

УДК 657, ББК У052.25, GEL Code M410
DOI: 10.17072/1994-9960-2022-2-245-261



© Мурашова Ю.Г.,
Кокоулина Е.А., 2022

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: СОДЕРЖАНИЕ И ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ

Юлия Геннадьевна Мурашова

ORCID ID: [0000-0002-3083-8512](https://orcid.org/0000-0002-3083-8512), Researcher ID: [GLU-2870-2022](https://orcid.org/GLU-2870-2022), e-mail: murashova26@mail.ru

Евгения Александровна Кокоулина

ORCID ID: [0000-0002-3202-044X](https://orcid.org/0000-0002-3202-044X), Researcher ID: [GLT-8559-2022](https://orcid.org/GLT-8559-2022), e-mail: janekokoa@gmail.com

Пермский государственный национальный исследовательский университет
(Россия, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15)

Аннотация. Многие ученые-теоретики отождествляют приоритетную, на их взгляд, трактовку амортизации с термином амортизационной политики. Таким образом, формулировка последней меняется в зависимости от того, какой подход к ее формированию считать приоритетным. Существует потребность в формировании единого универсального определения амортизационной политики, не допускающего ее отождествления с термином амортизации. Исходя из этого предметом исследования является проблема отсутствия общепринятого определения понятия амортизационной политики и подходы к ее формированию, в основе которых лежит разная расстановка приоритетов к пониманию сущности амортизации и роли амортизационных отчислений. В качестве целей исследования установлены рассмотрение исторического аспекта развития понятия «амортизация», определение термина амортизационной политики, классификация подходов к ее формированию и определение их актуальности в соответствии с действующими стандартами, а также разработка рекомендаций по преобразованию амортизационной политики согласно требованиям наиболее актуального подхода на примере предприятия ракетно-космической отрасли. В ходе исследования применялись методы сравнительного и критического анализа, классификации, сравнения. На основе международных и российских стандартов установлено, что на сегодняшний день приоритетным является подход, нацеленный на адекватное распределение амортизационных отчислений на временной оси в соответствии с поступлением ожидаемых экономических выгод и, как следствие, адекватное формирование себестоимости. Другие подходы к формированию амортизационной политики также имеют право на существование, если выполняется требование приоритетного. На примере ракетно-космической отрасли выявлено, что амортизационная политика промышленных компаний часто не соответствует данному требованию, что обуславливает необходимость ее пересмотра. Установлено, что одной из наиболее существенных проблем формирования амортизационной политики является методика формирования ликвидационной стоимости. С целью обеспечения универсальности и единообразия амортизационную политику в работе предлагается рассматривать как часть учетной политики организации. Компаниям ракетно-космической отрасли предлагается отказаться от применения линейного метода начисления амортизации для тех групп основных средств, которые были приобретены для реализации уникальных заказов, а после простаивают, подвергаясь как моральному, так и физическому износу. Предложена методика оценки ликвидационной стоимости.

Ключевые слова: основные средства, амортизация, амортизационная политика, учетная политика, элементы амортизации, ликвидационная стоимость, способы начисления амортизации, способ уменьшаемого остатка, линейный способ, ракетно-космическая отрасль

Для цитирования:

Мурашова Ю.Г., Кокоулина Е.А. Амортизационная политика бухгалтерского учета: содержание и подходы к формированию // Вестник Пермского университета. Сер. «Экономика». 2022. Т. 17, № 2. С. 245–261. DOI: 10.17072/1994-9960-2022-2-245-261

DEPRECIATION ACCOUNTING POLICY: CONTENT AND APPROACHES TO ITS DEVELOPMENT

Yulia G. Murashova

ORCID ID: [0000-0002-3083-8512](https://orcid.org/0000-0002-3083-8512), Researcher ID: [GLU-2870-2022](https://orcid.org/GLU-2870-2022), e-mail: murashova26@mail.ru

Evgenia A. Kokoulina

ORCID ID: [0000-0002-3202-044X](https://orcid.org/0000-0002-3202-044X), Researcher ID: [GLT-8559-2022](https://orcid.org/GLT-8559-2022), e-mail: janekokoa@gmail.com

Perm State University (15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia)

Abstract. Many theoreticians identify the preferred (as they see it) interpretation of depreciation with the term “depreciation policy”. Therefore, the wording of the latter depends on the preferred approach to its development. There is a need to work out a single universal definition of depreciation policy with no identification with the term “depreciation”. So, the subject of the study is a lack of a generally accepted definition of depreciation policy concept and approaches to its development, which are based on different focus on prioritizing the essence of depreciation and the role of depreciation deductions. The objectives of the study are as follows: to study the historical aspect of depreciation concept, define the term “depreciation policy”, classify approaches to its development and determine their relevance in the modern world under the current standards, and develop recommendations for more efficient depreciation policy under the requirements of the most relevant approach exemplified by an enterprise in the rocket and space industry. The authors applied the methods of comparative and critical analysis, classification, and comparison. The analysis of the international and Russian standards has established that the current preferred approach focuses on adequate distribution of depreciation charges on the time axis under the incoming expected economic benefits and, as a result, adequate cost generation. Other approaches also have the right to exist if the requirement of the preferred approach is met. The case of the rocket and space industry was studied and showed that the depreciation policy of industrial companies often does not meet this requirement and needs to be revised. It has been established that the methodology for the development of disposal value is one of the most significant concerns for depreciation policy development. To ensure versatility and uniformity, the paper proposes to consider depreciation policy as a part of the company’s accounting policy. Companies of rocket and space industry are invited not to apply the straight-line depreciation method for those groups of fixed assets that were purchased to be sold as unique orders, and then stood idle subject to both moral and physical wear and tear. A methodology for assessing the disposal value is proposed.

Keywords: fixed assets, depreciation, depreciation policy, accounting policy, depreciation elements, depreciation methods, reducing balance method, straight-line method, rocket and space industry

For citation:

Murashova Yu.G., Kokoulina E.A. Depreciation accounting policy: Content and approaches to its development. *Perm University Herald. Economy*, 2022, vol. 17, no. 2, pp. 245–261. DOI: 10.17072/1994-9960-2022-2-245-261

ВВЕДЕНИЕ

Успех экономического субъекта во многом определяется его производственным потенциалом, основную долю которого составляют объекты основных средств. Таким образом, организацию качественного управления и учета основных средств можно назвать приоритетной задачей компаний. Амортизационная политика при этом играет особенно важную роль. Ведь порядок и способ начисления амортизации, а также корректность ее отражения в бухгалтерском учете есть основа устойчивого производственного и финансового потенциала. Это связано прежде всего с тем, что именно за счет амортизации происходит перенос стоимости

объекта основных средств на себестоимость продукции. Иными словами, амортизация и ее учет оказывают непосредственное влияние на формирование финансового результата предприятия. Сегодня данная тема особенно актуальна, что обусловлено переходом на новый федеральный стандарт бухгалтерского учета основных средств (ФСБУ 6/2020)¹, в результате принятия которого учет основных

¹ Федеральний стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» / утв. Приказом Министерства финансов РФ от 17.09.2020 № 204н // СПС КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569 (дата обращения: 15.03.2022).

средств претерпел ряд изменений. При этом наиболее значительные из них наблюдаются в части, касающейся именно амортизации.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Теоретико-методологической базой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов, международные и российские стандарты в области бухгалтерского учета. Методы, применяемые в ходе исследования: сравнительный и критический анализ, синтез, классификация, сравнение.

