**I. Основные средства как объект учета.**

**Их классификация и оценка**

**Основные средства** представляют собой средства труда, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо в целях управления организацией в течение времени свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла с учетом выше­приведенного ограничения. Под обычным операционным циклом понимается разумное использование средств труда в течение технологического периода, превышающего 12 месяцев, в процессе изготовления продукции, выполнения работ или оказа­ния услуг. Тем самым признается, что если операционный цикл в организации составляет 12 месяцев, то средства труда с мень­шим сроком полезного использования должны отражаться в учете в составе малоценных и быстроизнашивающихся предме­тов независимо от их первоначальной стоимости.

То есть в обеих ситуациях в учете в качестве основ­ных средств признаются средства труда длительного пользова­ния, предназначенные, как правило, не для продажи и стоимо­стью за единицу свыше стократного (для бюджетных организа­ций – свыше пятидесятикратного) установленного законодательством Российской Федерации минимального размера месячной оплаты труда.

Данное ограничение не распространяется на сельскохозяй­ственные машины и орудия, строительный механизированный инструмент, оружие, рабочий и продуктивный скот. Независимо от стоимости они относятся к основным средствам.

В процессе эксплуатации основных средств их стоимость раз­деляется на две части: одна из них в натуральной форме продол­жает функционировать в производственном процессе, оставаясь самостоятельной, вторая, изнашиваясь, переносит свою сто­имость на товарный выпуск продукции. В процессе реализации последней она возмещается в сумме полученной выручки, со­здавая основу для дальнейшего воспроизводства основных средств. Такая особенность
характерна для основных производственных фондов. В этом их природа функционирования и место в процессе общественного воспроизводства.

Отдельные объекты основных средств представлены непроиз­водственной частью (объекты социального характера – жилые дома, дома отдыха, учреждения науки, культуры, здравоохранения и т.п.). Они обслуживают процесс производства, не принимая в нем непосредственного участия. Отсюда и специфика их воспроизводства: по истечении жизненного цикла они восстанавливаются за счет национального дохода.

Учетной единицей основных средств является инвентарный объект, представляющий собой законченное устройство со всеми приспособлениями, позволяющими ему выполнять самосто­ятельные функции.

Наличие у конкретного объекта нескольких частей с разны­ми сроками их использования дает основание рассматривать каж­дую из них в текущем учете как самостоятельный инвентарный объект. В таком случае каждому инвентарному объекту присваи­вается свой инвентарный номер. Общий инвентарный номер зак­репляется за объектом, состоящим из нескольких частей, при наличии у них единого срока полезного пользования.

В организации учета основных средств важное значение имеют их классификация и оценка, оказывающее непосредственное влияние на размер амортизации (износа), включаемых в издержки производства.

**Классификация основных средств**

На постановку учета основных средств оказывает влияние их классификация. Классификация основных средств осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)[[1]](#footnote-1) и предусматривает их группировку по следующим признакам:

**Таблица 1.1.[[2]](#footnote-2)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№** | **Признак классификации основных средств** | **Классификационные группы** |
| 1. | Вид основных средств  | 1. Здания
2. Сооружения
3. Рабочие и силовые машины и оборудование
4. Измерительные и регулирующие приборы и устройства
5. Вычислительная техника
6. Транспортные средства
7. Инструменты
8. Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности
9. Рабочий, продуктивный и племенной скот
10. Многолетние насаждения
11. Капитальные вложения на коренное улучшение земель и в арендованные объекты основных средств
12. Земельные участки и объекты природополь-зовании
13. Прочие основные средства
 |
| 2. | Назначение в производственно-хозяйственной деятельности | 1. Производственные
2. Непроизводственные
 |
| 3. | Использование в производственно-хозяйственной деятельности  | 1. Действующие
2. Недействующие
 |
| 4. | Принадлежность  | 1. Собственные
2. Арендованные
 |
| 5. | Погашение стоимости объектов основных средств | 1. Амортизируемые
2. Неамортизируемые
 |
| 6. | Принадлежность к земле и способность к перемещению  | 1. Недвижимые
2. Движимые
 |
| 7. | Воздействие на предметы труда | 1. Активные
2. Пассивные
 |

*В зависимости от назначения* в производственно-хозяйственной деятельности основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

К производственным основным средствам относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, то есть использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве, торговле и общественном питании, заготовке сель­скохозяйственной продукции и других аналогичных видах деятельности.

