

**Анна ЧЕРНЮК,**  
**Ольга МИГУН**  
доценты БГЭУ

## Как рассчитать амортизацию основных средств в условиях новой амортизационной политики

**В** соответствии с Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным совместным постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры от 23.11.2001 № 187/110/96/18 (далее – Положение), коммерческим организациям предоставлено право использовать три способа расчета годовой суммы амортизации: линейный, нелинейный (метод суммы лет, метод уменьшаемого остатка) и производительный.

В п. 8 гл. 1 Положения дано определение амортизируемой стоимости как стоимости, по которой объекты основных средств (бывшие и не бывшие в эксплуатации) числятся в бухгалтерском учете. В п. 75 гл. 8 Положения приводится понятие амортизируемой стоимости по объектам, находящимся в эксплуатации на дату введения Положения, как недоамортизированной (остаточной) стоимости. Очевидно, что такое же понятие амортизируемой стоимости возникает и при изменении способа (метода) начисления амортизации либо изменения срока полезного использования по решению организации, т. е. в тех случаях, когда возникает необходимость распределить недоамортизированную стоимость на остаточный срок службы или полезного использования.

Из определения понятия амортизируемой стоимости в п. 8 гл. 1 и уточнений в п. 75 гл. 8 вытекает, что амортизируемой стоимостью может быть первоначальная (восстановительная) стоимость объекта, учтенная на счете 01, или остаточная стоимость, как разница между остатками счетов 01 и 02, т. е. стоимость, вытекающая из данных бухгалтерского учета.

Исследования показали, что остаточная стоимость, являющаяся амортизируемой стоимостью, должна формироваться в системе счетов бухгалтерского учета лишь на дату введения новой амортизационной политики (на 1.01.2002 или на 1.01.2003). Если рассчитанную годовую норму амортизации применять к недоамортизированной стоимости, исчисленной как разница между остатками счетов 01 и 02 на протяжении всего срока эксплуатации объекта, возникает проблема недоамортизации объекта.

Для ознакомления с проблемой рассмотрим условный пример по расчету амортизации объекта, имевшегося в организации (в эксплуатации) на дату введения новой амортизационной политики (на 1.01.2002 г.), используя линейный способ расчета годовой суммы амортизации.

**Исходные данные по состоянию на 1 января 2002 г.:**

- Восстановительная стоимость объекта (остаток сч. 01 «Основные средства») – 1 000 000 руб.
- Годовая норма амортизации – 10%.
- Фактический срок службы – 6 лет.
- Начислено амортизации в течение фактического срока службы (остаток счета 02 «Амортизация основных средств») – 600 000 руб. (60%).

Амортизация по данному объекту рассматривается как процесс перенесения его стоимости на продукцию, вырабатываемую с использованием данного объекта, и отражается по дебету сч. 20 «Основное производство».

Остаточная (недоамортизированная) стоимость объекта на 1.01.2002 (разница между остатками счетов 01 и 02) – 400 000 руб. (40%).

**Данные для расчета амортизации в соответствии с новой амортизационной политикой:**

- амортизируемая стоимость объекта для расчета суммы амортизации за 2002 г. – 400 000 руб.;
- выбранный срок полезного использования – 8 лет;
- расчетный остаточный срок полезного использования – 2 года (8–6);
- новая годовая норма амортизации, используемая в течение 2-х лет (расчетного остаточного срока полезного использования), – 50% ( $1/2 \times 100$ ).

Рассчитаем амортизацию объекта за расчетный остаточный срок службы (2 года) по варианту 1, исходя из амортизируемой стоимости объекта, формируемой в системе счетов бухгалтерского учета (разница между остатками счетов 01 и 02) после проведения ежегодной переоценки первоначальной стоимости и суммы амортизации за фактический срок службы (табл.2).

Результаты переоценки с учетом вышеуказанного порядка начисления амортизации представлены в табл. 1. При проведении переоценки используем индексный метод. Предположим, индекс (коэффициент) пересчета равен 1,5.

Данные об остаточной стоимости объекта, используемой для определения годовой суммы амортизации, см. в строке 7 табл. 1, а также в исходных данных рассматриваемого примера.

**Составим бухгалтерские проводки:**

- на сумму начисленной амортизации за 2 года 350 000 руб. – Д-т 20 К-т 02;

- на сумму дооценки первоначальной стоимости объекта 500 000 руб. (строка 8 табл.1) – Д-т 01 К-т 88;
- на сумму дооценки амортизации по результатам переоценки 400 000 руб. (строка 9 табл. 1) – Д-т 88 К-т 02.