В работе анализировались научные труды, посвященные изучению вопросов бухгалтерского учета амортизации и формирования амортизационной политики, авторами которых являются Т.Ю. Дружиловская и Э.С. Дружиловская [1], Е.А. Исаковский [2], К.Ю. Котова и В.А. Старкова [3], М.И. Кутер, А.В. Кузнецов и Р.И. Мамедов [4], Ю.Г. Мурашова и А.В. Шумилова [5], В.С. Нелюбина и А.С. Черепанова [6], *H. Ackermann, M. Fochmann* и *N. Wolf* [7], *M.L. Caylor* и *S. Whisenant* [8], *A.C. Littleton* [9], *E. Matheson* [10].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Понятие амортизационной политики. Подходы к ее формированию

Вопрос определения понятия амортизации долгое время считался дискуссионным. Связано это прежде всего с тем, что роль амортизации в зависимости от исторического периода различными учеными трактовалась по-разному. Однако сегодня авторы сходятся во мнении, что амортизация – сложное понятие и может рассматриваться одновременно:

- как источник реинвестирования в основные фонды;
- инструмент определения уровня физической изношенности амортизируемых объектов;
- процесс переноса стоимости амортизируемых объектов на себестоимость выпускаемой продукции;
- инструмент сокращения налогооблагаемой базы.

В зависимости от того, какое определение сущности и роли амортизации считать приоритетным, будет меняться и целевая направленность амортизационной политики. Многие ученые-теоретики на основе этого формули-

руют следующие определения амортизационной политики.

И.И. Веретенникова рассматривает амортизационную политику как систему научно обоснованных мероприятий, нацеленных на обеспечение своевременного восстановления и обновления долгосрочных активов [11]. Аналогичного мнения придерживаются Р.Г. Абакумов [12] и А.Б. Фиашев с соавторами [13], говоря о том, что амортизационная политика есть система мероприятий, нацеленная на поддержание непрерывного воспроизводственного процесса с высоким уровнем эффективности.

М.М. Соколов определяет амортизационную политику как ключевой инструмент стимулирования экономического развития хозяйствующего субъекта посредством мероприятий, нацеленных на оптимизацию налоговой нагрузки [14].

З.И. Азиева и И.З. Казаров дают следующее определение: «Амортизационная политика – это комплекс мероприятий, ориентированных на организацию оптимального порядка переноса стоимости амортизируемых объектов основных средств на себестоимость продукции с целью обеспечения возвращения этой стоимости на их реинвестирование, а также формирования адекватной себестоимости» [15].

Таким образом, в соответствии со спецификой целевой направленности можно выделить подходы к формированию амортизационной политики, ориентированные:

- на реинвестирование;
- оценку реального уровня изношенности основных средств;
- формирование адекватной себестоимости выпускаемой продукции;
- уменьшение налоговой нагрузки.

Для того чтобы проследить, как на различных исторических этапах менялось отношение к формированию амортизационной политики, представим особенности различных подходов в виде таблицы (табл. 1).

Согласно мнению Я.В. Соколова², амортизация получила признание как самостоятельная бухгалтерская категория лишь к середине XIX в. Связано это в первую очередь

² Соколов Я.В. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

Таблица 1. Подходы к формированию амортизационной политики
Table 1. Approaches to depreciation policy development

| Критерий сравнения | Подход в соответствии с направленностью амортизационной политики | | | |
|---|--|---|---|--|
| | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | Реинвестирование | Оценка реального уровня изношенности ОС | Формирование адекватной себестоимости выпускаемой продукции | Уменьшение налоговой нагрузки |
| Суть подхода к определению амортизации | Инвестиционный ресурс восстановления основных фондов, источник реинвестирования | Мера износа; инструмент определения уровня физической изношенности ОС | Элемент затрат, формирующих себестоимость выпускаемой продукции | Источник уменьшения налоговой нагрузки; инструмент сокращения налогооблагаемой базы налога на прибыль |
| Роль амортизационных отчислений | Формирование резерва (фонда), предназначенного для воспроизводства изношенных ОС | Отражение утраты стоимости объекта. Возможность определения степени износа ОС | Перенос стоимости ОС на себестоимость продуктов, производимых посредством его применения | Освобождение от обложения налогом средств, направляемых на восстановление ОС |
| Методика выбора метода начисления амортизации | Амортизируется не конкретное ОС, а капитал как совокупность понесенных капитализируемых затрат. Линейный способ оптимален, так как обеспечивает равномерное пополнение фонда | Метод должен достоверно отражать процесс потери ОС своей стоимости, т. е. выбор зависит от интенсивности работы ОС в течение всего СПИ – априорно приоритетного способа нет | Метод должен точно отражать распределение на временной оси экономических выгод, ожидаемых организацией от применения данной группы ОС, т. е. априорно приоритетного способа нет | Оптимальен способ уменьшаемого остатка и применение ускоряющих коэффициентов, так как обеспечивает сокращение прибыли и налогооблагаемой базы соответственно |
| Спорные вопросы | Применение исключительно метода уменьшаемого остатка не всегда соответствует требованиям (IAS) 16 и ФСБУ 6-2020 | Износ оборудования не всегда соответствует степени интенсивности применения ОС. Не учитывается влияние морального износа | Определение динамики поступления ожидаемых экономических выгод от применения каждой конкретной группы ОС может быть затруднительно | Применение исключительно метода уменьшаемого остатка не всегда соответствует требованиям (IAS) 16 и ФСБУ 6-2020 |

Примечание. ОС – основные средства; СПИ – срок полезного использования.
Источник: составлено авторами (= compiled by the authors).

с повсеместным развитием железных дорог, когда возникла необходимость формирования резерва, предназначенного для воспроизводства устаревших и изношенных активов. Таким образом, амортизационная политика крупных промышленных компаний того времени была ориентирована на уменьшение неоправданно высоких дивидендов и, как следствие, реинвестирование сэкономленных средств на обновление технической базы, что соответствует первому подходу, рассмотренному в табл. 1.

Е. Matheson [2] в своем труде «Амортизация фабрик» писал: «Амортизация представляет собой процедуру, дарующую основным средствам бессмертие. Именно благодаря амортизации становится возможно восста-

новление, возмещение износа». По мнению А.С. Littleton [3], именно в этот период амортизация начинает рассматриваться как прием, посредством которого становится возможно сохранение основного капитала на постоянном уровне. Автор при этом указывает на этимологию слова «амортизация» (*a* – частица отрицания, *mortem* – «смерть»), в основе которого лежит латинское слово *immortalitas*, что в переводе означает «бессмертие».

Огромный вклад в развитие бухгалтерского учета амортизации внес немецкий экономист Е. Schmalenbach, который в своей работе «Амортизация» рассматривает данный процесс как инструмент определения реальной стоимости актива. Автор подчеркивает, что амортизацию актива необходимо начис-

лять исключительно в периоды его фактического использования, поскольку это позволяет отразить уровень изношенности объекта и дать оценку его реальной стоимости [16]. Имя *E. Schmalenbach* связано с формированием второго подхода к построению амортизационной политики (см. табл. 1).

В Америке в начале XX в. наиболее популярными школами экономических учений были институционализм и персонализм, которые провозглашали различные подходы к формированию амортизационной политики. Представители институционализма, в частности Ф. Пикслей, А. Дикинсон, Э.У. Селле, считали, что амортизацию следует понимать как процесс формирования резерва, предназначенного для воспроизводства активов. Персоналисты же, например В. Патон, основатель этой школы, понимали амортизацию как инструмент, посредством применения которого может быть определена остаточная стоимость актива. Иначе говоря, институционалисты поддерживали идею первого подхода, а персоналистам была ближе теория *E. Schmalenbach*, легшая в основу второго подхода (см. табл. 1).

Таким образом, в вопросе понимания сущности процесса амортизации научный мир разделился на два лагеря: одни считали, что она состоит в создании фонда амортизационных отчислений (1-й подход), другие – в оценке статочной стоимости активов (2-й). Россия также не была исключением. Например, московской школе экономической мысли во главе с Р.Я. Вейцманом были ближе идеи 2-го подхода, в то время как представители питерской школы экономической мысли писали, что амортизация:

– это «фонд реновации, формирование которого происходит путем удержаний из выручки» (Е.Е. Сиверс³);

– «фонд, создаваемый с целью дальнейшего воспроизводства основного капитала» (Е.А. Исаковский [5]);

– «регулярно осуществляемые отчисления на формирование фонда для восстановления и поддержания должного состояния производственных активов» (Н.Ф. Смирнов [17]).

