

НОВАЯ АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА И ЕЕ ПРЕИМУЩЕСТВА

Владимир АНОСОВ,
начальник управления
финансовой политики
Министерства экономики РБ,
кандидат экономических наук

Ключевая проблема переходной экономики — создание условий для активизации инвестиционных процессов, повышение их эффективности. От их реализации зависит внедрение новейших техники и технологий, экономия затрат, оборачиваемость оборотных средств и платежеспособность предприятий.

На предприятиях республики высокий уровень износа основных средств, неудовлетворительный уровень их обновления. В ключевых отраслях экономики — промышленности (Минпром, Белнефтехим), строительстве, сельском хозяйстве износ основных средств достиг 80%.

Валовые инвестиции в производственную сферу за период 1996—2000 гг. составили сумму, практически в 10 раз меньшую по сравнению с намеченной в Национальной программе привлечения инвестиций в экономику страны. Чистый ввод основных фондов и чистые капитальные вложения фактически были отрицательными (меньше амортизации).

Помимо того что изношенные основные средства находятся в заключительной фазе жизненного цикла, для которой характерно обвальное нарастание издержек, связанных с ремонтом и поддержанием их в рабочем состоянии, а также потеря интереса рынка к продукции, произведенной на устаревшей технической (технологической) основе (в перечисленных структурообразующих отраслях используются техно-

логии 22-30-летней давности), это не позволяет экономить материальные и энергетические ресурсы, делая производимую продукцию неконкурентоспособной.

Следовательно, пересмотр подходов к формированию амортизационных отчислений, использование преимуществ и возможностей новой амортизационной политики имеет значение не только для отдельных предприятий, но и для экономики нашей республики в целом.

В соответствии с постановлением Совета Министров РБ от 16.11.2001 г. №1668 принято решение о внедрении в республике, начиная с 1.01.2002 г., новой амортизационной политики. Для нормативно-правового обеспечения новых подходов к амортизационной политике Минэкономики, Минфином и другими заинтересованными ведомствами принят и утвержден комплект документов: Временный республиканский классификатор основных средств и нормативных сроков их службы; Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов; Положение по бухгалтерскому учету основных средств; Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов; Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств; Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов.

Важно создать условия для наиболее полного использования на предприятиях при переходе к новым методам всех возможностей и преимуществ новой амортизационной политики.

Исходя из своего экономического положения и состояния основных средств, предприятия могут выбирать и закреплять в своей учетной

политике форму начисления амортизации.

Новым содержанием наполняется понятие «амортизация». Это — процесс переноса стоимости основных средств и нематериальных активов на себестоимость продукции (работ, услуг), выпускаемой с их использованием, вместо ныне применяющегося износа.

Необходимый элемент новой амортизационной политики — отказ от применяющихся в настоящее время Норм амортизационных отчислений для хозрасчетных организаций и износа для основных фондов в непроизводственной сфере, что создает единообразные подходы по учету переноса авансированной в основные средства стоимости, а это одно из благоприятных условий для дальнейшего реформирования экономики.

Документом-преемником применяющихся Норм является Временный республиканский классификатор основных средств и нормативных сроков их службы. Этот документ включает в себя всю номенклатуру используемых как коммерческими, так и некоммерческими организациями основных средств.

Основное отличие данного документа от применяющихся Норм амортизационных отчислений — введение нового понятия — нормативные сроки службы, закрепленное Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (далее — Положение).

Этот норматив в новых условиях напрямую используется некоммерческими организациями для определения уменьшения соответствующих источников собственных средств (п. п. 5 и 8).

Для коммерческих организаций

¹ В соответствии с постановлением Минэкономики от 10.09.02 г. № 208 «О внесении изменений и дополнений во Временный республиканский классификатор» готовится к публикации новая редакция упомянутого документа.

величина списываемых на себестоимость амортизационных отчислений может быть определена как величина, обратная нормативному сроку службы.

Элементом новой системы начисления амортизации должны стать содержащиеся в Положении сроки полезного использования, по которым коммерческие организации будут устанавливать правила и объемы отнесения на себестоимость амортизационных отчислений. При этом под сроком полезного использования понимается период, в течение которого начисляются амортизация и доход.

Введение взамен ныне применяемых фиксированных, диапазонных норм позволяет регулировать прибыльность, учитывать финансовое положение предприятий.

