

УДК 338.2
ББК 65.290
А 72

Рецензент:

доктор экономических наук, профессор Коречков Ю. В.

Антонов С. В. Управление амортизационной политикой предприятия. Монография. – Ярославль: ЯФ МФЮА, 2015. – 164 с.

Работа посвящена развитию научных основ по аккумулярованию в денежной форме амортизационных отчислений, для их последующего инвестирования в основные фонды, посредством управления амортизационной политикой предприятия. Проведен сравнительный анализ накопленного отечественного и зарубежного опыта по определению инструментов амортизационной политики, её целевой направленности, принципов и задач. Выявлены основные проблемы переоценки основных средств и обоснованы направления их решения. Разработаны предложения по группировке и обобщению управленческой информации о накоплении амортизации, формированию источников амортизационного фонда, моделированию механизма его образования с учетом инфляционных процессов. Определено влияние методов начисления амортизации и сроков полезного использования объектов основных средств на величину амортизационного фонда и финансовый результат деятельности предприятий. Аргументировано доказано функционирование бюджета амортизации, как самостоятельного элемента системы бюджетирования субъекта хозяйствования и предложены рекомендации по совершенствованию планирования амортизационных отчислений, как элемента денежного потока организации. Осуществлена оценка влияния изменения доли амортизационных отчислений в структуре себестоимости продукции на уровень рентабельности предприятий.

Книга рекомендуется коммерческим организациям для решения задач по мобилизации амортизационных средств, с целью формирования реального источника финансирования капитальных вложений в основной капитал; преподавательскому составу при проведении занятий в системе повышения квалификации руководящего состава и специалистов экономических отделов предприятий; бакалаврам, магистрантам и аспирантам, обучающимся по профилю «Экономика» и «Менеджмент» в ходе осуществления научно-исследовательской работы.

ISBN

©Антонов С.В.
©ЯФ МФЮА

Содержание

Введение	4
Глава 1. Роль механизма амортизации в управлении воспроизводством основных фондов	7
1.1. Характеристика системы амортизации и амортизационной политики в современных условиях хозяйствования	7
1.2. Связь амортизационной политики с общей стратегией предприятия	20
1.3. Принципы амортизационной политики предприятия, оценка её влияния на процесс воспроизводства основных фондов	33
Глава 2. Разработка положений по управлению амортизационной политикой предприятия	53
2.1. Механизм управления переоценкой основных средств и его влияние на величину амортизационного фонда	53
2.2. Экономическое обоснование продолжительности функционирования основных фондов предприятий	69
2.3. Сравнительный анализ методов начисления амортизации и разработка рекомендаций по управлению ритмичностью амортизационных отчислений	78
Глава 3. Практические рекомендации по управлению амортизационной политикой предприятия.....	94
3.1. Разработка методики по аккумулярованию амортизационных средств и контроля их использования	94
3.2. Управление потоком амортизационных отчислений в системе бюджетирования деятельности предприятия.....	104
Приложения	117
Заключение	152
Библиографический список	158

ВВЕДЕНИЕ

Необходимым условием реализации основной цели коммерческой деятельности — получение прибыли на авансированный капитал является планирование воспроизводства основного капитала, которое охватывает стадии приобретения, потребления и восстановления.

Формирование и использование различных денежных фондов для финансирования капитальных вложений во внеоборотные активы составляет сущность механизма финансового управления основным капиталом на предприятии.

В настоящее время, в период затянувшегося инвестиционного кризиса, наблюдается нарушение процесса воспроизводства основных средств на предприятиях и в организациях. Современная инвестиционная структура по существу исключает возможность самофинансирования развития деятельности хозяйствующих субъектов. Это связано с тем, что экономический и финансовый кризисы в России в 90-х годах прошлого столетия и в начале XXI века существенно изменили механизм амортизации основного капитала. В результате проведенных Правительством РФ реформ амортизация как экономическая категория утратила способность в полной мере выполнять присущие ей функции: возмещения, накопления, информирования и стимулирования. Это привело к скоплению на предприятиях устаревшего оборудования, что существенно тормозит поступательное развитие экономики. Наблюдается противоречие между объективной необходимостью проведения замены изношенных объектов основных средств и реальной возможностью предприятий по её осуществлению.

Собственники коммерческих организаций не рассматривают воспроизводство основного капитала в качестве приоритета корпоративного развития, отсюда и невнимание к инструментам амортизационной политики, которые способны через механизм формирования и реализации учетной политики активизировать инвестиционную деятельность, имеющую целью обеспечение непрерывности функционирования производственного процесса.

Проблема управления инструментами амортизационной политики предприятия, позволяющей обеспечивать процесс воспроизводства основного капитала, является в настоящее время относительно новой. Это связано с тем, что российскими и зарубежными экономистами предлагаются разные подходы к сущности амортизации, как экономической категории, её роли в воспроизводстве основного капитала. Кроме того, недостаточно публикаций связанных с процессом разработки стратегии амортизационной политики предприятия для обеспечения финансовыми ресурсами инвестиционной и инновационной деятельности. Имеется ряд неисследованных или спорных проблем, требующих своего решения.

Значительный вклад в развитие теоретических основ амортизации и реализации инструментов амортизационной политики внесли такие ученые и специалисты как:

— В. Сенчагов, В. Остапенко, В. Миляев обосновали экономическую сущность амортизационного фонда и воздействие его рычагов на процесс воспроизводства основного капитала в условиях социалистического хозяйствования.

— Г. Лахтин, В. Остапенко обозначили существенные недостатки системы амортизации в период перехода к рыночной экономике, являющиеся тормозом развития научно-технического прогресса.

— Мст. Афанасьев, П. Кузнецов определили: концепции амортизации, характерные для рыночной экономики; влияние ускоренной амортизации на финансовое положение организаций в условиях инфляции; преимущества нелинейных способов начисления амортизации.

— С. Белова, Н. Волкова, Е. Поздняков показали взаимосвязь амортизационной и налоговой политики. Предложили восстановить механизм контроля целевого использования амортизационных средств и их централизации с целью непрерывного обеспечения цикла воспроизводства основных средств.

— Л. Малыгин, А. Гладышевский и др. аргументировано доказали необходимость принятия федерального закона по регулированию воспроизводства основного капитала. Будучи ответственными, за подготовку его проекта, они разработали систему, позволяющую защитить амортизационные отчисления

от инфляции.

– И. Веретенникова изложила методику по определению влияния амортизационной политики коммерческих организаций на показатели эффективности их работы, налоговые платежи и финансовые результаты деятельности.

– Н. Савельев предложил восстановить стимулирующую функцию амортизации путем предоставления, хозяйствующим субъектам налоговых преференций (премий, льгот) по амортизационным отчислениям для активизации инвестиционной деятельности предприятий.

При всей значимости различных мнений к проблемам амортизации автор отмечает, что в большинстве публикаций, связанных с данной темой, отсутствует системный подход по реализации её механизма в практической деятельности экономических субъектов. И самое главное – нет научно-обоснованных рекомендаций по разработке амортизационной политики коммерческими организациями.

В настоящее время актуальными являются проблемы учета накопления амортизационных отчислений, образования денежного амортизационного фонда, организации финансового контроля по его целевому использованию, методов переоценки основных средств, обеспечение достоверности и тождественности показателей бюджетов амортизации, инвестиций и движения денежных средств.

Можно соглашаться с мнением автора или дискутировать, но важно то, что в настоящее время актуальность этих исследований не вызывает никакого сомнения.

В связи с многогранностью проблем исследования и сложностью их решения, в монографии нашли отражение только наиболее значимые аспекты амортизационной политики организации.

Глава 1. **РОЛЬ МЕХАНИЗМА АМОРТИЗАЦИИ** **В УПРАВЛЕНИИ ВОСПРОИЗВОДСТВОМ** **ОСНОВНЫХ ФОНДОВ**

1.1. Характеристика системы амортизации **и амортизационной политики** **в современных условиях хозяйствования**

Общая теория систем, как научное направление активно формировалась, начиная с 1940-х г.г. Предметом теории служили принципы и закономерности, справедливые для систем вообще.

Системы как совокупности взаимосвязанных и взаимообусловленных элементов ориентированы на реализацию заданной целевой установки.

Согласно А. Уемову: «система – это упорядоченное определенным образом множество элементов, взаимосвязанных между собой и образующих некоторое целостное единство» [77, с. 117].

В. Савалей так же исследовал понятие «система» и по его мнению – «это упорядоченная совокупность (сочетание) объектов с такими связями и отношениями, которые придают их сочетанию новые качества: целостность (наличие единой цели функционирования, не присущей отдельному объекту); автономность (стремление к восполнению недостающих элементов и функций); устойчивость (сохранение и развитие сформировавшейся структуры» [70, с. 6].

Основной составляющей системы служит ее «скелет», структура, при этом понятии элемент, свойство, отношение, связь принято объединять более общей характеристикой системы – структурой. Именно структура придает системе необходимую целостность и определяет характеристики, которые и позволяют различать то, что называют системой.

Каждый элемент системы имеет свои свойства и функции. Однако сумма этих свойств и функций не тождественна главным функциям и свойствам самой системы. Как правило, по-

следняя по своим возможностям всегда эффективнее, чем сумма свойств отдельных элементов.

Система амортизации с точки зрения теории систем, должна обладать базовыми свойствами для того, чтобы её можно было назвать системой. Такими свойствами являются:

- наличие цели функционирования;
- целостность и делимость;
- наличие связей;
- упорядоченность.

Первое свойство выражается в том, что любая система имеет цель своего функционирования, определяемая на основе концепции её реализации. Согласно второму свойству система представляет собой целостное единое множество, которое образуют, воздействуя друг с другом совместимые элементы (инструменты), Третье свойство означает наличие достаточно сильных и длительно действующих взаимных связей между элементами системы. Четвертое свойство обусловлено объективным существованием в ней упорядоченного распределения элементов и связей между ними как в пространстве, так и во времени. Способы установления связей между ними подчинены определённым правилам и законам.

Амортизационную систему можно рассматривать на микро и макроэкономическом уровнях, выделяя подсистему и надсистему. По отношению к предприятию – это подсистема амортизационной системы государства. Необходимость её функционирования на макроуровне обусловлена тем, что она является важной частью налоговой и инвестиционной систем, стимулирует или наоборот сдерживает экономический рост страны. Следовательно, она представляет собой динамическую систему, в которой процессы рассматриваются в динамике под воздействием внешних и внутренних факторов, вызывающих нарушение её равновесного состояния.

Рассмотрим систему амортизации более подробно.

Амортизация (от английского слова *amortization* – употребляется в сфере экономики преимущественно в значении «погашение в рассрочку» или «погашение долгов») – повременное распределение платежей до полного погашения подлежащей выплате суммы [30, с. 84].

Такое общее определение амортизации охватывает все существующие представления о ней. Данный термин использу-

ется во многих областях, и в каждом случае его значение различно. Но независимо от этого в понятии «амортизация» всегда содержатся:

- *объект амортизации*, актив и (или) обязательство, выраженные в стоимостной оценке;
- *срок амортизации*: обязанности, связанные с погашением долгосрочных обязательств (кредиты и займы), либо с активами длительного пользования, которые со временем теряют свою стоимость (машины, строения);
- *цель амортизации* – сокращение возникшей обязанности путём распределения её на доли (равные или неравные) и отнесение их к отчетному периоду, которым является календарный месяц.

С помощью амортизации хозяйствующие субъекты стремятся полностью погасить актив либо обязательство к истечению установленного срока.

В зарубежной экономической литературе отмечается, что различие в значении «амортизация» зависит от концепций, которые она выражает: бухгалтерская, финансовая, налоговая, экономическая и от её объектов, подразделяющихся на следующие категории:

- амортизация акционерного капитала;
- амортизация учредительских (организационных) расходов;
- амортизация потерь и расходов;
- погашение долговых требований;
- амортизация активов, подлежащих отчуждению.

Наиболее полное и общее употребление основного понятия «амортизация» имеет место применительно к средствам труда, основным фондам, основным средствам, основному капиталу.

Например, Советский энциклопедический словарь трактует понятие средств труда: «с помощью которых, человек воздействует на предметы труда; основные фонды как: совокупность материально-вещественных ценностей, действующих в течение длительного времени; основные средства как: основные фонды в денежном выражении, а основной капитал – как часть производственного капитала (затраты на машины, оборудование, здания, сооружения), которая переносит свою стоимость на вновь созданный продукт частями и возвращается к капитали-

сту в денежной форме постепенно по мере снашивания, в течение ряда кругооборотов капитала» [75, с. 954–955].

В других экономических источниках эти понятия отождествляются и употребляются как синонимы. Так, в Большом экономическом словаре содержится определение: «Основной капитал, основные фонды — основные средства, необходимые компании для осуществления производственной деятельности, срок амортизации которых превышает один год» [33, с. 367].

Автор рассматривает основные фонды как — основные средства, основной капитал, которые отвечают следующим условиям:

- используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- эксплуатируются в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев;
- имеют стоимостную оценку, не менее лимита, устанавливаемого в нормативном порядке;
- их последующая перепродажа не предполагается;
- способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [12].

«Амортизация — процесс перенесения стоимости средств труда на производимый с их помощью продукт и использование этой стоимости для последующего воспроизводства средств труда. Необходимость амортизации вытекает из особенностей участия средств труда в процессе производства: они функционируют в течение ряда производственных циклов, сохраняя свою натуральную форму. В каждой единице нового продукта воплощена часть стоимости средств труда, пропорциональная их износу. Амортизационная сумма представляет собой ту часть стоимости средств труда, которая по мере износа (отделения от них) переносится на товар и существует вначале как часть стоимости незавершенного производства, затем как часть стоимости готовой продукции и после её продажи — как денежная сумма, предназначенная для возмещения износа. Поэтому движение амортизации охватывает две стадии: производство и обращение» [87].

Таким образом, суть понятия амортизации предстает в практической деятельности экономических субъектов в двух главных видах:

- 1) погашение задолженности, или финансовая амортизация;
- 2) амортизация основных фондов, или экономическая (производственная) амортизация.

Финансовая амортизация сводится к распределению во времени возмещения суммы полученного кредита или займа с целью полного погашения долга, сроки и условия которого определены в момент заключения договора.

Сущность амортизации основных фондов заключается в рассрочке на несколько лет, постепенного возмещения стоимости машин и оборудования, с тем, чтобы быть в состоянии заменить их, когда они выйдут из строя.

Следовательно, амортизация отражает стремление хозяйствующего субъекта к постоянству и надежности своего оборудования, которое теряет свои качества из-за ограниченного срока годности и требует замены при выходе из строя. Для этого организация заранее в течение ряда лет должна откладывать денежные средства, которые в последующем будут являться источником финансирования капитальных вложений в основные фонды.

В экономической литературе, как правило, сущность производственной амортизации рассматривается при помощи двух основных подходов: бухгалтерского и экономического. Рассмотрим каждый из этих подходов в отдельности.

Бухгалтерский подход: В рамках общих задач учета амортизация трактуется как «бухгалтерская констатация потери стоимости обесценивающегося с течением времени недвижимого имущества» [30]. Сопоставим данное определение с тем, которое зафиксировано в системе национального счетоводства Франции: «техническая амортизация основного капитала соответствует ежегодному снижению его стоимости в результате износа или старения» [30].