К непроизводственным относятся основные средства, используе­мые для обеспечения нормальных социально-бытовых условий работ­ников организации.

*В зависимости от степени использования* в производственно-хозяйственной деятельности различают действующие (находя­щие в эксплуатации) и недействующие (находящиеся в запасе или на консервации) основные средства.

Порядок консервации основных средств устанавливается и утвер­ждается руководителем организации. При этом на консервацию, как правило, переводятся основные средства, находящиеся в определен­ном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства.

*В зависимости от принадлежности* основные средства делятся на собственные и арендованные.

Собственные основные средства принадлежат организации на праве собственности, а также находятся в организации на праве хозяйствен­ного ведения и оперативного управления. Собственные основные сред­ства числятся на балансе организации.

Арендованными являются основные средства, получаемые арен­датором за плату во временное владение и пользование или во вре­менное пользование. Объекты основных средств, полученные по дого­вору текущей аренды, учитываются за балансом. Объекты основных средств, полученные на правах финансовой аренды (лизинга), в тече­ние срока действия договора могут отражаться арендатором на его ба­лансе в зависимости от условий договора.

*Исходя из возможностей погашения стоимости* основные средства подразделяются на амортизируемые и неамортизируемые.

К амортизируемым относятся объекты основных средств, стоимость которых погашается, то есть переносится на издержки производства (обращения) в течение срока эксплуатации основных средств.

Неамортизируемыми являются те объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются. К ним, в частности, относятся земельные участки и объекты природо­пользования, объекты жилищного фонда. Не начисляется амортиза­ция и по тем объектам основных средств, стоимость которых не может переноситься на издержки производства (основные средства на кон­сервации, продуктивный скот и многолетние насаждения, не достиг­шие эксплуатационного возраста).

*В зависимости от принадлежности к земле и способности к перемещению* основные средства делятся на недвижимые и движимые.

К недвижимым основным средствам (недвижимости) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все объекты, которые связаны с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно. Например: здания, сооруже­ния, жилые и нежилые помещения, леса и многолетние
насаждения и т.д.

Движимые основные средства – средства, не связанные с землей, которые имеют возможность перемещаться: машины и оборудование, транспортные средства и др.

*Исходя из степени воздействия на предметы труда* основные средства делятся на активные и пассивные.

Активное основные средства непосредственно воздействуют на предметы труда в процессе производства (машины, оборудование, инструменты).

Пассивные основные средства обеспечивают условия для нормального протекания процесса производства (здания, сооружения).

Оптимальное соотношение между активной и пассивной частью основных средств зависит от ряда условий: вида строительства, местонахождения организации, степени концентрации производства.

Например, в районах со сложными метеорологическими условиями (в северных районах) повышение доли пассивных основных средств будет закономерно, так как это вызывается необходимостью улучшения условий работы, технического обслуживания и ремонта активной части средств. Во многих районах с благоприятными климатическими условиями возможно использование части производственного оборудования вне зданий, на открытых площадках, под навесами. Это позволяет значительно уменьшить долю пассивной части основных средств.

Таким образом, основные средства необходимо разбивать на группы, так как это позволяет обнаружить резервы для повышения эффективности использования основных средств на основе оптимизации их структуры.

**Оценка основных средств**

В бухгалтерском учете основные средства оценивают по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости. Для зданий и сооружений при подрядном способе строительства первоначальной считается сметная или договорная стоимость объекта. При строительстве хозяйственным способом основные средства принимаются на учет по фактической себестоимости их возведения. В обоих случаях в первоначальную стоимость включаются затраты на проектно-изыскательские работы, а для оборудования – величина за­трат на приобретение, включая расходы за доставку, монтаж, установку и т.п.