После отражения этих записей на счетах остатки на 1.01.2004 г. составят: по сч. 01 – 1 500 000 руб., по сч. 02 – 1 350 000 руб. Недоамортизированная стоимость объекта на 1.01.2004 г. составит 150 000 руб.

**Вывод:** при таком варианте расчета амортизации объект за 2 года (расчетный остаточный срок полезного использования, установленный на дату перехода на новую амортизационную политику), исходя из новой годовой нормы амортизации (50%) не самортизирован на 150 000 руб.

По мнению авторов, для решения проблемы недоамортизации (вытекающей из редакции Положения) стоимости объектов основных средств, амортизируемой стоимостью которых является их недоамортизированная стоимость, при использовании всех способов (методов) расчета амортизации необходимо предусмотреть проведение ежегодной двойной переоценки:

- первоначальной стоимости и амортизации за фактический срок эксплуатации объекта;
- недоамортизированной стоимости и амортизации за расчетный остаточный срок полезного использования или службы.

При этом результаты переоценки 1 отражаются на счетах бухгалтерского учета в обычном порядке, а результаты переоценки 2 – на забалансовых счетах или вне системы счетов бухгалтерского учета. Использование забалансовых счетов, по мнению авторов, предпочтительнее, поскольку позволяет организовать учет и контроль изменения недоамортизированной стоимости по годам для правильного начисления амортизации за остаточный расчетный срок полезного использования или службы. Результаты переоценки 2 используются для целей расчета амортизации.

Поясним сказанное. Рассчитаем амортизацию объекта за 2 года по варианту 2 (табл. 4), исходя из недоамортизированной стоимости после проведения ежегодной (отдельной) ее переоценки.

Результаты двойной переоценки представлены в табл. 3. При проведении переоценки используем индексный метод. Индекс пересчета равен 1,5. Остаточная (амортизируемая) стоимость формируется в системе счетов бухгалтерского учета лишь на дату введения новой амортизационной политики (на 1.01.2002).

Данные о стоимости объекта, используемой для определения годовой суммы амортизации, см. в строке 5 графы 4 табл. 3., а также в исходных данных рассматриваемого примера.

**Составим бухгалтерские проводки:**

- на сумму начисленной амортизации за 2 года 500 000 руб. – Д-т 20 К-т 02;

**Таблица 1. Переоценка первоначальной стоимости и суммы амортизации за фактический срок эксплуатации объекта**

№ п/п	Показатели	На 1. 01. 2003 г.
1.	Первоначальная стоимость до переоценки	1 000 000
2.	Сумма амортизации до переоценки	800 000
3.	Амортизация (в процентах)	80
4.	Остаточная стоимость до переоценки	200 000
5.	Восстановительная стоимость	1 500 000
6.	Сумма амортизации после переоценки	1 200 000
7.	Остаточная стоимость после переоценки	300 000
8.	Сумма дооценки первоначальной стоимости	500 000
9.	Сумма дооценки амортизации	400 000

**Таблица 2. Расчет годовой суммы амортизации**

2002 г.	2003 г.	Итого
$400000 \times 50 / 100 = 200000$	$300000 \times 50 / 100 = 150000$	350000

**Таблица 3. Двойная переоценка стоимости объекта на 1.01.2003 г.**

№ п/п	Показатели	Переоценка	
		первоначальной стоимости	остаточной (недоамортизированной) стоимости
1.	Амортизируемая стоимость до переоценки	1 000 000	400 000
2.	Сумма амортизации до переоценки	800 000	200 000
3.	Амортизация (в процентах)	80	50
4.	Остаточная стоимость до переоценки	200 000	200 000
5.	Амортизируемая стоимость после переоценки	1 500 000	600 000
6.	Сумма амортизации после переоценки	1 200 000	300 000
7.	Остаточная стоимость после переоценки	300 000	300 000
8.	Сумма дооценки амортизируемой стоимости	500 000	200 000
9.	Сумма дооценки амортизации	400 000	100 000

**Таблица 4. Расчет годовой суммы амортизации**

2002 г.	2003 г.	Итого
$400000 \times 50 / 100 = 200 000$	$600000 \times 50 / 100 = 300000$	500000

**Таблица 5. Расчет годовой суммы амортизации**

2002 г.	2003 г.	Итого
$1000000 \times 20 / 100 = 200000$	$1500000 \times 20 / 100 = 300000$	500 000

- на сумму дооценки первоначальной стоимости объекта 500 000 руб. (строка 8 графы 3 табл. 3) – Д-т 01 К-т 88;
- на сумму дооценки амортизации по результатам переоценки 400 000 руб. (строка 9 графы 3 табл. 3) – Д-т 88 К-т 02.

