2.2. ВЛИЯНИЕ НА ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ РАЗЛИЧНЫХ СПОСОБОВ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ПО СПЕЦИАЛИЗИРОВАННЫМ ОБЪЕКТАМ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ УГЛЕДОБЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Куприянова Т.Б., к.э.н., доцент, кафедра экономической теории, налогообложения, предпринимательства и права, Кемеровский государственный университет, г. Кемерово;
Кукушкина Н.С., соискатель, кафедра Финансов и учета, Экономический факультет, Национальный исследовательский Томский государственный университета, г. Томск

С введением в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» в Налоговом кодексе РФ большинство угледобывающих организаций стали вносить изменения в учетные политики с целью сближения бухгалтерского и налогового учета. В статье рассмотрена целесообразность сближения бухгалтерского учета и налогового учета в отношении способов начисления амортизации. Авторами сделаны выводы, что использование Классификации №1 от 1 января 2002 г. для целей определения сроков полезного использования основных средств не улучшает качество показателей финансовой отчетности. Проведено исследование пояснений к финансовым отчетам угледобывающих организаций, чья отчетность обязательна к публикации, с целью изучения фактически применяемых способов начисления амортизации. В статье рассмотрено влияние разных способов начисления амортизации на финансовую отчетность. Исследованы пояснения к годовым финансовым отчетам угледобывающих предприятий на предмет выявления прогрессивных методов начисления амортизации.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

До введения в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (НК РФ) [1] организациями угледобывающей отрасли применялись различные способы начисления амортизации, в зависимости от характера использования основных средств. С 1 января 2002 г. одновременно с вступлением в силу гл. 25 НК РФ было введено в действие постановление Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 1 января 2002 г. №1 [5]. Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ срок полезного использования объекта основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

Большинством организаций угледобывающей отрасли планомерно с 1 января 2002 г., с целью оптимизации и снижения трудоемкости учетного процесса, проводилась работа по сближению бухгалтерского учета с налоговым учетом, в том числе посредством применения единой методики начисления амортизации.

В настоящее время п. 1 ст. 259 НК РФ предусмотрены два метода начисления амортизации для целей налогообложения: линейный и нелинейный методы. Указанной статьей НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный не чаще одного раза в пять лет. Также НК РФ предусмотрены ограничения в виде запрета на применение нелинейного метода в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в восьмую-десятую амортизационные группы независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов.

Для целей бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, согласно п. 18 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» [2], начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В отличие от НК РФ, в котором предусмотрено право налогоплательщика переходить с нелинейного метода на линейный не чаще одного раза в пять лет, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» обязывает применять один из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

При определении срока полезного использования для целей финансовой отчетности необходимо учитывать требования п. 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», в котором указано, что при определении срока полезного использования необходимо руководствоваться ожидаемой производительностью, ожидаемым фактическим износом или иными нормативно-правовыми ограничениями.

Более того, согласно п. 3 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [3], срок полезного использования является оценочным значением и соответственно подлежит регулярному пересмотру.

Таким образом, требования бухгалтерского учета в отношении установления срока полезного использования основных средств максимально ориентированы на установление срока близкого к фактическому сроку использования объекта в организации. В то время как налоговое законодательство ориентировано на усредненные сроки полезного использования и разрешает в определенных случаях применять повышающие коэффициенты, например в случаях работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности согласно подп. 1 п. 1 ст. 259.3 «Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации» НК РФ.

При этом в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, применяемой для целей налогообложения, отражено, что указанная классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета. Этим правом, противоречащим нормам действующего законодательства в области бухгалтерского учета, и стали пользоваться

большинство угледобывающих организаций с целью сближения бухгалтерского и налогового учета. Игнорируя нормы законодательства по бухгалтерскому учету, ориентированные на прямую взаимосвязь фактического срока использования основного средства в организации и срока полезного использования, устанавливаемого с целью исчисления амортизации.

