

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К НАЧИСЛЕНИЮ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В 2021 ГОДУ

© 2021 Демина Ирина Дмитриевна

доктор экономических наук, профессор
профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

© 2021 Полулех Мила Викторовна

кандидат экономических наук, доцент
доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

В статье рассмотрены подходы к начислению амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, углублено представление о возникающих различиях. Разъяснены учетные техники и процедуры формирования информации об амортизации. Приведены конкретные цифровые примеры расчета амортизации основных средств всеми способами ее начисления в бухгалтерском и налоговом учете. Результаты исследования могут быть использованы для целей методического обеспечения, что будет способствовать повышению организационного уровня учетно-экономической работы.

Ключевые слова: основные средства, амортизация, амортизируемое имущество, элементы амортизации, срок полезного использования, амортизационная премия, метод начисления амортизации, справедливая стоимость, учетная политика, амортизационная политика, амортизационная группа.

В России продолжается процесс реформирования бухгалтерского учета, ориентированный на сближение с МСФО. В нормативно-правовую базу, определяющую порядок учета, регулярно вносятся дополнения и изменения, разрабатываются новые федеральные стандарты. Так, на основе МСФО (IAS) 16 «Основные средства»¹ разработан и утвержден ФСБУ 6/2020 «Основные средства»². С 1 января 2022 г. утратят силу ФСБУ (ПБУ 6/01) «Учет основных средств»³ и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств⁴. Внедрение в практику учетной работы новых правил формирования информации об основных средствах требует должного уровня методического обеспечения, разъясне-

ний учетных техник и процедур. Особенность российской теории и практики формирования информации об амортизации основных средств для налогообложения и оценки финансового состояния экономического субъекта обуславливает применение комплексного подхода. Поэтому целью исследования является обобщение и систематизация положений бухгалтерского и налогового учета амортизации с учетом нововведений для методического обеспечения учетно-экономической работы и повышения ее организационного уровня.

Порядок бухгалтерского учета основных средств был ранее подробно проработан в исследованиях, в т.ч. сделаны выводы по итогам

1. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016) «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» // СПС «Консультант Плюс».

2. Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» // СПС «Консультант Плюс»

3. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // СПС «Консультант Плюс».

4. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 23.01.2020) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» // СПС «Консультант Плюс».

сравнительного анализа основных положений учета основных средств по МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01[1]. Введение ФСБУ 6/2020 обуславливает исследование на предмет сходства и различий в сравнении ПБУ 6/01.

В ФСБУ 6/2020 уточнены признаки основного средства для целей бухгалтерского учета, в т.ч. материально-вещественная форма. Для финансовой характеристики основного средства этим стандартом предусмотрено формирование стоимостей: первоначальной, балансовой, переоцененной, справедливой (таблица 1).

Становится очевидным, что ФСБУ 6/2020 введены новые понятия и нормативно закреплён ряд терминов, которые использовались на практике.

Классификация основных средств в ФСБУ 6/2020 предусматривает их группировку по видам и группам (приведено определение группы в отличие от ПБУ 6/01). Для целей группировки может быть использован документ статистиче-

ского учета — классификатор основных фондов⁵.

Определение экономической категории «амортизация» с позиций бухгалтерского учета в обоих отечественных стандартах не приводится. В отношении основных средств установлено, что их стоимость погашается посредством начисления амортизации⁶.

Основной подход, что амортизация начисляется по всем основным средствам за некоторым исключением, не изменился. Однако в ФСБУ 6/2020 расширен состав объектов основных средств, не подлежащих амортизации (таблица 2).

Согласно ФСБУ 6/2020 некоммерческим организациям следует начислять амортизацию основных средств в общем порядке (согласно ПБУ 6/01 амортизацию не следует начислять, но отражать суммы износа на забалансовых счетах). По основным средствам, которые введены в эксплуатацию, но находятся в запасе, амортизация начисляется в обычном порядке.

5. ОК 013–2014 (СНС 2008). Общероссийский классификатор основных фондов» (принят и введен в действие Приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст) //СПС «Консультант Плюс».

6. п.17 ПБУ 6/01, п. 27 ФСБУ 6/2020

Таблица 1. Сравнение характеристик стоимости основного средства

Характеристика	ФСБУ 6/2020	ПБУ 6/01
Первоначальная стоимость	При признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости	Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости
Балансовая стоимость	В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости: первоначальная стоимость объекта, уменьшенная на суммы накопленной амортизации и обесценения	Определение не формулировалось. На практике термин использовался в трактовке «остаточная стоимость»: первоначальная стоимость объекта, уменьшенная на суммы накопленной амортизации
Ликвидационная стоимость	Величина, которую организация получила бы в случае выбытия объекта основных средств (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие	Понятие не применялось
Переоцененная стоимость	Стоимость объекта основных средств после переоценки	Понятие не применялось. При переоценке использовался термин «текущая (восстановительная) стоимость»*
Справедливая стоимость	Для целей стандарта используется определение из МСФО (IFRS) 13: цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки**	Понятие не применялось

* Текущая (восстановительная) стоимость — сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта/ п.43 Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» //СПС «Консультант Плюс».

** Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) //СПС «Консультант Плюс»

Таблица 2. Состав объектов основных средств, не подлежащих амортизации

ФСБУ 6/2020	ПБУ 6/01
Инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости. Основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (в частности, земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и музейные коллекции). Используемые и законсервированные мобилизационные объекты основных средств, в т.ч. которые законсервированы	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.).

С введением ФСБУ 6/2020 изменился порядок амортизации:

а) расчет амортизации производится с момента признания объекта в бухгалтерском учете. Вместе с тем, допустимо начать начисление амортизации с 1-го числа месяца за месяцем признания основных средств, закрепив такой вариант в учетной политике (по ПБУ 6/01 начисление амортизации начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания объекта в бухгалтерском учете);

б) в расчет амортизации период включается период простоя или временного прекращения использования основных средств (по ПБУ 6/01 не включается период простоя в связи с переводом объекта основных средств на консервацию срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев);

в) приостанавливается начисление амортизации в ситуации, когда ликвидационная стоимость объекта становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется (по ПБУ 6/01 начисление амортизации по объекту производится до полного погашения его стоимости либо списания его с бухгалтерского

учета);

г) прекращение начисления амортизации осуществляется с даты списания объекта основного средства с бухгалтерского учета, но если в учетной политике организации определено начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания основного средства, то, соответственно, прекращение начисления амортизации осуществляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания основного средства (по ПБУ 6/01 начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта с бухгалтерского учета).

