual to reflecting depreciation amounts in accounting and financial reporting. At the same time, many of these issues require both theoretical clarification and a practical solution by choosing and fixing the optimal accounting option in the accounting policy of the organization.

Key words: fixed assets, depreciation, depreciation policy, depreciable value, liquidation value, accounting.

Введение

Основные средства в процессе их эксплуатации постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость на произведенную продукцию (работы, услуги). Начисление амортизации в бухгалтерском учете определяется как процесс покрытия затрат, которые были понесены при приобретении (создании) основных средств. Потраченное на приобретение основных средств возвращается за счет того, что амортизация включается в затраты производства, которые возмещаются за счет выручки от реализации продукции (работ, услуг). Действующие нормативные правовые акты по учету основных средств, их амортизации предусматривают вариантность учета (например, организация самостоятельно выбирает способы и методы начисления амортизации основных средств, пересмотр сроков полезного использования, применение амортизационной ликвидационной стоимости и др.). Задачей бухгалтерского учета амортизации основных средств является распределение стоимости этих долгосрочных активов на издержки в течение предполагаемого срока эксплуатации на основе применения наиболее рациональных и эффективных для каждой организации методов, то есть амортизация в бухгалтерском учете является тем инструментом, с помощью которого можно влиять на себестоимость продукции (работ, услуг). Решение многих вопросов относительно начисления амортизации основных средств входит в компетенцию комиссии по проведению амортизационной политики, конкретный порядок учета основных средств, их амортизации закрепляется в учетной политике организации.

Целью исследования является внесение конкретных предложений по совершенствованию организации учета амортизации в современных условиях хозяйствования.

Основная часть

Амортизация представляет собой объект бухгалтерского учета, хотя ни в имуществе, ни в источниках его образования такого объекта не найти, это абстрактный объект бухгалтерского учета. Появление такого абстрактного объекта в бухгалтерском учете связано с тем, что на счете 01 «Основные средства» учитывают первоначальную (переоцененную) стоимость этих активов, а сумму накопленной амортизации – на счете 02 «Амортизация основных средств» [1], то есть суммы амортизации, учтенные на счете 02 «Амортизация основных средств», уточняют оценку основных средств.

Амортизация в переводе с латинского «amortisatio» означает погашение. Применительно к основным средствам – погашение их стоимости путем перенесения ее на стоимость выпущенной при их участии продукции (работ, услуг). В соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 амортизация – это процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг [2].

В международных стандартах финансовой отчетности также дано определение понятию «амортизация». Так, в соответствии с МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» амортизация – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования [3].

В соответствии с инструкцией № 37/18/6 амортизация включает в себя:

- распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно;

- систематическое включение организацией (за исключением бюджетной) относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов основных средств: в затраты на производство с отражением в бухгалтерском учете по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности) в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств»; в расходы на реализацию с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств»; в прочие расходы по текущей деятельности с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» либо прочие расходы с отражением в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Одной из задач учета амортизации является выбор наиболее оптимального способа ее начисления, то есть на сумму амортизации, кроме прочих факторов, влияет и способ ее начисления. От того насколько своевременно и точно исчислены, распределены по объектам учета затрат суммы амортизационных отчислений зависит реальность себестоимости производимой продукции. В настоящее время начисление амортизации может производиться следующими методами: линейным, нелинейным (прямой и обратный метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка) и производительным. Выбранный способ начисления амортизации указывается в учетной политике организации. В таблице отражен расчет амортизации разными способами по одному и тому же объекту. В качестве условного объекта начисления амортизации взято оборудование первоначальной стоимостью 30000 руб., сроком полезного использования 6 лет, ликвидационная стоимость не определялась. Для расчета амортизации производительным способом ресурс объекта взят условно 5000 тонн, при этом в первый год эксплуатации оборудования произведено 900 т, во второй год – 1100 т, в третий – 1100 т, в четвертый – 800 т, в пятый – 700 т, в шестой – 400 т.

Расчет амортизации оборудования

Год эксплуатации	Суммы начисленной амортизации, руб.				
	Линейный способ	Нелинейный способ			Производительный способ
		Прямой метод суммы чисел лет	Обратный метод суммы чисел лет	Метод уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2	
1	5000	8571	1429	10000	5400
2	5000	7143	2857	6668	6600
3	5000	5714	4286	4445	6600
4	5000	4286	5714	2963	4800
5	5000	2857	7143	1975	4200
6	5000	1429	8571	3949	2400
Итого	30000	30000	30000	30000	30000

Примечание. Собственная разработка автора на основании источника [2].

Из данных таблицы видно, что суммы амортизации, начисленной разными способами по годам различны, то есть с помощью выбранного способа амортизации можно влиять на затраты по производству продукции. Линейный способ начисления амортизации является самым распространенным, в первую очередь, из-за своей простоты, но не всегда рациональным. Поэтому целесообразно для отдельных групп (видов) основных средств, например, подверженных более быстрому моральному износу, применять нелинейный способ.