³ Сиверс Е.Е. Лекции по общему счетоводству // Теория счетоводства в применении к отдельным операциям / под ред. Е.В. Грачева. СПб., 2012. (Ч. 2).

Рассмотренные позиции ученых различных школ говорят о том, что их представление об амортизации долгое время было однобоким и бескомпромиссным. Лишь к началу XX в. ситуация несколько изменилась, когда А.П. Рудановский, изучая понятие амортизации, впервые начал говорить о том, что подход, согласно которому амортизация есть мера физического износа, и подход, акцентирующий внимание на формировании воспроизводственного фонда, не противоречат друг другу и должны рассматриваться в совокупности. Иными словами, автор приходит к выводу, что амортизация есть процесс, отражающий одновременно и утрату стоимости объектов основных средств, и ее перенос на пополнение резерва, обеспечивающего их восстановление. Таким образом, А.П. Рудановский не отдает предпочтения ни первому, ни второму подходу. В 1930–1990-х гг. в СССР учение Рудановского было провозглашено официальной теорией амортизации. Однако на практику большинства советских предприятий это никак не повлияло: они по-прежнему традиционно применяли исключительно линейный метод начисления амортизации, не учитывая интенсивность применения основных средств.

К концу XX в. появились и начали широко распространяться 3-й и 4-й подходы к понятию амортизации и формированию амортизационной политики соответственно (см. табл. 1). Так, К.Ю. Котова и В.А. Старкова [9] придерживаются третьего подхода и определяют амортизацию как перенос стоимости амортизируемого объекта основных средств на себестоимость производимой посредством его применения продукции. Иначе говоря, амортизация рассматривается как элемент себестоимости продукции. Авторы подчеркивают, что в вопросе выбора способа начисления амортизации компании должны ориентироваться прежде всего на предполагаемую динамику доходов от применения каждой группы основных средств и только потом на управление налоговой нагрузкой. Такое же мнение у *M.L. Caylor* и *S. Whisenant* [10], которые подчеркивают, что выбранный метод начисления амортизации в первую очередь должен служить «сигналом» о будущих экономических выгодах компании,

которые она ожидает получить от использования данного амортизируемого имущества. В поддержку третьего подхода высказывается и индийский экономист *U.R. Pillewar* [18], говоря, что выбор метода начисления амортизации должен определяться в соответствии с тем, как распределены на временной оси ожидаемые экономические выгоды. Автор подчеркивает, что это позволит обеспечить финансовую прозрачность и спроецировать правильный сценарий финансового положения организации. При этом он указывает на то, что при выборе способа начисления амортизации компании следует учитывать и планирование налоговых обязательств, что соответствует четвертому подходу.

М.М. Соколов [14], будучи сторонником четвертого подхода, в своих трудах подчеркивает, что амортизацию следует рассматривать не как часть затрат, формирующих себестоимость, а как часть прибыли, подлежащую начислению налога. Автор также осуждает и считает устаревшими взгляды на амортизацию как на метод учета износа или же как на процесс возмещения стоимости основных средств путем создания фонда реинвестирования.

Однако первый и второй подходы до сих пор не теряют своей актуальности. Например, Р.Г. Абакумов [12], сторонник 1-го подхода, подчеркивает, что амортизационная политика должна строиться таким образом, чтобы обеспечить восстановление воспроизводственной функции амортизации. Аналогичное мнение высказывают В.С. Германова и М.Н. Мальцева, которые определяют амортизацию как инструмент, обеспечивающий формирование амортизационного фонда, основным предназначением которого можно назвать обновление и модернизацию амортизируемых активов [19]. При этом они предлагают также учитывать для формирования оптимальной амортизационной политики требования других подходов. *S.B. Jackson* [20] и *H. Ackermann* с соавторами [4] тоже считают, что главным предназначением амортизационной политики компании является обеспечение эффективного воспроизводства амортизируемого имущества. При этом на основе практических экспериментов авторы приходят к выводу, что наиболее эффективными будут

ускоренные способы начисления амортизации, так как они, в отличие от линейного метода, с большей долей вероятности мотивируют менеджеров принимать решение о капитальных вложениях (*capital investment decisions*).

В поддержку второго подхода высказываются индийские ученые *N.B. Chaphalkar* и *S.S. Sandbhor*, говоря о том, что главной целью построения амортизационной политики является грамотный выбор методов начисления амортизации, применение которых позволит отслеживать уровень изношенности основных средств и, как следствие, отражать их реальную текущую стоимость [21].

М.И. Кутер, Д.В. Луговской и Р.И. Мамедов [22] в своих исследованиях не отдают предпочтения ни одной из существующих концепций понимания сущности амортизации и при формировании амортизационной политики рекомендуют осуществлять сбалансированный подход, при котором будут учтены требования разных концепций согласно потребностям компании. Аналогичного мнения придерживаются Е.А. Куклина и К.А. Пушкарева [23], которые подчеркивают, что при формировании амортизационной политики следует обеспечить сбалансированную реализацию таких ее задач, как обеспечение своевременного возобновления производственных мощностей, оптимизация налоговой нагрузки, предоставление достоверной и объективной информации о реальном состоянии имущества компании. Т.Н. Маслова, Н.С. Нечеухина и А.Ф. Черненко также считают, что амортизационная политика должна решать целый ряд задач, среди которых выделяют следующие: оптимизирование налоговой политики, корректное калькулирование себестоимости, формирование данных, необходимых для проведения анализа эффективности использования основных средств [24].

В настоящее время, согласно положениям *IAS 16 Property, Plant and Equipment*⁴, необходимо, чтобы избранный метод начисления амортизации отражал экономические выгоды, которые организация ожидает получить от применения данной группы основных

⁴ *IAS 16 Property, Plant and Equipment* / adopted by the International Accounting Standards Board in April 2001 // Deloitte: Standards. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16> (дата обращения: 15.03.2022).

средств. Иными словами, стандарт обязует компании при построении своей амортизационной политики выполнять требования третьего подхода (см. табл. 1), в основе которого лежит адекватное распределение амортизационных отчислений на временной оси в соответствии с поступлением будущих экономических выгод от использования амортизируемого имущества и, как следствие, адекватное формирование себестоимости выпускаемой продукции.

В российской практике ПБУ 6/01⁵, действовавшее до 2022 г., не устанавливало четких требований к выбору способа начисления амортизации, т. е. организации могли выстраивать амортизационную политику исходя из собственных предпочтений. Значит, любой из рассмотренных подходов имел право претендовать на приоритетный. Внедренный с 2022 г. Федеральный стандарт учета основных средств (ФСБУ 6/2020) в вопросе выбора способа начисления амортизации солидарен с международной практикой.

Таким образом, сегодня при формировании амортизационной политики как в международной, так и в российской практике предпочтение отдается третьему подходу, согласно которому при выборе способа начисления амортизации для каждой группы объектов основных средств в первую очередь необходимо рассчитывать динамику ожидаемых поступлений от их использования. Иначе говоря, в основе выбора способа начисления амортизации лежит адекватность формирования себестоимости и только после – отражение реального уровня износа, формирование оптимальной структуры фонда реновации и оптимизация налоговой нагрузки [7]. Компания имеет право руководствоваться принципами других подходов, но лишь в том случае, если они не противоречат требованию третьего подхода.

На основании рассмотренного приходим к выводу, что амортизация имеет богатую

историю становления. И если раньше данный процесс рассматривался односторонне и бескомпромиссно, то сейчас можно утверждать, что амортизация – комплексное понятие и может рассматриваться одновременно с четырьмя взаимодополняющими сторонами: как источник reinvestирования в основные фонды, как мера износа, как элемент себестоимости, как источник уменьшения налоговой нагрузки. При этом большинство ученых-теоретиков в своих работах буквально отождествляют приоритетное, на их взгляд, понятие амортизации с понятием амортизационной политики.