Хозяйствующий субъект, отмечая постепенное падение стоимости своего недвижимого имущества, учитывает это обесценение при формировании показателей отчетности. Бухгалтерские записи таких изменений делают баланс достоверным и надежным. Трудность заключается в точном определении степени обесценения объектов основных фондов. Как правило, она выясняется лишь по истечении нормативного срока их эксплуатации и зависит от разных причин (износ, моральное

старение, интенсивная эксплуатация, качество технического обслуживания). Поэтому понятие бухгалтерской констатации амортизации отчасти относительно.

Экономический подход: В этом случае в понятии амортизации упор делается на обновление основного капитала, что необходимо для сохранения его первоначальной величины и защиты предприятия от убытков. Во внимание принимается стоимость замены основных фондов на конец каждого финансового года, по сравнению с их состоянием в момент начала эксплуатации. Для одного и того же оборудования существуют:

– традиционная амортизация – соответствует долголетию оборудования, то есть периоду, к концу которого оно изнашивается настолько, что становится непригодным для использования;

– производственная амортизация, более короткая, чем предыдущая и связана с периодом, к концу которого износ и частота остановок оборудования нарушают производственный ритм предприятия, снижают производительность труда и качество выпускаемой продукции;

– техническая амортизация – с самым коротким периодом, когда в расчет берется повышение темпов морального старения оборудования, в результате роста технического прогресса. С этой точки зрения, оборудование следовало бы заменять, как только оно перестает выдерживать конкуренцию с новыми образцами.

Таким образом, применение того или иного вида амортизации зависит от политики предприятия в области регулирования процесса воспроизводства основных фондов. На её формирование оказывают влияние следующие факторы:

- преждевременное обесценение оборудования от воздействия внутренних и внешних факторов;
- длительность периода, на который растянуты ежегодные амортизационные отчисления;
- налоговый режим амортизационных отчислений, от которого зависит величина налога на прибыль;
- доходы фирмы.

Российская система амортизации имеет две концепции. Первая – «натуралистическая» или «потери стоимости» направлена на воспроизводство основных фондов в натуральной форме [28, с.105]. Она существовала в условиях плановой эконо-

мики и продолжает действовать в настоящее время, например в нормативных актах амортизационные отчисления трактуются как затраты на воспроизводство основных фондов, включаемых в себестоимость продукции [6, 9].

Вторая концепция «размещения издержек» преследует цель адекватного отражения (распределения) издержек, связанных с приобретением и использованием актива по годам срока его службы для обоснованного начисления налогооблагаемой прибыли. Данная концепция опирается на отчет о прибылях и убытках, в котором из выручки (нетто) от продажи продукции отчетного периода вычитается их фактическая себестоимость, в состав которой входят амортизационные отчисления.

Разницу между двумя названными подходами можно рассмотреть с точки зрения амортизационной политики экономического субъекта. В одном случае собственники предприятия хотят адекватно отразить затраты периода с целью правильного исчисления налогооблагаемой прибыли (концепция «размещения издержек»); в другом – иметь амортизационный фонд для восстановления объектов основного капитала в будущем (концепция «потери стоимости»).

По мнению экономистов Мст. Афанасьева и П. Кузнецова, упор должен делаться, прежде всего, на концепцию «размещения издержек» для того, чтобы облегчить для предприятия использование освобожденных от налогообложения денежных средств. Важно не то, будет или нет, восстановлен актив в будущем, а то, позволено ли предприятию окупить вложенные в свое время инвестиции в основной капитал [28, с. 107].

Аналогичная точка зрения была высказана В. Палием: в процессе возмещения амортизации через выручку от реализации продукции происходит утрата стоимости основных средств и одновременное увеличение оборотных средств на ту же величину [62, с. 12].

Невозможно точно определить на какие цели предприятия направляют суммы амортизационных отчислений, попавшие в оборотные средства. Они начинают собственное движение, никак не связанное с основными средствами, на которые они начисляются. Они могут быть вложены в те же или другие внеоборотные активы, а также в другие виды оборотных средств.

Другая группа экономистов, например С. Белова, Н. Волкова, Е. Позднякова и др. применительно к амортизации

основных производственных фондов в рыночных условиях хозяйствования выделяют две концепции: «экономическую и налоговую» [31, с. 22] которые, в сущности, ничем не отличаются от предыдущих.

Проведенный в ходе исследования анализ публикаций показал, что среди ученых и специалистов отсутствуют единые точки зрения на многие актуальные аспекты функционирования системы амортизации в том числе, по определению ее сущности.

Например, профессор В. Горфинкель и Е. Купряков, понятие «амортизации» трактуют как – денежное возмещение износа основных фондов путем включения части их стоимости в затраты производства [84].

Зарубежные ученые К. Макконнелл и С. Брю под амортизацией понимают: ежегодные отчисления, которые показывают объем капитала, потребленного в ходе производства в отдельные годы [53].

Приведенные выше определения отражают узкий смысл понятия амортизация.

С производственной позиции оно наиболее точно сформулировано профессором Н. Сафоновым, который рассматривает амортизацию как – процесс постепенного перенесения стоимости основными фондами по мере их износа на произведенную продукцию, превращая ее в денежную форму и накопление финансовых ресурсов в целях последующего воспроизводства основного капитала [85].

Придерживается этой точки зрения и профессор К. Раицкий. По его мнению, амортизация представляет собой экономический механизм постепенного перенесения стоимости основных фондов на произведенную продукцию в целях возмещения и накопления денежных средств для их последующего воспроизводства [66].

Прежде чем выразить собственное мнение в отношении понятия амортизации необходимо уяснить её механизм, который включает в себя:

- перенос стоимости основных средств на созданный ими продукт по частям;
- денежное возмещение стоимости основных средств через выручку от реализации готовой продукции;
- аккумуляция возмещенной стоимости актива в амортизационном фонде;

- целевое использование накопленных амортизационных отчислений.

С учетом вышеизложенного автор считает, что амортизация – это механизм перенесения стоимости основных средств посредством амортизационных отчислений, включаемых в себестоимость продукции и аккумуляция части выручки от её реализации в амортизационном фонде, для обеспечения финансирования их воспроизводства.

Такой подход к понятию амортизации как экономической категории является более лаконичным и точным, так как позволяет определить её основные функции, представленные на рисунке 1.

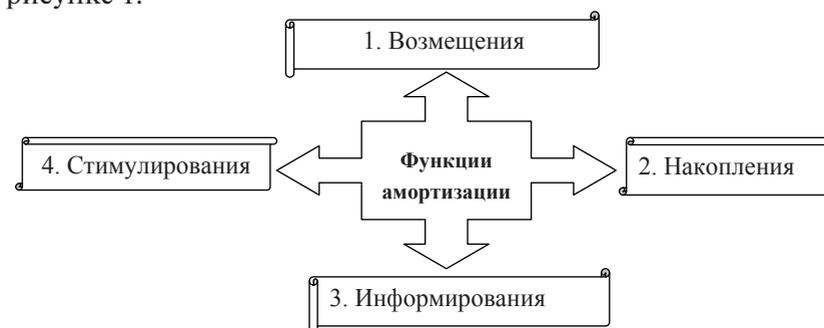


Рисунок 1. Основные функции амортизации.

1. *Возмещения* – погашение стоимости основных средств через амортизационные отчисления включаемые в затраты производства и реализации готовой продукции.

2. *Накопления* – аккумуляция амортизационных отчислений из выручки от продажи продукции в амортизационном фонде, для последующего финансирования процесса воспроизводства основного капитала.

3. *Информирования* – предоставление заинтересованным пользователям достоверной и полезной управленческой информации с целью разработки амортизационной политики и контроля её выполнения.

4. *Стимулирования* – активизация инвестиционной деятельности предприятий путем предоставления им налоговых льгот в области амортизации основных средств.

Для целей управления система амортизации может быть декомпозирована на три связанные между собой и осуществ-

вляемые одновременно подсистемы: начисления, накопления и использования амортизационных отчислений. В рамках принятых подсистем рассмотрим элементы, которые в совокупности составляют систему амортизации (рисунок 2).



Рисунок 2. Система амортизации и её элементы.

К основным элементам амортизационной системы относятся:

1. Методы начисления амортизации можно укрупнено разделить на две категории: равномерный способ – начисление амортизации равными долями от первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств, в течение нормативного срока его эксплуатации; неравномерный – начисление большей части амортизационных отчислений в начальный период использования основных фондов. В настоящее время установлены законодательством, с правом выбора хозяйствующим субъектом: линейного способа начисления амортизации, уменьшаемого остатка, суммы чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему продукции, применя-

емых к однородной группе объектов основных средств. От их выбора зависит ритмичность погашения стоимости внеоборотных активов.

2. Срок полезного использования – это ожидаемый (расчетный) период эксплуатации объекта, или количество изделий, которое предприятие предполагает произвести с его использованием. Их определение осуществляется организациями самостоятельно, либо на основе Единых норм амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов, либо в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы [6, 10]. Устанавливая срок полезной эксплуатации объекта, предприятие управляет скоростью возмещения его стоимости.

3. При обесценивании основных фондов в условиях инфляции амортизация, рассчитанная от их первоначальной стоимости, не может обеспечить полного возмещения выбывающего амортизируемого имущества. Проведение переоценки дает возможность хозяйствующему субъекту накапливать финансовые ресурсы, достаточные для реновации основного капитала и создавать реальные предпосылки для нормализации инвестиционных процессов. В настоящее время предприятия самостоятельно принимают решения о проведении переоценки.

4. Накопление амортизационных отчислений производится в амортизационном фонде в виде денежных средств, предназначенных для воспроизводства физически и морально изношенных основных средств. Как показывает практика, создание амортизационного фонда на предприятии явление крайне редкое. В системе регистрации и обобщения фактов хозяйственной деятельности организаций фиксируется не сумма накопленной амортизации за время эксплуатации машин и оборудования, а степень их износа.

5. В условиях плановой экономики амортизационные отчисления использовались строго по целевому назначению, амортизационные фонды изымались в централизованный фонд капиталовложений министерства, ведомства, средства которого распределялись в соответствии с планом структурных сдвигов в экономике. В экономически развитых странах, по сравнению с Россией, контроль за начислением амортизации в налоговых целях одновременно обеспечивает реализацию в автоматическом режиме контроля за регулированием процесса воспроизводства основных фондов.

Амортизационная политика оказывает непосредственное влияние на процесс обновления основных производственных фондов, ускорение темпов научно-технического прогресса, инвестиционную деятельность, а через них – на эффективность общественного производства.

Проведенный в ходе научного исследования обзор экономической литературы, законопроектов и нормативных актов по регулированию амортизационной политики показал отсутствие в них развернутого и целостного толкования её сущности, принципов, задач и механизма управления.

По мнению автора, *под амортизационной политикой на макроуровне следует понимать систему законодательно установленных норм и правил, позволяющих предприятиям управлять величиной амортизационных отчислений, исходя из потребности в источнике финансирования капитальных вложений в основные фонды.*

Амортизационная политика государства в каждый конкретный момент времени предполагает определенные корректировки в зависимости от сложившейся ситуации и экономической стратегии на перспективу.

Применительно к современным условиям хозяйствования и российской экономике, она должна способствовать решению следующих задач:

- активизации процесса обновления основных средств, фондов и наращиванию производственного потенциала страны;
- оптимизации сроков полезного использования объектов с учетом их морального старения под влиянием достижений научно-технического прогресса;
- накоплению достаточных финансовых ресурсов для обеспечения простого и расширенного воспроизводства машин и оборудования;
- созданию условий для объективной переоценки основных фондов для адекватной оценки финансово-экономических показателей развития экономики.

На основе государственной амортизационной политики каждый субъект хозяйствования разрабатывает и реализует собственную амортизационную политику, адаптируя её элементы к конкретным условиям функционирования.

Амортизационную политику предприятия можно рассматривать с различных сторон. В частности, И. Бланк рассматривает её как составную часть общей политики управления вне-

оборотными активами, заключающуюся в индивидуализации уровня интенсивности их обновления в соответствии со спецификой их эксплуатации в процессе операционной деятельности [32, с. 397].

М. Семенова раскрывает амортизационную политику как принятие управленческих решений относительно выбора способов начисления амортизации по группам основных средств, направленных на достижение ряда целей, среди которых можно назвать формирование адекватного финансового результата и минимизацию налоговых платежей в бюджет [74, с. 35].

Содержание амортизационной политики в представленных вариантах раскрывается как процесс управления, но имеющий разные цели, направленные либо на обновление основных фондов (концепция «потери стоимости»), либо финансовым результатом (концепция «размещения издержек»).

В понятие амортизационной политики целесообразно включить каждую концепцию и рассматривать их в совокупности.

С учетом вышеизложенного автор считает, *что амортизационная политика предприятия характеризуется совокупностью концептуальных подходов к организации и проведению практических мероприятий, направленных на управление процессом возмещения стоимости основных фондов и их воспроизводства в рамках действующего федерального законодательства.*

В качестве обобщения можно сделать следующие выводы

1. Используя системный подход, было установлено, что амортизация является системой, обладающая определенными свойствами и способна оказывать воздействие на процесс воспроизводства основных фондов в зависимости от состояния экономического организма, в котором она функционирует.
2. Амортизационная система может быть эффективной, если она в полной мере выполняет присущие ей функции. Их недооценка или игнорирование не позволяет принимать оперативные и гибкие управленческие решения в сфере реальных инвестиций.
3. Амортизационная политика предприятия базируется на установленных государством концепциях её формирования, которые в той или иной степени позволяют коммерческим организациям использовать определенный набор элементов для управления финансовыми ресурсами в сфере реальных инвестиций.

1.2. Связь амортизационной политики с общей стратегией предприятия

Развитие рыночных отношений и новых методов хозяйствования, основанных на различных формах собственности, вызывает необходимость проведения системного анализа экономики предприятия. Акцент на анализе целостных свойств хозяйственной деятельности, выявление всесторонних связей и зависимостей между различными сторонами и видами этой деятельности с точки зрения её целостности составляют главную отличительную особенность системного анализа.

Системный анализ играет важную роль в процессе планирования и управления, при выработке и принятии управленческих решений.

Одной из его целей является повышение эффективности функционирования объекта на основе применения трех взаимосвязанных процедур: измерения, оценки и принятия решения для всех операций процесса управления.

Приведем определение системного анализа согласно экономическому словарю: «Системный анализ – совокупность методов и средств, используемых для подготовки и обоснования решений по сложным проблемам экономического характера» [75, с. 1226]

Системный анализ, аккумулируя знания и развивая методы специальных дисциплин, ориентирован на разрешение практических проблем. Его главная ценность состоит в том, что в процессе его проведения строится логико-методологическая схема, соответствующая внутренним связям показателей и факторов.

На основе системного анализа определим связь амортизационной политики с общей стратегией предприятия.

Особенности управления основными фондами в значительной мере определяется спецификой цикла их стоимостного кругооборота, который представлен на рисунке 3.



Рисунок 3. Характеристика движения основных фондов в процессе их кругооборота.

Из рисунка видно, что в процессе полного цикла кругооборота они проходят три стадии.

На первой стадии, находящиеся в эксплуатации объекты посредством амортизационных отчислений переносят часть своей стоимости на готовую продукцию; этот процесс осуществляется в течение многих операционных циклов и продолжается до полного износа отдельных видов основных средств.

На второй стадии в процессе реализации продукции амортизационные отчисления накапливаются в амортизационном фонде предприятия.