Реальными предпосылками включения механизмов диапазонных норм амортизации должны стать отказ от традиционных норм амортизационных отчислений (износа) и переход к нормативным срокам службы. В этом случае по всему многообразию основных средств и нематериальных активов устанавливаются нормативные сроки службы, основывающиеся на ныне применяющихся нормах амортизационных отчислений.

Вводится нелинейный порядок начисления амортизационных отчислений. Смысл нововведений — в предоставлении предприятиям права самим определять порядок начисления амортизационных отчислений.

Согласно п. 37 Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации, в т. ч. по объектам одного наименования.

Речь идет о введении диапазонных норм амортизационных отчислений и использовании для начисления амортизации метода суммы чисел лет, уменьшающегося остатка и производительного способа, которые позволяют производить начис-

ление амортизационных отчислений и списание их на себестоимость производимой продукции в зависимости от финансового положения предприятия и состояния основных фондов.

Избрав в соответствии с таблицей приложения 1 к цитируемому Положению срок полезного использования того или иного объекта основных средств, специалисты предприятия могут применить нелинейные методы и ускоренную амортизацию основных средств.

Пункт 41 Положения содержит примерный перечень основных средств, по которым применяются нелинейные методы, — передаточные устройства, рабочие, силовые машины и механизмы, оборудование, вычислительная техника и т. п.

Например, при принятии на баланс компьютера стоимостью 900 тыс. рублей и избрании срока полезного использования объекта — Тпи, равного 4-м годам, начисление амортизации методом суммы чисел лет будет рассчитываться по формуле (3.1—3.2).

Количественное значение условного показателя суммы чисел лет (Счл) может быть рассчитано двумя методами:

Метод 1:

$$Счл = 1+2+3+4 = 10, \quad (3.1)$$

где 1,2, и т. п. — порядковые номера лет эксплуатации объекта.

Метод 2:

$$Счл' = \frac{T_{пу} \cdot (T_{пу} + 1)}{2} \quad (3.2)$$

Подставив значение Тпи, равное 4 годам, получаем:

$$Счл' = \frac{4 \cdot (4 + 1)}{2} = 10$$

Далее показатель Счл используется для начисления амортизации по годам эксплуатации объекта — А1, А2, А3, А4 в следующем порядке:

$$А_1 = \frac{4}{10} = 40\%$$

$$А_2 = \frac{3}{10} = 30\%$$

Распределение амортизации по годам эксплуатации объекта на основании метода суммы чисел лет может быть и иным — от минимального значения в начале периода к постепенному наращиванию в конце. К сожалению, разработчики документа (п.43.1) не предусмотрели возможности в условиях непростого финансового положения основной массы предприятий и организаций ограничения применимости данного метода. Аргумент же относительно возможности перехода от нелинейных к линейным методам начисления амортизации, на наш взгляд, не в полной мере решает проблему.

Во-первых, анализ классической схемы изменения доходности в течение жизненного цикла объектов основных средств (LCC) свидетельствует о том, что в начальной (период наладки и освоения производства, а также освоения рынков новой продукции) и заключительной фазе (деградация производства, потеря рынков) нередко необходимо понижение величины амортизационных отчислений ниже ординара.

Во-вторых, предложенные подходы не предусматривают случая выхода из «пике» и возможности обеспечения поэтапного улучшения ситуации в инвестиционной сфере.

Наиболее приемлемым с точки зрения включения новых методов начисления амортизации в сложившуюся систему, а также применения ускоренной амортизации является метод уменьшающегося остатка.

Его суть проиллюстрируем следующим образом. Вначале на основании срока полезного использования объекта Тпи, а также возможности применения коэффициента ускорения амортизации — Ку (до 2,5 раза — п.43.2) определяется норма амортизации — На (формула 3.3):

$$На = \frac{1}{T_{пу}} \times K_y, \quad (3.3)$$

затем по формуле 3.4. определяется величина амортизационных

отчислений, переносимых на стоимость производимой продукции (работ, услуг) в первый год, — A_1 .

$$A_1 = (C\phi \times Ha) \quad (3.4)$$

В последующие годы из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта исключается начисленная в предшествующем периоде амортизация, и по отношению к ней применяется принятая норма амортизации (формула 3.3).

$$A_i = (C\phi - \sum_{j=1}^{i-1} A_{j-1}) \cdot Ha, \quad (3.5)$$

где n — количество лет полезного использования;

A_i — амортизация, приходящаяся на i -ый год эксплуатации объекта.