В ФСБУ 6/2020 изменена основа для расчета суммы амортизации за отчетный период. В обязательном порядке требуется определить элементы амортизации при признании объекта основного средства в бухгалтерском учете (рисунок 1).

Для каждого объекта основных средств организация определяет срок полезного использования (далее — СПИ) — период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации. СПИ определяется исходя из⁷: ожидаемого периода эксплуатации основного средства с учетом производительности, мощности объекта, нормативных, договорных ограничений, намерений

7. п.9 ФСБУ 6/2020

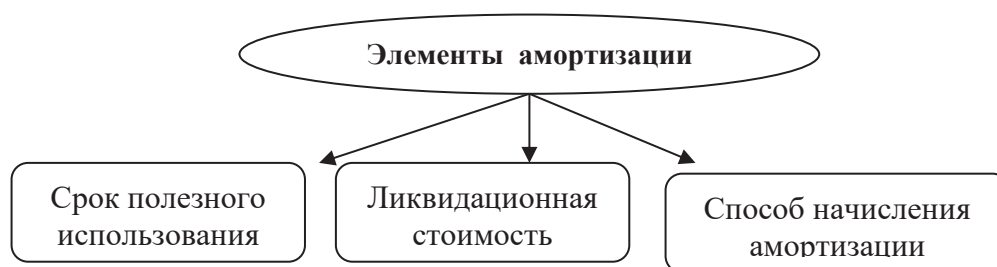


Рисунок 1. Новация в расчете суммы амортизации

руководства организации и т.д.; ожидаемого физического износа, который зависит от режима и условий эксплуатации, периодичности ремонтов, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов; ожидаемого морального устаревания; планов по замене объектов основных средств (техническому перевооружению). СПИ является оценочным значением⁸, позволяющим провести корректировку стоимости основного средства исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности. СПИ объекта основного средства может быть установлен: как период, в течение которого его использование будет приносить экономические выгоды организации (желательно установить в месяцах); как количество продукции (объем работ в натуральном выражении), которое планируется получить от его использования (штуки, метры, квадратные метры и т.д.).⁹

По ФСБУ 6/2020 при определении суммы амортизации необходимо обеспечить, чтобы к концу срока ее начисления балансовая стоимость объекта должна быть равной его ликвидационной стоимости¹⁰. При этом предполагается, что объект основных средств находится в состоянии, характерном для момента окончания СПИ. Ликвидационную стоимость необходимо определять для каждого объекта основных средств при признании его в бухгалтерском учете. Ликвидационная стоимость может быть равна нулю, если¹¹: не ожидается поступлений от выбытия объекта основных средств по окончании СПИ, в том числе от продажи извлеченных из него материальных ценностей; ожидаемая сумма поступлений не является существенной и не может быть определена. По ПБУ 6/01 амортиза-

ция формировалась исходя из первоначальной стоимости основного средства и общего срока полезного использования таким образом, что к концу срока начисления амортизации балансовая стоимость объекта основных средств была равна нулю.

В ФСБУ 6/2020¹² предусмотрены три способа начисления амортизации (линейный; уменьшаемого остатка; пропорционально количеству продукции (объему работ) в отличие от ПБУ 6/01, где есть еще способ по сумме чисел лет полезного использования. Способ начисления амортизации устанавливается одинаковым для всех основных средств, входящих в одну группу¹³. Выбранный способ должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению экономических выгод от использования этой группы основных средств и его необходимо применять последовательно от одного отчетного периода к другому, чтобы обеспечить сравнимость показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При изменении распределения во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования объекта основных средств нужно изменить способ начисления амортизации¹⁴.

Амортизация основных средств начисляется независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде¹⁵. Отчетным периодом для целей составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно¹⁶. ФСБУ 6/2020 не содержит правило о ежемесячном начислении амортизации. Считаем, что порядок ведения бухгалтерских счетов предусматривает подсчет конечного сальдо ежемесячно, поэтому для целей ведения учета амортизацию следует начислять ежеме-

8. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») // СПС «Консультант Плюс».

9. п.8 ФСБУ 6/2020

10. п.30 ФСБУ 6/2020

11. п.31 ФСБУ 6/2020

12. п.п. 35,36 в ФСБУ 6/2020

13. пп. «а» п.34 ФСБУ 6/2020

14. пп. «б» п.34 ФСБУ 6/2020

15. п.29 ФСБУ 6/2020

16. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) Статья 15. Отчетный период, отчетная дата // СПС «Консультант Плюс».

сячно: ежемесячная норма амортизации $1/12$ исчисленной годовой суммы амортизации (отчетного периода).¹⁷

В исследовании [2] обосновано, что «применение положений возможно только в случае разработки механизмов их практической реализации, которые должны содержать конкретные рекомендации и алгоритм практических действий». Разберем новации в расчете амортизации основных средств разными методами на конкретных примерах.

При линейном способе ежемесячная сумма амортизации по объекту основного средства определяется как отношение разницы балансовой стоимости основного средства на начало месяца и ликвидационной стоимости на оставшийся срок полезного использования на начало месяца¹⁸.

Пример 1. Оборудование первоначальной стоимостью 1250 000 руб. введено в эксплуатацию 12 мая. Элементы амортизации: СПИ — 16 месяцев, ликвидационная стоимость — 50000 руб., способ амортизации — линейный. Согласно

учетной политике амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания оборудования в бухгалтерском учете. В учетной политике закреплено, что амортизация начисляется ежемесячно. Расчет амортизации показан в таблице 3.

Линейный способ начисления амортизации позволяет равномерно списывать стоимость объекта основных средств в течение всего срока полезного использования.

Способ уменьшаемого остатка¹⁹ предполагает систематическое уменьшение суммы амортизации за одинаковые периоды времени по мере истечения срока полезного использования объекта основного средства. Формулу расчета необходимо определить самостоятельно так, чтобы сумма амортизации уменьшалась от периода к периоду и на конец СПИ балансовая и ликвидационная стоимость объекта основного средства были равны. По ПБУ 6/01 годовая сумма амортизации определялась исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из

17. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»/СПС «Консультант Плюс».