Вместе с тем, отдавая должное исследователям природы амортизации, вряд ли практикующие бухгалтера согласятся с их утверждениями, что амортизация и есть амортизационная политика организации. Применяемые учетные стандарты (российские – ФСБУ; международные – МСФО) содержат понятия амортизации и учетной политики, но не используют термин «амортизационная политика». На наш взгляд, при определении данного понятия нельзя отдавать предпочтение ни одному из рассмотренных подходов к формированию амортизации, т. е. определение должно быть универсальным и нейтральным.

Предлагается рассматривать амортизационную политику организации для целей бухгалтерского учета как часть учетной политики экономического субъекта, обеспечивающую формирование элементов амортизации (рис. 1).



Источник: составлено авторами (= compiled by the authors).

Рис. 1. Сущность амортизационной политики
Fig. 1. The essence of depreciation policy

Как видно на рис. 1, в п. 37 ФСБУ 6/2020 закреплены три элемента: срок полезного

⁵ Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» / утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н // СПС КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e (дата обращения: 15.03.2022).

использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации. Из всех элементов новым для российской практики можно назвать лишь ликвидационную стоимость. Значит, остановимся на ней подробнее.

Согласно действовавшему до 31.12.2021 ПБУ 6/01, к концу амортизационного срока остаточная стоимость объекта ОС должна равняться нулю. В ФСБУ 6/2020 и в МСФО (IAS) 16 балансовая стоимость на конец амортизационного срока должна равняться ликвидационной стоимости данного объекта основных средств. Объясняется это тем, что методически неверно начислять амортизацию на ту часть стоимости ОС, которая в конце СПИ ожидаемо вернется. В противном случае финансовый результат будет неоправданно завышен. Таким образом, под ликвидационной стоимостью следует понимать такую сумму денежных средств, которую предприятие получит в случае, если произойдет выбытие данного объекта на конец СПИ после вычета всех ожидаемых затрат, которые придется понести организации в этом случае.

Одной из наиболее серьезных проблем амортизационной политики сегодня является методика определения ликвидационной стоимости. Это связано с тем, что в российских нормативных документах регулирования бухгалтерского учета, включая ФСБУ 6/2020, нет конкретных методик. Стандарты международной практики также не являются решением проблемы [6]. Таким образом, задача формирования методики расчета этого показателя ложится на плечи самих организаций.

Упрощенно порядок определения ликвидационной стоимости может быть представлен следующим образом.

Во-первых, надо определить СПИ объекта и интенсивность, с которой он будет эксплуатироваться, и то, насколько будет изношен (и морально, и физически) к моменту выбытия.

Во-вторых, на основе установленной информации следует выяснить, существует ли возможность реализации данного объекта на конец СПИ или же наиболее удачным вариантом будет реализация его отдельных элементов, полученных в результате демонтажа. Определив планы на объект, нужно рассчитать величину ожидаемого дохода (ОД) от реализации объекта.

В случае если предполагается реализация самого объекта, то важной задачей становится определение текущей рыночной стоимости (РС) такого объекта с учетом ожидаемой изношенности. При этом, с точки зрения экспертов, при расчете ожидаемого дохода от реализации отдельное внимание необходимо уделять расчету величины понижающего коэффициента реализации (скидка на ликвидность) [25]. Размер данного коэффициента (k), как правило, определяется экспертным путем, варьируется от 0 до 0,5 и может зависеть от ряда факторов, таких как фактор времени, обусловленный снижением цены с целью сокращения сроков реализации, или фактор рынка, обусловленный влиянием конкуренции и изменением величины спроса. При этом количество факторов может быть расширено в зависимости от специфики компании. Тогда формулу ожидаемого дохода (ОД) можно представить следующим образом:

$$\text{ОД} = \text{РС} \times (1 - k). \quad (1)$$

Если на конец СПИ компанией после демонтажа предполагается реализация не самого объекта, а лишь отдельных его элементов, то k можно принять равным 0. Тогда расчет ожидаемого дохода может быть представлен как

$$\text{ОД} = \sum_{i=1}^n (PC_i \times N_i), \quad (2)$$

где n – количество групп элементов, полученных в результате демонтажа; N_i – количество элементов в i -й группе; PC_i – рыночная стоимость элемента i -й группы.

В-третьих, важно выяснить, каким образом будет осуществляться перевозка, демонтаж и оценка данного объекта: самой организацией или с привлечением сторонних лиц. В результате должен быть установлен размер реализационных затрат (РЗ). Тогда условно размер ликвидационной стоимости (ЛС) можно определить как разницу между ожидаемыми поступлениями и затратами:

$$\text{ЛС} = \text{ОД} - \text{РЗ}. \quad (3)$$

Если затраты превышают ожидаемый доход от реализации или разница между ними незначительна, размер ликвидационной стоимости принимается равным нулю. Аналогичная ситуация складывается и в том

случае, когда поступлений от выбытия данного объекта не ожидается или их размер определить невозможно.

На данном этапе особое внимание необходимо уделить тому, какую сумму следует признавать существенной. Отметим, что существенной признается такая информация (сумма), искажение или пропуск которой может повлиять на решения разумного пользователя данной информации. В качестве существенной суммы ликвидационной стоимости может устанавливаться как определенный процент от первоначальной (переоцененной) стоимости, так и фиксированная сумма. Так, для большинства крупных фондоемких предприятий, которые с 01.01.2022 устанавливают минимальный лимит стоимости для признания объекта в качестве ОС в размере 100 тыс. руб., нижняя граница существенной суммы ликвидационной стоимости может быть признана в размере 5–10% от первоначальной стоимости объекта, или 100–300 тыс. руб.

При принятии объекта к учету в составе основных средств осуществляется непосредственная фиксация рассчитанной величины ликвидационной стоимости в его инвентарной карточке. Данный показатель подлежит регулярной проверке на конец отчетного года.

Выделим основные этапы формирования амортизационной политики организации.

I этап – анализ организации и ведения учета основных средств. Факторы, определяющие влияние на амортизационную политику организации: форма собственности; отраслевая принадлежность; оценка ОС при первоначальном признании и способы оценки в текущем учете; метод учета затрат; классификация ОС; количественный состав ОС; СПИ и возможность его пересмотра. При разработке подобной политики нужно принимать во внимание не только внутренние, но и внешние факторы: уровень правительственной инфляции, изменения в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому и налоговому учету, научно-технической продукции.

II этап – выбор способов начисления амортизации из разрешенных стандартом в соответствии с требованиями третьего подхода к формированию амортизационной политики (см. табл. 1). Факторы влияния: пе-

ресмотр способов начисления амортизации и частота пересмотра; определение и утверждение методики оценки ликвидационной стоимости; целевое использование основных средств; способность приносить экономические выгоды и генерировать денежные потоки; инвестиционный потенциал и планы организации. Второй этап завершается разработкой и утверждением амортизационной политики организации.

При этом подчеркнем, что определение элементов амортизации как при принятии объектов ОС к учету, так и в процессе их использования в организации осуществляется специалистами инженерной службы, обладающими соответствующими техническими знаниями и полномочиями. Могут привлекаться также сторонние эксперты.

Амортизационная политика считается действенной исходя из выбранного подхода управления амортизационными отчислениями. Продуктивность амортизационной политики можно охарактеризовать показателями «коэффициент износа основных средств», «капиталоемкость», «рентабельность основных средств».

Практические вопросы формирования амортизационной политики на примере компаний ракетно-космической отрасли

Проблема формирования амортизационной политики особенно актуальна для крупных фондоемких предприятий, большую долю основных производственных фондов которых составляют основные средства [7]. Тем не менее в настоящее время многие предприятия в силу привычки пренебрегают данным требованием и используют исключительно линейный способ начисления амортизации для всех групп основных средств. Очевидно, что линейный метод может отразить лишь равномерное распределение экономических выгод. В противном же случае необходимо будет пересмотреть способ амортизационных начислений для определенных групп объектов. Таким образом, у многих компаний возникает проблема, заключающаяся в поиске других методов, наиболее достоверно отражающих реальную экономическую картину предприятия, а также в выведении соответствующей формулы для их расчета.