С позиции финансового менеджмента недопустимо ориентировать финансовую отчетность на нормы налогового законодательства в ущерб достоверности данных о финансовом положении. Согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [8], в отношении информации для внешних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

В соответствии с п. 6 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [4] сроком полезного использования является, в том числе, количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива. То есть, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), так же как и ПБУ в РФ, ориентированы на сроки использования основного средства непосредственно в деятельности организации без учета фактического срока службы основного средства, который может быть значительно больше, чем срок эксплуатации в рамках конкретного производственного процесса, и, естественно, отличается от среднего срока использования.

В Австралии (как одной из стран, лидирующих по добыче угля) утвержден в ноябре 1989 г. национальный стандарт AAS 7 «Бухгалтерский учет для отраслей добывающей промышленности» [14] для некорпоративной отчетности. Несмотря на введение с 2005г. австралийского эквивалента МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых», в пп. (а) п. aus2.5 указано, что когда это применимо, данный стандарт МСФО заменяет AAS 7, а в п. aus2.6 указано, что AAS 7 по-прежнему применяется до тех пор, пока не будет заменен. Согласно п. 28 AAS 7, амортизационные расходы определяются на основе объемов производства, если в конкретных обстоятельствах распределение на временной основе не является более уместным. Также указано, что скорость амортизации не должна отставать от темпов истощения экономически извлекаемых запасов на участке недр. Метод начисления амортизации на временной основе подходит там, где производство ограничено по времени, как это было бы при фиксированном периоде эксплуатации участка недр. Этот метод также может быть необходим, когда запасы настолько велики, что приближаются к бесконечному периоду извлечения, и тогда принимается некоторый произвольный временной предел для целей амортизации. Тем не менее, в большинстве случаев использование метода на основе объемов производства является наиболее подходящим, так как он учитывает изменения в скорости производства.

В приложении 1 к статье представлена информация о фактически применяемых способах начисления амортизации по объектам основных средств для целей бухгалтерского учета угледобывающими организациями – акционерными обществами, чья отчетность подлежит публикации и размещена в интернете. С целью понимания влияния различных методов начисления амортизации на финансовую отчетность и отличия методов, применяемых в бухгалтерском учете, от методов налогового законодательства необходимо более подробно остановиться на каждом из методов, применяемых угледобывающими организациями.

Способ списания стоимости основных средств пропорционально объему добытого угля для целей бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности

Отраслевым положением для организаций угледобывающей отрасли для целей бухгалтерской отчетности предусмотрено применение потонной ставки. Фактически потонная ставка соответствует способу начисления амортизации для целей бухгалтерского учета пропорционально объему продукции (пропорционально объему добытого угля).

Согласно отраслевой инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца), утвержденной Министерством энергетики РФ (Минэнерго РФ) 25 дек. 1996 г. [10], на шахтах (разрезах) начисление амортизации производится по потонным ставкам только по специализированным основным средствам, связанным непосредственно со вскрытием, подготовкой и отработкой запасов угля, которые предназначаются только для нужд шахты (разреза) и после отработки запасов, как правило, не могут без капитального переоборудования быть использованы на какие-либо другие цели. К специализированным объектам основных средств относятся горные выработки, специализированные здания, сооружения и передаточные устройства. На шахтах к объектам горно-капитальных выработок относятся стволы для спуска и подъема людей и грузов, а также вентиляционные стволы, водоотливы, квершлаги, штреки, бремсберги, уклоны, отвалы, угольные склады, дренажные скважины и иные аналогичные объекты при условии соответствия п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». На разрезах к горным выработкам, являющимися в соответствии с проектной документацией горно-капитальными объектами, и подлежащими отражению в составе основных средств, относятся въездные траншеи, водоотливы, отвалы, угольные склады, технологические дороги и иные аналогичные объекты. Частично определения горно-капитальным объектам даны в разделе «Термины и определения» в Правилах безопасности при ведении горных работ и переработке твердых полезных ископаемых» [13].