**Первоначальная стоимость** объектов, приобретенных за плату, включает:

* суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
* суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по
договору строительного подряда и иным договорам;
* суммы, уплачиваемые специализированным организациям за
информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
* регистрационные сборы, пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (передачей) прав на объект
основных средств;
* таможенные пошлины и иные платежи;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств (налог на приобретение автотранспортных средств, акциз, налог с продаж, в некоторых случаях налог на добавленную стоимость);
* проценты за банковский кредит, полученный на приобретение
основных средств (до ввода объектов основных средств в эксплуатацию);
* вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям,
через которые приобретены объекты основных средств;
* иные расходы, непосредственно связанные с приобретением сооружением и изготовлением объектов основных средств.

Для объектов основных средств, внесенных в счет вклада в устав­ный капитал организации, первоначальная стоимость определяется по согласованию между учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федера­ции.

Для объектов основных средств, полученных организацией по до­говору дарения и иных случаях безвозмездного получения, первоначальная стоимость определяется экспертным путем исходя из рыноч­ных цен на дату оприходования.

Для объектов основных средств, полученных в результате товарообменной операции, первоначальной стоимостью признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгал­терском балансе.

Первоначальная стоимость основных средств может изменяться лишь в случаях переоценки, достройки, дооборудовании, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации. При этом увеличение или умень­шение первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации.

Таким образом, первоначальная стоимость – это фиксируемая в бухгалтерском учете величина фактических затрат на приобретение или возведение объектов. Она относительно постоянна.

Стоимость воспроизводства основных средств, то есть их строительства или приобретения по действующим рыночным ценам на определенную дату, называется **восстановительной**. Переоценка основных средств по восстановительной стоимости в условиях инфляции может осуществляться ежегодно, и ее результаты отражаются в балансе. По восстановительной стоимости определяется выкупная цена при долго­срочной аренде (лизинге) с выкупом и величина основных средств акционируемой организации. Определяет восстановительную стоимость каж­дого объекта специальная комиссия, ориентируясь главным образом на документально подтвержденные рыночные цены. Можно определить восстановительную стоимость объекта основных средств и экспертным путем, с помощью заранее заданных коэффициентов, или пригласить для этого сторонних специалистов по оценке иму­щества.

В действующей практике учетную стоимость основных средств, по которой они отражаются в отчетности и балансе (то есть первона­чальную, а после переоценки – восстановительную), принято называть балансовой стоимостью. В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, стоимостная величина снашивания называется аморти­зацией. Если из балансовой стоимости основных средств вычесть амор­тизационный износ каждого объекта или их совокупности, получим рас­четную величину **остаточной стоимости** основных средств.

Данные о восстановительной стоимости необходимы для планиро­вания воспроизводства и обновления основных средств. Совокупность показателей первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости используют для анализа динамики состояния и использования основ­ных средств.

**II. Учет амортизации и износа основных средств**

**Амортизация основных средств** представляет собой денежное выражение возмещения затрат путем перенесения стоимости основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг), а по объектам непроизводственного назначения – на собственные источники.

Если материалы и сырье списываются на себестоимость по мере списания в производство в полной сумме, то основные средства – частями:

* во-первых, это связано с тем, что объекты основных средств не переносятся непосредственно на продукцию (работы, услуги);
* во-вторых, срок эксплуатации основных средств превышает один год;
* в-третьих, стоимость основных средств, как правило, высока и включение ее сразу в себестоимость вызовет нежелательные финансовые последствия.

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации.

Начисление амортизации производится в течение срока полезного использования. **Срок полезного использования** – это период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

Срок полезного использования объекта определяется организацией при приемке его на учет исходя из:

* ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
* ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы, проведения ремонта;
* нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Под влиянием времени, воздействием сил природы и в процессе эксплуатации основные средства постепенно изнашиваются. Они утра­чивают свои первоначальные свойства, физические качества, технико-эксплуатационные возможности, в результате чего уменьшается и их реальная балансовая стоимость. Различают физический и материаль­ный износ в результате производственного потребления основных средств, воздействия коррозии, усталости металла и т.п. и износ стои­мостной, включающий, кроме денежного выражения физического изно­са, определенную величину износа морального.