На примере промышленного предприятия ракетно-космической отрасли рассмотрим этот вопрос подробнее. В связи с тем что организации данной отрасли являются производственными и фондоемкими, обеспечение адекватной амортизационной политики для них весьма актуально.

Отметим, что характерной особенностью компаний ракетно-космической отрасли можно назвать широкий спектр видов деятельности и разнообразие технологических процессов, что сказывается на значительном количестве основных средств. При этом для всех их групп в подавляющем большинстве компаний применяется линейный метод начисления амортизации.

В ходе исследования выявлено, что в деятельности компаний данной отрасли имеют место разовые или (редко) повторяющиеся специфические заказы, для реализации которых требуются уникальные объекты основных средств. По мнению В.С. Нелюбиной и А.С. Черепановой [7], впоследствии большая часть оборудования, используемого для реализации таких заказов, простаивает, подвергаясь как моральному, так и физическому износу. Данный факт заставляет усомниться в целесообразности применения исключительно линейного метода начисления амортизации. Рассмотрим два конкретных примера.

Пример 1. Пусть 30.07.2020 предприятие приобрело новое оборудование – бесконтактный видеоизмерительный микроскоп, позволяющий осуществлять измерения линейно-углового характера. Данный прибор благодаря широкому диапазону функциональности программного обеспечения, а также универсальности применения может быть стабильно вовлечен в производственный процесс и ис-

пользоваться в реализации многочисленных видов работ. Условно обозначим годовой объем продукции, производимой в условиях применения микроскопа, как X .

Стоимость покупки с учетом доставки данного прибора поставщиком составила 1 250 000,00 руб. без НДС. Впоследствии, после проведения всех необходимых работ по установке на сумму 10 000,00 руб. без НДС, в том же месяце микроскоп был включен в состав основных средств, в группу измерительных приборов (Дт 01 Кт 08). Соответственно, с августа 2020 г. стоимость объекта стала равномерно погашаться посредством амортизации (Дт 25 Кт 02).

В рассматриваемом случае объект относится к третьей амортизационной группе. Срок службы микроскопа составляет 5 лет, норма амортизации – 20%. Соответственно, годовая сумма амортизационных отчислений составит 252 000,00 руб. Тогда ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет равна 21 000,00 руб.

Покажем перенос стоимости бесконтактного видеоизмерительного микроскопа на себестоимость выпускаемой продукции в течение 5 лет его использования (табл. 2).

Оборудование планируется на постоянной основе и с постоянной интенсивностью вовлекать в производственный процесс. Очевидно, что данный метод начисления амортизации идеально отражает равномерность распределения на временной оси экономических выгод, которые организация ожидает получить от регулярного применения данного объекта. Кроме того, нельзя не отметить очевидное достоинство линейного способа начисления амортизации, которое заключается в простоте и удобстве расчетов.

Таблица 2. Начисление амортизации линейным способом по бесконтактному видеоизмерительному микроскопу

Table 2. Annual depreciation charges for non-contact video-measuring microscope

| Год | Остаточная стоимость на начало года (руб.) | Годовая сумма амортизации (руб.) | Остаточная стоимость на конец года (руб.) | Планируемый объем продукции, в производство которой вовлекается ОС |
|------|--|----------------------------------|---|--|
| 2020 | 1 260 000,00 | $21\ 000 \times 5 = 105\ 000,00$ | 1 155 000,00 | $5/12X$ |
| 2021 | 1 155 000,00 | 252 000,00 | 903 000,00 | X |
| 2022 | 903 000,00 | 252 000,00 | 651 000,00 | X |
| 2023 | 651 000,00 | 252 000,00 | 399 000,00 | X |
| 2024 | 399 000,00 | 252 000,00 | 147 000,00 | X |
| 2025 | 147 000,00 | $21\ 000 \times 7 = 147\ 000,00$ | 0,00 | $7/12X$ |

Источник: составлено авторами (= compiled by the authors).

Таблица 3. Начисление амортизации линейным способом по «оборудованию А»

Table 3. Annual depreciation charges for A equipment

| Год | Остаточная стоимость на начало года (руб.) | Годовая сумма амортизации (руб.) | Остаточная стоимость на конец года (руб.) | Планируемый объем продукции, в производстве которой вовлекается прибор |
|------|--|----------------------------------|---|--|
| 2020 | 837 000,00 | 167 400,00 | 669 600,00 | Заказ 1000 деталей |
| 2021 | 669 600,00 | 167 400,00 | 502 200,00 | Простой |
| 2022 | 502 200,00 | 167 400,00 | 334 800,00 | Заказ 600 деталей |
| 2023 | 334 800,00 | 167 400,00 | 167 400,00 | Простой |
| 2024 | 167 400,00 | 167 400,00 | 0,00 | Заказ 900 деталей |

Источник: составлено авторами (= compiled by the authors).

Пример 2. Пусть 30.12.2019 предприятие приобрело новое оборудование в целях производства уникальных турбонасосных агрегатов для ракетного двигателя по заказу сторонней компании, с которой был заключен договор, согласно которому заказ в полном объеме (1000 деталей) планируется исполнить к 2021 г., а в срок с 2022 по 2023 г. и с 2024 по 2025 г. заказ (600 и 900 деталей соответственно) планируется повторить. Условно назовем данное оборудование «оборудование А», а компанию, с которой заключен договор, – «компания А».

Данное оборудование относится к ряду тех, которые применяются для реализации конкретного заказа, а после простаивают, подвергаясь как моральному, так и физическому износу. Во время простоя консервация объекта не предусмотрена.

Стоимость покупки с учетом доставки поставщиком данного оборудования составила 825 000,00 руб. без НДС. Впоследствии, после проведения всех необходимых работ по установке условно на сумму 12 000,00 руб. без НДС, в том же месяце оборудование было включено в состав ОС, в группу рабочих машин и оборудования (Дт 01 Кт 08). Соответственно, с января 2020 г. стоимость объекта стала равномерно погашаться посредством амортизации (Дт 20 Кт 02).

Реализация последнего заказа завершится к началу 2025 г., после оборудование планируется продать за 320 000 руб., т. е. срок службы «оборудования А» составляет 5 лет. Для начисления амортизации применяется линейный метод. Норма амортизации – 20%. Годовая сумма амортизационных отчислений равна 167 400,00 руб. Отразим в таблице начисление амортизации (табл. 3).

Планируемый объем продукции, в производство которой вовлекается «оборудование А», распределен неравномерно. Компания получит доход от реализации заказов лишь в течение трех лет использования. В 2021–2022 гг. оборудование будет простаивать и никаких экономических выгод не принесет. Очевидно, что линейный способ начисления амортизации не отражает распределение на временной оси экономических выгод, которые организация ожидает получить от применения данного основного средства.

Аналогичная ситуация может наблюдаться и в том случае, если компания приобретает объект для реализации конкретного крупного заказа, а после вовлекает объект в производство, но уже с ощутимо меньшей интенсивностью. В данном случае очевидно, что поступление наибольших экономических выгод от использования такого объекта ожидается в первые годы, а после их величина может значительно сократиться. Кроме того, по причине явного снижения востребованности такого рода объектов по завершении заказа компании обычно не тратят значительных сумм на их содержание, а значит, последствия как морального, так и физического износа в некоторых случаях могут оказывать ощутимое влияние на производственную мощность таких основных средств.

Итак, линейный метод начисления амортизации, который большинство компаний ракетно-космической отрасли применяют, подходит далеко не для всех объектов основных средств. Основные средства, которые приобретаются с целью реализации конкретного уникального заказа, зачастую требуют иного подхода к определению их амортизационных отчислений.