Потонная ставка – это величина амортизационных отчислений на полное восстановление специализированных основных средств, приходящаяся на тонну погашаемых запасов полезного ископаемого и обеспе-

чивающая полное воспроизводство основных фондов за время отработки запасов, которые они обслуживают. Указанное определение приведено в Положении о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве [9]. До введения гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ организации добывающей отрасли применяли потонную ставку при исчислении амортизационных отчислений. В настоящее время лишь незначительная часть угледобывающих организаций продолжает применять потонную ставку.

Например, согласно п. 2.1 пояснительной записки к бухгалтерской отчетности за 2014 г. Открытого акционерного общества (ОАО) «Разрез Изыхский [15] «амортизация по основным средствам начисляется линейным способом. А для автомобильного транспорта, принятого на учет до 1 января 2002 г., сохраняется принятый постановлением Совмина СССР «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» от 22 октября 1990 г. №1072 порядок начисления амортизации с учетом фактического пробега. При этом по специализированным основным средствам, принятым в учет до 1 января 2002 г., срок службы которых связан с отработкой запасов полезных ископаемых, амортизация начисляется пропорционально объему произведенной продукции».

Таким образом, на ОАО «Разрез Изыхский» по специализированным объектам основных средств, введенным до 1 января 2002 г., применялась потонная ставка, а с 1 января 2002 г. применяется линейный способ начисления амортизации основных средств.

В пояснительной записке (сопутствующая информация) к годовой бухгалтерской отчетности ОАО «Распадская» за 2013 г. [16] отражено, что данная угледобывающая организация применяет потонную ставку начисления амортизации. В Пояснительной записке данной Компании заявлено, что «начисление амортизации производится линейным способом, кроме специализированных основных средств, связанных непосредственно с подготовкой и отработкой запасов угля (горные выработки, специализированные здания, сооружения и передаточные устройства) – амортизационные отчисления по ним рассчитываются способом списания пропорционально объему продукции, работ (по потонным ставкам)».

В пояснительной записке (сопутствующая информация) к годовой бухгалтерской отчетности ОАО «Шахта «Заречная» за 2012 г. [17] отражено, что **«**амортизация по всем группам однородных объектов основных средств начисляется линейным способом, кроме специализированных основных фондов угольной промышленности. По специализированным основным фондам угольной промышленности амортизация начисляется способом списания стоимости пропорционально объему продукции. При этом перечень специализированных основных фондов, амортизация по которым начисляется по потонным ставкам, определяет главный инженер. Потонные ставки рассчитываются при составлении годового плана и утверждаются директором Общества. Утвержденные потонные ставки не подлежат изменению в течение года, независимо от ввода в действие или выбытия специализированных основных фондов, изменения балансовых запасов ископаемых».

В финансовой отчетности двух представленных выше крупных шахт Кузбасса предусмотрено применение потонных ставок амортизационных отчислений по специализированным объектам основных средств. Данные угледобывающие организации не ориентированы на сближение финансовой отчетности с требованиями налогового законодательства РФ в отношении способов начисления амортизации. Финансовая отчетность ОАО «Шахта «Заречная» и ОАО «Распадская» в части способов начисления амортизации для целей финансовой отчетности базируется на принципах положений по бухгалтерскому учету РФ и нормах международных стандартов финансовой отчетности (МФСО).

Что же является преимуществом амортизационных отчислений, основанных на потонных ставках? Потонная ставка рассчитывается как в целом по угледобывающей организации, так и по каждой группе основных средств, исходя из объем всех погашаемых запасов угля, а также запасов, обслуживаемых каждой конкретной группой основных средств. Например, основные средства горно-капитального характера на шахте, участвующие в производственном процессе только на конкретной лаве или отдельном угольном пласте, будут полностью саморитизированы по окончании процесса добычи угля на данной лаве или угольном пласте. То есть существует прямая взаимосвязь между сроком эксплуатации специализированных объектов горно-капитального характера и объемом добытого угля. И по окончании процесса добычи специализированные объекты основных средств будут иметь нулевую остаточную стоимость. Потонная ставка рассчитывается ежегодно, что увеличивает качество информации раскрываемой, в финансовой отчетности в отношении остаточной балансовой стоимости основных средств. Детальная методика расчета потонных ставок предложена в приложении к Положению о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве от 29 декабря 1990 г. №ВГ-21-Д/144/17-24/4-73 [9].