После отражения этих записей на счетах остатки на 1.01.2004 г. составят:

- по сч. 01 – 1 500 000 руб., по сч. 02 – 1 500 000 руб. Первоначальная (восстановительная) стоимость объекта равна сумме начисленной амортизации.

Проверим также, чтобы амортизируемая стоимость объекта, приходящаяся на расчетный остаточный срок полезного использования (2 года), была равна сумме начисленной амортизации за этот период: 600 000 = 500 000 (табл.4) + 100 000 (строка 9 графы 4 табл. 3).

Суммы дооценки амортизируемой стоимости и амортизации по данным графы 4 табл. 3 в бухгалтерском учете не отражаются, но для их учета, по мнению авторов, необходимо предусмотреть забалансовые счета.

На практике по отдельным объектам расчетный остаточный срок службы или срок полезного использования будет более продолжительным. И такую процедуру двойной переоценки необходимо проводить ежегодно.

Организациям (включая бюджетные), полностью перешедшим на новую амортизационную политику с 1.01.2002 г., необходимо предусмотреть двойную переоценку указанных объектов, начиная с переоценки на 1.01.2003 г. В коммерческих организациях результаты такой переоценки понадобятся совсем скоро: при расчете амортизации за январь 2003 г.

Данные приведенных расчетов говорят о необходимости внесения изменений и дополнений в Положение (в редакции от 23.11.2001) и в Порядок переоценки основных средств, так как в указанных нормативных документах двойная переоценка не предусмотрена и необходимость ее проведения не вытекает из понятия амортизируемой стоимости, имеющегося в Положении.

Следует заметить, что методика расчета с использованием двойной переоценки повышает трудоемкость бухгалтерского учета основных средств, но вполне решаема при использовании ПЭВМ.

Возможен другой вариант решения проблемы недоамортизации, но, по мнению авторов, его можно рассматривать только по отношению к линейному способу расчета амортизации. Предлагаемый вариант не требует проведения двойной переоценки.

В этом случае при переходе на новую амортизационную политику, на линейный способ с другого способа или при изменении срока полезного использования в рамках линейного способа следует изменить методику расчета годовой нормы амортизации и применять ее к первоначальной (восстановительной) стоимости, а не к остаточной. Сумма амортизации, начисленная за расчетный остаточный срок службы или полезного использования при такой методике ее расчета (по ва-

рианту 3) равна сумме начисленной амортизации по варианту 2 с двойной переоценкой, а объем работы меньше (не надо делать двойную переоценку, вести учет на забалансовых счетах, менять программное обеспечение при использовании ПЭВМ).

Годовая норма амортизации рассчитывается по формуле:

$$An = (1/P) \cdot (H/B) \cdot 100, \text{ где}$$

**An** – годовая норма амортизации в процентах;

**B** – восстановительная стоимость объекта при переходе на новую амортизационную политику, на линейный способ с другого способа или при изменении срока полезного использования в рамках линейного способа;

**H** – недоамортизированная стоимость объекта при переходе на новую амортизационную политику, на линейный способ с другого способа или при изменении срока полезного использования в рамках линейного способа;

**P** – расчетный остаточный срок службы или срок полезного использования.

Используя приведенную выше формулу, рассчитаем годовую норму амортизации на расчетный остаточный срок полезного использования 2 года. Она равна 20% ( $1/2 \times 40\,000 / 100\,000 \times 100$ ).

Применяя годовую норму амортизации 20%, рассчитаем в табл. 5 амортизацию за 2 года с учетом результатов переоценки первоначальной стоимости объекта (см. табл. 1).

Результат расчета амортизации по варианту 3 идентичен результату по варианту 2, т. е. стоимость объекта полностью самортизирована за расчетный остаточный срок полезного использования. Таким образом, при линейном способе расчета годовой суммы амортизации объектов, имевшихся в организации на дату перехода на новую амортизационную политику, или при изменении способа начисления амортизации (при переходе на линейный способ), по мнению авторов, можно использовать вариант расчета годовой суммы амортизации без проведения двойной переоценки.