Скорректируем алгоритм выбора способа начисления амортизации для предприятий данной отрасли так, чтобы он соответствовал требованиям амортизационной политики, ориентированной на формирование адекватной себестоимости выпускаемой продукции (третий подход к формированию амортизационной политики согласно табл. 1).

Отметим, что до 2022 г. к концу амортизационного срока остаточная стоимость амортизируемого объекта основных средств должна была равняться нулю. Однако сейчас согласно ФСБУ 6/2020 балансовая стоимость актива к концу срока его полезного использования должна равняться ликвидационной стоимости. Данное требование было заимствовано из МСФО (*IAS*) 16 и объясняется тем, что начисление амортизации на ту часть стоимости объекта, которая в конце срока его полезного использования ожидаемо вернется назад, не только не имеет смысла, но и может привести к искажению финансового результата [4].

Данное замечание актуально в том числе для компаний рассматриваемой отрасли. В частности, это касается тех основных средств, которые были приобретены исключительно для реализации конкретного заказа, а в дальнейшем будут проданы на сторону (см. пример 2 в табл. 3). В подобных ситуациях денежные поступления от продажи оборудования не могут рассматриваться как доход, так как представляют собой лишь компенсацию некоторой части затрат, понесенных в прошлом. Главной проблемой при этом для предприятия станет определение способа расчета ликвидационной стоимости объектов, поскольку, как мы отмечали, ни в одном российском нормативном документе регулирования бухгалтерского учета, в том числе ФСБУ 6/2020, нет информации на этот счет, а значит, определить формулу для расчета данного показателя организация должна самостоятельно. При этом в ФСБУ 6/2020 есть указание, что компания вправе сама выбирать и корректировать формулу для расчета амортизационных отчислений. Более того, компания может пересматривать, менять частоту и способ начисления амортизации в течение срока полезного использования объекта. Все это способствует

более грамотному подходу к формированию амортизационной политики, ориентированной на калькулирование адекватной себестоимости выпускаемой продукции.

Для выбора способа начисления амортизации в компании ракетно-космической отрасли разделим основные средства, для которых не подходит линейный метод, на две обширные группы:

1) основные средства, приобретенные для реализации конкретного заказа, который затем планируется повторить. При этом размер заказов заранее оговорен, в обычной производственной деятельности компания не планирует применять данный объект;

2) основные средства, приобретенные для реализации конкретного заказа. В дальнейшем компания планирует получать доходы от использования данных объектов, размер которых, однако, будет значительно ниже. При этом следует еще раз подчеркнуть, что компании, как правило, не тратят значительных сумм на содержание таких объектов, а значит, степень износа в некоторых случаях может оказывать существенное влияние на их производственную мощность, которая в том числе из-за этого будет снижаться с течением времени.



Заметим, что нецелесообразно выделять в отдельную группу те основные средства, которые, будучи не востребованными в обычной производственной деятельности компании, также приобретены с целью реализации конкретного заказа, который в дальнейшем повторять не планируется. В этом случае после выполнения заказа наиболее разумным решением станет продажа данного объекта. Иными словами, экономические выгоды от использования объекта распределяются равномерно на период выполнения заказа, а значит, линейный метод вполне подходит.

Далее рассмотрим, какие способы начисления амортизации могут быть наиболее приемлемы для выделенных групп (табл. 4).

Обратимся к ситуации, рассмотренной в качестве второго примера в табл. 3. В данном случае «оборудование А» соответствует группе 1, поэтому осуществим пересчет начисления амортизации по данному объекту способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Таблица 4. Рекомендации касательно выбора способа начисления амортизации для отдельных групп основных средств компаний ракетно-космической отрасли

Table 4. Recommendations regarding the choice of depreciation method for certain groups of fixed assets of companies in the rocket and space industry

| Особенность | Способ начисления амортизации |
|--|---|
| Группа 1. ОС приобретены для реализации конкретного заказа, который затем планируется повторить | |
| 1. Размер каждого заказа заранее оговорен. 2. Компания не планирует в обычной производственной деятельности применять данный объект. 3. СПИ определяется объемом произведенной продукции, величина которого соответствует размеру заказа | Способ списания стоимости пропорционально объему продукции: Годовая сумма амортизации = $\text{Натуральный показатель объема продукции в отчетном периоде} \times ((\text{ПС} - \text{ЛС}) / \text{предполагаемый объем продукции за весь СПИ})$, где ПС – первоначальная стоимость; ЛС – ликвидационная стоимость |
| Группа 2. ОС приобретены для реализации конкретного заказа, после реализации которого компания планирует использовать ОС в обычной производственной деятельности, но с меньшей интенсивностью | |
| Группа 2.1. Износ оказывает существенное влияние на величину доходов от использования ОС | |
| 1. Заказ повторять НЕ планируется. 2. Компания планирует использовать объект в дальнейшей производственной деятельности, но с меньшей интенсивностью или сдавать в аренду. 3. Доходы от использования объекта после реализации заказа сократятся. 4 В период реализации заказа темпы износа выше. 5 СПИ определяется сроком, пока применение объекта приносит компании доход. 6 Потенциал объекта снижается с течением времени, т. е. поступление доходов от его эксплуатации можно представить следующим образом → |  <p>Метод двойного уменьшаемого остатка в течение периода выполнения заказа плюс метод уменьшаемого остатка после реализации заказа. Годовая сумма амортизации для метода двойного уменьшаемого остатка: $A_m = BC \times 2 \times (1 / \text{СПИ})$, где BC – балансовая стоимость. Годовая сумма амортизации для метода уменьшаемого остатка: $A_m = BC \times 1 / \text{СПИ}$, где в последний год сумма амортизационных отчислений определяется по формуле $A_m = BC - \text{ЛС}$</p> |
| Группа 2.2. Уровень износа НЕ оказывает существенного влияния на доходы от использования ОС | |
| 1. Заказ повторять НЕ планируется. 2. Компания планирует использовать объект в дальнейшей производственной деятельности, но с меньшей интенсивностью или же сдавать в аренду. 3. Доходы от использования объекта после реализации заказа сократятся. 4. В период реализации заказа темпы износа выше. 5 СПИ определяется сроком, пока применение объекта приносит компании доход. 6 Условно поступление доходов от эксплуатации объекта можно представить следующим образом → |  <p>Метод двойного уменьшаемого остатка в течение периода выполнения заказа плюс линейный метод после реализации заказа</p> |

Источник: составлено авторами (= compiled by the authors).

Экспертным путем установлено, что после истечения срока полезного использования оборудование можно продать за 320 000,00 руб. (ЛС). Тогда амортизируемая стоимость составит 517 000,00 руб. Предполагаемый объем продукции, согласно оговоренным размерам заказов, составит 2500 деталей (1000 деталей – за 2020 г., 600 – за 2022 г., 900 – за 2024 г.). Отметим, что из-за простоя данного оборудования в 2021 и 2023 гг. по причине отсут-

ствия заказа на данные детали размер амортизационных отчислений за эти годы равен 0:

$$0 \times (517\,000,00 / 2\,500) = 0.$$

Годовые амортизационные отчисления представим в виде таблицы (табл. 5).

Конечная балансовая стоимость объекта равна его ликвидационной стоимости, а следовательно, расчет амортизации был произведен корректно.

Таблица 5. Годовые амортизационные отчисления по «оборудованию А»

Table 5. Annual depreciation charges for A equipment

| Год | Балансовая стоимость на начало года (руб.) | Годовая сумма амортизации (руб.) | Балансовая стоимость на конец года (руб.) | Планируемый объем продукции, в производство которой вовлекается прибор |
|------|--|----------------------------------|---|--|
| 2020 | 837 000,00 | 206 800,00 | 630 200,00 | Заказ 1000 деталей |
| 2021 | 630 200,00 | 0,00 | 630 200,00 | Простой |
| 2022 | 630 200,00 | 124 080,00 | 506 120,00 | Заказ 600 деталей |
| 2023 | 506 120,00 | 0,00 | 506 120,00 | Простой |
| 2024 | 506 120,00 | 186 120,00 | 320 000,00 | Заказ 900 деталей |

Источник: составлено авторами (= compiled by the authors).