В нашем примере с учетом коэффициента ускорения — K_u , равного 2, норма амортизации составит 50%:

$$Ha = \frac{1}{4} \times 2 = 50\%$$

Величина амортизации в первый год эксплуатации составит 450 тыс. рублей:

$$A_1 = 900 \text{ т. р.} \times 50\% = 450 \text{ т. р.}$$

Во второй год согласно формуле 3.5 амортизация выразится величиной:

$$A_2 = (900 \text{ т. р.} - 450 \text{ т. р.}) \times 50\% = 225 \text{ т. р. и т. п.}$$

Пункт 75, абз.2 этой инструкции предполагает возможность использования новых способов и методов начисления амортизации на оставшуюся недоамортизированной стоимостью основных средств и нематериальных активов на дату введения Положения, т. е. представляет возможность включения новых механизмов начисления амортизации в действующую систему.

Недостаток рассматриваемого метода — распределение начисляемой амортизации по годам эксплуатации объекта, который характерен для метода суммы чисел лет, — отсутствие учета сложного финансового положения большинства предприятий и перенос основной массы

амортизации на себестоимость в первые годы.

Сущность производительного метода начисления амортизации — в привязке величины начисляемой амортизации к объемам производимой продукции (работ, услуг) в натуральном (тонны, кубометры, погонные метры и т. п.) либо стоимостном выражении взамен ранее действовавшей привязки к стоимости основных средств.

$$A_i = V_i \cdot \frac{V_{np}}{C\phi}, \quad (3.6)$$

где V_i и V_{np} — объемы произведенной в i -ом периоде (намечаемой к производству за период эксплуатации объекта) продукции в натуральном и стоимостном выражении.

На основании итогов апробации были выработаны и новые подходы к начислению амортизационного фонда, в частности, была найдена форма замены применяющейся ныне и вызывающей нарекания бухгалтеров и аудиторов формирования амортизационного фонда на базе корреспонденции двух фондовых счетов — 88 и 86.

Организация учета списываемых на производство амортизационных отчислений на счете 02 «Амортизация», а также вынесение амортизационного фонда на забалансовые счета 010 и 013, закрепленная в соответствующих документах Минфина³, позволяет решить две задачи. С одной стороны, обеспечение взаимодействия амортизационных отчислений, выставляемых в цене предложения, с амортизационным фондом и отражение его реального наполнения и использования в учете, и данную меру намечено подкрепить рядом налоговых льгот при рациональном использовании и штрафных санкций — при нецелевом расходе.

С другой — нахождение амортизационного фонда на забалансовом счете позволяет субъектам хозяйствования использовать временно

свободную амортизацию для внутреннего кредитования, поддерживая необходимую финансовую устойчивость предприятий.

Намечены и закреплены в проектах нормативных актов и ряд других новаций, касающихся оценки основных средств, учета начисления и использования амортизационных отчислений, которые могут быть использованы как предприятиями, осуществляющими инвестиционную деятельность при неизменной форме собственности, так и для реформируемых предприятий и предприятий, использующих новые прогрессивные методы хозяйствования (лизинг, франчайзинг и др.)

Вместе с тем новый порядок формирования и расходования амортизационного фонда, как и в складывавшихся ранее (до 2002 г.) условиях, во многом определяется финансовым положением предприятия, его платежеспособностью, наличием денежных средств на расчетном счете. Применение же новых методов начисления амортизации должно согласовываться с перечисленными финансовыми условиями.

Поэтому пунктом 48 Положения предусмотрена возможность отказа в течение года от применения нелинейных методов начисления амортизации в случае непредвиденного изменения условий производства или появления убытков.

Принятые финансовыми службами предприятия решения об использовании новых подходов к формированию и использованию амортизационных отчислений — применение линейных, нелинейных методов начисления амортизации и т. п. — закрепляются в его учетной политике.

В 2002 г. и в последующие три года намечены изучение и анализ внедрения новой амортизационной политики, внесение по мере необходимости изменений и дополнений в существующую нормативную базу.

³ Положение по бухгалтерскому учету основных средств. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств. /Мн.: Новый отчет, 2001.