На третьей стадии средства фонда, как часть собственных финансовых ресурсов предприятия направляются в качестве инвестиций на воспроизводство основного капитала.

Исходя из этого, кругооборот основных фондов осуществляется при помощи механизма амортизации. Именно поэтому амортизационную политику необходимо рассматривать как часть общей финансовой стратегии предприятия.

Стратегия – это генеральный курс действий, общая концепция деятельности предприятия. Она включает общие принципы, на основе которых менеджеры предприятия могут принимать взаимосвязанные и обоснованные решения, призванные обеспечить координированное и упорядоченное достижение целей. С этой точки зрения она представляет собой общую программу, включающую распределение ресурсов, конечные цели, выбор главных задач и комплекс мероприятий по осуществлению поставленных перед организацией целей [51, с. 154–155].

Для определения целевой направленности амортизационной политики, которая бы вытекала из стратегической цели предприятия необходимо проанализировать воздействие её инструментов на стадии воспроизводства основных фондов, так как от их выбора зависит финансовый результат деятельности предприятия и величина амортизационного ресурса.

Рассмотрим два подхода по формированию амортизационной политики.

Первый – преследует цель максимально обеспечить процесс воспроизводства основных фондов собственным источником финансирования, которым являются амортизационные отчисления, аккумулированные в амортизационном фонде.

Второй подход нацелен на достижение максимальной величины прибыли за счет снижения доли амортизационных отчис-

лений в структуре затрат на производство продукции и других расходов связанных с управлением процессом воспроизводства основных фондов. Для наглядности оба подхода по формированию амортизационной политики представлены в таблице (см. таблицу 1.2.1).

Исходя из стратегии предприятия полный перечень инструментов и методов амортизационной политики, а также факторов, оказывающих влияние на принятие того или иного управленческого решения по их использованию, представлен в Приложении 1.

Таблица 1.2.1. Управление амортизационной политикой исходя из стратегии предприятия

Стадии кругооборота основных фондов		
Приобретение	Потребление	Восстановление
Инструменты амортизационной политики		
Принятие управленческих решений: <ul style="list-style-type: none"> по установлению границы стоимостной оценки объектов основных средств, при вводе их в эксплуатацию: <i>1-ый подход свыше 40 тыс. руб. за единицу</i> 2-ой подход свыше 10 тыс. руб. за единицу по использованию уровня существенности затрат связанных с определением первоначальной стоимости объектов основных средств: <i>1-ый подход до 10% первоначальной стоимости списывается на текущие расходы одновременно</i> 2-ой подход отказ от использования уровня существенности 	Принятие управленческих решений в отношении: <ul style="list-style-type: none"> способа начисления амортизации: <i>1-ый подход неравномерный метод</i> 2-ой подход равномерный метод установление срока полезной эксплуатации объектов: <i>1-ый подход минимальный</i> 2-ой подход максимальный применения специальных коэффициентов к норме амортизации: <i>1-ый подход использование повышающих коэффициентов</i> 2-ой подход использование понижающих коэффициентов перевода основных средств на консервацию: <i>1-ый подход – нет</i> 2-ой подход – да 	Принятие управленческих решений связанных: <ul style="list-style-type: none"> с проведением переоценки групп объектов основных средств: <i>1-ый подход регулярно каждые 3 года</i> 2-ой подход если она обязательна формирование амортизационного фонда: <i>1-ый подход обязательное формирование фонда</i> 2-ой подход отказ от формирования фонда

Рассмотренные нами два разных подхода по формированию амортизационной политики имеют свои достоинства и недостатки.

Первый подход направлен на увеличение амортизационных отчислений с целью обеспечения непрерывности функционирования предприятия посредством своевременной замены изношенных основных фондов на более производительные. По сравнению с прибылью данный инвестиционный источник является постоянным и не облагается налогом. Максимальные суммы амортизационных отчислений позволяют организации за короткий отрезок времени возместить значительную долю затрат на приобретение объектов основных средств, а также уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на имущество юридических лиц и прибыль в начале срока их эксплуатации.

Недостатком данного подхода является снижение уровня рентабельности предприятия. В тоже время внедрение в производство новой техники и технологий будет способствовать минимизации затрат на текущее обслуживание и ремонт парка машин и оборудования, увеличению объема производства продукции, повышению её качества и конкурентоспособности. Следовательно, снижение рентабельности для предприятия явление временное.

Отдавая предпочтение данному подходу и, основываясь на том, что стратегическое планирование амортизационной политики является необходимой основой формирования учетной политики предприятия, разработана её модель, отражающая финансовый механизм процесса воспроизводства основных фондов (Приложение 2).

Второй подход подразумевает максимальное снижение амортизационных отчислений, с целью сокращения издержек и увеличения финансового результата. Применение подобного подхода практикуется для создания благоприятной картины о деятельности предприятия, адресованной внешним пользователям бухгалтерской отчетности (высокая рентабельность, значительная величина чистых активов). Достижение максимальной величины прибыли в рамках амортизационной политики при втором подходе может быть целесообразным при условии использования её в качестве основного источника реальных инвестиций. В противном случае при необходимой замене объ-

ектов основных средств, учитывая недостаточность накопленной амортизации и направление прибыли на выплату дивидендов, по решению общего собрания акционеров (учредителей) произвести их обновление будет невозможно.

К недостаткам данного подхода относятся повышенный налог на имущество юридических лиц и прибыль, рост затрат на поддержание производственных фондов в рабочем состоянии, отсутствие возможности своевременного воспроизводства объектов основного капитала.

Рассмотренные подходы могут применяться и при оценке вариантов реорганизации предприятий, в частности, при их слиянии, разделении и т.д.

При рассмотрении возможных вариантов реорганизации юридического лица степень финансовой устойчивости предприятий может быть охарактеризована показателями предельного уровня объемов производства, цен на продукцию, её себестоимости и другими экономическими индикаторами.

Одним из наиболее важных показателей этого типа является точка безубыточности, характеризующая объем продаж, при котором выручка от реализации продукции совпадает с издержками на её производство.

В процессе реорганизации предприятий в соответствии с поставленной ими общей стратегической целью оказывается, что не всегда они имеют безубыточное производство.

В связи с этим возникает задача вывода их на безубыточное и рентабельное функционирование.

В случае невысокой финансовой устойчивости предприятия использование амортизационных инструментов позволяет снизить амортизацию в составе себестоимости продукции, уменьшить цену её реализации и совокупные налоговые платежи, что способствует выводу предприятия на точку безубыточности. При достаточно прочных экономических позициях субъекта хозяйствования может осуществляться дальнейшее увеличение денежного потока предприятия за счет мобилизации финансовых резервов [56, с. 41].

Схема использования инструментов амортизационной политики, с целью повышения степени финансовой устойчивости предприятий в процессе их реорганизации приведена на рисунке 4.

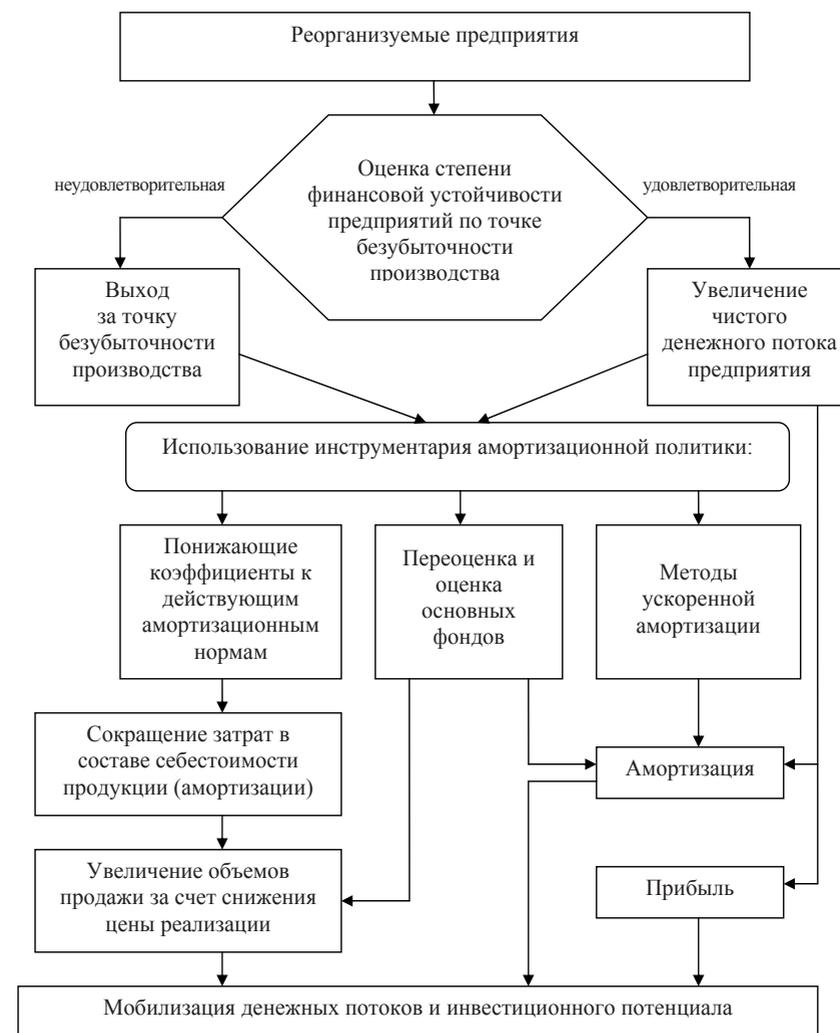


Рисунок 4. Блок-схема использования инструментов амортизационной политики для повышения финансовой устойчивости предприятия.

Для любой коммерческой организации очень важно, чтобы в конечном итоге научно обоснованная амортизационная политика приводила к максимизации величины: чистая прибыль плюс амортизационные отчисления, т.е. $(ЧП + А \rightarrow \max)$. При таком подходе результатом формирования эффективной амортизационной политики является процесс обновления основных

фондов, повышение производительности труда, увеличение выпуска продукции и снижение себестоимости.

Кроме того, величина (ЧП + А → max) может служить критерием для экономического обоснования амортизационной политики предприятия.

Помимо целей максимизации (минимизации) прибыли, во внимание может приниматься принцип соответствия доходов и расходов, широко применяемый экономически развитыми странами. Если доходы организации стабильны и постоянны, то применяется линейный (равномерный) способ начисления амортизации. Когда доходы увеличиваются (уменьшаются) используются ускоренные (замедленные) методы.

Многие виды основных производственных фондов наибольший доход приносят предприятию в начале срока полезного использования. Это объясняется тем, что в первые годы эксплуатации их производительность наиболее высока, а в конце срока использования увеличиваются расходы на ремонт. Поэтому широкое распространение получили способы ускоренной амортизации.

Если сложившаяся динамика доходов имеет достаточно устойчивую связь с расходами, то лучшим является применение способа начисления амортизации пропорционально выпуску продукции. Это позволяет в периоды спада объема производства включать в себестоимость продукции незначительные суммы амортизационных отчислений и увеличенные во время его роста.

К сожалению, беда отечественных организаций состоит в том, что все большее внимание уделяется оперативному управлению в ущерб стратегическому планированию. Желание работать оперативно и быстро получить максимальную прибыль, отсутствие стратегии в области реальных инвестиций приводят к тому, что основные фонды обновляются хаотично лишь при наличии свободных денежных средств, т.е. по остаточному принципу.

Если сравнить величину финансовых вложений с инвестициями в основной капитал за 2011 год, то их сумма составила 66634,0 и 8406,6 млрд. руб. соответственно [68, с. 641, 659]. Это свидетельствует, что вложения в ценные бумаги является более приоритетным направлением использования амортизационных отчислений, чем их инвестирование в объекты основных средств, которые окупаются за длительный промежуток времени. Приоритетным остается инвестирование в ценные бумаги и в настоящее время.

Наряду с внутренними источниками финансирования инвестиций существуют и внешние — кредиты, займы, лизинг, которые позволяют обновить основные фонды, не отвлекая денежные средства из бизнеса. Но современная банковская система России имеет еще недостаточную капитализацию для обеспечения обновления парка машин и оборудования предприятий. В итоге субъекты хозяйствования вынуждены использовать амортизационные отчисления в качестве оборотных средств.

Что касается привлечения иностранного капитала в качестве внешнего источника инвестиций, то он создает неоднозначные для экономики последствия.

Во-первых, прямые иностранные инвестиции способны создавать дополнительный производственный спрос на внутреннем рынке, помогая тем самым стабилизации хозяйственного и финансового положения страны. К тому же они не связаны с увеличением внешнего долга государства.

Во-вторых, зарубежные инвесторы, как правило, стремятся передать производственные функции инвестирования (строительно-монтажные работы, установку и отладку оборудования) иностранным фирмам, что ведет к сокращению внутреннего выпуска технологического оборудования и усилению инфляции.

В-третьих, иностранные инвестиции в какой-то мере импортируют инфляцию из других государств посредством ввоза в страну дорогостоящих объектов основных средств и материальных ресурсов [24, с. 15–16].

В развитых странах мира амортизационные отчисления покрывают до 80% потребности организаций в инвестициях, а в России не более 23%. что подтверждается данными таблицы 1.2.2.

Таблица 1.2.2. Структура инвестиций в основной капитал по источникам финансирования (в процентах к итогу) [75, с.641]

	1995	2000	2001	2003	2005	2010	2011
Инвестиции в основной капитал — всего:							
в т. ч. по источникам финансирования:	100	100	100	100	100	100	100
Собственные средства из них:	49,0	47,5	49,4	45,0	44,5	41,0	42,1
прибыль	20,9	23,4	24,0	19,1	22,4	17,1	17,9
амортизация	22,6	18,1	18,5	21,9	22,1	20,	20,4
Привлеченные средства	51,0	52,5	50,6	55,0	56,5	59,0	57,9

В системе формирования и реализации политики управления основными фондами предприятия одной из функций финансового менеджмента является обеспечение своевременного и эффективного их обновления. Финансовое управление этими активами подчинено общей стратегии предприятия. С учетом этого разрабатываются конкретные управленческие решения по обеспечению процесса воспроизводства основного капитала инвестиционными источниками.

Принятие решений по управлению амортизационной политикой предприятия целесообразно осуществлять в последовательности, представленной на рисунке 5.

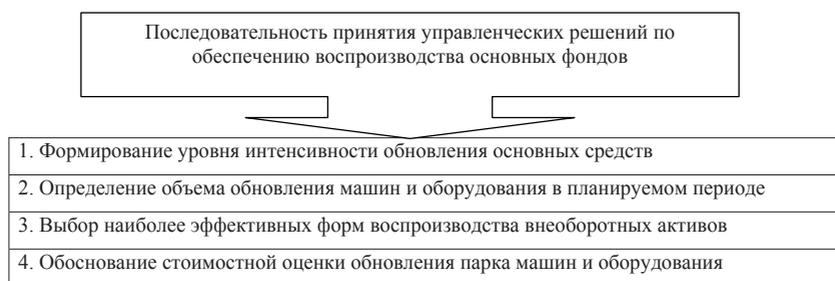


Рисунок 5. Этапы формирования управленческих решений по обеспечению воспроизводства основных фондов.

Рассмотрим каждый из них отдельно.