Применение метода списания стоимости пропорционально объему продукции обеспечивает достоверное распределение экономических выгод от применения «оборудования А», т. е. данный способ подходит для подобных объектов основных средств.

Таким образом, для объектов, предназначенных для реализации уникальных заказов, компаниям данной отрасли рекомендуется применять различные способы начисления амортизации, представленные в табл. 4, в соответствии с особенностями распределения экономических выгод от их использования. Предложенная методика способна обеспечить адекватное формирование себестоимости продукции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Вопрос определения понятия амортизации долгое время считался дискуссионным, но сейчас большинство ученых сходятся во мнении, что различные толкования не противоречат друг другу, поэтому данный термин следует рассматривать одновременно с четырех взаимодополняющих сторон: как источник формирования фонда, предназначенного для воспроизводства амортизируемого имущества; как меру износа; как процесс переноса стоимости амортизируемых объектов на себестоимость продукции, производимой посредством их применения; как инструмент оптимизации налоговой нагрузки. В зависимости от того, какое толкование считать приоритетным, будет меняться и подход к формированию амортизационной политики.

Анализ нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету и научной литературы

позволил сформулировать универсальный для всех подходов термин амортизационной политики организации. В рамках работы определены этапы ее разработки и обстоятельства, влияющие на нее. В частности, предложена методика определения ликвидационной стоимости. Принципиальная позиция авторов выражена в том, что амортизационная политика есть часть учетной политики организации и не должна отождествляться с понятием амортизации.

В настоящее время по МСФО (IAS) 16 *Property, Plant and Equipment* и ФСБУ 6/2020 обязательными к исполнению считаются требования подхода, согласно которому при выборе способа начисления амортизации для каждой группы объектов основных средств прежде всего надо опираться на адекватность формирования себестоимости. Для этого важно обеспечить корреляцию между величиной амортизационных отчислений и динамикой ожидаемых экономических выгод от применения объекта основных средств.

Тем не менее на примере ракетно-космической отрасли установлено, что требования данного подхода далеко не всегда исполняются на практике. В частности, традиционное применение исключительно линейного метода фондоемкими компаниями данной отрасли не всегда уместно и может привести к искажению себестоимости и финансовых результатов. Предложенный авторами алгоритм выбора методов начисления амортизации с учетом специфики ракетно-космической отрасли позволит ее предприятиям обеспечить соответствие амортизационной политики требованиям действующего законодательства и избежать ошибок.

Отметим, что результаты проведенного исследования могут быть полезны руководителям организаций и практикующим специалистам в области бухгалтерского учета и аудита в качестве дополнительного матери-

ала при разработке элементов амортизационной политики предприятия. Статья также может представлять интерес для ученых, занимающихся рассмотрением проблемных аспектов в области бухгалтерского учета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8, № 1. С. 48–61. DOI: [10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61](https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61)
2. Исаковский Е.А. Централизация распоряжения накоплениями от амортизации основного капитала // Вестник И.Г.Б.Э. 1929. № 12. С. 9–13.
3. Котова К.Ю., Старкова В.А. Проблемы конвергенции учета и налогообложения амортизации основных средств в современном российском законодательстве // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2018. № 5. С. 2–12.
4. Кутер М.И., Кузнецов А.В., Мамедов Р.И. Современный взгляд на концепции амортизации // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 24 (129). С. 2–11.
5. Мурашова Ю.Г., Шумилова А.В. Амортизация основных средств: практика и применение // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. ст. Пермь: Изд-во Перм. ун-та, 2018. С. 107–114.
6. Нелюбина В.С., Черепанова А.С. Амортизационная политика как инструмент управления воспроизводством основных средств в ракетно-космической отрасли // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой. Пермь: Изд-во Перм. ун-та, 2016. С. 76–90.
7. Ackermann H., Fochmann M., Wolf N. The effect of straight-line and accelerated depreciation rules on risky investment decisions – an experimental study // International Journal of Financial Studies. 2016. Vol. 4, no. 4. P. 19–45. DOI: [10.3390/ijfs4040019](https://doi.org/10.3390/ijfs4040019)
8. Caylor M.L., Whisenant S. Depreciation choice and future operating performance // International Journal of Accounting and Financial Reporting. 2019. Vol. 9, no. 1. P. 89–121. DOI: [10.5296/ijaf.v9i1.13997](https://doi.org/10.5296/ijaf.v9i1.13997)
9. Littleton A.C. Accounting evolution to 1900. University of Alabama Press, 1981. 373 p.
10. Matheson E. The depreciation of factories and their valuation (classic reprint). Forgotten Books, 2017. 168 p.
11. Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика. М.: Финансы и статистика, 2004. 192 с.
12. Абакумов Р.Г. Амортизационная политика: сущность, проблемы, направления совершенствования // Финансы и кредит. 2008. № 47 (335). С. 55–56.
13. Фиатишев А.Б., Фиатишева Н.М., Бекишоев Т.В. Амортизационная политика организаций на современном этапе // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 11 (305). С. 13–20.
14. Соколов М.М. Изменения в амортизационной политике как особая форма налогового воздействия на развитие экономики // Все о налогах. 2008. № 3. С. 23–33.
15. Азиева З.И., Казаров И.З. Амортизационная политика организации // Естественно-гуманитарные исследования. 2019. № 23 (1). С. 62–64.
16. Schmalenbach E. Die Abschreibung // Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung. 1908/09. Bd. 3. S. 81–88.
17. Смирнов Н.Ф. Вопросы амортизации имущества // Счетоводство. 1924. № 6. С. 489–493.
18. Pillewar U.R. Effects of restriction on use of depreciation method in income tax act as compared to companies act in the industry // GJRA – Global Journal for Research Analysis. 2016. Vol. 5, iss. 1. P. 71–73.
19. Германова В.С., Мальцева М.Н. Амортизационная политика организации, особенности и способы начисления амортизационных отчислений // Учет и контроль. 2019. № 8. URL: <https://gaap.ru/magazines/158448> (дата обращения: 15.03.2022).
20. Jackson S.B. The effect of firms' depreciation method choice on managers' capital investment decisions // Accounting Review. 2008. Vol. 83, no. 2. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1092074> (дата обращения: 15.03.2022).
21. Sandbhor S.S., Chaphalkar N.B. Comparative analysis of methods of computing building depreciation // International Journal of Engineering Research & Technology (IJERT). 2013. Vol. 2, iss. 10. P. 2792–2797. DOI: [10.17577/IJERTV2IS100841](https://doi.org/10.17577/IJERTV2IS100841)

22. Кутер М.И., Луговской Д.В., Мамедов Р.И. Амортизационная политика – элемент учетной политики организации в обеспечении финансовой стратегии собственника // *Экономический анализ: теория и практика*. 2009. № 29 (158). С. 17–23.
23. Куклина Е.А., Пушкарева К.А. К вопросу формирования амортизационной политики на макро- и микроуровне // *Administrative Consulting*. 2019. Vol. 5, iss. 2 (10). P. 41–44.
24. Маслова Т.Н., Нечухина Н.С., Черненко А.Ф. Структура и принципы амортизационной политики коммерческих предприятий // *Управленческий учет*. 2021. № 8-1. С. 97–109. DOI: [10.25806/uu8-1202197-109](https://doi.org/10.25806/uu8-1202197-109)
25. Фоменко А.Н. Методика оценки ликвидационной стоимости имущества // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2007. № 4 (67). С. 99–106.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Юлия Геннадьевна Мурашова – старший преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет (Россия, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15; e-mail: Murashova26@mail.ru).

Евгения Александровна Кокоулина – экономический факультет, кафедра учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет (Россия, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15; e-mail: janekokoa@gmail.com).