18. п. 35 ФСБУ 6/2020

19. п. 35 ФСБУ 6/2020

Таблица 3. Расчет суммы амортизации в бухгалтерском учете (линейный способ)

Период	Расчет ежемесячной суммы амортизации	Амортизация за месяц, руб.	Расчет суммы накопленной амортизации	СПИ *, мес.
Июнь 202X	$(1250000 - 50000) : 16 = 75000$	75000	75000	15
Июль 202X	$(1250000 - 50000 - 75000) : 15 = 75000$	75000	$75000 + 75000 = 150000$	14
Август 202X	$(1250000 - 50000 - 150000) : 14 = 75000$	75000	$150000 + 75000 = 225000$	13
Сентябрь 202X	$(1250000 - 50000 - 225000) : 13 = 75000$	75000	$225000 + 75000 = 300000$	12
Октябрь 202X	$(1250000 - 50000 - 300000) : 12 = 75000$	75000	$300000 + 75000 = 375000$	11
Ноябрь 202X	$(1250000 - 50000 - 375000) : 11 = 75000$	75000	$375000 + 75000 = 450000$	10
Декабрь 202X	$(1250000 - 50000 - 450000) : 10 = 75000$	75000	$450000 + 75000 = 525000$	9
Январь 202X+1	$(1250000 - 50000 - 525000) : 9 = 75000$	75000	$525000 + 75000 = 600000$	8
Февраль 202X+1	$(1250000 - 50000 - 600000) : 8 = 75000$	75000	$600000 + 75000 = 675000$	7
Март 202X+1	$(1250000 - 50000 - 675000) : 7 = 75000$	75000	$675000 + 75000 = 750000$	6
Апрель 202X+1	$(1250000 - 50000 - 750000) : 6 = 75000$	75000	$750000 + 75000 = 825000$	5
Май 202X+1	$(1250000 - 50000 - 825000) : 5 = 75000$	75000	$825000 + 75000 = 900000$	4
Июнь 202X+1	$(1250000 - 50000 - 900000) : 4 = 75000$	75000	$900000 + 75000 = 975000$	3
Июль 202X+1	$(1250000 - 50000 - 975000) : 3 = 75000$	75000	$975000 + 75000 = 1050000$	2
Август 202X+1	$(1250000 - 50000 - 1050000) : 2 = 75000$	75000	$1050000 + 75000 = 1125000$	1
Сентябрь 202X+1	$(1250000 - 50000 - 1125000) : 1 = 75000$	75000	$1125000 + 75000 = 1200000$	0

* СПИ: оставшийся срок полезного использования

срока полезного использования этого объекта и коэффициента, установленного организацией в размере не выше 3. В ФСБУ 6/2020 применение ускоренной амортизации объектов основных средств в бухгалтерском учете не предусмотрено. Вместе с тем, возможно применение коэффициента ускорения, т.к. порядок погашения остатка стоимости объекта основных средств, который образуется в конце срока полезного использования, организацией определяется самостоятельно²⁰. Сумма амортизации за месяц определяется как отношение разницы между балансовой стоимостью объекта основного средства на начало месяца и ликвидационной стоимостью объекта основного средства на срок полезного использования (мес.), умноженная на коэффициент ускорения.

Пример 2. Пресс для штамповки деталей был готов к эксплуатации 10 сентября. Первоначальная стоимость 1 250 000 руб. Элементы амортизации: СПИ — 14 мес., ликвидационная стоимость — 50 000 руб., коэффициент ускорения — 3. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания прессы в бухгалтерском учете. В последние три месяца срока полезного использования общая сумма расчета амортизации не применяется. В каждом из них амортизация начисляется в размере 1/3 от разности между балансовой и ликвидационной

стоимостью, чтобы балансовая стоимость прессы стала равна его ликвидационной стоимости. Расчет амортизации способом уменьшаемого остатка показан в таблице 4.

При начислении амортизации методом уменьшаемого остатка сумма начисленной амортизации ежемесячно будет снижаться, что будет приводить к неравномерному формированию себестоимости продукции (работ).

Для начисления амортизации по объекту основного средства пропорционально количеству продукции (объему работ) необходимо знать плановое количество продукции, которое будет произведено этим основным средством (например, оборудованием) за период его эксплуатации. В ФСБУ 6/2020 введен запрет²¹ определять сумму амортизации за отчетный период на основе величины поступлений (выручки или иного аналогичного показателя) от продажи продукции (работ, услуг) производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного основного средства (ПБУ 6/01 запрет не содержит).

Пример 3. Оборудование готово к эксплуатации 12 сентября. Первоначальная стоимость оборудования — 1 250 000 руб., ликвидационная стоимость оборудования 50 000 руб. Планируемый (ожидаемый) объем производства продукции 2 800 шт. Амортизация начисляется с даты признания объекта в бухгалтерском учете. Рас-

20. п.35 ФСБУ 6/2020, Письмо Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18//СПС «Консультант Плюс».

21. п.36 ФСБУ 6/2020

Таблица 4. Расчет суммы амортизации в бухгалтерском учете (способ уменьшаемого остатка)

Период	Расчет суммы амортизации	Амортизация за месяц, руб.	Расчет суммы накопленной амортизации, руб.
Октябрь 202X	$(1250000 - 50000) : 14 \times 3 = 257142$	257142	257142
Ноябрь 202X	$942858 : 14 \times 3 = 202041$	202041	$202041 + 257142 = 459183$
Декабрь 202X	$740817 : 14 \times 3 = 158746$	158746	$459183 + 158746 = 617929$
Январь 202X+1	$582071 : 14 \times 3 = 124729$	124729	$617929 + 124729 = 742658$
Февраль 202X+1	$457342 : 14 \times 3 = 98002$	98002	$742658 + 98002 = 840660$
Март 202X+1	$359340 : 14 \times 3 = 77001$	77001	$840660 + 77001 = 917661$
Апрель 202X+1	$282339 : 14 \times 3 = 60501$	60501	$917661 + 60501 = 978162$
Май 202X+1	$221838 : 14 \times 3 = 47537$	47537	$978162 + 47537 = 1025699$
Июнь 202X+1	$174301 : 14 \times 3 = 37350$	37350	$1025699 + 37350 = 1063049$
Июль 202X+1	$136951 : 14 \times 3 = 29347$	29347	$1063049 + 29347 = 1092396$
Август 202X+1	$107604 : 14 \times 3 = 23058$	23058	$1092396 + 23058 = 1115454$
Сентябрь 202X+1	$84546 : 3 = 28182$	28182	$1115454 + 28182 = 1143636$
Октябрь 202X+1	$84546 : 3 = 28182$	28182	$1143636 + 28182 = 1171818$
Ноябрь 202X+1	$84546 : 3 = 28182$	28182	$1171818 + 28182 = 1200000$

чет суммы начисленной амортизации пропорционально количеству произведенной продукции показан в таблице 5.

