

# Аргумент налицо.

## Кто в состоянии его парировать?

### К ВОПРОСУ О НАЧИСЛЕНИИ АМОРТИЗАЦИИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ, ФИНАНСИРУЕМЫМИ ИЗ БЮДЖЕТА

**Ольга МИГУН,**  
доцент ВГЭУ

В процессе внедрения новой амортизационной политики первоначальная редакция Положения о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденного постановлением Минэкономики, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры от 23.11.2001 № 187/110/96/18 (далее — Положение по начислению амортизации) претерпела существенные изменения.

Возьмемся утверждать, что наиболее важными из них являются как уточнение термина «амортизируемая стоимость основных средств», так и введение механизма ее переоценки.

Поскольку на 1.01.2002 г. в полном объеме на новую амортизационную политику перешли только организации, финансируемые из бюджета, проблема переоценки амортизируемой стоимости проявилась лишь к концу 2003 г. и была связана с расчетом годовой суммы амортизации этими организациями. В свете этого не случайным является издание письма Минфина «Порядок начисления амортизации организациями, финансируемыми из бюджета» № 15-11/690 от 22.12.2003 г. Вместе с тем считать вопрос решенным мешает одно весьма существенное обстоятельство: данное письмо согласовано с Минэкономики в части уточнения

амортизируемой стоимости в 2003 г., однако не согласовано с Минстатом по порядку ее переоценки. Справедливости ради отметим, что в отличие от нематериальных активов амортизируемая в 2003 г. стоимость основных средств дана здесь более подробно с учетом двух методов проведения переоценки недоамортизированной стоимости по правилам переоценки, действовавшим по состоянию на 01.01.2003 г.

Однако вызывает недоумение ставшее уже традиционным для официальных разъяснений отсутствие примеров, поясняющих в привычном для бухгалтеров цифровом изложении суть разъяснений. Более того, отсутствие примеров мешает однозначности восприятия и приводит к тиражированию комментариев самими же разработчиками официальных документов, иногда и не совсем удачными. Например, комментарий к упомянутому письму Минфина «Начисление амортизации основных средств организациями, финансируемыми из бюджета, за 2003 г.», опубликованный в ряде изданий («Главный бухгалтер», № 2, 2004 г., «Национальная экономическая газета», № 1, 2004 г.), в котором сделана попытка показать расчет на примере, но допущенные многочисленные ошибки не внесли ясности.

Используя те же исходные данные, что и в анализируемом комментарии, попробуем еще раз разобраться в проблеме.

Таблица 1 с исправлениями

№ п/п	Показатель	2002 г.			2003 г.			2004 г.		2005 г.		2006 г.	
		на 01.01.2002	на 31.12.2002 до переоценки	на 01.01.2003 после переоценки	на 31.12.2003 до переоценки	на 01.01.2004 после переоценки	на 31.12.2004 до переоценки	на 01.01.2005 после переоценки	на 31.12.2005 до переоценки	на 01.01.2006 после переоценки	на 31.12.2006 до переоценки	на 01.01.2007 после переоценки	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
1	Восстановительная стоимость	500	—	1000	—	1500	—	1950	—	2340	—	4680	
2	Первоначальная стоимость	—	500	—	1000	—	1500	—	1950	—	2340	—	
3	Сумма накопленной амортизации (с учетом переоценки)	300	340	680	760	1140	1260	1638	1794	2152,8	2340	4680	
4	Остаточная стоимость	200	160	320	240	360	240	312	156	187,2	—	—	
5	Амортизируемая стоимость	200	200	400	400	600	600	780	780	936	936	—	
6	Годовая норма амортизации (рассчитана исходя из остаточного срока службы)	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	—	
7	Сумма начисленной амортизации за год	—	40	—	80	—	120	—	156	—	187,2	—	
8	Коэффициент переоценки	—	—	2,0	—	1,5	—	1,3	—	1,2	—	2,0	

В таблице 1 поясняется пример переоценки основных средств индексным методом, при котором делается двойная переоценка первоначальной и амортизируемой стоимости, норма амортизации при этом методе ежегодно не пересчитывается.

### Исходные данные (цифры условные):

Первоначальная стоимость объекта основных средств на 01.01.2002 – 500 руб.

Сумма накопленной амортизации – 300 руб.

Остаточный нормативный срок службы, установленный на дату перехода, – 5 лет

Годовая норма амортизации на дату перехода – 20%

Сумма начисленной амортизации за 2002 г. – 40 руб.

