Лекция № 15. Амортизационная политика предприятия.

1. Возникновение амортизации.
2. Отношение к амортизации в России.
3. Амортизация и износ.
4. Суть амортизации.
5. Амортизация и бюджет.
6. Амортизация старых основных фондов.

Амортизация - слово латинского происхождения и имеет несколько вариантов перевода. Но, пожалуй, самым впечатляющим можно считать вариант a mort - отрицание смерти. Но так ли это?

1. Возникновение амортизации.

Историки учета находят истоки ее во флорентийских фирмах XV века. Однако до середины XIX века это были частные опыты. Широкое признание амортизация, как бухгалтерская категория, получила только к середине XIX века. Тогда началось массовое железнодорожное строительство, оно требовало огромных коллективных капиталов, а расходы, связанные со строительством, отражались в тот момент, когда они возникали.

В результате огромные суммы фиксировались в самом начальном периоде строительства, а в дальнейшем возникала достаточно большая прибыль, ибо амортизация не начислялась, и, как следствие, акционеры требовали огромных дивидендов. Но подлинные хозяева дела считали нужным удержать часть выручки, создавая так называемый фонд обновления (реновации). Предполагалось, что когда подвижный состав, путь, здания, сооружения и т. п. будут изношены, у управления железной дороги будут средства для восстановления ликвидируемых средств.

Так возникло понимание амортизации как фонда. Обычно он делился на две части: первая предназначалась на покупку или создание новых вместо старых объектов (это и есть реновация), вторая - предполагала накопление средств для капитального ремонта.

Так первоначально понимали амортизацию и за рубежом, и у нас. В России особенно ясно эту теорию развил глава петербургской школы бухгалтерского учета - Е.Е. Сиверс (1852-1917).

1. Отношение к амортизации в России

В старой России между москвичами и петербуржцами всегда шли споры о том, какой город лучше: Москва (женский род) или Санкт-Петербург (мужской род). Если в столице Е.Е. Сиверс утверждал, что амортизация - это фонд, то москвичам это не нравилось. И приехавший из Одессы в первопрестольную бухгалтер Р.Я. Вейцман (1870-1936) развил совсем иное понимание амортизации. Он утверждал, что амортизация - это не часть прибыли, которая не облагается налогом и из которой не выплачиваются дивиденды, а, в духе учения К. Маркса (1818-1883), стал учить, что это перенос ранее созданной стоимости на стоимость вновь создаваемую. Отсюда следовало, что, потратившись на основные средства (этот термин появится значительно позже), собственник не должен эти затраты трактовать как расходы того момента, когда они возникли, ибо таковыми они будут становиться по мере эксплуатации объекта. Например, купили вы шубу за 12 000 руб. и носить ее собираетесь 10 лет. В момент покупки, когда вы отдали за нее всю сумму, у вас нет расходов, происходит только изменение структуры актива баланса: были деньги - стали основные средства. Никаких затрат. (Если вас дома кто-нибудь упрекнет в расточительности, вы так и объясняйте.)

Таким образом, расходы возникают в течение всего эксплуатационного периода каждого объекта и, следовательно, амортизация - это не часть прибыли, а часть себестоимости изделия, которая медленно включается в готовую продукцию. В этом случае говорить об амортизации как об источнике финансирования не приходится, ибо она теперь, по-московски, стала пониматься как списание ранее понесенных расходов будущих периодов. А кому может прийти в голову считать их источником финансирования? Каковы сроки.

В России все зависит от государства. Только когда в 1885 году в нашей стране ввели промысловый налог (налог на прибыль), все начали считать амортизацию: идея была простой - снизить налогооблагаемую прибыль. Надо сказать, что законодатель понимал амортизацию как налоговую скидку: все предметы из железа облагались по ставке 10 % в год, а остальные, исходя из 5 %, то есть от первоначальной стоимости объекта вычиталось 1/10 или 1/20, и на эти суммы уменьшалась налогооблагаемая прибыль. Потом, уже в советское время, бухгалтеры, вернее, те, кто ими командовал, стали создавать множество норм, полагая, что даже каждая деталь агрегата изнашивается в разные сроки, и поэтому нормы должны быть разными.