**Физический износ –**это процесс эксплуатационного или естественного изменения свойств объекта основных средств, постепенная утрата им потребительской стоимости, приводящая к снижению производительности, качества выпускаемой продукции и другим негативным экономическим последствиям.[[3]](#footnote-3) Интенсивность физического износа зависит от их качества, технического совершенства (конструкции, вида и качества материалов, качества постройки зданий и монтажа стан­ков), особенностей технологического процесса, времени действия (количества дней работы в году, смен в сутки, часов работы в смену), степени защиты от внешних условий, качества ухода и обслуживания, от квалифика­ции рабочих и их отношения к основным средствам.

Различают физический износ первого рода и второго рода.

*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 растет вместе с увеличением объема производства. Таким образом, физический износ первого рода можно оценить как переменные издержки.

*Физический износ второго рода* – 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.

**Моральный износ (старение) –** это снижение стоимости основных средств вследствие роста производительности труда в отраслях, производящих средства производства, и появления более совершенных техники и технологий. Он связан с невозможностью получения дохода от производства продукции с использованием устаревших основных средств[[4]](#footnote-4). Выделяют две его формы:

* *Моральный износ первого рода* обусловлен ростом эффективности производства капитальных благ. Его вызывает появление аналогичных, но более дешевых 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 организации 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.

Заметим, что моральный износ, обусловленный техническим прогрессом, также в конечном счете 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 (рис. 2.1.).

Колебания экономической конъюнктуры

Снижение рыночных цен на средства труда

Факторы морального износа

Появление

новых более производительных средств труда

Рост эффективности производства средств труда

НТП

Рис. 2.1. Факторы и последствия морального износа[[5]](#footnote-5)

Моральный износ не является следствием изменения объема производства, поэтому его следует отнести к числу постоянных издержек. Физический износ отчасти связан с масштабами выпуска продукции (первая форма), а отчасти – нет (вторая форма). На рис. 2.2 обобщена взаимосвязь разных форм износа и основных видов издержек.

Износ

Физический

### Моральный

1-го рода

2-го рода

Переменные издержки

Постоянные издержки

Рис.2.2. Виды износа и их влияние на издержки[[6]](#footnote-6)

Стоимость износа объектов основных средств погашается посред­ством начисления амортизации. Объектами для начисления амортизации являются основные средства, находящиеся в организации на правах соб­ственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Поскольку в результате физического и морального износа экономическая эффективность использования основных средств постоянно сни­жается, утраченные в результате их эксплуатации полезные свойства должны компенсироваться. Этой цели служат амортизационные отчис­ления, посредством которых первоначальная (восстановительная) стои­мость включается в стоимость производимой продукции в течение нормативного срока службы основных средств.

**Амортизационные отчисления –** отчисления части сто­имости основных средств для возмещения их износа. Включаются в затраты на производство в размере стоимости, перенесенной на производимую продукцию (работы, услуги) в течение срока их эксплуатации.

С точки зрения амортизационных отчислений основные средства делятся на три категории:

* амортизируемые объекты;
* объекты, не амортизируемые, но оцениваемые по степени износа;
* объекта, не амортизируемые и не оцениваемые по степени износа.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо, когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основаниям.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

В бухгалтерии начисление амортизации отражается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом счетов производственных затрат или источников финансирования:

* дебет 20 «Основное производство»;
* дебет 23 «Вспомогательное производство»;
* дебет 25 «Общепроизводственные расходы»;
* дебет 26 «Общехозяйственные расходы»;
* дебет 29 «Обслуживание производства»;
* дебет 44 «Издержки обращения».

В Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»
(ПБУ 6/01) дается перечень объектов основных средств, стоимость которых не погашается, то есть амортизация не начисляется (по таким объектам основных средств, а также объектам основных средств некоммерческих организаций начисление износа производится в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений, а движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете). К ним относятся:

* объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.);
* объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.);
* продуктивный скот, буйволы, волы и олени;
* многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста.

Также не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются: земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям и др.[[7]](#footnote-7)

Начисление амортизации объектов основных средств, не используемых в производственной деятельности, отражается за счет собственных источников, образованных из прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Величина амортизационных отчислений зависит от балансовой стоимости объекта основных средств и нормы амортизации. Обычно норму амортизации устанавливают в процентах и дифференцируют в зависи­мости от вида основных средств и условии их эксплуатации.