Коэффициент переоценки на 01.01.2003 – 2,0

В дополнение к уточненным расчетам таблицы 1 следует пояснить: на конец последнего года остаточного нормативного срока службы объекта он не будет иметь амортизируемой стоимости, поскольку полностью самортизирован, однако полностью самортизированный объект по-прежнему будет подлежать переоценке.

Далее в упомянутом комментарии на примере таблицы 2 поясняется метод прямой переоценки с повторением тех же цифровых искажений отдельных показателей, что и в первой таблице.

Здесь необходимо уточнить, в каких случаях в бюджетных организациях делается переоценка прямым методом и соответственно возникает необходимость ежегодно пересчитывать норму амортизации.

Поскольку Положение о переоценке 2003 не дает указаний о переоценке амортизируемой стоимости вообще, обратимся к анализу Положения о порядке переоценки основных средств по состоянию на 1 января 2004 г., утвержденного Минстатом 31 декабря 2003 г. № 258 (далее – Положение о переоценке 2004).

В п. 30 Положения о переоценке 2004 организациям дано право самостоятельно избрать один из вариантов переоценки: либо переоценивать амортизируемую стоимость без ежегодного пересчета норм амортизации, либо ежегодно пересчитывать норму амортизации и применять ее к переоцененной на начало года остаточной стоимости.

По нашему мнению, второй вариант более универсален и подходит для всех методов начисления амортизации, включая нелинейный и производительный, в то время как первый приводит в ряде случаев к необходимости переоценки не только первоначальной стоимости и амортизации для целей бухгалтерского учета, но и условной амортизируемой стоимости при отклонении ее от первоначальной. Напомним, что такая ситуация возникает для основных средств, принятых на учет до перехода на новую амортизационную политику, а также при изменении условий функционирования объектов, в т.ч. и для принятых на учет после 01.01.2003 г. (в бюджетных организациях – после 01.01.2002 г.).

Поскольку прямая переоценка согласно п. 9 Положения по начислению амортизации «приравнивается к изменению условий функционирования объекта», в п.31 Положения о переоценке 2004 оговариваются 4 случая, когда применяется исключительно второй вариант переоценки:

31.1 — по объектам основных средств, переоцененным методом прямой оценки с привлечением оценщика;

31.2 — по объектам основных средств, первоначальная стоимость которых была увеличена в 2003 г. в результате списания курсовых разниц;

31.3 — по объектам основных средств, по которым в 2004 г. будет применяться производительный способ начисления амортизации;

31.4 — по объектам основных средств, по которым с 1 января 2004 г. будут изменены способы или методы начисления амортизации.

Очевидно, что специфика учета основных средств в бюджетных организациях, вытекающая из п.1.2.1 Декрета Президента № 15 от 30.06.2000 г. и п.33 Положения по начислению амортизации, исключает возможность применения пунктов 31.2-31.4 и оставляет на практике только п.31.1 – прямая переоценка с привлечением оценщика. По мнению автора, для бюджетных организаций здесь следует оговорить только одно условие – в процессе оценки с привлечением оценщика меняется пропорциональное соотношение восстановительной стоимости и остаточной (см. п.25 Положения о переоценке 2004), поскольку это приводит к изменению остаточного нормативного срока службы.

Дальнейший анализ показывает, что проблема недоамортизации, поднятая на страницах журналов в 2003 г. и получившая решение в новой редакции Положения о начислении амортизации и Положении о переоценке 2004, на самом деле могла бы и не возникнуть, если бы разработчики упомянутых нормативных документов прислушались к аргументам, высказанным еще в начале 2003 г. («Финансы, учет, аудит», № 2, 2003, «Главный бухгалтер» №7, 2003), и вернулись к традиционному понятию амортизируемой стоимости – первоначальной, отражаемой на счетах бухгалтерского учета и понятной всем практическим работникам, — всего лишь изменив формулу расчета нормы амортизации (оговоримся, применительно к линейному, наиболее распространенному методу).

Предложенная авторами публикаций формула расчета нормы амортизации для линейного метода является универсальной, применима к первоначальной стоимости и не требует дополнительной переоценки в отдельных случаях весьма условной конструкции – «амортизируемой стоимости», не всегда отражаемой на счетах бухгалтерского учета. При этом несложный анализ показывает, что регламентированный в п.п.22,29 Положения по начислению амортизации расчет нормы амортизации является всего лишь частным случаем универсальной формулы, применимым только при принятии на учет новых основных средств, не бывших в эксплуатации.

Окажутся ли заинтересованные государственные органы в состоянии парировать этот аргумент, покажет время. ■