В приведенном примере фактический объем производства продукции от планового объема производства продукции не отличается. На практике может возникнуть ситуация, когда фактический объем больше или меньше планового. Вопрос списания суммы недоначисленной амортизации в связи с разницей между фактическим и плановым объемом производства, в ФСБУ 6/2020 не раскрыт, поэтому требует дополнительных разъяснений и проработки.

Элементы амортизации (способ начисления амортизации, ликвидационную стоимость и срок полезного использования) необходимо пересматривать в конце каждого года, а также при наступлении обстоятельств, которые влияют на них (например, в случае несоответствия условиям эксплуатации основных средств). По результатам проверки при необходимости принимается решение об изменении соответствующих элементов амортизации (по ПБУ 6/01 способ начисления амортизации и срок полезного использования изменению, в общем порядке, не подлежат). В бухгалтерском учете корректировки по результатам пересмотра являются изменением оценочных значений. Если условия эксплуатации основных средств не изменились, то элементы амортизации не изменяются.

Срок полезного использования может изме-

няться в случае улучшения объекта основных средств путем модернизации, реконструкции, технического перевооружения; изменений условий и режима использования объекта основных средств; применения нормативных актов, ограничивающих применение объекта данного вида; изменений планов руководства по замене, ремонту и модернизации объекта основных средств.

Для пересмотра элементов амортизации желательно создать комиссию, куда войдут технические специалисты, которые могут реально оценить состояние и эффективность использования основного средства, как актива, а также экономисты, технологи, начальники производства и другие специалисты, которые должны планировать и просчитывать будущие экономические выгоды от использования объекта основных средств. При этом комиссия анализирует физические параметры текущего и планируемого использования объекта основных средств, а также планирует распределение будущих экономических выгод, ожидаемые доходы от выбытия основных средств. Выводы следует делать на основании сравнения фактических и плановых показателей элементов амортизации.

Для проверки срока полезного использования необходимо проанализировать режим и условия эксплуатации основных средств; физический и моральный износ; нормативные и другие ограничения эксплуатации основных средств;

Таблица 5. Расчет суммы амортизации в бухгалтерском учете (способ пропорционально количеству произведенной продукции)

Период	Выпуск *, шт.	Расчет суммы амортизации	Накопленная амортизация, руб.	Остаток ожидаемого выпуска, шт.
Сентябрь 202X	200	$(1250000 - 50000 - 0) * (200/2800) = 85714$	85714	2600
Октябрь 202X	170	$(1250000 - 50000 - 85714) * (170/2600) = 72857$	158571	2430
Ноябрь 202X	200	$(1250000 - 50000 - 158571) * (200/2430) = 85714$	244286	2230
Декабрь 202X	180	$(1250000 - 50000 - 244286) * (180/2230) = 77143$	321429	2050
Январь 202X+1	200	$(1250000 - 50000 - 321429) * (200/2050) = 85714$	407143	1850
Февраль 202X+1	190	$(1250000 - 50000 - 407143) * (190/1850) = 81429$	488571	1660
Март 202X+1	200	$(1250000 - 50000 - 488571) * (200/1660) = 85714$	574286	1460
Апрель 202X+1	210	$(1250000 - 50000 - 574286) * (210/1460) = 90000$	664286	1250
Май 202X+1	150	$(1250000 - 50000 - 664286) * (150/1250) = 64286$	728571	1100
Июнь 202X+1	220	$(1250000 - 50000 - 728571) * (220/1100) = 94286$	822857	880
Июль 202X+1	200	$(1250000 - 50000 - 822857) * (200/880) = 85714$	908571	680
Август 202X+1	210	$(1250000 - 50000 - 908571) * (210/680) = 90000$	998571	470
Сентябрь 202X+1	270	$(1250000 - 50000 - 998571) * (270/470) = 115714$	1114286	200
Октябрь 202X+1	200	$(1250000 - 50000 - 1114286) * (200/200) = 85714$	1200000	0

* Фактический выпуск в отчетном периоде

планы по замене, модернизации и реконструкции основных средств, а также другие параметры использования основных средств, оказывающие влияние на срок полезного использования. Если полученная информация свидетельствует о значительном изменении срока полезного использования объектов основных средств, то по этим объектам необходимо осуществить корректировку как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Если параметры не изменились, то срок полезного использования менять не нужно.

При проверке ликвидационной стоимости объектов основных средств необходимо определить реальную сумму, которую ожидается получить от выбытия объекта основных средств. В случае существенного отклонения от текущей величины, необходимо ее скорректировать в большую или меньшую сторону, а в случае несущественного отклонения ликвидационная стоимость не меняется.

При проверке способа начисления амортизации следует проанализировать планируемые во времени ожидаемые экономические выгоды от использования объекта основных средств. Если такое распределение значительно изменилось, то необходимо изменить способ начисления амортизации; а если оно изменилось незначительно, то способ начисления амортизации можно не изменять.

По результатам проверки «при вынесении профессионального суждения главное, на что должен ориентироваться бухгалтер, — это формирование качественной и достоверной отчетности, способной объективно отразить результаты финансово-хозяйственной деятельности, быть уместной и полезной при принятии экономических решений. Закрепив принятые им решения в учетной политике организации, бухгалтер создаст необходимые правовые рамки для вынесения новых суждений и развития соответствующего методического инструментария» [3].

Порядок отражения сумм начисленной амортизации на синтетических счетах не изменился. Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами: 08 «Вложения во внеоборотные активы» — сумма начисленной амортизации, которая включается в стоимость активов, если объекты основных средств используются для создания и приобретения внеоборот-

ных активов); 91 «Прочие доходы и расходы» — сумма начисленной амортизации по временно не используемым в обычной деятельности основным средствам и переданным в связи с этим в аренду; 20, 23 и т.д. — сумма амортизации, которая относится к затратам, связанным с производством продукции, которые включаются фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. Бухгалтерская справка-расчет является документом для начисления амортизации в бухгалтерском учете.

