

А. В. Хлистунова

**АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ:
ПРОБЛЕМЫ ЕЕ НАЧИСЛЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ**

В данной статье рассмотрены основные проблемы начисления и использования амортизации по объектам основных средств и нематериальным активам организации. Исследованы методы начисления амортизации. Обоснован вариант целесообразности прекращения начисления амортизации. Проанализированы динамика инвестиций в основной капитал и источники их формирования в Республике Беларусь. Предложено решение проблемы рационального использования средств амортизационного фонда.

Согласно Постановлению Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. N 37/18/6 «Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» амортизация – процесс перенесения стоимости объектов основных средств и нематериальных активов на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг[1].

Исходя из логического смысла амортизация является источником воспроизводства основных средств (далее – ОС) и нематериальных активов (далее – НМА), то есть она позволяет вернуть средства, потраченные на приобретение ОС и НМА, в составе выручки от продажи. Это происходит следующим образом: предприятие покупает или создает основное средство, которое приходится по фактической себестоимости; в течение всего срока полезного использования (далее – СПИ) эта стоимость объекта полностью списывается в расходы на производство (или на продажу) с помощью амортизационных отчислений; после продажи продукции эти средства возвращаются

на расчетный счет предприятия в составе выручки, которые можно потратить на новое оборудование или на ремонт и модернизацию имеющегося. Таким образом, с помощью амортизации происходит оборот капитала предприятия.

Амортизацию ОС и НМА начисляют по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и счета 05 «Амортизация нематериальных активов» соответственно в корреспонденции со счетами учета расходов на производство или на продажу.

Отдельно начисленная амортизация в балансе не отражается. Она уменьшает стоимость амортизируемого имущества, по которому начислена. Так, амортизация ОС в балансе уменьшает стоимость ОС, то есть в балансе основные средства отражают по остаточной стоимости, которую рассчитывают как разницу между дебетовым сальдо по счету 01 «Основные средства» и кредитовым сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств». Соответственно, «нематериальные» амортизационные отчисления в балансе уменьшают стоимость НМА, то есть НМА также отражают по остаточной стоимости. Ее находят путем вычитания из дебетового сальдо счета 04 «Нематериальные активы» и кредитового сальдо счета 05 на ту отчетную дату, на которую составляется бухгалтерский баланс.

При списании или продаже ОС начисленная за весь период эксплуатации амортизация списывается с дебета счета 02 в кредит счета 01.

Одним из инструментов амортизационной политики организации является применение различных методов амортизации. Организациям разрешено применять различные способы начисления амортизации: линейный; нелинейный, включающий в себя метод уменьшаемого остатка; прямой метод суммы чисел лет; обратный метод суммы чисел лет; производительный, позволяющий начислять амортизацию в зависимости от натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненной) в текущем периоде.

Рассмотрим на примерах расчет амортизационных отчислений по объекту стоимостью 150 тыс. руб., СПИ – 5 лет.

Линейный способ: годовая норма амортизационных отчислений рассчитывается как величина, обратная сроку полезного использования объекта и составит 20 % ($1 / 5 \times 100 \%$). Месячная норма составляет $1/12$ ее годовой нормы: 1,666 667 % ($20 \% / 12$). Месячная сумма амортизации составит 2,5 тыс. руб. ($150 \text{ тыс. руб.} \times 1,666 667 \%$).

Нелинейный способ начисления амортизации:

1 – рассмотрим расчет амортизационных отчислений по прямому методу суммы чисел лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ лет;

Исходя из первоначальной стоимости 150 тыс. руб.: в 1-й год эксплуатации указанного объекта будет начислена амортизация в размере $5 / 15$, что составит 50 тыс. руб.; во 2-й год – $4 / 15$, или 40 тыс. руб.; в 3-й год – $3 / 15$, или 30 тыс. руб.; в 4-й год – $2 / 15$, или 20 тыс. руб.; в 5-й год – $1 / 15$, или 10 тыс. руб.

Общая сумма начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объекта будет равна 150 тыс. руб. ($50 + 40 + 30 + 20 + 10$);

2 – произведем расчет амортизационных отчислений по методу уменьшаемого остатка, принимая во внимание решение организации о применении коэффициента ускорения, равного 2.

