

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НОРМАТИВНОЙ БАЗЫ УЧЁТА АМОРТИЗАЦИОННЫХ СРЕДСТВ¹

Григалашвили Л.П., к.э.н., начальник

Служба методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина Грузии

В условиях переходной экономики важное значение имеет проведение правильной амортизационной политики. Известно, что при плановой экономике приводилась жёсткая амортизационная политика, что выражалось в большом количестве амортизационных норм, в централизованной аккумуляции и перераспределении амортизационных средств. Амортизационные нормы устанавливались государством, были едиными, и не было различий между налоговым и финансовым учётам.

Первые существенные изменения в нормативных актах, регулирующих учёт амортизационных отчислений, произошёл в 1995 году, в связи с принятием Закона Грузии «О предпринимателях».

Главное нововведение заключалось в возможностях предпринимателей самим определять полезные сроки эксплуатации основных средств и, соответственно, нормы амортизационных отчислений, без каких-либо обязательных ограничений или рекомендаций со стороны государства. Таким образом утратили силу Единые амортизационные нормы, принятые в 1990 году Советом Министров СССР. Несмотря на это, в некоторых предприятиях вышеуказанные нормы применяются по сей день.

Введением с 1999 года международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ) были предложены конкретные методы расчета амортизации, чего не было в законе «О предпринимателях». В соответствии с МСФО-16 можно использовать один из следующих методов амортизации:

- линейный метод;
- метод списания стоимости пропорционально объему производимой продукции (работ);
- метод суммы чисел;
- метод уменьшаемого остатка;

При использовании линейного метода, амортизация начисляется равными долями в течение всего срока службы основных средств до полного перенесения их стоимости в стоимость производимой продукции. Формула указанного метода такова:

$$\text{Годовой износ} = (\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}) / \text{Срок использования}$$

При методе списания стоимости пропорционально объему производимой продукции, полный перенос стоимости основных средств производится по заранее определенному объему продукции, т.е. величина износа пропорциональна выпуску продукции, и чем больше объём продукции, тем больше износ. Сумма износа по этому методу определяется по следующей формуле:

$$\text{Сумма износа} = (\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}) / \text{Прогнозируемый объем выпускаемой продукции}$$

При использовании метода суммы чисел в период эксплуатации основных средств используется сумма численного значения всех лет. Например, если эксплуатационный срок активов равняется 5 годам, то сумма чисел

будет 15 (1+2+3+4+5). Ежегодная сумма износа при методе суммы чисел вычисляется по формуле:

$$\text{Годовой износ} = (\text{Количество оставшихся лет} / \text{Сумма чисел}) * \text{Амортизируемая стоимость}$$

Методом уменьшаемого остатка амортизация начисляется не по первоначальной, а по остаточной стоимости. Вследствие этого величина амортизационных отчислений, переносимых на стоимость продукции, будет ежегодно уменьшаться в соответствии с уменьшением остаточной стоимости основных средств, и амортизационный срок службы многократно увеличится. Указанный метод такой же, как и линейный, только в этом случае часто используется удвоенная норма амортизации.

Амортизация не начисляется по следующим основным средствам:

- земельным участкам;
- продуктивному скоту;
- законсервированным основным средствам;
- образцам искусства;
- другим основным средствам, определенным соответствующими нормативными актами.

При определении норм износа основных средств часто предполагают, что по истечении срока службы возможна их реализация или после ликвидации останутся полезные детали. Сумма, которую можно получить после срока службы основных средств в результате их продажи или ликвидации называется ликвидационной стоимостью.

Исходя из цели применения основных средств их амортизация (износ) может быть отнесена на статьи:

- затраты производства;
- расходы со сбытом продукции;
- затраты, связанные с производством основных средств.

Во всех случаях начисление амортизации представляет процесс трансформации первоначальной стоимости основных средств в затраты.

По международным стандартам (МСФО-16) выбор метода зависит от характера предполагаемой экономической выгоды и последовательно применяется во все отчетные периоды, если нет изменений в характере предполагаемой экономической выгоды от этого актива.

Исходя из вышеизложенного, исчисление амортизации, казалось бы, не представляет большой трудности, но это не так. На практике зачастую приобретение основных средств не совпадает с началом года, и тем более с первым числом месяца. Международные стандарты не дают разъяснений, как начислять амортизацию за неполный месяц или год.

Как правило, на практике если приобретение основных средств произошло в первой половине месяца, то амортизация на них начисляется с текущего месяца, а если во второй половине – с последующего месяца.

Для расчёта амортизации по неполному году, в соответствии с линейным методом, необходимо годовую сумму разделить на 12 и умножить на число оставшихся месяцев. Наименее прост расчёт амортизации при использовании метода списания стоимости пропорционально объему производимой продукции, поскольку в этом случае момент приобретения основных средств не имеет значения. Аналогично исчисляется амортизация для неполного года при применении методов уменьшаемого остатка и суммы чисел.

По нормативным актам, действовавшим в Грузии, амортизационная политика изменена в сторону её либе-

¹ Статья поступила в редакцию 30 сентября 2005 г.