Расчет годовой суммы амортизации по варианту 3 вполне применим в бюджетных организациях по объектам, имевшимся на дату перехода на новую амортизационную политику. В этих организациях предусмотрен только один способ ее расчета – линейный. Все бюджетные организации, в отличие от коммерческих, обязаны ввести новый порядок начисления амортизации с 1 января 2002 г.

В бюджетных организациях, а также в коммерческих организациях, применяющих только линейный способ расчета годовой суммы амортизации, годовую норму амортизации для расчета по варианту 3 можно определить, воспользовавшись еще одной формулой:

$$An = (1/P) \cdot (O/C) \cdot 100, \text{ где}$$

**C** – срок службы, вытекающий из нормы амортизации, действующей до перехода на новую амор-

тизационную политику (в рассматриваемом примере 10 лет);

**О** – остаточный срок службы (полезного использования), вытекающий из срока, действовавшего до перехода на новую амортизационную политику (в рассматриваемом примере 4 года (10 – 6));

**Р** – расчетный остаточный срок службы или срок полезного использования, установленный при переходе на новую амортизационную политику (в рассматриваемом примере 2 года (8 – 6)).

Годовая норма амортизации с использованием этой формулы также 20% ( $1/2 \times 4/10 \times 100$ ).

**В бюджетных организациях**, в отличие от коммерческих организаций, амортизация основных средств рассчитывается один раз в год (в конце года). Объектами для начисления амортизации являются основные средства, имеющиеся в организации (введенные в эксплуатацию) на конец отчетного года (независимо от того, в каком месяце отчетного года они введены в эксплуатацию), за исключением объектов, по которым законодательством не предусмотрено ее начисление.

По отношению к основным средствам бюджетных организаций в нормативных документах превалирует понятие амортизации как процесса потери стоимости в течение нормативного срока службы, но имеются разночтения.

Хочется обратить внимание на несоответствия следующих нормативных документов:

- Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- Положения по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденного постановлением Минфина от 12.12.2001 № 118 (далее – Положение ОС);
- Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденного постановлением Минфина от 12.12.2001 № 118 (далее – Положение НА);
- Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из

бюджета, утвержденной постановлением Минфина от 20.12.2001 № 125 (далее – Инструкция 125);

- Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденной постановлением Минфина от 20.12.2001 № 126 (далее – Инструкция 126).

В частности, в п. 49 Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов записано, что по объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным некоммерческими организациями за счет собственных средств (без привлечения средств республиканского и/или местных бюджетов) и используемым в предпринимательской деятельности, применяются сроки полезного использования, нормы, способы, методы и правила начисления амортизации, установленные для объектов, используемых в предпринимательской деятельности.

Этот пункт Положения по амортизации предполагает изменение методики бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях с 1.01.2002 г. Но названные выше Инструкции 125 и 126 и Положения ОС и НА не внесли никаких изменений в методику учета. В них однозначно определено, что амортизация основных средств и нематериальных активов в организациях, финансируемых из государственного бюджета, представляет собой процесс потери их стоимости, которая относится на уменьшение фонда в основных средствах (дебет субсчета 250). Такое определение дано по отношению к объектам, используемым и неиспользуемым в предпринимательской деятельности бюджетных организаций. В то же время в п. 28 Инструкции 125 указывается, что амортизация основных средств определяется в соответствии с Положением по амортизации. Представляется, что при подготовке очередных изменений в указанные нормативные документы разночтения должны быть устранены. ■

## 2003 год — переходный в работе к новому Плану счетов

*Бухгалтеров-практиков беспокоит вопрос: как работать с новым Планом счетов, в частности, как делать проводки? Ответ на него можно получить в журнале «Нормативные документы по финансам, налогам и бухгалтерскому учету», который начал (№6, февраль 2003 г.) публикацию наиболее часто применяемых проводок по всем восьми разделам Плана счетов. Бесспорный практический интерес представляют они и для руководителей промышленных предприятий, акционеров.*

*Проводки разработал Петр ПРИЛУЦКИЙ, доцент, главный экономист ПО «Монолит».*

*Рецензент: Владимир ВАНКЕВИЧ, начальник управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РБ.*

**Телефон для справок: (017) 220-29-87, 223-69-51.**

Информационную поддержку в организации публикации «Бухгалтерские проводки к новому Плану счетов» оказывает журнал «Финансы, учет, аудит».