Важно отметить, что широкий перечень специализированных объектов основных средств актуален именно для шахт, вследствие чего применение потонных ставок характерно именно для данного вида угледобывающих организаций. Шахта - это организация, независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, непосредственно осуществляющая ведение горных работ по добыче угля или проведению выработок в подземных условиях. Период строительства шахты является продолжительным, подземные горные выработки прокладываются в течение всего периода добычи угля. В структуре бухгалтерского баланса шахт, как правило, значительную долю составляют основные средства, в том числе специализированные основные средства.

Необходимо отметить, что методика расчета амортизационных отчислений с применением алгоритма по потонной ставке имеет определенную погрешность,

так как показатели, используемые при ее расчете, берутся на начало года, предшествующего планируемому. Поэтому можно применять следующий механизм расчета амортизационных отчислений: первоначальная стоимость внеоборотного актива умножается на фактический объем добычи угля на участке выработки за месяц и делится на плановый объем добычи в целом за весь период отработки выработки.

Применение потонной ставки возможно и на предприятиях горной металлургии. Например, в Методических указаниях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии [11] с отсылкой на Инструкцию по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов [12] также указано, что амортизационные отчисления горно-капитальных выработок на горнодобывающих предприятиях производятся по потонной ставке.

Подводя итоги значения потонной ставки (иных методик, основанных на объемах добычи полезного ископаемого) и ее влияния на качественные характеристики финансовой отчетности добывающих организаций необходимо отметить оптимальное распределение амортизационных отчислений на себестоимость в течение всего периода добычи угля.

Списание стоимости основных средств способом уменьшаемого остатка для целей бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности

На угольных разрезах перечень специализированных объектов основных средств значительно меньше чем на шахтах. Тем не менее, это не является поводом для не применения прогрессивных методов начисления амортизации для целей формирования финансовой отчетности. Угольный разрез – это горная организация, предназначенная для разработки месторождений по добыче угля открытым способом.

Например, ОАО «Разрез Шестаки» в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности за 2013 г. [18] раскрыло информацию о способах начисления амортизации, в соответствии с которой начисление амортизационных отчислений объектов основных средств производится линейным способом, при этом по основным средствам, которые относятся к такому виду, как «Здания и сооружения», начисление амортизации производится методом уменьшаемого остатка.

Метод уменьшаемого остатка при начислении амортизации по основным средствам обладает преимуществами для целей формирования финансовой отчетности. Данный метод подразумевает, что эффективность использования основного средства с каждым последующим годом уменьшается. Характерной особенность применения данного способа является то, что амортизационные отчисления в первый год выше и с каждым годом снижаются по объектам, амортизируемым данным методом.

Линейный способ амортизации для целей бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности

Большинство предприятий угледобывающей отрасли применяют линейный метод начисления амортизации.

Преимуществом линейного способа является простота применения: сумма начисляемой амортизации не меняется на протяжении всего срока. Однако применение линейного метода начисления амортизации по специализированным объектам основных средств может привести к ситуации, когда срок полезного использования горно-капитального объекта будет значительно отличаться от срока погашения запасов угля по горной выработке.

Зачастую угледобывающие организации, применяющие линейный метод, не учитывают требования законодательства по бухгалтерскому учету и устанавливают срок полезного использования в соответствии с Классификацией №1 от 1 января 2002 г., обязательной к использованию для целей исчисления налога на прибыль. При этом, согласно п. 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», определение срока полезного использования объекта основных средств производится, исходя из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью, а согласно ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», срок полезного использования является оценочным значением и соответственно подлежит регулярному пересмотру.