Суммы начисленной амортизации также зависят и от выбранного срока полезного использования. Срок полезного использования для каждого объекта основных средств устанавливается организацией, и может быть равным нормативному сроку, а может отличаться от него. При его установлении учитываются следующие факторы:

- ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства: режима эксплуатации (количества смен), влияния агрессивной среды, системы проведения ремонтов;
- моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов основных средств;
- ограничения в использовании объекта.

Нормативный срок и (или) срок полезного использования объектов основных средств может пересматриваться организацией.

В соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 организация вправе определить амортизируемую стоимость (то есть ту стоимость основных средств, от которой рассчитывается амортизация) за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта. Для целей начисления амортизации амортизационная ликвидационная стоимость представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта. Амортизационная ликвидационная стоимость рассчитывается исходя из предположения, что данный объект уже достиг того состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования. Ликвидационная стоимость является оценочной (расчетной) величиной и ее определение может производиться: самостоятельно организацией на основании сведений об уровне цен на аналогичные основные средства, полученных от торговых организаций, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе или с привлечением оценщиков. При расчете амортизационных отчислений амортизируемая стоимость объектов уменьшается на ликвидационную стоимость и в результате в затраты на производство в процессе начисления амортизации будет отнесена меньшая сумма. Решение о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости принимается организацией самостоятельно и закрепляется положением об учетной политике организации. Однако на практике рассчитать ликвидационную стоимость весьма проблематично из-за сложности оценки активов в будущем. В действующих нормативных правовых актах не прописана конкретная методика определения ликвидационной стоимости. Например, срок полезного использования грузовых автомобилей составляет 5–10 лет – это значит, что при расчете ликвидационной стоимости для этого вида активов необходимо сделать прогноз на 5–10 лет [4, с. 363]. Следовательно, учесть все факторы, которые повлияют на величину ликвидационной стоимости, довольно сложно, и результат расчета будет приблизительным. По нашему мнению, амортизационную ликвидационную стоимость следует рассчитывать и применять в том случае, если она окажется существенной, и если есть возможность достоверно и надежно ее определить, то есть в случае применения организацией амортизационной ликви-

дационной стоимости первоначальная стоимость уменьшается на сумму рассчитанной ликвидационной стоимости и амортизационные отчисления, относимые в затраты производства, будут меньше.

Решение многих из перечисленных вопросов входит в компетенцию комиссии по проведению амортизационной политики (далее – комиссия). Комиссия создается из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, информационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений организации. Положение о комиссии и ее состав утверждаются руководителем организации. Комиссия наделяется особыми полномочиями, в перечень основных ее функций, среди прочих, входят следующие функции: выделение из всего состава имущества организации амортизируемого имущества (включая отнесение однотипных объектов к основным средствам или к запасам); разделение амортизируемых объектов на используемые и не используемые в предпринимательской деятельности исходя из функций объекта; распределение амортизируемых объектов по видам, группам и позициям на основании классификации амортизируемых основных средств; оценка технического состояния, эксплуатационных характеристик и условий функционирования объектов; выбор и пересмотр нормативных сроков службы и сроков полезного использования объекта исходя из установленных базовых режимов работы; выбор и пересмотр способа и метода начисления амортизации для каждого амортизируемого объекта либо для группы объектов; определение и пересмотр амортизационной ликвидационной стоимости; принятие решения о порядке распределения сумм начисленной амортизации в течение отчетного года (исходя из месячной нормы или суммы) и др. функции. Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы. Однако на практике зачастую эти вопросы решаются бухгалтером, ведущим учет основных средств. В результате могут допускаться существенные ошибки в учете основных средств и их амортизации, а это приводит к искажению учетной и отчетной информации о формировании, движении и использовании основных средств. По нашему мнению, роль комиссии по проведению амортизационной политики достаточно велика, так как решение некоторых вопросов, связанных с учетом основных средств, их амортизации требует не только профессионального суждения бухгалтера, но и знаний других специалистов (инженера, юриста и др.).

Заключение

Таким образом, амортизация основных средств является обязательной статьей затрат на производство продукции (работ, услуг). С помощью вышеперечисленных способов можно влиять на суммы амортизации основных средств, а, следовательно, и на величину затрат. Однако здесь затрагиваются противоречивые моменты деятельности предприятия: сначала амортизация является частью стоимости произведенной продукции, а после реализации продукции представляет собой сумму денежных средств, возмещающих ранее понесенные затраты на приобретение или создание основного средства. Поэтому в связи с комплексностью рассматриваемых вопросов возникает необходимость формирования обоснованной, логичной амортизационной политики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011 г., № 50: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 13.12.2019 г. №74 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2025.
2. Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс]: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6: в ред. постановления М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь № 9/45/84 от 30 июля 2024 г. // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2025.
3. Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.gov.by/upload/accounting/mfso/post_190816_657_20.pdf. – Дата доступа: 02.03.2025.
4. Куруленко, Т. А. Взаимосвязь организации учета основных средств и эффективности их использования в сельскохозяйственных организациях / Т. А. Куруленко // Развитие отраслей АПК на основе формирования эффективного механизма хозяйствования. Материалы Междунар. научно-практ. конф.: сб. научных трудов. Ч. 1. – Киров: ФГБОУ ВО Вятская ГСХА, 2019. – С. 362–365.