В новом плане счетов для учета амортизационных отчислений и накопления суммы износа предназначен счет 02 «Амортизация основных средств». Это регулирующий пассивный счет, на котором открывается два субсчета:

* 02.1 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01.1»;
* 02.2 «Амортизация основных средств, учитываемых на счете 03».

Кредитовое сальдо по счету 02 «Износ основных средств» отражает величину накопленного износа основных средств, которые числятся на счетах 01 «Основные средства».

Организации при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету самостоятельно определяют нормы амортизации в соответствии с выбранным способом ее начисления в рамках установленных диапазонов сроков полезного использования. Амортизация по объектам основных средств начисляется ежемесячно.

**Норма амортизации** – доля (в процентах) стоимости объекта, подлежащая включению в издержки производства с установленной периодичностью на протяжении срока полезного использования или отнесению за счет соответствующих источников.[[8]](#footnote-8)

В условиях рыночной экономики интенсивность амортизации основного капитала и отнесение его на издержки производства – состав­ная часть финансовой политики и стратегии организации. При благоприятной конъюнктуре сбыта и цен она стремится быстрее амортизировать стои­мость машин, оборудования и других объектов активной части произ­водственных основных средств, а с ухудшением конъюнктуры – замед­лить темпы амортизации.

Возможна и такая ситуация, когда организация в период освоения производства новой продукции, новых цехов и производств хотела бы начать амортизационные отчисления с небольших сумм, а затем компен­сировать их по мере нарастания объемов реализации изделий и услуг, получивших признание на рынке.

Хозяйственное законодательство многих стран, в том числе и Рос­сии, предоставляет предпринимателям такую возможность и разрешает применять кроме равномерного по периодам, линейного начисления амортизации основных средств способы ускоренного или замедленного погашения стоимости их износа. Однако во всех случаях налоговые органы и ведомства следят, чтобы при любом способе начисления амор­тизации ее общая величина не превышала первоначальных затрат на строительство или приобретение объектов основных средств с учетом их переоценки. С позиций налогообложения запрещено начислять амор­тизацию по полностью амортизированным объектам, даже в тех случа­ях, когда они нормально функционируют в производстве.

**III. Способы начисления амортизации основных средств**

Основные средства амортизируются в течение фактического срока службы объектов, включая время просто­ев и пребывания в ремонте. Лишь во время консервации объектов на­числение амортизации по ним прекращается.

 Амортизацию начисляют ежемесячно по вновь принятым на учет основным средствам, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем поступления. По выбывшим объектам начисление амортиза­ции прекращают с первого числа месяца, следующего за месяцем выбы­тия из эксплуатации. Расчет производится ежемесячно исходя из 1/12 годовой суммы амортизации по выбывшим и вновь поступившим объек­там.

 Амортизацию объектов основных средств разрешено производить одним из следующих способов начисления:

* линейный;
* уменьшаемого остатка;
* списания стоимости по сумме чисел лет полезного использова­ния;
* списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).[[9]](#footnote-9)

 Применение одного из перечисленных методов по группе однород­ных объектов должно производиться в течение всего срока его полезно­го использования. Этот срок определяет сама организация при оприхо­довании объекта. Срок полезного использования при отсутствии его в технических условиях эксплуатации объекта или в централизованном порядке устанавливают исходя из ожидаемого времени выпуска соответствующей продукции, ожидаемой производительности или времени использования объекта, предполагаемого физического износа, завися­щего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрес­сивной среды, нормативно-правовых и других ограничений использо­вания этого объект.

 Согласно международным стандартам финансовой отчетности срок полезной службы основных средств может периодически пересматри­ваться, и если новые сроки существенно отличаются от предыдущих, сумма амортизационных отчислений текущего и будущих периодов до­лжны корректироваться[[10]](#footnote-10).

 **Линейный способ** применяется для активов, у которых главным фактором, ограничивающим срок их эксплуатации, является время использования и постоянный объем непрерывных ра­бот. К ним относятся многие здания, сооружения, оборудование, маши­ны, мебель и т.д. Суть способа состоит в том, что размер ежемесячной амортизации сохраняется постоянным в течение всего срока полезного использования основных средств и не зависит от объема выпускаемой продукции или реализуемых товаров и услуг.