1. *Формирование уровня интенсивности обновления основных средств.* Интенсивность обновления внеоборотных активов определяется, как правило, двумя основными факторами — их физическим и моральным износом. Под их воздействием они постепенно утрачивают свои первоначальные функциональные свойства, и их дальнейшее использование в производственном процессе становится технически невозможным, или экономически нецелесообразным.

Скорость утраты основными фондами своих первоначальных свойств зависит от норм амортизации, которые характеризуют амортизационную политику предприятия. В процессе её формирования необходимо учитывать следующие основные факторы:

- объем используемых основных средств в процессе производства и реализации продукции. Воздействие амортизационной политики предприятия на интенсивность воспроиз-

ства основных фондов и конечные результаты его деятельности возрастает пропорционально увеличению их объема;

- методы отражения реальной стоимости находящихся в эксплуатации основных средств. Переоценка внеоборотных активов в настоящее время носит необязательный характер. В связи с этим, амортизационные отчисления утрачивают своё реновационное значение. Кроме того, их занижение приводит не только к уменьшению скорости воспроизводства и к сокращению источника обновления основных фондов, но и к формированию фиктивной суммы прибыли предприятия, что означает изъятие у него дополнительных финансовых средств в виде уплачиваемого налога на прибыль;

- полезный срок использования основных фондов. Устанавливаемый жизненный цикл эксплуатации объектов должен быть экономически обоснован, и учитывать особенности их использования в деятельности предприятия;

- разрешенные законодательством методы амортизации. Зарубежный опыт свидетельствует о большом количестве разрешенных к использованию методов амортизации, что позволяет предприятиям формировать альтернативные варианты амортизационной политики в широком диапазоне. Российское законодательство существенно ограничивает используемые методы амортизации;

- состав и структура находящихся в производственной деятельности основных фондов. Рекомендованные НК РФ способы начисления амортизации и сроки полезного использования дифференцированы в разрезе их активной и пассивной частей;

- темпы инфляции. Инфляция оказывает негативное воздействие на стоимость накопленных средств амортизационного фонда, что отрицательно сказывается на финансовых возможностях предприятия по обеспечению воспроизводства основного капитала;

- инвестиционная активность предприятия. Целевая направленность амортизационной политики определяется уровнем текущей потребности в инвестиционных ресурсах, готовностью субъекта хозяйствования к реализации инвестиционных проектов, обеспечивающих замену изношенных и морально устаревших машин и оборудования.

2. *Определение объема обновления машин и оборудования в планируемом периоде.* Выделяют простое и расширенное вос-

производство основного капитала, которое может осуществляться за счет средств амортизационного фонда, так и при помощи привлечения других внутренних и внешних источников финансирования.

3. *Выбор наиболее эффективных форм воспроизводства внеоборотных активов.* Обновление производственного парка предприятий может осуществляться в следующих формах:

— реконструкция — это переустройство существующих объектов, связанное с совершенствованием производства и повышением их технико-экономических показателей и осуществляемое по специальному инвестиционному проекту в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества продукции и изменения её номенклатуры.

— модернизация, связана с совершенствованием и приведением активной части производственных мощностей в состояние, соответствующее современному уровню технологических процессов;

— техническое перевооружение — это комплекс мероприятий по внедрению передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования. Поэтому нормативные документы в сфере экономики рассматривают техническое перевооружение и модернизацию как мероприятия, направленные на замену изношенных объектов основных средств, а не изменение их технических параметров;

— достройка, дооборудование — это работы, вызванные как изменением технологического или служебного назначения объекта основных средств, так и повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

4. *Обоснование стоимостной оценки обновления производственного парка машин и оборудования.* По сравнению с капитальным ремонтом, вышеперечисленные формы воспроизводства основных средств ведут к изменению первоначальной стоимости объектов и пересмотру срока их полезной эксплуатации. Стоимостная оценка затрат определяется посредством составления бизнес-плана реального инвестиционного проекта либо бюджета инвестиций.

Реализация принятых управленческих решений обеспечивается при помощи контрольной функции финансового менеджмента.

Главные инструменты выполнения контрольной функции — наблюдение, проверка всех сторон деятельности, учет и анализ. В общем процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, так как по его данным производится корректировка ранее принятых управленческих решений, планов, норм и нормативов. Эффективно поставленный контроль должен иметь стратегическую направленность, ориентироваться на результаты, быть своевременным и достаточно простым [51, с. 257].

С финансовой точки зрения контроль распространяется на формирование и использование фондов, одним из которых является амортизационный фонд.

До перехода к рыночной экономике существовал амортизационный фонд, обязательно формируемый и учитываемый финансовый источник воспроизводства основных средств. Нормативные документы по бухгалтерскому учету предусматривали накопление ежемесячных сумм амортизации для последующей замены изношенных машин и оборудования. При этом использование средств амортизационного фонда производилось только на капитальные вложения.

В начале 90-х годов прошлого века, амортизационный фонд как финансовый актив был ликвидирован. Он растворился в денежных потоках по расчетному счету предприятия, на который зачисляется выручка от реализации готовой продукции, в том числе и её составляющая часть амортизационный фонд.

Организации при составлении отчетности были вынуждены использовать внесистемную информацию, о накоплении амортизации, основой которой стали учетные данные счета 02 «Амортизация основных средств». При определении её величины в затратах на производство продукции она содержится в комплексных расходах: на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховых, общехозяйственных и коммерческих. При элементной структуре затрат она вычленяется из них в элемент «амортизация». Таким образом, имеется информационная база по начислению амортизации, и полное отсутствие по её использованию.

В связи с исключением в 2003 году из бухгалтерской отчетности информации, о движении средств финансирования долгосрочных инвестиций, способствовало тому, что проведение

контроля по движению амортизационных отчислений на основе данных годовой отчетности стало невозможно.

Следовательно, если нет амортизационного фонда как объекта учета, то не могут действовать и механизмы финансового контроля за его целевым использованием.

Предложения автора по устранению данной проблемы изложены в третьей главе монографии.

В качестве выводов следует отметить следующие положения:

1. Эффективность амортизационной политики должна оцениваться, если она воздействует на все три стадии кругооборота основных фондов.

2. Амортизационную политику можно рассматривать с разных подходов: затратного — амортизационные отчисления включаются в себестоимость продукции, следовательно, от их величины зависит финансовый результат деятельности предприятия; налогового — остаточная стоимость основных фондов является налогооблагаемой базой для определения налога на имущество юридических лиц; инвестиционного — амортизационные отчисления, аккумулированные в амортизационном фонде, являются финансовым источником воспроизводства основных средств; бухгалтерского — амортизационная политика выступает составной частью учетной политики предприятия, в которой находят закрепление как обязательные, так и рекомендованные законодательством инструменты амортизации. Этим подтверждается её связь с бюджетной, налоговой, инвестиционной и учетной политиками, т.е. с общей стратегией предприятия.

3. Несмотря на различные подходы к сущности амортизационной политики необходимо исходить из Закона воспроизводства основного капитала, сущность которого состоит в том, что в нормальных условиях хозяйствования его стоимость, введенная в производство, полностью восстанавливается, обеспечивая возможность для постоянного технического обновления парка машин и оборудования [86, с. 98].

4. Регулирование размеров амортизационных отчислений и прибыли, исходя из стратегии предприятия, возможно на базе использования инструментов амортизационной политики.

5. Привлекательность предприятия в инвестиционной сфере зависит от возможности мобилизации его внутреннего инвестиционного потенциала, формируемого за счет аморти-

зационных отчислений и прибыли. Оптимальным вариантом амортизационной политики является достижение их максимальной величины.

6. Ликвидация амортизационного фонда как финансового актива привело к блокированию ускоренного воспроизводства не только в количественном, но и в качественном отношении. Понятию «амортизационный фонд» необходимо вернуть не только экономический смысл, но и разработать финансовый механизм, обеспечивающий контроль за его движением.

1.3. Принципы амортизационной политики предприятия, оценка её влияния на процесс воспроизводства основных фондов

В зарубежном праве амортизационная политика имеет широкий спектр мер правового регулирования, в основе которых лежат рассмотренные нами ранее концепции амортизации. На их базе правительства экономически развитых стран Европы, США и Японии определяют для себя цели амортизационной политики, которые представлены на рисунке 6.

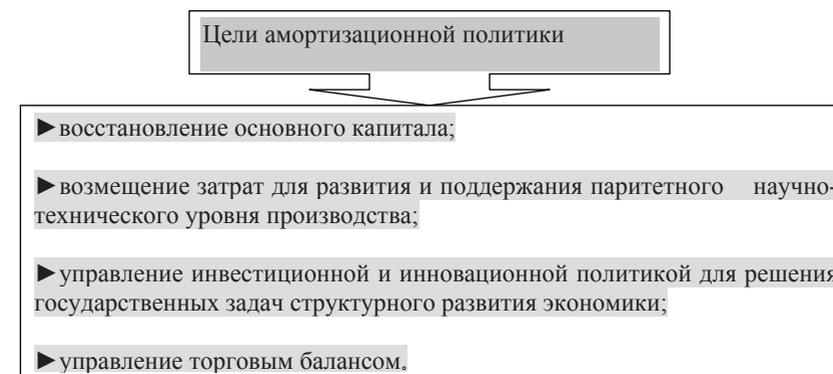


Рисунок 6. Цели амортизационной политики на макроэкономическом уровне.

При разработке амортизационной политики коммерческие организации этих стран придерживаются следующего правила: «тот, кто не делает достаточных отчислений на амортизацию, искусственным образом увеличивает свои доходы и создает иллюзию благополучия для привлечения акционерного капитала.

Это несет риски и убытки для акционеров. И наоборот, завышение амортизации увеличивает расходы и снижает базу налогообложения прибыли» [71].

Правительства вышеназванных стран давно для себя уяснили, что амортизационные отчисления являются основным источником самофинансирования предприятий. Разработка и утверждение норм амортизационных отчислений или сроков полезного использования объектов основного капитала является одним из важнейших элементов инвестиционной и налоговой политики этих государств. Как правило, они утверждаются либо вместе с законом о корпоративном налоге, либо в виде дополнения к нему и периодически пересматриваются в зависимости от целей экономической политики государства.

Устанавливая более льготные (повышенные или ускоренные) нормы амортизации, они стремятся к тому, чтобы стимулировать прирост капиталовложений и оживление экономической деятельности в стране, и, наоборот, ограничение величины амортизационных отчислений может привести к замораживанию процесса воспроизводства основных фондов, нового строительства и оттоку капиталов за границу. Поэтому правительства таких стран как Франции, Германии, Великобритании, США, Японии предоставляют предприятиям выгодные для них амортизационные льготы при налогообложении прибыли [71].

Проведенный в ходе диссертационного исследования сравнительный анализ российской амортизационной политики с экономически развитыми странами позволил определить её основные принципы:

1. Регулярность проведения переоценки основных производственных фондов, позволяющая в условиях инфляции возместить восстановительную стоимость объектов.

2. Возможность осуществления ускоренной амортизации машин и оборудования исходя из условий их использования и влияния морального старения.

3. Предоставление предприятиям реальных прав не только по выбору, но и изменению методов начисления амортизации, для моделирования амортизационной политики исходя из оценки своего финансового состояния.

4. Обеспечение за счет амортизационных отчислений простого и расширенного воспроизводства основных средств путем стимулирования внедрения в производство инноваций, новой техники и технологий.

Проведем обоснование каждого из этих принципов.

1. *Регулярность проведения переоценки основных производственных фондов, позволяющая в условиях инфляции возместить восстановительную стоимость объектов.* В период инфляции, чтобы учесть эффект обесценения денег проводится переоценка (ревальвация) различных статей баланса предприятия, в том числе основного капитала.

Наиболее распространена переоценка основных фондов в США, которая является частью инвестиционной политики государства. Так, для отдельных приоритетных направлений развития экономики или конкретных проектов устанавливаются повышенные до 8-10 кратного размера индексы пересчета первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств по сравнению с официальным индексом-дефлятором.

В российском законодательстве результаты переоценки основных фондов для целей налогообложения прибыли не учитываются, а в бухгалтерском – проведение переоценки обязательно. Кроме того, устанавливаемый ежегодно Министерством экономического развития и торговли коэффициент-дефлятор, который соответствует индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги), по заключению Минфина РФ запрещается использовать при проведении переоценок основных средств. Данный коэффициент предназначен только для расчета единого налога на вменённый доход, уплачиваемый субъектами малого предпринимательства.

2. *Возможность осуществления ускоренной амортизации машин и оборудования исходя из условий их использования и влияния морального старения.* Наиболее распространенной льготой является наделение экономических субъектов правом на применение ускоренной амортизации по отдельным группам основных средств, в зависимости от их функционального назначения. Известно, что стимулирование ускоренной амортизации основного капитала по своей природе содержит инфляционный заряд. Это обусловлено включением дополнительных амортизационных отчислений в себестоимость продукции и снижением, соответственно, прибыли организации.

С учетом этого фактора, например, налоговая политика правительства США, предусматривает сокращение других издержек компаний, в частности на налоги, в расчете на то, что эти меры высвободят дополнительный капитал, который будет направлен на новые инвестиции, а они в свою очередь, приве-

дут к росту ВВП и расширению поля налогообложения.

В российском законодательстве ускоренная амортизация, т.е. списание на затраты производства первоначальной стоимости объекта основных средств за период короче нормативного не предусмотрена. В свою очередь, Постановление Правительства РФ от 19.08.94 г. № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов», которое предоставляло право организациям применять к активной части основных производственных фондов коэффициент ускорения не выше 2, в последующем было отменено [9].

3. Предоставление предприятиям реальных прав не только по выбору, но и изменению методов начисления амортизации, для моделирования амортизационной политики исходя из оценки своего финансового состояния. Дигрессивные (неравномерные) методы начисления амортизации применяют практически все страны Европейского Сообщества (Франция, Германия и другие). Их сущность состоит в более быстром начислении амортизации оборудования на начальном этапе его эксплуатации. В тоже время существуют обязательные условия для использования дигрессивной амортизации, а именно: материальная часть должна быть новой и срок полезной эксплуатации должен быть не менее трех лет. Эти методы призваны стимулировать простое и расширенное воспроизводство основного капитала компаний путем использования ими собственных источников финансирования.

В российском законодательстве использование дигрессивной амортизации предусмотрено ПБУ 6/01, а именно – метод уменьшаемого остатка и суммы чисел лет срока полезного использования. В НК РФ предусмотрен нелинейный способ начисления амортизации, применяемый к объектам основных средств, которые относятся к 1–7 классификационным группам.

Для предприятий, которые попали в трудное финансовое положение (конъюнктура рынка, неплатежи по заказам, инфляция и т.п.), предусмотрена отсрочка амортизации (во Франции – амортизационные каникулы). Их сущность заключается в том, что организация имеет право вычесть из облагаемого дохода сумму амортизации и использовать её на цели текущего финансирования с последующим включением в доход после того, как дела поправятся.

В российском законодательстве такой отсрочки не пред-

усмотрено.

С начала 1990-х гг. в ряде стран (Франция и др.) стали широко применяться налоговые льготы для вновь создаваемых компаний с освобождением их от уплаты налога на прибыль за первые два года деятельности.

В российском законодательстве такая льгота была предусмотрена для малых предприятий, которая с 1 января 2002 года в целях налогообложения прибыли не применяется.