Элементы амортизации являются составляющими амортизационной политики организации. Способы начисления амортизации, порядок переоценки, проверки на обесценение, рабочий план счетов закрепляются в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Следует отметить, что ФСБУ 6/01 «практически не затрагивает вопросов эффективности использования основных средств; даже в случае если основное средство не используется, то амортизация по нему начисляется и включается в себестоимость продукции (работ, услуг)» [4].

Важная область учетно-экономической работы состоит в подготовке данных для формирования показателей, необходимых для осуществления налогообложения. Вопросы налогового учета основных средств и их амортизации рассмотрены в работах многих экономистов. Так в исследовании В.Г.Петьмана[5] «критически оценен ряд действующих правил по начислению амортизации основных средств. Внесены предложения по совершенствованию нормативных актов, действующих в рассматриваемой области».

Введение новых правил бухгалтерского учета обуславливает их исследование на предмет сходства и различий с правилами налогового учета, определенными в Налоговом кодексе.

Исследуемая учетная категория «амортизация» оказывает влияние на формирование налога на имущество и налога на прибыль организаций (рисунок 2).

Определение «амортизация» в налоговом законодательстве, как и бухгалтерских нормативных актах, не приводится.

Для целей налога на имущество амортизация используется при формировании стоимости объекта налогообложения — недвижимого имущества, учитываемого на балансе организации, остаточной стоимости основных средств,

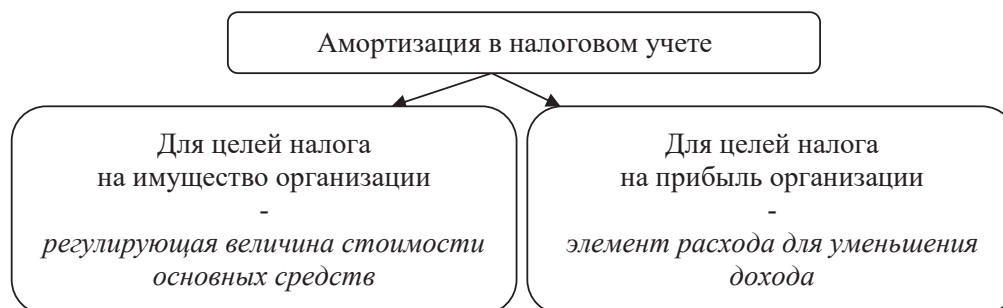


Рисунок 2. Амортизация как учетная категория в целях налогообложения

исчисленной в порядке ведения бухгалтерского учета²². Таким образом, амортизация выступает регулирующей величиной стоимости объекта налогообложения при расчете налога на имущество организации.

Интерпретация «остаточной стоимости» для целей налога на имущество связана с определением «остаточной стоимости» в бухгалтерском учете. В ФСБУ 6/2020 и ПБУ 6/01 трактовка понятия «остаточная стоимость» не приводится. Этот термин содержится в положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности²³, которое утверждено в июле 1998 года, т.е. не является федеральным стандартом, т.к. федеральными стандартами признаются положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином период с 1 октября 1998 года до дня вступления в силу 402-ФЗ²⁴. Согласно ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в бухгалтерском балансе раскрывается информация об активах, в т.ч. стоимости основных средств по балансовой стоимости на отчетную дату (т.е. не остаточной). С введением 402-ФЗ²⁵ изменился состав объектов учета: не имущество, но активы (в трактовке для целей налога на имущество — это «недвижимое имущество», для целей нало-

га на прибыль — «амортизируемое имущество»). Становится явной «несостыковка» терминологического аппарата в связи с изменениями, вносимыми в бухгалтерские правила. Поэтому требуется актуализация трактовок, используемых в налоговом законодательстве.

Следует отметить, что новшества бухгалтерского стандарта открывают возможность «корректировки» налоговой нагрузки путем формирования состава основных средств: организация может принять решение не включать активы в состав основных средств, имеющие стоимость ниже лимита, установленного организацией, с учетом существенности информации о таких активах, списывая их стоимость на расходы периода, в котором они понесены. Общие характеристики понятия «существенность» обобщены в информации Минфина²⁶. При определении уровня существенности организация исходит из количественных и качественных факторов. Из исследования примеров уровня существенности, установленного в нормативных правовых актах, 10% величины показателя считается уже существенным искажением показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности²⁷.

Для целей налога на прибыль организации²⁸

22. ст. 375 НК РФ

23. п. 49 Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» //СПС «Консультант Плюс».

24. Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации/ Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н//СПС «Консультант Плюс».

Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 18.07.2017 № 160-ФЗ //СПС «Консультант Плюс».

25. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) //СПС «Консультант Плюс».

26. Существенность в бухгалтерском учете/

https://www.minfin.ru/common/upload/library/2018/12/main/Prezentatsiya_sushchestvennost.pdf

27. ст. 15.11 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» от 30.12.2001 № 195-ФЗ //СПС «Консультант Плюс».

28. Глава 25 НК РФ

полученные доходы уменьшаются на сумму произведенных расходов. Суммы начисленной амортизации включаются в расходы, связанные с производством и реализацией (в бухгалтерском учете используется термин «продажи»); формируются исходя из стоимости амортизируемого имущества, признание которого осуществляется на основе соответствия этого имущества определенным в ст. 256 НК РФ критериям.

Амортизируемое имущество включает в себя основные средства. Если для целей налога на имущество организаций использовалось определение основных средств с позиций бухгалтерского учета, то для целей налога на прибыль это категория трактуется с позиций налогового законодательства²⁹. Одна из основных отличительных особенностей налогового законодательства в определении основных средств от бухгалтерского стандарта состоит в том, что для целей налогообложения установлен стоимостной критерий основных средств: первоначальная стоимость более 100 000 рублей.³⁰ Этот критерий не используется в бухгалтерском учете. В ПБУ 6/01 содержится норма, которая дает возможность списания основных средств в состав запасов в пределах лимита 40 000 руб. ФСБУ 6/2020 открывает возможность самостоятельно устанавливать пределы такого лимита стоимости активов, характеризующихся одновременно признаками основных средств и признания расходами периода, в котором они понесены. Размер установленного лимита стоимости должен быть раскрыт в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исследование российской учетной прак-

тики показало, что широко используется подход определения (характеристики) основных средств с применением стоимостного критерия, что некорректно с точки зрения установленных в стандартах условий признания объектов в качестве основных средств (ПБУ 6/01) и признаков основных средств (ФСБУ 6/2020). Такой подход, в большей степени, связан с «налоговой оптимизацией» и возможностью списания стоимости основного средства и в дальнейшем включения этой суммы в состав расходов для уменьшения финансового результата. Кроме того, эти активы не попадают под обложение налогом на имущество, т.к. не рассматриваются при образовании состава основных средств.