Годовая норма амортизационных отчислений составит 40 % ($20 \% \times 2$).

Исходя из первоначальной стоимости 150 тыс. руб.:

– в 1-й год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости и составит 60 тыс. руб. ($150 \text{ тыс. руб.} \times 40\%$);

– во 2-й год эксплуатации амортизация начисляется от разницы между первоначальной стоимостью объекта (150 тыс. руб.) и суммой амортизации, начисленной за 1-й год эксплуатации (60 тыс. руб.), и составит 36 тыс. руб. ($(150 - 60) \times 40 \%$);

– в 3-й год эксплуатации амортизация начисляется от разницы между амортизируемой стоимостью объекта (150 тыс. руб.) и суммой амортизации, начисленной за 1-й и 2-й годы эксплуатации, и составит 21,6 тыс. руб. $((150 - 60 - 36) \times 40 \%)$;

– в 4-й год эксплуатации амортизация начисляется от разницы между амортизируемой стоимостью объекта (150 тыс. руб.) и суммой амортизации, начисленной за 1–3-й годы эксплуатации, и составит 12,96 тыс. руб. $((150 - 60 - 36 - 21,6) \times 40 \%)$;

– в 5-й (последний) год эксплуатации амортизация представляет собой разницу между амортизируемой стоимостью объекта (150 тыс. руб.) и суммой амортизации, начисленной за 1–4-й годы эксплуатации, и составит 19,44 тыс. руб. $(150 - 60 - 36 - 21,6 - 12,96)$;

3 – произведем расчет амортизационных отчислений обратным методом суммы чисел: в 1-й год эксплуатации указанного объекта будет начислена амортизация в размере $1 / 15$, что составит 10 тыс. руб.; во 2-й год – $2 / 15$, или 20 тыс. руб.; в 3-й год – $3 / 15$, или 30 тыс. руб.; в 4-й год – $4 / 15$, или 40 тыс. руб.; в 5-й год – $5 / 15$, или 50 тыс. руб.

Общая сумма начисленной амортизации в течение всего срока полезного использования объекта будет равна 150 тыс. руб. $(10 + 20 + 30 + 40 + 50)$.

По своей сути обратный метод суммы чисел лет является методом замедленной амортизации, позволяющим в первые годы использования объекта основных средств начислять минимальные суммы амортизации с постепенным ростом указанным сумм в последующие годы.

В таблице 1 обобщим суммы начисленной амортизации в течение срока полезного использования в разрезе альтернативных способов начисления амортизации.

Таблица 1 – Распределение сумм начисленной амортизации в течение срока полезного использования по различным способам

В тысячах рублей

Период	Линейный способ	Нелинейный способ		
		Прямой метод суммы чисел лет	Обратный метод суммы чисел лет	Метод уменьшаемого остатка
1-й год	30	50	10	60,00
2-й год	30	40	20	36,00
3-й год	30	30	30	21,60
4-й год	30	20	40	12,96
5-й год	30	10	50	19,44
Всего	150	150	150	150,00

Как видим, при одинаковой общей сумме начисленной амортизации (150 тыс. руб.) за весь срок полезного использования сумма амортизации, начисленной в каждом году, существенно различается в зависимости от примененных способов и методов ее начисления. Из этого следует, что амортизация является не только источником воспроизводства ОС, а и инструментом, регулирующим расходы организации, следовательно и финансовым результатом.

Правительство Республики Беларусь в очередной раз разрешает организациям не начислять амортизацию в 2018 году в целях создания условий для эффективной работы субъектов хозяйствования.

В соответствии с постановлением Совмина от 30.11.2017г. № 802 «О неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах» *организации*, а также индивидуальные предприниматели вправе принять решение о неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам, используемым ими в предпринимательской деятельности, за исключением

основных средств, используемых при оказании жилищно-коммунальных и транспортных услуг населению, субсидируемых за счет бюджетных средств: с 1 января по 31 декабря 2018 года – по всем или отдельным объектам основных средств и нематериальных активов [2].

Целесообразность неначисления амортизации сводится казалось бы к решению сразу трех проблем текущего периода:

- отказ от начисления амортизационных отчислений позволяет снизить себестоимость продукции, услуг;
- снижение себестоимости автоматически увеличивает прибыль до налогообложения, что для государства оборачивается резким ростом поступлений в бюджет от налога на прибыль;
- уменьшение амортизации автоматически увеличивает остаточную стоимость, а следовательно налоговую базу для налога на недвижимость.