 Годовая норма амортизации в данном случае определяется по сле­дующей формуле:

**N = 100%/Т, (1)**

 где **Т** – срок полезного использования объекта основных средств.

**Пример.** Оприходован объект основных средств стоимостью 180 тысяч рублей и сроком полезного использования 5 лет. Годовая сумма амортизации 20% (100% : 5). Годовая сумма амортизационных отчислений составит 36 тысяч рублей (180 х 20 : 100).

При **способе уменьшаемого остатка** годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года нормы амортизации, исчисленной исходя из срока эксплуатации этого объекта, и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством.

 Коэффициент ускорения применяется по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, устанавливаемому федеральными органами исполнительной власти. По движимо­му имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относи­мому к активной части основных средств, может применяться в соответ­ствии с условиями договора коэффициент ускорения не выше 3.

 Хотя при способе уменьшаемого остатка может быть утверждена любая твердая ставка, чаще всего используется удвоенная по сравне­нию с линейным способом норма амортизации.

 Применение данного способа начисления амортизации, как приня­то считать в мировой практике, позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта списать на затраты большую часть первоначаль­ной стоимости.

 В данном случае годовая норма амортизации для отчетного года определяется согласно следующей формуле:

  **N= (2/T)x100%. (2)**

**Пример.** Приобретен объект основных средств стоимостью 100 тысяч рублей и сроком полезного использования 5 лет. Норма амортизации исходя из срока полезного использования, составляющего 20%, увеличивается на коэффициент ускорения 2 и составляет 40%. В первый год эксплуатации годовая сумма амортизации составляет 40% от первоначальной стоимости объекта, или 40 тысяч рублей. Во второй год эксплуатации она начисляется в размере 40% от остаточной стоимости и составит 24 тысяч рублей
 [(100 – 40) х 40%]. В третий год амортизацию начисляют в сумме 14,4 тысячи рублей [(100 – 40 – 24) х 40%] и т.д.

 **Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** основан на следующих принципах:

* при расчете суммы амортизации по каждому году берется неизменная величина первоначальной стоимости основного средства;
* амортизируемая стоимость делится на полученную расчетным путем сумму чисел лет срока эксплуатации и умножается на чис­ло лет срока службы объекта по годам убывания, причем подоб­ный расчет производится ежегодно.

 Данный способ используется для объектов основных средств, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного исполь­зования, у которых быстро наступает моральный износ и для которых расходы на восстановление растут с увеличением срока эксплуатации (вычислительная техника, средства связи, машины и оборудование ма­лых и новых предприятий, у которых нагрузка на основные средства при­ходится на первые годы работы).

 Годовая норма амортизации определяется следующим образом:

 **N=((T-n)/∑(ni))x 100%, (3)**

 где **n** – число лет, прошедших с момента начала амортизационных отчислений, **∑(ni) –** сумма чисел лет срока полезной эксплуатации.

Отметим экономическую обоснованность данного способа начисления амортизации. Максимальная сумма стоимости объектов основных средств переносится на себестоимость продукции в первые годы их эксплуатации, то есть в период максимальной возможности их использования. По мере износа оборудования снижается и сумма амортизационных отчислений. Вся стоимость объекта основных средств полностью переносится на себе­стоимость продукции за установленный срок его эксплуатации. Кроме того, основные средства с меньшими убыткам для организации. Важным недостатком этого способа является необходимость частого перерасчета норм амортизационных отчислений по каждому основному средству, так как годовое соотношение будет меняться не на первое число календарного года, а по истечении 12 месяцев после постановки на учет объекта основных средств. При достаточно большом количестве основных средств это может привести к заметному усложнению бухгалтерского учета.

**Пример.** Приобретен объект стоимостью 240 тысяч рублей и сроком полезного использования 5 лет. Сумма чисел срока его службы составляет
15 (1+2+3+4+5). В первый год эксплуатации амортизация начисляется по ставке 5/15, или 33,3%, и составляет 80 тысяч рублей (240 х 5 : 15), во второй год – по ставке 4/15, или 64 тысячи рублей (240 х 4 : 15), в третий год – 48 тысяч рублей (240 х 3 : 15) и т.д.