1. Амортизация и износ

Наш замечательный соотечественник А.П. Рудановский (1863-1934) попытался примирить обе теории, синтезировав взгляды Е.Е. Сиверса и Р.Я. Вейцмана. Чтобы понять новый подход, вернемся к примеру с шубой. Допустим, вы купили шубу и стали носить ее. Каждый год ее стоимость уменьшается на 1 200 руб. - это износ. Но хозяин шубы каждый год откладывает или в копилку, или в банк тоже 1 200 руб. Когда пройдет десять лет, то шуба будет выброшена, а на накопленные 12 000 руб. хозяин купит новую шубу - это амортизация.

Однако тут забывают, что через десять лет уже и шуб таких не будет, а если и будут, то цена у них окажется другой, и что самое главное: рубль будет совсем иным.

С конца 30-х годов XX века до начала 90-х годов, теперь уже минувшего века, эта теория у нас была принята официально. Более того, не без некоторого основания советская практика допускала переамортизацию и сверхизнос основных средств. Например, если срок эксплуатации объекта составлял 10 лет, а на самом деле он эксплуатировался 12 лет, то в течение двух сверхлимитных лет, бухгалтерия продолжала начислять амортизацию и износ. Это мотивировалось следующими обстоятельствами:

1. амортизация, в части реновации, полностью изымалась в бюджет и, в сущности, она выступала в виде налога на предприятие. В то время как амортизация на капитальный ремонт оставалась в распоряжении предприятия.;
2. затратный метод ценообразования, в случае отказа от начисления амортизации, приводил бы к несопоставимости себестоимости готовой продукции. В нашем примере первые десять лет себестоимость была бы большей, а в последние два года, вдруг, она оказалась бы сниженной. Это считалось нелогичным.

4. Суть амортизации

Главный вывод, который можно сделать, сводится к тому, что амортизация - это чисто финансовая процедура, которая имеет очень отдаленное отношение к реальной потере стоимости основным средством. Сознавая это, составители учетной политики должны выбирать те нормы и те методы начисления амортизации, которые они считают целесообразными для наиболее благоприятного, с их точки зрения, исчисления финансового результата. Естественно, что в этих условиях самым правильным следует признать амортизацию по единой норме всего массива основных средств, ибо бессмысленно разбивать этот массив по отдельным объектам, а иногда узлам и деталям. Амортизацию не следует привязывать к износу. Это разные категории.

5.Амортизация и бюджет

В бюджетных и некоммерческих организациях расходы возникают тогда, когда они сделаны. Поскольку такая организация не получает дохода, она не может связывать понесенные затраты с ожидаемой выручкой. Следовательно, амортизация в бюджетных школах, в армии, в больницах и т.п. учреждениях также бессмысленна, как "рукопожатие в своей семье". Возьмем все то же пальто: вы потратили деньги, вы пальто носите, и если благодаря ему зарабатываете деньги (ходите на работу), то в этом случае есть смысл в амортизации, а если вы пенсионер - то вряд ли. Оно не увеличивает ваши доходы, их у вас нет, а есть только пенсия.

В чисто философском плане то, что мы называем амортизацией, подразумевая под ней износ, - процесс неизбежный и для вещей, и для людей. И каждый человек может в определенном возрасте почувствовать, что "начинается самая страшная из амортизаций - амортизация тела и души".

6. Амортизация старых основных средств

В соответствии с письмом Минфина России от 13 апреля 2005 г. № 02-14-10а/721 бюджетные учреждения при установлении срока полезного использования объектов с 1 января 2005 года должны руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Остановимся более подробно на особенностях начисления амортизации на объекты основных средств, введенные в эксплуатацию до 1 января 2005 года

Амортизация после износа.

В соответствии с Инструкцией № 70н на объекты основных фондов, находящиеся в оперативном управлении или хозяйственном ведении бюджетных учреждений, теперь начисляется амортизация вместо износа.