REFERENCES

1. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. FSBU 6/2020: reshennye voprosy bukhgalterskogo ucheta osnovnykh sredstv i sokhranyayushchiesya diskussionnye aspekty [FAS 6/2020: Resolved issues of accounting for property, plant and equipment and ongoing controversial aspects]. *Uchet. Analiz. Audit* [Accounting. Analysis. Auditing], 2021, vol. 8, no. 1, pp. 48–61. (In Russian). DOI: [10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61](https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-1-48-61)
2. Isakovskii E.A. Tsentralizatsiya rasporyazheniya nakopleniyami ot amortizatsii osnovnogo kapitala finansy i statistika [Centralization of accumulation management from main capital depreciation]. *Vestnik I.G.B.E.* [Bulletin I.G.B.E.], 1929, no. 12, pp. 9–13. (In Russian).
3. Kotova K.Yu., Starkova V.A. Problemy konvergentsii ucheta i nalogooblozheniya amortizatsii osnovnykh sredstv v sovremennom rossiiskom zakonodatel'stve [Issues of accounting and taxation convergence of fixed assets depreciation in modern Russian legislation]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations], 2018, no. 5, pp. 2–12. (In Russian).
4. Kuter M.I., Kuznetsov A.V., Mamedov R.I. Sovremenniy vzglyad na kontseptsii amortizatsii [Modern view on depreciation concepts]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika* [Economic Analysis: Theory and Practice], 2008, no. 24 (129), pp. 2–11. (In Russian).
5. Murashova Yu.G., Shumilova A.V. Amortizatsiya osnovnykh sredstv: praktika i primeneniye [Depreciation of fixed assets: Practice of use]. *Razvitie uchetno-analiticheskoi i kontrol'noi sistemy v usloviyakh globalizatsii ekonomicheskikh protsessov* [Development of an Accounting and Control System under Globalization of Economic Processes]. Perm, Izd-vo Perm. un-ta Publ., 2018, pp. 107–114. (In Russian).
6. Nelyubina V.S., Cherepanova A.S. Amortizatsionnaya politika kak instrument upravleniya vosproizvodstvom osnovnykh sredstv v raketno-kosmicheskoi otrasli [Depreciation policy as the management tool reproduction of the property, plant and equipment in the space-rocket industry]. *Razvitie uchetno-analiticheskoi i kontrol'noi sistemy v usloviyakh globalizatsii ekonomicheskikh protsessov* [Development of an Accounting and Control System under Globalization of Economic Processes]. Perm, Izd-vo Perm. un-ta Publ., 2016, pp. 76–90. (In Russian).
7. Ackermann H., Fochmann M., Wolf N. The effect of straight-line and accelerated depreciation rules on risky investment decisions – an experimental study. *International Journal of Financial Studies*, 2016, vol. 4, no. 4, pp. 19–45. DOI: [10.3390/ijfs4040019](https://doi.org/10.3390/ijfs4040019)
8. Caylor M.L., Whisenant S. Depreciation choice and future operating performance. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2019, vol. 9, no. 1, pp. 89–121. DOI: [10.5296/ijaf.v9i1.13997](https://doi.org/10.5296/ijaf.v9i1.13997)
9. Littleton A.C. *Accounting evolution to 1900*. University of Alabama Press, 1981. 373 p.
10. Matheson E. *The depreciation of factories and their valuation (classic reprint)*. Forgotten Books, 2017. 168 p.

11. Veretennikova I.I. *Amortizatsiya i amortizatsionnaya politika* [Depreciation and depreciation policy]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2004. 192 p. (In Russian).
12. Abakumov R.G. Amortizatsionnaya politika: sushchnost', problemy, napravleniya sovershenstvovaniya [Depreciation policy: Essence, issues, areas of improvement]. *Finansy i kredit* [Finance and Credit], 2008, no. 47 (335), pp. 55–56. (In Russian).
13. Fiapshev A.B., Fiapsheva N.M., Bekshokov T.V. Amortizatsionnaya politika organizatsii na sovremennom etape [Depreciation policy of organizations at the current stage]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* [International Accounting], 2014, no. 11 (305), pp. 13–20. (In Russian).
14. Sokolov M.M. Izmeneniya a vmortizatsionnoi politike kak osobaya forma nalogovogo vodeistviya na razvitie ekonomiki [Changes in depreciation policy as a special form of tax impact on economy development]. *Vse o nalogakh* [Everything about Taxes], 2008, no. 3, pp. 23–33. (In Russian).
15. Azieva Z.I., Kazarov I.Z. Amortizatsionnaya politika organizatsii [Depreciation policy of the organization]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya* [Natural-Humanitarian Studies], 2019, no. 23 (1), pp. 62–64. (In Russian).
16. Schmalenbach E. Die Abschreibung. *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 1908/09, bd. 3, s. 81–88. (In German).
17. Smirnov N.F. Voprosy amortizatsii imushchestva [Issues of property depreciation]. *Schetovodstvo* [Accounting], 1924, no. 6, pp. 489–493. (In Russian).
18. Pillewar U.R. Effects of restriction on use of depreciation method in income tax act as compared to companies act in the industry. *GJRA – Global Journal for Research Analysis*, 2016, vol. 5, iss. 1, pp. 71–73.
19. Germanova V.S., Mal'tseva M.N. Amortizatsionnaya politika organizatsii, osobennosti i sposoby nachisleniya amortizatsionnykh otchislenii [Depreciation policy of organizations, features and computing methods of depreciation]. *Uchet i kontrol'* [Accounting and Control], 2019, no. 8. (In Russian). Available at: <https://gaap.ru/magazines/158448> (access date 15.03.2022).
20. Jackson S.B. The effect of firms' depreciation method choice on managers' capital investment decisions. *Accounting Review*, 2008, vol. 83, no. 2. Available at: <https://ssrn.com/abstract=1092074> (access date 15.03.2022).
21. Sandbhor S.S., Chaphalkar N.B. Comparative analysis of methods of computing building depreciation. *International Journal of Engineering Research & Technology (IJERT)*, 2013, vol. 2, iss. 10, pp. 2792–2797. DOI: 10.17577/IJERTV2IS100841
22. Kuter M.I., Lugovskoi D.V., Mamedov R.I. Amortizatsionnaya politika – element uchetnoi politiki organizatsii v obespechenii finansovoi strategii sobstvennika [Depreciation policy is an element of accounting policy of an organization in owner's financial strategy]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika* [Economic Analysis: Theory and Practice], 2009, no. 29 (158), pp. 17–23. (In Russian).
23. Kuklina E.A., Pushkareva K.A. K voprosu formirovaniya amortizatsionnoi politiki na makro- i mikrourovne [On the formation of depreciation policy at the macro- and micro level]. *Administrative Consulting*, 2019, vol. 5, iss. 2 (10), pp. 41–44. (In Russian).
24. Maslova T.N., Necheukhina N.S., Chernenko A.F. Struktura i printsipy amortizatsionnoi politiki kommercheskikh predpriyatii [Structure and principles of depreciation policy of commercial enterprises]. *Upravlencheskii uchet* [Management Accounting], 2021, no. 8-1, pp. 97–109. (In Russian). DOI: [10.25806/uu8-1202197-109](https://doi.org/10.25806/uu8-1202197-109)
25. Fomenko A.N. Metodika otsenki likvidatsionnoi stoimosti imushchestva [Evaluation methodology for property disposal value]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii* [Property Relations in the Russian Federation], 2007, no. 4 (67), pp. 99–106. (In Russian).

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Yulia Gennadiyevna Murashova – Senior Lecturer, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Perm State University (15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia; e-mail: murashova26@mail.ru).

Evgenia Alexandrovna Kokoulina – Faculty of Economics, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Perm State University (15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia; e-mail: janekokoa@gmail.com).

Статья поступила в редакцию 05.04.2022, принята к печати 10.06.2022

Received April 05, 2022; accepted June 10, 2022