Амортизация активов, подлежащих отчуждению, в основном касается лизинга государственного имущества, или имущества, созданного за счет бюджетных средств. В любом случае это рассматривается, как временная форма поддержки деятельности организации, которая позволяет ей через механизм амортизации накопить достаточно средств для воспроизводства аналогичного имущества и продолжения деятельности к моменту его возвращения.

В российском налоговом законодательстве амортизация имущества, приобретенного с использованием бюджетных средств, а также в рамках целевого финансирования запрещена.

С целью стимулирования инвестиционной активности коммерческих организаций Государственной думой РФ был принят федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.98 г. № 164-ФЗ, который предоставил одной из сторон договора право (лизингодателю либо лизингополучателю) применения к норме амортизации по предмету лизинга специального коэффициента не выше 3.

4. *Обеспечение за счет амортизационных отчислений простого и расширенного воспроизводства основных средств путем стимулирования внедрения в производство инноваций, новой техники и технологий.* Во второй половине прошлого столетия в развитых странах возникла необходимость активного стимулирования капитальных вложений в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Компании получили право на единовременное (в течение года) списание 50% стоимости этих затрат на издержки производства, а также удвоения амортизационных отчислений в первый год эксплуатации современного оборудования и новых технологий. Так в Великобритании, применяется амортизационная налоговая скидка в размере 100% стоимости объекта основного капитала в первом году его функционирования, при условии, что оно относится к категории энергетических либо информационных технологий.

В США и во Франции был введен «налоговый кредит» на прирост НИОКР, который позволяет произвести вычет из налога на прибыль части суммы от прироста собственных расходов на НИОКР по сравнению с аналогичными расходами в базисном периоде.

Льготы по затратам на НИОКР получили распространение в Бельгии, Швеции, Италии, ФРГ, Канаде, Японии.

Одним из приоритетов в экономической политике вышеназванных стран является создание новых поколений компьютерной техники. Для притока инвестиций в эту сферу компаниям разрешено, помимо ускоренной амортизации, дополнительно списывать 30% стоимости компьютеров и другого электронного оборудования сразу после их приобретения и ввода в эксплуатацию.

В российском налоговом законодательстве такой льготой выступает инвестиционный налоговый кредит, направленный на стимулирование инвестиционной и инновационной деятельности предприятий. Его могут получить организации на срок от 1 года до 5 лет в отношении налога на прибыль, а также по региональным и местным налогам. С учетом того, что около 40% предприятий являются убыточными и низкорентабельными, то можно с уверенностью сказать, что этот вид льготы не доступен большинству коммерческих организаций. Кроме того, многие экономисты считают, что отмена главой 25 НК РФ наиболее значимой льготы, связанной с капитальными вложениями, является недостаточно обоснованной и преждевременной [61].

Этот вывод обосновывается тем, что ранее действовавший механизм инвестиционной льготы позволял предприятиям выводить до 50% прибыли из налогообложения и таким образом платить налог в размере 1/2 ставки.

С целью поощрения модернизации производства в некоторых странах применяется амортизационная премия (Франция), которая предусматривает дополнительное включение в расходы суммы, равной 10% первоначальной стоимости основных средств, в дополнение к обычным амортизационным нормам.

Аналогичные преференции для определенных производств и территорий устанавливает законодательство Англии. Например, предприятия имеют право вычитать из налогооблагаемых доходов первого года деятельности наряду с амортизацией суммы, равные 15–30% стоимости приобретенных производственных строений и нового оборудования. Эти меры позволяют стимулировать спрос на промышленные технологии, а также

сокращение сроков капитального строительства и пуска новых мощностей.

В российском законодательстве амортизационная премия была введена Законом от 06.06.05 г. № 58-ФЗ, в соответствии с которым, налогоплательщики получили право с 1 января 2006 г. включать в состав расходов отчетного периода до 10% первоначальной стоимости приобретенных основных средств – как суммы начисленной амортизации.

Во Франции по образцу американских, созданы компании финансирования инноваций, которые действуют посредством приобретения акций у предприятий, осуществляющих инновации (от 10 до 50% уставного капитала с владением на срок от трех до пяти лет). После завершения внедрения в производство инноваций основной задачей этой компании является продажа акций с прибылью.

В Российском законодательстве такой организационно-правовой формы предприятий не предусмотрено.

В большинстве развитых стран мира для достижения национальных приоритетов, целью амортизации является побуждение частной экономики нести расходы в соответствии с пожеланиями государственных органов, которые закрепляются в бюджетной политике государства. Это создает формулу: «Государство и бизнес – ответственные партнеры».

В российском праве это не предусмотрено [71].

Неразвитость российского законодательства в отношении концепций амортизации, фискальная направленность амортизационной политики, демонтаж учетной системы формирования амортизационного фонда (1991 год), ликвидация системы контроля по обеспечению целевого использования амортизационных средств и отказ от проведения обязательных переоценок основных средств (1998 год), привели к застою в развитии инвестиционной и инновационной деятельности хозяйствующих субъектов.

Без проведения определенных изменений в амортизационной политике, Россия не сможет стать на путь ускоренного экономического развития, а её продукция никогда не будет конкурентоспособной на мировом рынке.

Настало время, когда Правительство РФ должно отказаться от формулы: «Государство – вне экономики».

Участники Национального Балансового Конгресса (Санкт-Петербург, март 2008 года), высказались за необходимость Пра-

вительству РФ исправить те издержки реформ, которые препятствуют эффективному воспроизводству основного капитала, ведут к физической и моральной деградации активной части основных производственных фондов и, как следствие, оборачиваются техногенными и экологическими катастрофами.

Были выработаны рекомендации по корректировке налоговой и экономической политики с целью поэтапного проведения переоценки основных фондов и постепенной ликвидации коммерческими организациями накопленного долга по амортизационным средствам.

В очередной раз участники конгресса подтвердили единое мнение о необходимости законодательного регулирования амортизационной политики с целью восстановления отечественного инвестиционного потенциала [71].

Попытки законодательного регулирования воспроизводства основного капитала в России были приняты в 1993, 2001 и 2003 годах. Так, в декабре 1993 года подготовленный авторским коллективом ученых законопроект «Финансовое регулирование воспроизводства основного капитала» (главный разработчик – доктор экономических наук Малыгин Л. А.) был направлен на рассмотрение в министерства и ведомства РФ. Из девятнадцати шестнадцать дали положительные заключения с подтверждением своевременности и необходимости предложенного законопроекта. Однако Минэкономики РФ посчитало: «...что принимать в настоящее время подобный закон не следует. К этому вопросу надо бы вернуться после достижения относительной стабилизации экономики, и решения отдельных вопросов путем принятия частных и временных решений, их апробации, которые впоследствии могли быть положены в основу такого закона» [35].

В условиях стабилизации экономики было подготовлено два законопроекта «Об обороте основного капитала», которые, как и в 1993 г., не нашли поддержки со стороны Минэкономики РФ [65].

Законопроект «Финансовое регулирование воспроизводства основного капитала» предусматривал создание механизма реализации, регулирования и обеспечения воспроизводства основного капитала субъектов хозяйствования финансовыми ресурсами с целью стимулирования инвестиционной деятельности и научно-технического прогресса, а также сокращению инвестиционного риска путем предоставления инвесторам определенных льгот и гарантий.

В проекте федерального закона «Об обороте основного капитала» основной упор был сделан на расширение прав предприятий в области начисления амортизации и организации системы контроля целевого использования этих средств.

Проблема реформирования амортизационной политики является актуальной не только для России, но и для таких стран СНГ как Украина, Беларусь, Казахстан. Например, целью амортизационной политики, разработанной Кабинетом министров Украины, является: «повышение финансовой заинтересованности субъектов хозяйствования по стимулированию инвестиций в основной капитал за счет средств амортизационного фонда» [21].

Республика Беларусь приступила к внедрению в хозяйственную деятельность предприятий новой амортизационной политики, которая содержит целый комплекс взаимосвязанных и последовательных работ, возлагаемых на три уровня управления: министерства, иные республиканские органы государственного управления, субъекты хозяйствования и направлена на увеличение доли амортизационных отчислений в общем объеме инвестиций.

Необходимость экстренного реформирования амортизационной политики осознал Парламент Республики Казахстан, который настоятельно требует от правительства сменить её направление, с элемента регулирования поступлений налоговых платежей в бюджет на стимулирование процесса воспроизводства основного капитала [47].

Роль амортизационной политики в воспроизводстве основного капитала состоит в том, чтобы обеспечить аккумуляцию в денежной форме стоимости снашиваемых в процессе производства объектов основных средств через механизм формирования амортизационного фонда.

Данный фонд выполняет две функции, а именно:

- обслуживает процесс возмещения основных фондов;
- служит источником их воспроизводства.

На эту особенность амортизационного фонда указывал К. Маркс в работе «Теории прибавочной стоимости», а именно: «...амортизационный фонд, т.е. фонд для возмещения износа основного капитала, является вместе с тем и фондом для накопления» [56, с.55].

Возможность использования средств амортизационного фонда на расширенное воспроизводство является одним из

наиболее сложных и дискуссионных вопросов. Он обсуждается в экономической литературе уже много лет, но окончательно не решен. Высказывается мнение, согласно которому амортизационный фонд не может служить источником накопления основных фондов. Другие исследователи, признавая прямое экономическое назначение амортизационного фонда как источника простого воспроизводства, не исключают, вместе с тем, возможности использования его и для расширенного воспроизводства.

В работах К.Маркса и Ф.Энгельса дано обоснование возможности осуществления расширенного воспроизводства за счет амортизации. Один расчет исходит из предположения, что списываемые суммы амортизации фабрикант помещает в банк под проценты. В результате по истечении пяти лет к моменту замены машин его капитал увеличивается на 25% (из расчета 5% годовых).

Второй расчет основан на том, что фабрикант списываемые суммы сразу направляет на покупку новых машин. На эти машины также начисляется амортизация, но поскольку потребность в их замене возникает не сразу, эти амортизационные отчисления временно являются свободными от функции возмещения. В результате этого возрастает мощность фабрики, т.е. совершается процесс расширенного воспроизводства, как по стоимости, так и по количеству машин. «Итак, — пишет Ф.Энгельс, — благодаря тому, что списываемые суммы были для него (фабриканта) авансом, он оказался в состоянии, исходя из своих старых машин и не затратив ни гроша из своей собственной прибыли на приобретение новых машин, увеличить число своих машин почти на 60 процентов» [57, с. 280–281].

Проанализируем данное утверждение основоположников экономической теории на примере:

Предприятие приобрело пять автопогрузчиков по цене 100000 руб. Срок полезного использования 5 лет, метод списания линейный (что соответствует годовой норме амортизации в размере 20%). Как только организация возместит 100000 руб., от списания стоимости автопогрузчиков, она купит ещё один. После первого года эксплуатации будет компенсировано 100000 руб. (20% от 500000 руб. равно 100000 x 5), что составляет стоимость одного автопогрузчика. Его покупают, и амортизационный фонд остатка не имеет. Ко второму году сумма

начисленной амортизации от шести автопогрузчиков достигнет 120000 руб. Фирма снова покупает погрузчик, а 20000 руб. являются остатком фонда. На четвертом году эксплуатации к 160000 руб. — сумме начисленной амортизации — добавляются еще 60000 руб., накопившихся за три года, в результате получается сумма 220000 руб. На эти деньги покупают ещё два погрузчика — остаток фонда составит 20000 руб. К пяти годам организация будет владеть уже десятью погрузчиками. Суммы начисленной амортизации в размере 200000 руб. будет достаточно для приобретения ещё двух новых машин, а 20000 руб. останутся в фонде. По истечении пятилетнего срока эксплуатации купленные в начале погрузчики будут иметь нулевую остаточную стоимость, и подлежать выбытию. Таким образом, через 6 лет у предприятия может быть 7 погрузчиков. Списанный после шестого года автопогрузчик, был приобретен после первого года использования машин за счет сформированного амортизационного фонда. Десятилетний процесс воспроизводства основных средств, источником финансирования которого является амортизационный фонд, изображен в таблице 1.3.1 [23, с. 4].

Таблица 1.3.1. Эффект использования амортизационного фонда

Год	Количество погрузчиков	Стоимость погрузчика	Списание	Списанные погрузчики в конце года	Новые покупки на деньги от списания	Активы
1	5	500000	100000	—	1	—
2	6	600000	120000	—	1	20000
3	7	700000	140000	—	1	60000
4	8	800000	160000	—	2	20000
5	10	1000000	200000	5	2	20000
6	7	700000	140000	1	1	60000
7	7	700000	140000	1	2	—
8	8	800000	160000	1	1	60000
9	8	800000	160000	2	2	20000
10	8	800000	160000	2	1	80000

В западной экономической литературе финансирование за счет списаний рассматривается под названием эффекта Lehm-

ann – Ruchti, по имени профессоров Е. Ломанн и Х. Рухти, которые в начале 40-х годов прошлого века усиленно занимались этой проблемой [81, с. 384]. В то же время она была известна ещё раньше. Например, К. Маркс говорил об аккумуляции (накоплении) и называл этот эффект «аккумулятивным фондом», и те, кто им распоряжается, может использовать его для приобретения нового капитала, не прибегая при этом к дополнительному привлечению средств. Это свидетельствует о том, что расширенное воспроизводство за счет амортизационных отчислений обусловлено ускорением оборота основных средств, в связи с использованием «свободной» части амортизационного фонда.

Расширению производства за счет этого фонда, содействует технический прогресс, поскольку та же денежная сумма воплощается в технически более совершенных и эффективных средствах труда. «Благодаря прогрессу промышленности средства труда обычно претерпевают постоянные перевороты. Поэтому они возмещаются не в своей первоначальной форме, а в форме, претерпевшей переворот» [55, с.191].

Таким образом, возможности использования амортизационного фонда для накопления увеличиваются вследствие постоянного вовлечения в производство стоимости прибавочного продукта. В то же время, если накопленный амортизационный фонд будет использоваться предприятиями не по своему функциональному назначению, то изношенный производственный парк машин и оборудования, будучи возмещенным по стоимости, в натуральной форме может не восстановиться. В этом случае воспроизводство основных фондов становится суженным.

Целесообразность любого вида деятельности предприятия оценивается его результатами, которые в свою очередь зависят от эффективности использования и своевременности воспроизводства основных фондов.

Их качественное состояние и движение характеризуют коэффициенты, которые рассчитываются на основании данных годовой бухгалтерской отчетности организаций, в частности формы № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» (таблица 1.3.2 и Приложения 3, 9).

Таблица 1.3.2. Показатели, характеризующие состояние и движение основных фондов

Наименование показателя	Расчетная формула, данные отчета ф. № 5	Экономическое содержание показателя
Показатели состояния		
Коэффициент износа (Ки)	стр. 140/130	Характеризует степень изношенности основных средств организации
Коэффициент годности (Кг)	1 – Ки	Характеризует долю основных средств, используемую в деятельности организации (их неизношенную часть)
Коэффициент реальной стоимости основных средств в имуществе (Крс) (по форме № 1)	стр. 120 (гр. 3 + 4):2 / стр. 300 (гр. 3 + 4):2	Характеризует долю реальной стоимости основных средств (рассчитанную как среднегодовая их стоимость) в валюте актива баланса (рассчитанного как среднегодовая стоимость имущества) и эффективность их использования для текущей хозяйственной деятельности
Показатели движения		
Коэффициент поступления (Ко) (обновления)	стр. 370 (гр. 4) / 370 (гр. 6)	Характеризует долю вновь введенных в эксплуатацию основных средств в общей стоимости основного капитала на конец года, а также степень его обновления
Коэффициент выбытия (Кв)	стр. 370 (гр. 5) / 370 (гр. 3)	Характеризует долю выбывших основных средств в общей стоимости основного капитала на начало года

Информационные данные этой отчетной формы позволяют рассчитать коэффициенты как по основному капиталу в целом,

так и для его активной части (зданий, сооружений, машин и т.д.). Необходимость такого анализа обусловлена управленческими целями и выработкой оптимальной политики управления процессом воспроизводства основного капитала.