 При **способе списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ)** начисление амортизационных отчислений про­изводится 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 основного средства. При этом на практике используют два варианта этого способа:

* когда установлена годовая норма амортизации по планируемому годовому объему выполненных работ, а среднемесячная сумма на­числений остается одинаковой:

 **N=Ni x A, (4)**

где **Ni** – норма амортизации на единицу однородной продукции, выполненные работ или объема реализованных товаров, **A** – расчетное количество предполагаемого годового объема выпуска продукции, выполненных работ или реализованных товаров; при этом норма амортизации **Ni** рассчитывается следующим образом:

**Ni =100%/Av ,(5)**

 где **Av** – расчетное количество предполагаемого общего объема вы­пуска продукции, выполненных работ или объема реализованных товаров за весь срок полезного использования основного средства;

* когда ежемесячная норма амортизации рассчитывается исходя из планируемого конкретного месячного объема выполненных работ:

**N=Ni x Am , (6)**

где **Am** – расчетное количество предполагаемого общего объема выпуска продукции, выполненных работ или объема реализован­ных товаров за месяц.

 Второй вариант является более гибким и точным, поскольку позволяет учесть не только среднесрочные, но и краткосрочные отклонения от запланирован­ных объемов выпуска продукции, выполненных работ или реализованных товаров. Кроме того, при достаточно четко прогнозируемом подходе к определению вероятной отдачи соответствующего объекта в течение срока его полезного использования применение данного способа рассматривается как более предпочтительное по сравнению с ранее описанными способами. Данный способ широко применяется в автотранспортных организациях и предприятиях, где используются транспортные средства, начисление амортизации по которым поставлено в прямую зависимость от фактического пробега, а также условий эксплуатации[[11]](#footnote-11).

**Пример.** Приобретен грузовой автомобиль грузоподъемностью более 2 тонн и предполагаемым пробегом до 500 тысяч километров стоимостью 120 тысяч рублей. В отчетном периоде пробег составил 6 тысяч километров. Амортизационные отчисления в этом периоде составят 1,44 тысячи рублей
(6 х 120 : 500).

Выбор того или иного способа начисления амортизации по отдельны объектам и группам основных средств, очевидно, будет находиться в компетенции руководителей и главных бухгалтеров организаций, которые должны учитывать возможность и целесообразность использования того или иного способа по отношению к конкретным объектам основных средств, особенности технологии и организации производства в данной организации, сложность расчета и т.д.

Выбранный способ должен быть обязательно отражен в приказе об учетной политике. При этом не обязательно использовать один и тот же способ по всем основным средствам – один и тот же способ может применяться внутри группы однородных объектов.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденный Приказом Министерства финансов РФ от 30.03. 2001 г. №26н (в ред. от 18.09.2006 г. №116н). [↑](#footnote-ref-1)
2. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учеб. пособие. – М.: Изд-во ПРИОР, 2000. – С. 132. [↑](#footnote-ref-2)
3. Кочергов Д.С. Амортизация: практ. пособие. 2-е изд., испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2005. – С.18-19. [↑](#footnote-ref-3)
4. Кочергов Д.С. Амортизация: практ. пособие. 2-е изд., испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2005. – С.19-20. [↑](#footnote-ref-4)
5. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – С.52. [↑](#footnote-ref-5)
6. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – С.54 [↑](#footnote-ref-6)
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденный Приказом Министерства финансов РФ от 30.03. 2001 г. №26н (в ред. от 18.09.2006 г. №116н). [↑](#footnote-ref-7)
8. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – С.40. [↑](#footnote-ref-8)
9. Кочергов Д.С. Амортизация: практ. пособие. 2-е изд., испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2005. – С.26. [↑](#footnote-ref-9)
10. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский финансовый учет. Учеб. пособие. – Казань: Изд-во КФЭИ, 2002. – С.99-100. [↑](#footnote-ref-10)
11. Кочергов Д.С. Амортизация: практ. пособие. 2-е изд., испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2005. – С.27-32. [↑](#footnote-ref-11)