В общем, определение амортизации, приведенное в пункте 39 Инструкции № 70н, совпадает с ранее применявшимся в бюджетном учете понятием износа. Но экономический смысл другой.

Амортизацию начисляют исходя из срока полезного использования объекта, а не по нормам, как износ. Срок этот определяют при принятии основного средства к учету в соответствии с Классификацией. Напомним, что ранее износ рассчитывался на основании давно устаревших Годовых норм износа по основным фондам учреждений и организаций, состоящих на государственном бюджете СССР.

Амортизацию в бюджетных учреждениях начисляют линейно по формулам.

Необходимо отметить, что новый порядок касается всех объектов основных средств: как введенных в эксплуатацию после 1 января 2005 года, так и до этой даты. Об этом сказано в пункте 5.7 Методических указаний по внедрению Инструкции по бюджетному учету, утвержденных приказом Минфина России от 24 февраля 2005 г. № 26н.

Основные трудности при расчете амортизации старых основных средств связаны с тем, что Классификация устанавливает меньшие сроки полезного использования объектов по сравнению с ранее применявшимися нормами износа.

В ситуации, когда новый срок меньше исчисленного по старым правилам, норму амортизации рассчитывают как результат деления остаточной стоимости актива на оставшийся срок эксплуатации. А если фактический срок эксплуатации объекта больше вновь исчисленного, то амортизация доначисляется до 100 процентов в январе 2005 года.

Рассмотрим возможные ситуации на конкретных примерах.

ПРИМЕР 1

Компьютер был приобретен школой № 456 в декабре 1997 года. Первоначальная стоимость составляла 10 000 руб.

Согласно Годовым нормам, износ начислялся ежегодно в размере 10 процентов.

Соответственно срок полезного использования компьютера составлял 10 лет.

В соответствии с Классификацией электронно-вычислительная техника, включая персональные компьютеры (код ОКОФ 14 3020000), отнесена к третьей амортизационной группе. Срок полезного использования имущества этой группы может быть от 3 до 5 лет включительно.

Бюджетные учреждения устанавливают максимальный срок полезного использования 5 лет. Следовательно, годовая норма амортизации равна:

100% : 5 лет = 20%.

С момента ввода компьютера в эксплуатацию к 1 января 2005 года (дата перехода на новый План счетов) прошло 8 лет. Износ на компьютер за это время начислен в сумме:

10 000 руб. x (10% x 8 лет) = 8000 руб.

Однако в соответствии с новым порядком компьютер к этому времени должен быть уже полностью самортизирован. Поэтому бухгалтерскими записями января следует доначислить амортизацию согласно пункту 46 Инструкции №70н в сумме:

10 000 руб. - 8000 руб. = 2000 руб.

Бухгалтер должен сделать такую запись.

Возможен и другой вариант, когда и по новым правилам основное средство еще не полностью самортизировано.

ПРИМЕР 2

Продолжим пример 1.

Школа № 456 купила еще один компьютер первоначальной стоимостью 10 000 руб. в 2003 году. Соответственно на дату перехода на новый План счетов он использовался только 2 года при годовой норме износа 10 процентов.

Тогда износ начислен в сумме:

10 000 руб. x (10% x 2 года) = 2000 руб.

Срок полезного использования компьютера по новой Классификации составляет 5 лет.

Рассчитаем годовую норму амортизации объекта исходя из его остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования:

(10 000 руб. - 2000 руб.) : (5 лет - 2 года) = 2666,67 руб/год

или:

2666,67 руб. : 12 мес. = 222,22 руб/мес.

Эту сумму бухгалтер и будет ежемесячно отображать проводкой, аналогичной приведенной в примере 1.

По старой инструкции расходы на приобретение объектов основных средств отражались в момент их принятия к учету. Теперь приобретение основных средств рассматривается как преобразование финансовых активов в нефинансовые: были денежные средства - стали объекты основных средств. Соответственно расходом эти операции не являются. Расходы по приобретенному объекту признаются по мере его эксплуатации в сумме амортизационных отчислений.