Основные фонды, участвующие в процессе производства, постепенно изнашиваются. Уровень их физического износа зависит от таких факторов как: • интенсивности эксплуатации; • степени агрессивности среды, в которой они функционируют; • своевременности проведения ремонтов; • квалификации работников и др.

Понимание воздействия этих факторов на физический износ основных средств позволяет более эффективно управлять этим процессом.

За последние годы уровень физического износа основных производственных фондов продолжает расти, о чем свидетельствуют данные, представленные в таблице 1.3.3.

Таблица 1.3.3. Степень износа основных фондов по видам экономической деятельности (на конец года; в процентах) [72]

Вид экономической деятельности	2005	2006	2007	2009	2010	2011	2012
Все основные фонды	43,6	46,3	46,2	43,5	46,2	45,3	47,9
Рыболовство	54,1	56,1	61,1	57,4	61,1	65,3	65,9
Добыча полезных ископаемых	53,3	53,3	53,4	54,8	53,4	49,6	52,2
Сельское хозяйство	46,2	44,8	44,8	46,3	44,6	42,2	42,8
Обрабатывающие производства	47,1	46,8	46,0	47,8	46,0	45,7	46,7
Производство и распределение электроэнергии газа и воды	52,2	51,4	52,7	55,6	52,7	50,7	50,5
Строительство	44,6	47,9	46,5	42,3	46,5	46,9	47,5
Торговля	35,6	37,8	33,2	40,9	33,2	33,9	36,5
Транспорт и связь	52,3	53,7	54,2	51,4	54,2	54,8	57,2
Государственное управление и обеспечение военной безопасности, обязательное социальное обеспечение	...	...	...	39,4	47,6	48,3	54,0
Образование	...	...	...	37,0	50,9	52,3	54,3
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	...	...	...	45,2	50,4	51,5	53,9

Данные таблицы 1.3.3 свидетельствуют о проявлении четкой и негативной тенденции увеличения степени физического износа основных производственных фондов в российской экономике.

Данные об уровне полностью изношенной активной части основных фондов приведены в таблице 1.3.4.

Таблица 1.3.4. Доля полностью изношенных основных фондов (на начало года; в процентах) [72, 68]

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Все основные фонды	13,3	13,3	12,9	13,1	13,0	13,5	14,4	14,0
Из них								
здания	3,7	3,8	3,5	3,4	3,4	3,5	3,6	3,5
сооружения	11,4	11,8	11,9	12,3	12,2	13,0	13,9	13,2
машины и оборудование	24,5	22,8	21,1	20,9	20,5	21,0	22,0	21,8
транспортные средства	10,9	12,3	11,9	11,1	11,4	11,3	11,7	10,5

Показатели, приведенных выше таблиц говорят о том, что материальная база страны уже на протяжении длительного времени находится далеко не в оптимальном состоянии. В 2012 году наибольшую долю полностью изношенных объектов основного капитала в размере 30,1% имели отрасли, занимающиеся добычей полезных ископаемых, то есть так называемые «зарабатывающие» экономические субъекты хозяйствования, которые по определению должны более других стремиться осуществлять обновление основных фондов [72].

Трудно представить, каким образом имея такую производственно-техническую базу за короткий период времени создать одну из крупных экономик мира. Исходя из концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года, она в 2015–2020 годах должна войти в пятерку стран-лидеров по объему валового внутреннего продукта [16].

Повышение уровня физического износа основного капитала негативно влияет на финансовое состояние организаций по нескольким направлениям, а именно:

- с увеличением физического износа основных производственных фондов почти адекватно увеличиваются затраты на их ремонт;
- снижается производительность парка машин и оборудования, следовательно, объем производства и реализации;
- ухудшается качество и конкурентоспособность продукции.

Таким образом, между эффективностью функционирования предприятия и уровнем физического износа его основного капитала существует прямая связь.

Кроме физического основные фонды подвержены и моральному износу, проявление которого заключается в том, что использование хозяйствующим субъектом в производственном процессе еще пригодных, по своему физическому состоянию основных фондов становится экономически невыгодным по сравнению с новыми более производительными. Он выступает в двух формах.

Моральный износ первой формы возникает в результате обесценивания старых основных фондов по причине снижения издержек производства в отраслях, их поставляющих. В итоге стоимость основных фондов того же функционального назначения становится ниже, по сравнению с той, которую они имели ранее. Их использование в процессе производства приведет к снижению издержек, что делает их более эффективными и стимулирует замену старых фондов новыми.

Моральный износ второй формы связан с появлением новой, более эффективной и надежной техники, применение которой позволяет снижать издержки производства на единицу продукции.

Наиболее сложным является вопрос о возмещении морального износа II формы через амортизацию, так как практически невозможно точно предвидеть, когда появится новая машина и в какой степени она обесценит старое оборудование, или на сколько лет сократит нормативный срок его эксплуатации. По мнению профессора Е.Л. Кантора [45 с.60] изобретение и внедрение в производство нового станка, который эффективнее старого, не означает наличие полного морального износа последнего. Он наступает тогда, когда новый станок вытесняет старый, физически ещё не изношенный, притом не как единственный случай, а в массовом масштабе.

Амортизационная политика предприятия должна обеспечивать эффективное управление процессом ввода и выбытия основных фондов.

Однако на предприятиях соотношение между этими показателями остается на низком уровне (см. таблицу 1.3.5).

Таблица 1.3.5. Соотношение коэффициентов обновления и выбытия основных фондов в Российской Федерации (в сопоставимых ценах) [72]

	1995	2000	2002	2004	2009	2012	Темп 2012 к 1995
Коэффициент обновления (в %)	1,7	1,5	1,8	1,9	4,1	3,9	+2,3 раза
Коэффициент выбытия (в %)	1,5	1,2	1,2	1,0	1,0	0,7	– 2,1 раза
Соотношение коэффициентов обновления и выбытия	1,1	1,25	1,5	1,9	4,1	5,6	*

Данные таблицы 1.3.5 свидетельствуют, что коэффициенты обновления имеют в целом тенденцию к росту, а выбытия к снижению. В то же время, следует отметить, что коэффициент обновления вырос в 2,3 раза, то коэффициент выбытия снизился в 2,1 раза. Снижение темпов выбытия основного капитала приводит к дальнейшему накоплению физически изношенного оборудования.

По мнению профессора А. Амосова в период с 1985 по 1990 г. ввод фондов был достаточным для их обновления за 14,5 лет, в 2002–2004 гг. этот срок увеличился до 55,5 лет, а в 2010 году он составил 23 года. Если в последующие годы возмещение выбытия объектов основных средств будет осуществляться такими же темпами как в 2000–2010 годы, то отдельные предприятия промышленности могут прекратить своё существование в ближайшее десятилетие [22, с. 9–10].

Процесс накопления изношенного парка машин и оборудования привел к значительному увеличению их возрастной структуры. Подтверждением этого вывода являются статистические данные, представленные в таблице 1.3.6.

Таблица 1.3.6. Возрастная структура производственного оборудования в промышленности (в процентах) [69]

	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2004
Всё оборудование (на конец года) из него в возрасте, лет:	100	100	100	100	100	100	100
до 5	33,1	29,4	10,1	4,7	5,7	6,7	8,6
6–10	28,2	28,3	29,8	10,6	7,6	5,8	5,1
11–15	16,0	16,5	22,0	25,5	23,2	20,0	12,3
16–20	9,8	10,8	15,0	21,0	21,9	22,6	22,6
более 20	12,9	15,0	23,1	38,2	41,6	44,9	51,5
Средний возраст оборудования, лет	10,1	10,8	14,3	18,7	19,4	20,1	21,2

Из таблицы 1.3.6 видно, что удельный вес оборудования в возрасте до 5 лет в 2004 г. снизился по сравнению с 1985 более чем в 3,5 раза, а с 1995 г. — 1,2. Аналогичная тенденция характерна и для оборудования в возрасте от 6 до 10 лет. В отношении активной части основных фондов в возрасте свыше 15 лет, наблюдается противоположная ситуация, причем, чем выше их возрастная категория, тем больше её удельный вес в парке производственных машин. Наибольшие изменения произошли по оборудованию в возрасте свыше 20 лет. Его доля в 2004 году по сравнению с 1985 годом выросла в 4 раза. С 2005 года такие данные Росстат не публикует.

Таким образом, возрастные показатели и функционирование основных средств за пределами нормативных сроков их эксплуатации свидетельствуют о катастрофическом устаревании производственного аппарата промышленности и настоятельной, безальтернативной необходимости срочных инвестиционных вложений в основной капитал для коренного изменения режима его воспроизводства [35, с.14].

Наряду с показателями качественного состояния и движения основных фондов, важную роль в повышении эффективности управления ими играют показатели, характеризующие степень их использования, которые представлены в таблице (см. таблицу 1.3.7).

Таблица 1.3.7. Коэффициенты эффективности использования основного капитала и инвестиционной активности (по формам отчетности) [70]

Наименование показателя	Расчетная формула	Экономическое содержание показателя
Эффективность основного капитала (фондоотдача) (Кфо)	стр. 010 (ф. № 2) стр. 120 (ф. № 1)	Показывает, какая сумма выручки от продажи продукции приходится на единицу стоимости основных средств. Характеризует эффективность использования основного капитала организации. Меньшее значение показателя предполагает недостаточную загруженность оборудования. Высокое значение может свидетельствовать, как о полной загрузке оборудования и, так и о значительной степени его физического и морального износа
Коэффициент фондоёмкости (Кфе)	стр. 120 (ф. № 1) стр. 010 (ф. № 2)	Показатель, обратный фондоотдаче, который отражает потребность в основном капитале на единицу стоимости результата. Характеризует затраты основного капитала на единицу реализованной продукции.
Коэффициент амортизационности (Ка)	стр. 394 (ф. № 5) стр. 010 (ф. № 2)	Отражает долю амортизации основных средств в общей сумме выручки от продажи, а, следовательно, в её себестоимости. Рост значения этого показателя свидетельствует об отрицательной тенденции в деятельности организации, одновременно подчеркивает степень изношенности основного капитала.
Коэффициент инвестиционной активности капитальных вложений (Ки)	стр. 130 (ф. № 1) стр. 190 (ф. № 1)	Характеризует инвестиционную активность организации в области капитальных вложений в основной капитал. Низкое значение показателя свидетельствует о неверной стратегии развития организации, не уделяющей должного внимания воспроизводству основных фондов.

Значение расчетных показателей представлено в приложениях 6, 7, 9.

В качестве обобщения вышеизложенного следует отметить:

— в России по сравнению с экономически развитыми странами амортизационная политика регулируется законодательством в основном для целей извлечения налога на прибыль субъектов хозяйствования. Незначительный перечень налоговых льгот и ограничения, налагаемые законодательством по их использованию, не могут выступать в качестве стимулятора амортизационной политики организаций. Существует объективная необходимость её реформирования на макроэкономическом уровне;

— в условиях самофинансирования предприятий средства амортизационного фонда могут быть источником не только простого, но и расширенного воспроизводства основного капитала при условии функционирования эффективного механизма управления амортизационной системой, включающей:

- наличие минимального уровня инфляции (по мнению экспертов, реальный уровень инфляции не должен превышать 2% в год);

- постоянное нахождение амортизируемых основных средств в эксплуатации (перерывы, когда по ним амортизация не начисляется должны быть сведены к минимуму);

- отсутствие сверхнормативных сроков ввода объектов в эксплуатацию. Например, в 30–50-е годы прошлого века, которые отмечались наиболее высокими темпами ввода основных средств в эксплуатацию, по оценке польского экономиста О. Ланге около 78% амортизационного фонда на полное восстановление народного хозяйства нашей страны направлялось на расширенное воспроизводство [73, с.10];

- оптимальная длительность периода превращения капитальных вложений в основные средства и освоения производственных мощностей. Растянутость оборота капитальных вложений увеличивает время перехода оборотных средств амортизационного фонда во внеоборотные и, естественно, уменьшает долю накапливаемой амортизации;

- использование средств амортизационного фонда по своему прямому назначению;

- отсутствие выручки или её несущественный объем от проведения товарообменных и взаимозачетных операций, которые осуществляются в не денежной форме;

- наличие высококвалифицированных кадров в составе руководства предприятия.

Глава 2. РАЗРАБОТКА ПОЛОЖЕНИЙ ПО УПРАВЛЕНИЮ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКОЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

2.1. Механизм управления переоценкой основных средств и его влияние на величину амортизационного фонда

Динамика воспроизводства основного капитала свидетельствует, что в механизме формирования и использования амортизационного фонда, предназначенного для обновления объектов основного капитала, имеется ряд сложных проблем. Одной из них является учет особенностей воспроизводства основных фондов в условиях инфляционных процессов, присущих российской экономике в последние годы. Из-за роста цен на оборудование и другие материальные ценности, балансовая стоимость основного капитала предприятий по истечению некоторого отрезка времени становится несопоставимой с денежной оценкой основных фондов, созданных в условиях текущего ценообразования. Складывается явная диспропорция между стоимостью функционирующих основных фондов и рыночной стоимостью парка машин и оборудования [52].

С целью устранения этого несоответствия, проявившегося особенно остро в годы экономической реформы, а также по причине необходимости реальной оценки основных фондов, за период с 1992 по 1997 год, было проведено, пять обязательных переоценок основного капитала.

Целью переоценок являлось определение реальной стоимости основных фондов предприятий на современном этапе становления рыночной экономики и создание предпосылок для нормализации инвестиционных процессов в стране [7].

По оценкам экспертов [59] результаты проведенных переоценок основного капитала имели следующие показатели:

- на 1 июля 1992 г. стоимость основных средств во всем народном хозяйстве возросла в 18,7 раза;
- на 1 января 1994 г. – в 20,1 раза;
- на 1 января 1995 г. – в 4 раза;
- на 1 января 1996 г. – в 2,63 раза;
- на 1 января 1997 г. – в 1,32 раза.

Динамика роста балансовой стоимости основного капитала предприятий отразила процесс уменьшения темпов инфляции, наблюдавшийся в рассматриваемый период. Проведение переоценок способствовало созданию необходимых предпосылок для нормализации воспроизводства основных фондов за счет увеличения величины амортизационных отчислений.

Однако выявились и негативные моменты. Восстановительная стоимость основных средств оказалась завышенной по сравнению с их рыночной стоимостью. Применяемые методы переоценки основных фондов недостаточно учитывали рыночный механизм ценообразования, отражающий кризисное состояние экономики, низкую загруженность производственных мощностей, а также техническую отсталость многих видов производств. Начисляемые амортизационные суммы с завышенной восстановительной стоимости искажали структуру издержек производства, что приводило к снижению уровня рентабельности финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Кроме того, возросла налоговая нагрузка на имущество хозяйствующих субъектов.