В качестве примера можно привести информацию, раскрытую в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2013 г. ОАО «Шахта «Большевик» [19]. В которых заявлено, что амортизация основных средств, приобретенных до 1 января 2002 г., производится по единым нормам амортизационных отчислений, утвержденным постановлением Совмина СССР «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» от 22 октября 1990 г №1072, а приобретенные, начиная с 1 января 2002 г., – по нормам, исчисленным исходя из установленных Обществом сроков полезного использования. При этом Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1 с учетом последующих изменений, используется Обществом в качестве одного из источников информации о сроках полезного использования».

Использование Классификации №1 от 1 января 2002 г. как источника о сроках полезного использования для целей бухгалтерского учета не повышает качество финансовой отчетности угледобывающей организации.

Начисления амортизации по основным средствам для целей исчисления налога на прибыль

Согласно постановлению Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 1 января 2002 г. №1 специализированные основные средства угледобы-

вающих предприятий поименованы в следующих амортизационных группах.

1. Вторая группа (имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно) – подъемники и конвейеры для шахт, горнопроходческие машины и оборудование; оборудование для горнодобывающих производств, прочее (машины бурильные, пневмоударники, оборудование навесное бурильное; машины и оборудование для зарядки и забойки взрывных скважин; оборудование горноспасательное; аппаратура шахтной автоматизации, сигнализации и связи и другое оборудование).
2. Третья группа (имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно) – оборудование породного комплекса, механизированные погрузочные пункты, маневровые устройства, оборудование угольных складов.
3. Седьмая амортизационная группа (имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно) – сооружения угольной и сланцевой добывающей промышленности.

Более детально специализированные объекты основных средств поименованы в Общероссийском классификаторе основных фондов, утвержденном постановлением Государственного комитета РФ по стандартизации, метрологии и сертификации (Госстандарт РФ) от 26 декабря 1994 г. №359 [6].

Организации могут варьировать сроки полезного использования внутри амортизационной группы, например, путем установления максимального или минимального срока полезного использования внутри группы.

НК РФ (п. 1 ст. 259.3 «Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации») предусмотрено право налогоплательщика применять повышающие коэффициенты к норме амортизации, но не выше двух, например, в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. Использование специализированных основных средств в условиях агрессивной среды характерно для угледобывающих организаций.

П. 1 ст. 259.3 НК РФ к основной норме амортизации налогоплательщики вправе применять специальный коэффициент, но не выше двух, в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2012 г. №308 [7] утвержден перечень объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, для которых не предусмотрено установление классов энергетической эффективности. В данном Перечне поименованы: комбайны очистные и установки струговые для добычи угля, машины врубовые.

Таким образом, в отношении применяемых методов начисления амортизации для целей исчисления налога на прибыль также нужны комплексные подходы, позволяющие оптимизировать налоговые платежи.

В целом по итогам проведенного анализа в отношении фактически применяемых способов начисления амортизации по объектам основных средств на угледобывающих организациях можно отметить, что доминирующим способом начисления амортизации является линейный способ.

Как правило, выбор способа начисления амортизации зависит от учетных сотрудников, осуществляющих ведение бухгалтерского учета. В свою очередь сотрудники бухгалтерии зачастую ориентированы на минимизацию учетных операций и сближение данных бухгалтерского учета с налоговым учетом, в ущерб качеству финансовой отчетности.

С учетом того, что финансовая отчетность, подлежащая публикации, например, акционерными обществами, представляется широкому кругу лиц, недопустимо ориентировать бухгалтерский учет на сближение с налоговым учетом. Способ начисления амортизации специализированных объектов основных средств, пропорционально объему добытого полезного ископаемого (угля), позволяет наиболее качественно распределять расходы на приобретение основных средств на себестоимость продукции в течение всего периода отработки запасов.