рализации. Расширены права предприятий в использовании различных методов начисления амортизации, но это вовсе не означает, что предприятиям позволяется значительно увеличить объём собственных инвестиционных ресурсов. Основу такого заключения даёт Грузинское налоговое законодательство, которое в вопросах амортизационной политики далеко от либеральных подходов. Обсудим некоторые из них:

1. По налоговому кодексу Грузии основные средства разделяются на пять групп, по которым установлены соответственно 20, 15, 8, 7, и 10 процентные нормы;
2. Амортизация начисляется не по отдельным объектам, а по стоимостному балансу группы (остаточная стоимость);
3. Выявленные при реализации основных средств финансовые результаты (прибыли или убытки) в доходах и расходах включаются не прямым путём, а в том случае, если полученная сумма от реализации превышает стоимостной баланс группы основных средств к концу года;
4. Если стоимостной баланс группы на конец года меньше, чем 100 лари, сумма стоимостного баланса группы подлежит вычету из совокупного дохода;
5. Если все основные средства группы реализованы или ликвидированы, стоимостной баланс группы на конец года подлежит вычету из совокупного дохода;
6. Понесённые затраты на ремонт основных средств подлежат вычету в пределах 5% от стоимостного баланса группы. Сумма, превышающая предельный уровень, прибавляется к стоимостному балансу группы.

Кроме того, начисление амортизации по остаточной стоимости основных средств намного увеличивает сроки их эксплуатации. Так, если по компьютеру стоимостью в 1000 лари в целях бухгалтерского учёта амортизация начисляется в течение 5 лет, то в налоговых целях будет продолжаться более 20 лет, это тогда, когда основное средство даже давно списано с баланса.

Изучение вопроса на практике показало, что порядок исчисления амортизации, заложенный в налоговом кодексе, значительно осложнил работу предприятий по ведению налогового и бухгалтерского учёта. К сожалению, до настоящего времени не определён орган исполнительной власти, отвечающий за проведение амортизационной политики в стране. Соответственно, не существуют нормативные акты для руководства. Предприятия вынуждены сами определять полезные сроки эксплуатации основных средств и, соответственно, годовые нормы амортизации. Из-за отмеченных причин предприятия начали использование амортизационных норм, установленных налоговым кодексом, что вызывает серьёзные искажения в определении износа и, соответственно, финансового результата. Вместе тем, указанные нормы применяются не к остаточной, а к первоначальной стоимости основных средств, что ещё ухудшает положение. Если раньше тому или иному объекту начисляли 3% годовых, то в настоящее время могут начислять 10-20% и т. д. Более того, нормы амортизационных отчислений, устанавливаемые налоговым кодексом, начали применять и бюджетные учреждения, что никак не оправдано.

Исходя из вышеизложенного, на наш взгляд, необходимо внести изменения в налоговое законодательство. В первую очередь, необходимо упрощение расчёта налоговой базы, во-вторых, целесообразно разрешить предприятиям применение для целей налогообложения и других известных методов начисления амортизации.

Что касается начисления амортизации в целях бухгалтерского учёта, тут необходимо на государственном уровне разработать и утвердить средние эксплуатацион-

ные сроки по определённым группам основных средств с учётом их физического и морального износа.

Несомненно, что в условиях Грузии, с её недостаточно развитой рыночной экономикой, количество групп амортизируемого имущества должно быть гораздо больше, чем они даются в налоговом кодексе.

В мировой практике основным группировочным признаком является полезный срок использования амортизируемого имущества. Так, в США все амортизируемое имущество сгруппировано в восемь групп: по 3, 5, 7, 10, 15, 20, 25 и 30-летним периодам. В ФРГ также разработаны оценочные таблицы, которые включают средние сроки эксплуатации основных средств по отраслям промышленности и т. д.

В условиях нехватки инвестиционных ресурсов много споров вызывает вопрос о целевом использовании амортизационных отчислений. Изучение проблемы на местах показало, что одной из причин нецелевого использования амортизационных отчислений стало тяжелое финансовое положение большинства предприятий, использующих их на текущие нужды (пополнение оборотных средств, зарплату и т. д.). Другая причина – низкая инвестиционная активность предприятий, изменение отраслевой структуры народного хозяйства, делающие ненужными некоторые категории основных средств и т. д.

В настоящее время сняты все запреты на использование амортизационных отчислений по целевому назначению. Известно, что амортизация как экономическая категория отражает размер воспроизводства основных средств, а как финансовая категория определяет возврат ранее произведенных затрат на создание и приобретение этих средств. В странах с развитой и стабильной экономикой, с упорядоченной налоговой системой предпочтение отдаётся финансовой функции амортизации. Понятие «амортизационные расходы» означает величину необлагаемой прибыли, которая, как правило, превышает величину действительного износа актива. В результате, вполне естественно, занижается налогооблагаемая прибыль и завышается прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия. Таким образом, государство в значительных размерах поощряет частные инвестиции. А у нас всё это происходит наоборот. Полагаем, что, с одной стороны, в соответствии с налоговым законодательством должны быть повышены нормы амортизационных отчислений и, с другой стороны, амортизационные отчисления должны направляться строго по целевому назначению.

Важнейшее значение для начисления амортизации имеет определение реальной стоимости основных средств. По международным стандартам бухгалтерского учёта предприятиям предоставлено право самим решать вопрос об оценке своих активов. Вместе с тем, есть потребность в методическом обеспечении определения стоимости основных средств, уточнении периодичности проведения переоценок и т. д. Кроме того, для ускоренного обновления основных средств необходимо решить вопрос о досрочном списании недоамортизированных их частей с отнесением убытков списания на результаты хозяйственной деятельности.

В последнее время роль собственных средств предприятий в оживлении инвестиционной активности становится всё более значительной, что требует со стороны государства всесторонней поддержки для создания благоприятной предпринимательской среды.

Григалашвили Леван Парменович