Для устранения возможного несоответствия между балансовой стоимостью основного капитала и его рыночной оценкой было принято решение отказаться от обязательных переоценок основных фондов. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 31.12.1997 г. [8] предприятия могли принять решение о проведении переоценки только в случае, когда балансовая стоимость объектов основных средств превышает их текущие рыночные цены. В последующем организации получили право, а не обязанность, не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств [12].

Добровольный характер проведения переоценок позволяет учесть интересы организаций в определении стоимости их основных фондов и приводить ее в соответствие с существующими ценами в тех случаях, когда она была завышена или зани-

жена в ходе предшествующих переоценок. Однако добровольное проведение переоценки получило слабое распространение, что объясняется преобладанием текущих интересов большинства предприятий над инвестиционными.

Отказ коммерческих организаций от проведения переоценок основного капитала приводит к сокращению средств амортизационного фонда, как основного источника финансирования капитальных вложений по обновлению производственного парка машин и оборудования.

Наиболее заинтересованы в добровольном проведении переоценок организации, которые относятся к естественным монополиям, с целью обоснования перед соответствующими органами власти роста своих цен и тарифов в связи с проведением переоценки основных фондов. Заинтересованными в добровольном проведении переоценки могут быть и другие предприятия, которые намерены получить кредиты под залог своего имущества или продать (сдать в аренду) пользующиеся спросом объекты основных средств.

Различная заинтересованность предприятий в проведении добровольных переоценок в условиях инфляции приводит к нарастанию неоднородности учитываемых стоимостных оценок основных фондов, приобретенных в разные годы.

В настоящее время их большая часть отражена в ценах на 1.01.1997 г. т.е. по результатам последней обязательной переоценки. Объекты основных средств, приобретенные и введенные в эксплуатацию в последующие годы, учтены организациями по первоначальной стоимости. Таким образом, их стоимостная оценка является фактически смешанной.

По данным Министерства промышленности и торговли РФ по состоянию на февраль 2015 года увеличение стоимости металлопроката для производства железнодорожного подвижного состава по сравнению с январем 2014 года составило по листовому прокату 42%, гнутым профилям 26%, швеллерам 45%, колесам и осям черновым 30% [67]. Вследствие продолжающегося роста цен на фондообразующую продукцию, все большая часть основных фондов отражается в информационной базе по заниженной стоимости. Это приводит к постепенному демонтажу системы амортизации и искажению налогооблагаемой базы по налогу на имущество юридических лиц.

Переоценка основных производственных фондов как ин-

струмент управления амортизационной политикой предприятия приобретает все большее экономическое значение. Например, у хозяйствующих субъектов, которые длительное время игнорируют проведение переоценки, фактическая стоимость основных средств существенно ниже их восстановительной и, как следствие, занижена величина амортизационных отчислений.

Уровень оценки основных фондов через амортизацию непосредственно влияет на издержки производства и на цену продажи готовой продукции. Рыночная цена формируется на основе затрат производства и обращения товаропроизводителей, которые выпускают основную массу какой-либо продукции. Следовательно, стоимостная оценка издержек этих субъектов хозяйствования, в которую входит часть стоимости основных фондов, будет определять рыночную цену товара. Наибольшая доля величины амортизационных отчислений включается в фактическую себестоимость реализованной продукции, от которой непосредственно зависит финансовый результат деятельности организации. Предприятия одного и того же вида деятельности, использующие одинаковый способ начисления амортизации, но не производившие переоценку основных фондов, будут иметь финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) выше, чем те которые переоценку провели. Субъекты хозяйствования, не проводившие переоценку, будут иметь дополнительную прибыль, равную разности между фактически начисленной величиной амортизации, и той, которая была бы начислена от подвергнутых переоценке основных фондов. В случае, когда на рынке преобладает продукция предприятий, которые не провели переоценку основных фондов, рыночная цена их товара может оказаться ниже на сумму недоначисленной амортизации от величины дооценки основных средств. При такой цене прибыль предприятий, проводивших переоценку, будет меньше на разницу в сумме начисленных амортизационных отчислений на основные фонды по их исторической и текущей стоимости.

Рассмотренная нами ситуация ставит экономические субъекты в разные условия хозяйствования, которые оказывают прямое влияние на показатели их деятельности. В то же время, она имеет и обратную сторону. Дополнительная прибыль, полученная предприятиями, которые не проводили переоценку, включает в себя долю недоначисленной амортизации от до-

оценки основных фондов. В итоге под налогообложение попадает прибыль и «недоначисленные» амортизационные отчисления, часть которых изымается в бюджет, а это, безусловно, ограничивает возможности нормального финансирования процесса воспроизводства основного капитала за счет средств амортизационного фонда.

Регулярное проведение переоценки основных фондов обеспечивает достоверной информацией о деятельности организации, и её имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям для проведения финансового анализа и принятия управленческих решений.

Управление переоценкой имеет своей целью «определение реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки» [19].

Коммерческие организации имеют право переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

В соответствии с Методическими указаниями: «под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта» [19].

При принятии решения о переоценке следует учитывать, что в последующем они должны проводиться регулярно, чтобы стоимость основных фондов существенно не отличалась от их текущей (восстановительной) стоимости.

Показатель считается существенным, если его не раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов [14].

Рассмотрим на практическом примере использование организацией уровня существенности при принятии решения о проведении переоценки основных фондов.

Пример: стоимость объектов основных средств, входящих в однородную группу, на начало предыдущего отчетного года 1000 тыс. руб.; текущая (восстановительная) стоимость объектов этой однородной группы на начало отчетного года – 1046 тыс. руб. Организация в учетной политике предусмотрела уровень ответственности 5% к итогу однородных видов (групп) активов.

Решение о проведении переоценки принято не будет, так как возникшая разница не является существенной (1046 – 1000): $1000 = 4,6\%$.

В нормативных документах не установлен временной интервал, по завершении которого должна проводиться повторная переоценка основных средств. Таким образом, вопрос о периодичности проведения переоценки остается дискуссионным. Данное обстоятельство позволяет организации зафиксировать в своём системном документе временной интервал регулярного проведения повторных переоценок основных средств (например, через 1 год, или 2, 3 года и т.д.).

В настоящее время экономические субъекты могут проводить переоценку объектов основных фондов только путем прямого пересчета их стоимости по документально подтвержденным рыночным ценам. Это утверждение обосновано сообщением Госкомстата России (письмо от 9.04.2001 г. № МС-1-23/1480), в котором сказано, что: с 2001 года разработка индексов для переоценки коммерческими организациями основных средств Госкомстатом не осуществляется.

В свою очередь Минфин РФ предложил свой, «очень простой» вариант решения этого вопроса, который содержится в его письме от 31.07.2003 г. № 04-02-05/3/63, а именно: «в случае необходимости индексы переоценки основных средств, для отдельных регионов могли бы быть разработаны НИИ статистики Госкомстата России на коммерческой основе».

Таким образом, индексный метод переоценки объектов основных фондов может быть использован предприятиями только при наличии заключенного с органами статистики договора на оказание платных услуг.

В то же время применение организациями для переоценки основных фондов индекса-дефлятора (индекс инфляции для индексации стоимости реализуемого имущества) разрабатываемым Госкомстатом (Росстатом) запрещено, так как он был

предназначен исключительно для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль при реализации объектов основных средств.

Кроме того, большинство коммерческих организаций не рассматривают управление этим инструментом переоценки для обеспечения процесса воспроизводства основных фондов финансовым источником по следующим причинам:

1) налоговое законодательство не признаёт результаты переоценки в целях налогообложения прибыли;

2) переоценка в условиях инфляции ведет к увеличению остаточной стоимости основных средств, которая через механизм расчета налога на имущество юридических лиц, увеличивает обязательства организации. Но забывают о том, что снижение налогооблагаемой прибыли на величину налога на имущество позволяет организации значительно компенсировать прирост налоговых обязательств;

3) проведение переоценки профессиональными оценщиками требует значительных расходов;

4) преобладание текущих интересов у большинства предприятий над интересами воспроизводства основного капитала.

В качестве обобщения можно сделать вывод, что государство отказалось от регулирования процедуры переоценки основных фондов предприятий и переложило на них всё бремя затрат по её проведению.

Следует также отметить, что в ряде публикаций по данной теме высказываются утверждения, что переоценке подлежит объект основных средств, а не их однородная группа; переоценка по рыночной цене вместо оценки по стоимости замещения [49, 67].

По мнению автора, это связано с ошибочным толкованием требований нормативных документов и отождествлением понятий способа (метода) оценки и её вида.

Определение рыночной стоимости приведено в Федеральном законе «Об оценочной деятельности в РФ» от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ, под которой понимается наиболее вероятная цена отчуждения объекта оценки на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

По нашему мнению, наиболее точное определение рыночной стоимости дано в стандарте Международного комитета по

стандартам оценки имущества (МКСОИ) «Рыночная стоимость как база оценки» [44].

Этим стандартом определено, что рыночная стоимость – это расчетная величина, равная денежной сумме, за которую предполагается переход имущества от одного собственника к другому на дату оценки. Таким образом, под понятием стоимости международный стандарт предполагает определение цены как некоторой денежной суммы, связанной с актом купли-продажи.

Отличительные стороны экономических категорий рыночная стоимость и цена приведены в таблице 2.1.1.

Таблица 2.1.1. Отличия понятий «рыночная стоимость» и «цена»

Рыночная стоимость	Цена
Предполагаемая оценка	Фактическая стоимость, уплаченная при сделке
Отражает мнение оценщика	Отражает согласие сторон сделки
Определяется до сделки	Определяется во время сделки
Денежное выражение текущей полезности, будущей доходности	Денежное выражение уровня себестоимости и прибыли
Имеет разброс значений	Не имеет разброса значений

Рыночная стоимость по сравнению с ценой не включает в себя затраты на совершение, оформление, государственную регистрацию сделки и налогов, возникающих у продавца и покупателя в связи с её совершением.

Переоценка объектов основных фондов не предполагает их продажи, так как преследует совсем иную цель. Основные цели и задачи оценки имущества предприятия представлены в таблице 2.1.2.

Таблица 2.1.2. Сравнительная характеристика целей и задач оценки имущества предприятия

Цель оценки	Задачи оценки	Вид стоимости	Подходы и методы оценки
Купля-продажа	Определение реальной цены продажи	Рыночная	Сравнительный анализ продаж
Налогообложение	Правильность исчисления налогооблагаемой базы	Восстановительная	Затратный подход
Переоценка	Определение текущей стоимости	Восстановительная	Затратный подход

Продолжение таблицы

Цель оценки	Задачи оценки	Вид стоимости	Подходы и методы оценки
Лизинг	Определение стоимости текущего или операционного лизинга	Рыночная	Доходный подход
Расчет арендной платы	Определение ставок арендной платы	Рыночная	Доходный подход
Страхование	Определение полной стоимости воспроизводства или замещения за вычетом физического износа	Страховая	Затратный подход
Инвестиционное проектирование, разработка бизнес-планов	Определение доходности, эффективности инвестирования	Инвестиционная	Доходный подход
Ликвидация предприятия	Определение стоимости, которую ожидается получить от продажи выбывающих активов	Ликвидационная	Затратный подход Сравнительный анализ продаж

Таким образом, переоценка предполагает оценку объектов основных фондов по текущей (восстановительной) стоимости, с учетом условий их воспроизводства на дату её проведения.

В Стандартах оценки, обязательных к применению субъектами оценочной деятельности, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 6.07.01 г. № 519, под стоимостью воспроизводства объекта оценки понимается сумма затрат (в рыночных ценах на дату проведения оценки) на создание объекта, аналогичного объекту оценки, с применением идентичных материалов и технологий, с учетом износа объекта оценки. В отдельных случаях восстановительная стоимость отождествляется со стоимостью замещения и понимается как текущая стоимость нового аналогичного объекта, эквивалентная по полезности оцениваемому объекту с учетом его износа.

Использование при переоценке затратного подхода, как способа оценки имущества объясняется тем, что он основан на определении издержек, связанных с созданием, изменением и

утилизацией имущества с учетом всех видов износа. Затратный подход реализует принцип замещения, выражающийся в том, что покупатель не заплатит за готовый объект больше, чем за создаваемый объект той же полезности.

Резюмируя вышесказанное, можно сделать вывод, что Стандарты оценки, которые разработаны на основании научных и экономических подходов по сравнению с нормами ПБУ 6/01, не признают применение метода переоценки основных фондов предприятий по документально подтвержденным рыночным ценам, который может привести к искажению стоимости воспроизводства основного капитала.

Самостоятельное проведение коммерческими организациями переоценки основных средств возможно одним из двух вариантов.

Первый вариант базируется на методе общей покупательной способности и основывается на использовании индекса потребительских цен, который является ориентиром при оценке влияния инфляционных процессов на финансово-хозяйственную деятельность организаций [43, с. 46–49].

Среди индексов цен можно выделить те, которые рассчитываются Федеральной службой государственной статистики России, а именно:

- индекс потребительских цен (ИПЦ) – используется для определения уровня инфляции;
- индекс цен производителей промышленной продукции (ИЦП) – учитывает отраслевую специфику.

ИПЦ характеризует изменение во времени общего уровня цен на потребительские товары и услуги. Другими словами, он измеряет отношение стоимости фиксированного набора товаров и услуг в ценах текущего периода к его стоимости в ценах предыдущего периода.

Информацию об ИПЦ можно получить из периодических изданий Росстата, например «Российская Федерация в цифрах», интернет ресурсов.

С помощью индекса цен покупательная способность денежной единицы одного периода может быть приведена к покупательной способности другого периода. С этой целью используют формулу, которая имеет следующий вид:

Новый индекс: Старый индекс.

Например, объект основных средств первоначальной стоимостью 100000 руб. был введен в эксплуатацию, когда индекс цен имел значение 104% (или $104\% : 100\% = 1,04$), а индекс отчетного года составляет 115% или 1,15. Пересчет исторической стоимости с учетом изменения покупательной способности будет следующим:

$$(1,15 : 1,04) \times 100000 = 110577 \text{ руб.}$$

Смысл произведенного пересчета состоит в том, что с учетом изменения покупательной способности денежных средств, ранее приобретенный за 100000 руб. объект основных средств, в переводе на деньги отчетного года должен стоить 110577 руб.

В соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету основных средств, при проведении переоценки необходимо скорректировать ранее начисленную по ним сумму амортизации. Это делается для того, чтобы сохранить показатель износа в разрезе объектов основного капитала.

Использование метода общей покупательной способности при проведении переоценки основных средств имеет свои достоинства и недостатки. К достоинствам следует отнести то, что он учитывает влияние инфляции на покупательскую способность денежных средств, а в качестве недостатков можно выделить следующие:

- не реагирует на частные изменения цен, на соответствующие виды основных фондов;
- сложность и условность выбора индекса цен, необходимого для пересчета первоначальной стоимости объектов основных средств. Использование ИПЦ или ИЦП приводит к различным результатам, причем отклонения могут быть существенными;
- не учитывает влияние научно-технического прогресса.

Второй вариант основывается на использовании коэффициентов, разработанных Госкомстатом России на основе индексов цен на фондообразующую продукцию и строительно-монтажные работы. Эти коэффициенты в соответствии с приказом Минэкономразвития, Минфина, Минимущества № 25/6н/14/7 предназначены для применения бюджетными учреждениями при проведении переоценки основных средств.