Приложение 1

ИНФОРМАЦИЯ О СПОСОБАХ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ УГЛЕДОБЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ – АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ, ОТЧЕТНОСТЬ КОТОРЫХ ПОДЛЕЖИТ ПУБЛИКАЦИИ И РАЗМЕЩЕНА В ОБЩЕДОСТУПНЫХ РЕСУРСАХ

№	Наименование организации	Ссылка на интернет-ресурс размещения бухгалтерской отчетности за 2013 г. или 2014 г.	Ссылка на п. и стр. письменных пояснений к бухгалтерской отчетности	Способ начисления амортизации в 2012 г., 2013 г. или 2014 г.
1	ОАО «Разрез Изыхский»	http://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=9243&type=3	2014 г. п. 2.1.4, стр. 14	По основным средствам, введенным в эксплуатацию: с 1 января 2002 г. – линейный; до 1 января 2002 г. по автотранспорту – пропорционально пробегу; по специализированным объектам – пропорционально объему произведенной продукции
2	ОАО «Разрез Тугнуйский»	http://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=20510&type=3	2014 г. п. 2.1.4, стр. 13	По основным средствам, введенным в эксплуатацию: с 1 января 2002 г. – линейный; до 1 января .2002 г. по автотранспорту – пропорционально пробегу; по специализированным объектам – пропорционально объему произведенной продукции
3	ОАО «Раз-	http://www.e-	2014 г.	По основным средствам, введенным в эксплуатацию: с

№	Наименование организации	Ссылка на интернет-ресурс размещения бухгалтерской отчетности за 2013 г. или 2014 г.	Ссылка на п. и стр. письменных пояснений к бухгалтерской отчетности	Способ начисления амортизации в 2012 г., 2013 г. или 2014 г.
	рез Харанорский»	disclosure.ru/portal/files.aspx?id=5042&type=3	п. 2.1.4, стр. 13	1 января 2002 г. – линейный; до 1 января 2002 г. по автотранспорту – пропорционально пробегу; по специализированным объектам – пропорционально объему произведенной продукции
4	ОАО «ОУК «Южкузбассуголь»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=17190&type=3	2014 г., п. 2.1.2, стр. 12	Линейный способ. Амортизация зданий и сооружений, относящихся к категории добывающих, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г., начисляется по способу списания стоимости пропорционально объему продукции
5	ОАО «Разрез Тулунский»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=5045&type=3	2015 г., стр. 2	Линейный способ
6	ОАО «Разрез Томусинский»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=5453&type=3	2015 г., стр. 8	Линейный способ
7	ОАО разрез «Шестаки»	http://disclosure.1prime.ru/Portal/Default.aspx?emId=4232000174	2013 г., п. 3.5.1, стр. 16	Линейный способ. По основным средствам, которые относятся к такому виду как «Здания и сооружения», – метод уменьшаемого остатка
8	ОАО «Шахта Алексиевская»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=5010&type=3	2013 г., п. 4, стр. 71	Линейный способ
9	ОАО «Шазта «Полосухинская»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=10011&type=3	2013 г., раздел 2, стр. 3	Линейный способ
10	ОАО «Шахта Воргашорская»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=7768&type=3	2014 г., п. 2.1.2, стр. 6	Линейный способ
11	ОАО «Шахта «Большевик»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=13896&type=3	2014 г., п. 3 стр. 4	Способ не указан. Амортизация основных средств, приобретенных начиная с 1 января 2002 г., производится по нормам, исчисленным исходя из установленных Обществом сроков полезного использования
12	ОАО «Шахта «Заречная»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=16822&type=3	2012 г., п. 1, стр. 63 приложения к пояснительной записке	Линейный способ, кроме специализированных основных фондов угольной промышленности. По специализированным основным фондам угольной промышленности амортизация начисляется способом списания стоимости пропорционально объему продукции
13	АО «УК Сибирская»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=20464&type=3	2014 г., п. 2, стр. 5	Линейный способ
14	ОАО «Междуреченская угольная компания – 96»	http://www.e-disclosure.ru/-portal/files.aspx?id=15831&type=3	2014 г., п. 2.3., стр. 9	Линейный способ. По специализированным объектам, связанным непосредственно с подготовкой и отработкой запасов угля (горные выработки, специализированные здания, сооружения и передаточные устройства), амортизационные отчисления рассчитываются пропорционально объему продукции, работ (по потонным ставкам)