Для целей главы 25 НК РФ амортизация начисляется по основным средствам, входящим в состав амортизируемого имущества³¹. В ст. 256 НК РФ приведены случаи исключения основных средств из состава амортизируемого имущества. Не подлежат амортизации в налоговом учете по аналогии с бухгалтерским учетом³² земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), произведения искусств. Особенности амортизации в зависимости от объекта основного средства (амортизируемого имущества) обобщены в таблице 6.

Классификация основных средств для целей налогообложения³³ предусматривает включение в определенные амортизационные группы (I–X группы).

В отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете определены два метода начисления амортизации: линейный метод и нелинейный

29. Под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 рублей/ст.257 НК РФ.

30. ст. 257 НК РФ

31. п.п.1.3 ст.257 НК РФ

32. п.2 ст.256 НК РФ

33. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (ред. от 27.12.2019) «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» //СПС «Консультант Плюс».

Таблица 6. Различия в порядке включения в состав объектов амортизации

Объект учета	ФСБУ 6/2020	НК РФ гл. 25
Имущество некоммерческих организаций	+	-
Объекты основных средств при использовании инвестиционного налогового вычета	+	-
Реконструируемые и модернизируемые объекты (больше 12 месяцев)	+	-

метод. Выбранный метод необходимо закрепить в учетной политике для целей налогового учета (налогообложения). При линейном методе сумма амортизации начисляется отдельно по каждому основному средству³⁴, а при нелинейном методе — по каждой амортизационной группе (подгруппе) в целом.

Линейный метод в обязательном порядке должен применяться в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в VIII–X амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов и др.

Общий порядок применения линейного метода в налоговом учете предусматривает:

- начало начисления амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации (в отличие от бухгалтерского учета, где предусмотрен выбор этого момента);

- прекращение начисления амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем в котором имущество было снято с учета (например, при продаже); стоимость имущества была полностью списана; имущество было временно исключено из состава амортизируемого³⁵.

Сумма амортизации рассчитывается и отражается в налоговом учете ежемесячно (в бухгалтерском учете — в отчетном периоде).

Переход с одного метода на другой возможен не чаще одного раза в 5 лет³⁶. Это положение значительно отличается от положения бухгалтерского учета, по которому способ начисления амортизации в конце каждого отчетного года подлежит проверке и изменению в случае несоответствия условиям использования объекта основных средств.

Срок полезного использования основных средств определяется самостоятельно на дату ввода его в эксплуатацию, исходя из той амортизационной группы, к которой они относятся. Для объектов, не входящих в амортизационные группы, предусмотрена возможность самостоятельного установления срока полезного исполь-

зования исходя из технических условий и рекомендаций изготовителя, технического паспорта изготовителя.

Если в организации принимаются к учету основные средства, бывшие в эксплуатации, они включаются в состав той амортизационной группы, в которую они были включены предыдущим собственником, что следует подтвердить документально³⁷. Для этого можно применить следующие документы: формы № ОС-1, № ОС-1а; документы налогового учета передающей стороны, подтверждающие срок полезного использования имущества; документы, оформленные в соответствии с законодательством иностранного государства или обычаями делового оборота, применяемыми в нем, если предыдущий собственник — иностранная организация³⁸. Срок полезного использования по ним может быть определен в общем порядке (путем уменьшения срока по группе на количество лет (месяцев) фактической эксплуатации) или самостоятельно (путем учета требований техники безопасности и других факторов).

Срок полезного использования основного средства после ввода его в эксплуатацию может быть увеличен при реконструкции, модернизации или техническом перевооружении основного средства. Однако такая возможность допускается исключительно в установленных пределах для основного средства амортизационной группы³⁹. В бухгалтерском учете ограничение пределом срока группы не предусмотрено.

Порядок определения срока полезного использования основных средств и нематериальных активов в налоговом и бухгалтерском учете различается.

Линейный метод заключается во включении стоимости амортизируемого имущества в течение срока полезного использования равномерно в составе расходов. В отличие от правил бухгалтерского учета, в налоговом законодательстве нет понятия ликвидационной стоимости основных средств, поэтому не принимается во внимание при расчете амортизации (таблица 7).

Пример 4. В сентябре организация приобрела

34. п.2 ст.259 НК РФ

35. п.п. 5, 6 ст.259.1 НК РФ

36. п.1 ст.259 НК РФ

37. Письмо Минфина России от 05.07.2010 № 03–03–06/1/448 //СПС «Консультант Плюс».

38. Письмо Минфина России от 16.06.2010 № 03–03–06/1/414//СПС «Консультант Плюс».

39. п.1 ст.258 НК РФ

рела оборудование за 250 000 руб и сразу ввела в эксплуатацию. Организация установила срок полезного использования 45 мес. Начислять амортизацию оборудования необходимо с 1 октября. Норма амортизации — 2,2% (1:45x100%). Ежемесячная сумма амортизации 5500 руб. (250 000x2,2%). Приведем расчет начисления амортизации за три месяца текущего года (таблица 8).

Порядок применения нелинейного метода предусматривает использование определенных норм амортизации для каждой амортизационной группы (группа-норма): I-14,3; II- 8,8; III -5,6; IV-3,8; V-2,7; VI-1,8; VII-1,3; VIII-1,0; IX-0,8; X-0,7. Схема действий при нелинейном методе показана на рисунке 3.

Пример 5. В сентябре организация приобрела станок за 250 000 руб. В этом же месяце она ввела его в эксплуатацию. Основное средство входит в третью амортизационную группу. Для упрощения примера у организации нет больше основных средств, входящих в данную амортизационную группу. Начислять амортизацию организация начала с 1 октября. Расчет сумм амортизации при списании стоимости объектов в первые три месяца показан в таблице 9.

Суммы начисленной амортизации по основным средствам, относящиеся к прямым расхо-

дам признаются в расходах по мере реализации продукции, работ и услуг, в стоимости которых учитывается амортизация⁴⁰.