Следует иметь в виду, что неначисление амортизации обязывает организацию продлить *нормативные сроки службы* и СПИ объекта основных средств на срок, равный периоду, в котором не производилось начисление амортизации.

Временно изъяв из бухгалтерского учета одну из статей затрат, мы в разрез с международными нормами ведения бухгалтерского учета экономически неоправданно считаем, что финансовые результаты чуть-чуть улучшились, а потому обстановка в экономике стабилизируется, нет повода для «необоснованного роста цен», у предприятий якобы увеличились источники собственных средств и коэффициент обеспеченности обязательств активами. После этого можно еще порассуждать об улучшении системы корпоративного управления и предложить гражданам вложить свои деньги в акции белорусских предприятий, чьи финансовые результаты как бы улучшаются.

Амортизация должна быть использована по целевому назначению, то есть на приобретение ОС и НАМ. Однако организации часто используют амортизационные отчисления не по целевому назначению, а произвольно на другие цели, в основном, на пополнение краткосрочных активов. Поскольку налоговое законодательство в настоящее время не требует формирование амортизационного фонда, а бухгалтерский учет не предусматривает его образование, то на практике субъекты хозяйствования предпочли не создавать такой финансовый целевой денежный фонд. Следовательно, амортизационные отчисления, на сумму которых увеличены затраты на производство, переходят в разряд краткосрочных активов, финансирующих текущую деятельность, нарушая при этом принцип целевого использования финансовых ресурсов. В итоге амортизационные отчисления «проедаются», применяются нерационально, а когда требуется приобрести (построить, изготовить) взамен выбываемого объект основных средств, у предприятия нет накопленных амортизационных средств по данному объекту. Проведенные исследования сложившейся практики использования накопленной амортизации в экономике Республики Беларусь подтверждают наличие вышеизложенных проблем (таблица 2).

Из данных таблицы следует, что накопленная амортизация за два анализируемых года в сумме 2 354,4 млн. руб. Использована не по целевому назначению, то есть допущена ее иммобилизация в краткосрочные активы.

В целях решения проблемы рационального использования средств амортизационного фонда экономики мы предлагаем ежемесячно начисляемые суммы амортизации направлять на специальные депозитные счета (амортизационные) в банках, открываемые под годовой банковской депозитный процент. Это позволит значительно снизить негативные последствия инфляции и получить самовозрастающую стоимость амортизационных отчислений в виде амортизационного капитала.

Таблица 2 – Динамика инвестиций в основной капитал и источники их формирования в Республике Беларусь

Показатели	2015 год	2016 год	Темп роста, %
Стоимость основных средств на конец года, млн. руб.	187 491,7	205 627,0	109,7
Удельный вес накопленной амортизации, %	40,8	41,0	x
Сумма накопленной амортизации, млн. руб.	76 496,6	84 307,1	110,2
в том числе: накопленная амортизация за год	7 915,4	7 810,5	98,7
Инвестиции в основной капитал, млн. руб.	20 715,3	18710,0	90,3
Собственные источники, инвестируемые в основные средства, млн. руб.	8 128,4	7 439,8	90,5
Чистая прибыль, млн. руб.	2 588,3	3 945,0	152,4
в том числе: чистая прибыль, направляемая на инвестирование в основные средства (35 %)	905,9	1 380,8	152,4
Имобилизация накопленной амортизации в краткосрочные активы – оборотные средства, млн. руб.	602,9	1 751,5	x

Примечание: источник [3].

Литература

1 Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановл. М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архит. и строительства Респ. Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 [Электронный ресурс] / Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2018. – Режим доступа : <http://pravo.by>. – Дата доступа: 01.04.2018.

2 О неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах : постановл. Совета Министров Респ. Беларусь от 30 октября 2017 г. № 802 [Электронный ресурс]. – 2018. – Режим доступа: <http://pravo.by>. – Дата доступа: 15.04.2018.

3 Официальная статистика [Электронный ресурс]. – 2018. – Дата доступа: <http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika>. – Дата доступа: 09.01.2018.