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 окт 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Основные средства [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 16 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 1 янв. 2002 г №1. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
6. Общероссийский классификатор основных фондов [Электронный ресурс] : ОК 013-94 : утв. постановлением Федер. агентства по техническому регулированию и метрологии от 26 дек. 1994 г №359. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
7. Об утверждении перечня объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, для которых не предусмотрено установление классов энергетической

эффективности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 16 апр. 2012 г. №308. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
8. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобр. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29 дек. 1997 г. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве [Электронный ресурс] : утв. Госпланом СССР, Минфином СССР, Госбанком СССР, Госкомцен СССР, Госкомстатом СССР, Госстроем СССР 29 дек. 1990 г. №ВГ-21-Д/144/17-24/4-73 (№ВГ-9-Д). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца) [Электронный ресурс] : утв. М-вом топлива и энергетики РФ 25 дек. 1996 г. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии [Электронный ресурс] : утв. Комитетом РФ по металлургии 7 дек. 1993 г. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов [Электронный ресурс] : утв. Комитетом РФ по драгоценным металлам и драгоценным камням 28 февр. 1994 г. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Об утверждении Федеральных норм и правил в области промышленной безопасности «Правила безопасности при ведении горных работ и переработке твердых полезных ископаемых» [Электронный ресурс] : приказ Федер. службы по экологическому, технологическому и атомному надзору 11 дек. 2013 г. №599. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс»
14. Бухгалтерский учет для добывающей промышленности [Электронный ресурс] : австралийский стандарт бухгалтерского учета ASS 7. URL: http://www.aasb.gov.au/admin/-file/content102/c3/AAS07_11-89.pdf.
15. Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности за 2014 г. [Электронный ресурс] : годовая бухгалтерская отчетность за 2014 г. ОАО «Разрез Изыхский». URL: http://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=9243&type=3.
16. Пояснительная записка за 2013 г. [Электронный ресурс] : годовая бухгалтерская отчетность за 2013 г. ОАО «Распадская». URL: http://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=942&type=3.
17. Пояснительная записка за 2012 г. [Электронный ресурс] : годовая бухгалтерская отчетность за 2012 г. ОАО «Шахта «Заречная». URL: http://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=16822&type=3.
18. Пояснительная записка за 2013 г. [Электронный ресурс] : годовая бухгалтерская отчетность за 2013 г. ОАО «Разрез Шестаки». URL: http://disclosure.1prime.ru/Portal/Default.aspx?emId=4232000174.
19. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2013 г. ОАО «Шахта «Большевик» [Электронный ресурс]. URL: http://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=13896&type=3.

Ключевые слова

Срок полезного использования; нелинейный метод начисления амортизации; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции; потонная ставка; погашаемые запасы.

Куприянова Татьяна Борисовна

Кукушкина Наталья Сергеевна

РЕЗЕНЗИЯ

Статья Куприяновой Т.Б. и Кукушкиной Н.С. посвящена весьма актуальной теме – выявлению наиболее прогрессивных способов начисления амортизации по специализированным объектам основных средств в угледобывающих организациях. Большинство предприятий угольной отрасли при формировании финансовой отчетности не исходят из принципа соотношения доходов и расходов и при использовании подходов в отношении формирования Учетной политики и выбора способа начисления амортизации ориентируются на сближение бухгалтерского и налогового учета в ущерб качеству показателей финансовой отчетности.

Проведенный авторами анализ фактически применяемых способов начисления амортизации показал, что в большинстве случаев угледобывающие предприятия применяют линейный способ начисления амортизации для целей финансовой отчетности, с установлением срока полезного использования исходя из требований налогового законодательства. Авторами указывается на оптимальное распределение амортизационных отчислений с применением потонной ставки по специализированным объектам основных средств на себестоимость угля в течение всего процесса добычи.

Считаю, что статья может быть полезна финансовым руководителям и главным бухгалтерам угледобывающих организаций, и представляет интерес с практической точки зрения, вследствие чего рекомендуется к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Земцов А.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансов и учета Национального исследовательского Томского государственного университета, г. Томск.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