К основной норме амортизации для отдельных подгрупп могут применяться повышающие (понижающие) коэффициенты⁴¹. Например, коэффициенты при их значении не выше 2 могут быть использованы, если область применения основных средств — работа в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, сельскохозяйственная деятельность промышленного типа и др. Коэффициенты при их значении не выше 3 могут быть использованы для основных средств-предмета договора финансовой аренды из I–III амортизационной группы, основные средства, используемые только для осуществления научно-технической деятельности и др. Одновременно применять к основной норме несколько повышающих коэффициентов нельзя. В результате их применения срок полезного использования основного средства уменьшается. Допускается начисление амортизации по пониженным нормам амортизации. При выбытии их остаточная стоимость рассчитывается исходя из фактически применяемой нормы амортизации. Понижающие коэффициенты могут применяться в отношении любых основных средств. Очевидно, что срок полезного использования

40. п.п.1,2 ст. 318 НК РФ

41. ст. 259.3. НК РФ

Таблица 7. Сравнение формул линейного метода при расчете суммы амортизации по объекту основных средств

Бухгалтерский учет	Налоговый учет *
Сумма амортизации за отчетный период	Ежемесячная сумма амортизации
(Балансовая стоимость — Ликвидационная стоимость)/ Величина оставшегося срока полезного использования	Первоначальная (восстановительная) стоимость • Норма амортизации **

* ст.259.1 НК РФ

** Норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества исчисляется как отношение единицы к сроку полезного использования объекта амортизируемого имущества, выраженного в месяцах, умноженное на 100%

Таблица 8. Расчет суммы амортизации в налоговом учете (линейный метод)

Месяц начисления амортизации	Сумма амортизации, руб.	Расчет остаточной стоимости основного средства на конец месяца, руб.
Октябрь	5500	250000–5500=244500
Ноябрь	5500	244500–5500=239000
Декабрь	5500	239000–5500=233500

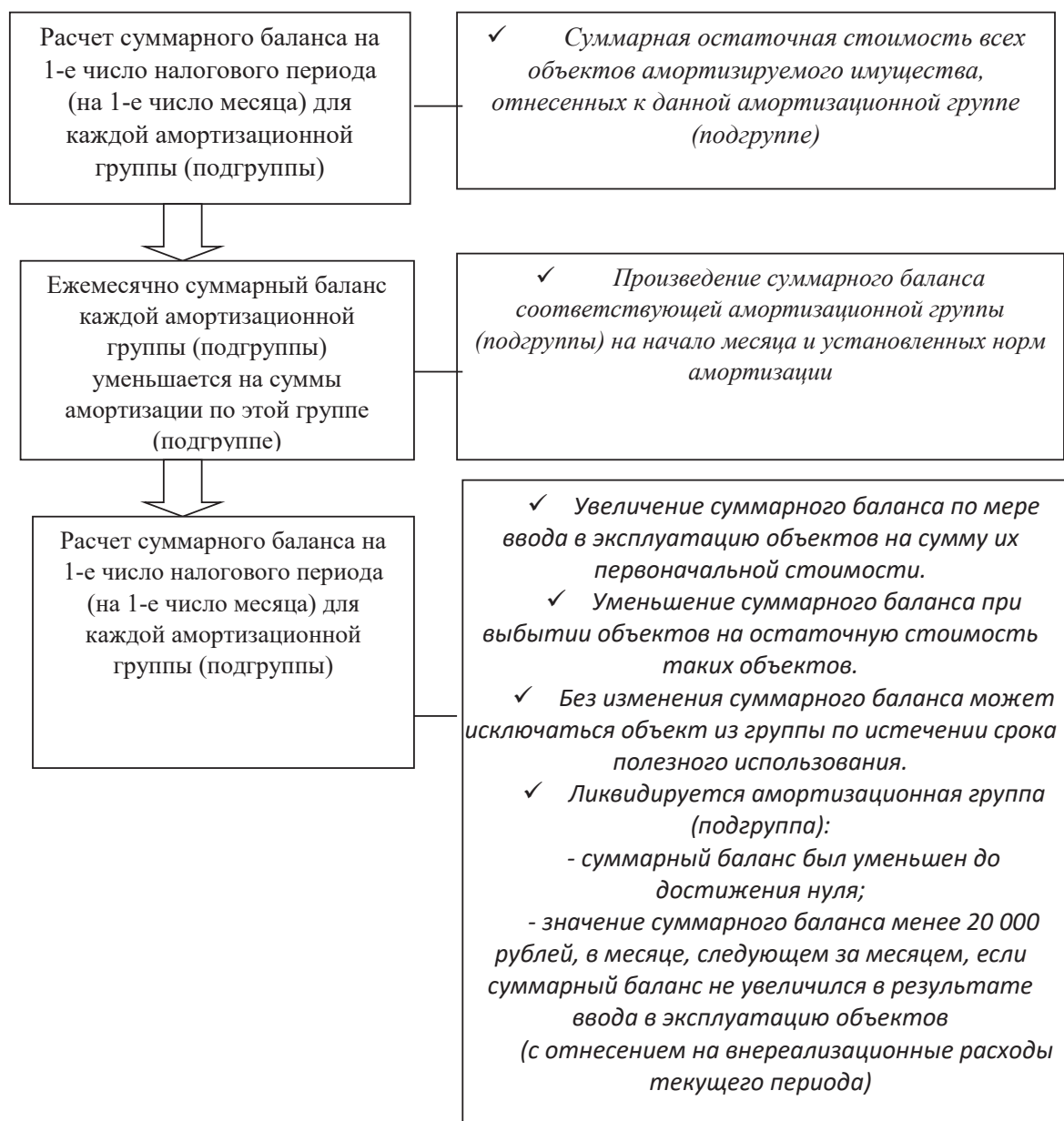


Рисунок 3. Схема действий при нелинейном методе

Таблица 9. Расчет суммы амортизации в налоговом учете (нелинейный метод)

Месяц начисления амортизации	Расчет суммы начисленной амортизации, руб.	Расчет суммарного баланса амортизационной группы на 1-е число следующего месяца, руб.
Октябрь	$250000 \times 5,6/100 = 14000$	$250000 - 14000 = 236000$
Ноябрь	$236000 \times 5,6/100 = 13216$	$236000 - 13216 = 222784$
Декабрь	$222784 \times 5,6/100 = 12476$	$222784 - 12476 = 210308$

основного средства увеличится⁴². Значение применяемых повышающих и понижающих коэффициентов при начислении амортизации определяется организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике для целей налогового учета (налогообложения).

Учетная политика для целей налогового учета (налогообложения) является важным локальным нормативным документом, где закрепляются документооборот, метод начисления амортизации, формы налоговых регистров и документов по начислению амортизации. Документами, подтверждающими начисление амортизации в налоговом учете, могут являться акты на поступившие и выбывшие основные средства, инвентарная карточка учета основных средств, справка-расчет амортизации основных средств.

Как и в бухгалтерском стандарте в налоговом законодательстве предусмотрена возможность списания части стоимости основных средств одновременно в расходы. Такая возможность получила неофициальное название «амортизационная премия». Область и порядок ее применения определен в ст. 258 НК РФ. Процедура включает предварительное установление ряда параметров, в т.ч. состава объектов, к которым будет применяться премия⁴³; расчет суммы в пределах премии для основных средств их определенной группы⁴⁴: не больше 10% (I–II и VIII–X группы); не больше 30% (III–VII группы). Применение амортизационной премии — это не обязанность, но право, реализация которого закрепляется в учетной политике для целей налогового учета (налогообложения).

Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества приведены в ст. 322 НК РФ.

Цели бухгалтерского учета и учета в целях налогообложения изначально различаются, поэтому различаются и правила учета амортизации. Этим обусловлено наличие разниц. Практика организации и ведения учета амортизации скла-

дывается таким образом, что в целях экономной затратности, процесс организуется формально во избежание разниц. Конечно, такой подход противоречит принципам бухгалтерского учета, но в условиях налоговой ориентации учета широко используется. При постановке учетной работы целесообразно применять комплексный подход, для реализации которого сделано обобщение в таблице 10.

Таким образом, исследование позволило обобщить и систематизировать положения бухгалтерского и налогового учета амортизации с учетом нововведений. В результате проведенного анализа основных законодательных и нормативных положений по начислению амортизации основных средств в бухгалтерском учете, которые применяются обязательно в бухгалтерском учете с 2022 года, и налоговом учете, сделан вывод о значительном отличии анализируемых положений. Это приводит к необходимости начисления амортизации отдельно в бухгалтерском и налоговом учете и усложнению учетной работы. Для реализации комплексного подхода рекомендована разработка учетного регистра возникающих разниц для целей их оценки и мониторинга, проведения процедур внутреннего контроля. Для методического обеспечения учетно-экономической работы и повышения ее организационного уровня приведены конкретные цифровые примеры расчета амортизации по основным средствам всеми способами ее начисления в бухгалтерском и налоговом учете.

Ряд проблем, которые выносились еще при обсуждении проекта бухгалтерского стандарта, но не получили должного теоретико-методологического решения (проблемы переамортизации и недоамортизации, отражения состояния и эффективности использования основных средств, формирования амортизационной политики) требуют углубленной проработки, поэтому это актуальное направление дальнейшего исследования.

42. п.13 ст. 258 НК РФ

43. Письмо Минфина России от 17.11.2006 № 03–03–04/1/779 и УФНС России по Москве от 13.08.2012 № 16–15/074032@ «О порядке учета в целях налогообложения прибыли расходов в виде амортизационной премии в размере 30 процентов первоначальной стоимости транспортных средств» //СПС «Консультант Плюс».

44. Письмо Минфина России от 30.10.2014 № 03–03–06/1/55106//СПС «Консультант Плюс».

Таблица 10. Обобщение различий в порядке амортизации объектов в бухгалтерском и налоговом учете

Сравниваемая область	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	
		Налог на прибыль	Налог на имущество
Объект	Основное средство	Амортизируемое имущество	
Группировка	По видам и группам. Классификатор основных средств	По амортизационным группам. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы	
Установление СПИ	Устанавливается самостоятельно	По классификатору	
Возможность изменения СПИ	По результатам проверки с корректировкой и отражением изменений оценочных значений	В пределах одной амортизационной группы можно увеличить после ввода в эксплуатацию	
Не подлежат амортизации	См. состав объектов	См. состав объектов	
Период начисления амортизации	В отчетном периоде	Ежемесячно	
Метод/способ начисления амортизации	Линейный, метод уменьшаемого остатка, пропорционально выпуску	Линейный и нелинейный	
Выбор способа начисления амортизации	Самостоятельно, исходя из подхода к определению СПИ	В обязательном порядке линейный метод начисления амортизации применяется в отношении определенных объектов	
	Для каждой группы основных средств	При линейном методе отдельно по каждому основному средству, а при нелинейном по каждой амортизационной группе (подгруппе) в целом	
База для начисления амортизации	Балансовая стоимость — Ликвидационная стоимость	Первоначальная (восстановительная) стоимость	
Возможность изменения метода начисления	По результатам проверки	Не чаще одного раза в пять лет	
Ускоренная амортизация	Не предусмотрено. Возможно применение коэффициента ускорения	Предусмотрено применение повышающих коэффициентов	
Момент начала начисления амортизации	С момента признания объекта в бухгалтерском учете. Допускается начинать начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации	
Прекращение начисления амортизации	С момента списания объекта с бухгалтерского учета. Допускается прекращать начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем в котором имущество было снято с учета	
Особенности расчета амортизации	Период простоя включается в расчет. Не приостанавливается, кроме ситуации, когда ликвидационная стоимость объекта становится равной или превышает его балансовую стоимость.	Приостанавливается по основным средствам на реконструкции (модернизации) свыше 12 месяцев	

На основе данных бухгалтерского учета

Библиографический список

1. *Демина И. Д.* Сравнительный анализ учета основных средств в коммерческих организациях в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 12. С. 2–9.
2. *Демина И. Д., Домбровская Е. Н.* Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств» в отечественной практике бухгалтерского учета // Вестник Университета. 2014. № 4. С. 163–172.
3. *Демина И. Д., Домбровская Е. Н.* О применении инновационных профессиональных знаний в учете основных средств // Учет, анализ, аудит. 2016. № 4. С. 81–91.
4. *Демина И. Д.* Учет основных средств: проблемы и возможные пути их решения // Все для бухгалтера. 2017. № 4. С. 2–7.
5. *Гетьман В. Г.* Вопросы совершенствования налогового учета основных средств и их амортизации // Учет и контроль. 2020. № 1 (51). С. 18–26.