Реализация на практике второго варианта позволяет экономическим субъектам хозяйствования проводить переоценку одновременно с бюджетными организациями, что значительно

снизит затраты на её проведение и повысит уровень достоверности бухгалтерской и статистической отчетной информации.

Предложенные варианты переоценки основного капитала позволяют организациям экономить денежные средства на оплате услуг независимых оценщиков.

Следующей проблемой переоценки основных средств является определение влияния её результатов на величину амортизационного фонда.

Методика отражения результатов переоценки достаточно подробно изложена в нормативных актах [12, 19] и сводится к следующему:

- переоценка объекта основных фондов производится путем пересчета его первоначальной или восстановительной стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта;

- по результатам переоценки производится корректировка первоначальной (восстановительной) стоимости объекта (увеличение при дооценке и уменьшение при уценке);

- одновременно индексируется начисленная по нему амортизация (дополнительное начисление при дооценке и списание при уценке);

- суммы дооценки (уценки) объекта основных средств и его амортизации относятся на увеличение (уменьшение) добавочного капитала организации либо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Рассмотрим данную методику на практическом примере с целью определения её влияния на величину амортизационных отчислений зачисляемых в амортизационный фонд предприятия.

Пример: ОАО «Родник» в июне 2008 года ввело в эксплуатацию электропечь первоначальной стоимостью 93750 руб., в том числе: покупная цена без НДС 75950 руб.; затраты по доведению объекта до состояния пригодного к использованию 17800 руб.

Срок полезной эксплуатации установлен в количестве 5 лет (60 месяцев). Однородная группа объектов основных средств, в которую входит данный объект, была подвергнута переоценки по состоянию на 31 декабря 2010 и 2012 года. Результатом переоценок объекта стала дооценка его первоначальной (восстано-

вительной) стоимости, которая увеличилась на 10 и 5% соответственно. На дату проведения первой переоценки объекта сумма начисленной амортизации составила $(93750: 60) \times 30 = 46875$ руб., что соответствует 50% его износа.

Результаты переоценки представим в виде таблицы.

Таблица 2.1.3. Изменение объектов учета по результатам переоценки

		Содержание хозяйственной операции
Увеличение первоначальной стоимости объекта	Увеличение добавочного капитала	$93750 \times 10\%: 100\% = 9375$ руб. Дооценка объекта основных средств.
Уменьшение добавочного капитала	Увеличение начисленной амортизации по объекту	$46875 \times 10\%: 100\% = 4688$ руб. Дооценка ранее начисленной суммы амортизации.

По итогам переоценки восстановительная стоимость объекта составит 103125 руб., а сумма начисленной амортизации 51563 руб. Таким образом, уровень износа объекта после проведения его переоценки не изменился.

На дату проведения второй переоценки (31 декабря 2012 г.) сумма начисленной амортизации по объекту составит $51563 + (103125: 60 \times 24) = 92813$ руб. (см. таблицу 2.1.4).

Таблица 2.1.4. Изменения в стоимостной оценке объектов по результатам второй переоценки

		Содержание хозяйственной операции
Увеличение первоначальной стоимости объекта	Увеличение добавочного капитала	$903125 \times 5\%: 100\% = 5156$ руб. Дооценка объекта основных средств.
Уменьшение добавочного капитала	Увеличение начисленной амортизации по объекту	$92813 \times 5\%: 100\% = 4641$ руб. Дооценка ранее начисленной суммы амортизации.

После проведения переоценки восстановительная стоимость объекта составит 108281 руб., а сумма начисленной амортизации 97454 руб.

В июне 2013 года было принято решение о списании объекта по причине 100% физического износа. На момент выбытия

актива, сумма начисленной амортизации будет соответствовать его восстановительной стоимости, а именно 108281 руб.

На основе анализа существующей методики переоценки объектов основных средств, можно сделать вывод о том, что организация сформировала амортизационный фонд за время полезной эксплуатации объекта, который соответствует его восстановительной стоимости.

Если принять во внимание, что амортизационный фонд — это денежный фонд, предназначенный для финансирования воспроизводства основного капитала, то его сумма будет меньше той, которая отражена в системе учета.

Произведем расчет реального амортизационного фонда по объекту основных средств, который за срок своего полезного использования дважды переоценивался (дооценивался).

За время нахождения основного средства в эксплуатации (60 месяцев), организация через механизм включения амортизационных отчислений в себестоимость готовой продукции фактически возместила его стоимость в сумме 98953 руб. Подтверждением является представленный в таблице 2.1.3 расчет начисления амортизации.

Таблица 2.1.5. Расчет начисления амортизации по объекту основных средств за период с июля 2008 по июнь 2013 года

Период начисления амортизации	Расчет амортизации при линейном способе	Сумма амортизации, отнесенная на затраты производства
июль — декабрь 2008г.	93750: 60 x 6	9375
январь — декабрь 2009г.	93750: 60 x 12	18750
январь — декабрь 2010г.	93750: 60 x 12	18750
январь — декабрь 2011г.	103125: 60 x 12	20625
январь — декабрь 2012г.	103125: 60 x 12	20625
январь — июнь 2013 г.	108281: 60 x 6	10828
Итого		98953

Показатели таблицы свидетельствуют, что разница между учетной суммой амортизации и фактически возмещённой стоимостью объекта составляет $108281 - 98953 = 9328$ руб., которая, в соответствии с методикой переоценки основных средств была

списана не на затраты производства, а на добавочный капитал предприятия.

Кроме того, при выбытии объектов основных средств сумма его дооценки рассматривается как прирост нераспределенной прибыли экономического субъекта. В нашем примере эта сумма составит 5202 руб. = (увеличение добавочного капитала на сумму дооценки объекта $9375 + 5156$) — (уменьшение добавочного капитала на сумму индексации амортизационных отчислений $4688 + 4641$).

Таким образом, за время эксплуатации объекта организация сформировала по нему денежный амортизационный фонд в сумме 98953 руб., что на 9328 руб. меньше его восстановительной стоимости, а выбытие актива условно увеличило нераспределенную прибыль на 5202 руб.

Рассмотренная нами методика переоценки основных средств является ничем иным, как манипуляцией учетными записями, которая не позволяет экономическому субъекту в условиях инфляции за счет средств амортизационного фонда осуществить простое воспроизводство основного капитала, а необоснованное увеличение нераспределенной прибыли при последующем её использовании приведет к изъятию из оборота собственных средств организации.

Аналогичной точки зрения придерживается профессор В. Гетьман, а именно: «что касается дооценки основных средств, то здесь и речи нет о дополнительном поступлении денежных сумм, т.е. о добавочном «влипании» капитала» [38, с. 55].

Показатели строк 401 и 402 приложения к бухгалтерскому балансу форма № 5 за 2012 год ОАО «Родник» свидетельствуют о проведении обществом переоценки основных средств по состоянию на 31.12.2012 г. (Приложение 5). По её результатам индексация амортизационных отчислений составила 4549-623 тыс. руб. С учетом вышеизложенного эта сумма не может рассматриваться реальным источником финансирования капитальных вложений в основной капитал, так как является не экономической, а технической операцией в учетной системе.

Для устранения этой проблемы, автор предлагает отказаться от корректировки суммы начисленной амортизации по результатам проведения переоценки основных средств [26, с.101]. Базой расчета амортизационных отчислений переоцененных объектов должна выступать их остаточная стоимость, а не вос-

становительная. Это позволит организациям за оставшийся период эксплуатации внеоборотных активов возместить через выручку от реализации готовой продукции их восстановительную стоимость. Необходимо отметить, что реализация данного предложения на практике приведет к увеличению налогооблагаемой базы по налогу на имущество юридических лиц, по сравнению с традиционной методикой переоценки основных фондов.

Резюмируя вышесказанное можно сделать вывод, что смысл переоценки основных фондов заключается в приведении их стоимости в соответствие с рыночными ценами и условиями воспроизводства на определенный момент времени.

Основной задачей по управлению переоценкой является *получение обоснованной базы для расчета амортизационных отчислений, так как нормальное функционирование предприятия предполагает, что оно имеет право списать стоимость основных фондов (первоначальную, восстановительную) на себестоимость продукции в течение нормативного срока их использования*. Кроме того, она способствует решению таких задач как:

1. Согласование объема основных фондов с динамикой продукции, так как между ними существуют обратные связи. Выручка от реализации готовой продукции (работ, услуг) после её распределения является источником вложений в основные фонды. Поэтому соответствующие элементы конечного общественного продукта должны быть тождественны элементам воспроизводства основных производственных фондов. В противном случае, общий процесс экономического роста распадается на ряд несогласованных между собой элементов.

2. Оценка элементов национального богатства. Основные фонды представляют собой главную и наиболее динамичную часть национального богатства страны, материально-техническую основу её производственного потенциала.

Наличие разнообразных субъективных подходов и предлагаемых методов оценки основного капитала свидетельствуют о необходимости разработки на федеральном уровне нормативного документа, устанавливающего основные принципы и механизм проведения его переоценки в условиях инфляции. Целью данного стандарта должна стать антиинфляционная защита средств амортизационного фонда [26, с. 101].

2. 2. Экономическое обоснование продолжительности функционирования основных фондов предприятий

Субъекты хозяйствования должны стремиться к тому, чтобы иметь в своем распоряжении достаточный объем амортизационных инвестиций для финансирования процесса воспроизводства основных фондов. Этому способствует грамотное управление должностными лицами предприятий сроками полезной эксплуатации объектов основных средств, под которым следует понимать период, в течение которого их использование призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей её деятельности [19].

Некоторые зарубежные экономисты вместо срока полезного использования используют термин «жизненный цикл», который соответствует часто употребляемому понятию продолжительности, т.е. отрезку времени, в течение которого экономическое благо способно удовлетворять соответствующую потребность. Например, для объектов основных фондов жизненный цикл служит основанием для расчета их амортизации. Он завершается устареванием или утратой полезных качеств конкретной единицы оборудования [30].

В соответствии с трактовкой МСФО № 16 срок полезной службы – это ожидаемый (расчетный) период использования компанией объектов основных средств, который определяется хозяйствующим субъектом самостоятельно, на основе его опыта работы с аналогичными активами [42, с. 60].

Вразрез с международной практикой, российские предприятия могут использовать любой из трех, ныне действующих нормативных документов, при установлении ими срока эксплуатации объекта, а именно:

1. Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов, утвержденные постановлением Совмина СССР от 1990г. № 1072, применяемые ранее налогоплательщиком для исчисления налогооблагаемой прибыли, которые следовало отменить, с момента вступления в действие главы 25 НК РФ.

2. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 2002 г. № 1.

3. ПБУ 6/01, который по аналогии с МСФО № 16, предоставляет право коммерческим организациям самостоятельно устанавливать срок полезной эксплуатации объекта основных средств.

Его определение производится на основе следующих критериев:

- ожидаемого срока использования объекта с учетом его планируемой производительности или мощности;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды) [12].

При принятии организациями решения по использованию в хозяйственной деятельности Классификации основных средств по амортизационным группам, по сравнению с Едиными нормами амортизационных отчислений, заставляет их при установлении нормативного срока эксплуатации объектов учитывать планируемые масштабы и темпы их обновления, так как они тесно связаны между собой.

Чем короче срок службы производственных основных фондов, тем больше амортизационных отчислений включается в себестоимость продукции.

Сроки службы машин и оборудования сокращаются также потому, что с развитием технического прогресса с действующими объектами основных средств, вступают в конкуренцию новые, экономически более выгодные, которые вытесняют устаревшие машины и оборудование, физически еще не изношенные.

Кроме того, улучшение использования производственных основных фондов, повышение их нагрузки приводит к усилению износа и сокращению сроков их службы.

Итак, под нормативным сроком службы основных производственных фондов следует понимать тот период времени, в течение которого они функционируют в производстве в соответствии со своим назначением. Этот срок службы может не совпадать с периодом возможного физического существования машин и оборудования, который может быть безграничен. Он не всегда совпадает и с периодом технически возможного функционирования их в качестве средств труда, так как путем

систематического ремонта и замены изношенных деталей и целых узлов, можно заставить машину работать не один десяток лет. Вопрос лишь в том, насколько экономически целесообразно удлинять срок службы объектов основных средств.

Увеличение возраста действующего оборудования за последние годы характерно и для экономики отдельных западных стран.

Такое положение можно объяснить тем, что промышленность не в состоянии произвести достаточного количества станков и машин для замены всего технически устаревшего оборудования.

Материалы Федеральной службы государственной статистики о возрастной структуре оборудования не дают точного представления о действительных сроках службы основных фондов. Эти данные являются приблизительными, так как характеризуют средний срок службы всех основных фондов. Между тем, необходимо установить более точные сроки службы отдельных видов основных средств, особенно машин и оборудования, учитывая, что в настоящее время действуют нормы амортизации, дифференцированные по группам основных фондов. Точно так же воспроизводство основного капитала в натуре происходит по его конкретным видам.

Более точно фактические сроки службы отдельных видов основных фондов могут быть установлены на основе актов о списании их с бухгалтерских балансов субъектов хозяйствования.

Определение экономически обоснованных сроков службы основных фондов необходимо не только для управления величиной амортизационных отчислений относимой на затраты производства, но и для планирования объемов инвестиций в основные фонды, составления прогнозных финансовых балансов и решения других управленческих задач.

В некоторых публикациях определение предельных сроков службы объектов основных средств, предлагается осуществлять на основе проведения сложных математических расчетов и составления графиков, которые иногда оказываются чрезмерно абстрактными и не соответствуют реальным условиям их воспроизводства. Определение обоснованных сроков эксплуатации объектов основных средств важно для того, чтобы обеспечить в будущем их своевременную замену, как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Кроме того, существует мнение, что оптимальные сроки службы машин и оборудования целесообразно определять в зависимости от уровня себестоимости продукции. Оно связано с тем, что возраст активной части основных средств существенно влияет на уровень их эксплуатационных затрат, так как в разные периоды своего функционирования они производят готовую продукцию по разной себестоимости. Когда предприятие начинает выпускать из производства готовую продукцию со значительным удорожанием её себестоимости, из-за роста затрат на техническое обслуживание и ремонт основных фондов, то этот период целесообразно считать предельным сроком службы машин и оборудования.

В действительности же, опыт работы предприятий промышленности показывает, что производительность оборудования по отдельным отчетным периодам колеблется слабо, она не изменяется настолько, чтобы существенно влиять на уровень себестоимости продукции. Поэтому нормы амортизационных отчислений для этих видов основных средств установлены равномерные в течение всего срока их функционирования.

Изменение условий эксплуатации оборудования, усовершенствование способов ремонта, внедрение в производство новых видов материалов, изменение уровня развития промышленности, вызывают необходимость время от времени пересматривать сроки службы отдельных видов основных фондов. При этом могут быть использованы такие методы как:

- экспериментальный;
- статистические;
- экспертный и др.

Определённую значимость для обоснования нормативных, экономически целесообразных сроков службы отдельных видов основных производственных фондов имеет учет стоимости их капитального ремонта в разные периоды эксплуатации. Установлено, что стоимость капитального ремонта оборудования составляет:

- через 4 года эксплуатации — 30% от первоначальной стоимости объекта;
- через 8 лет — 70%;
- через 12 лет — 90%;
- через 16 лет — 100%;
- через 20 лет — 120%.

Таким образом, на определенном этапе эксплуатации активной части основных производственных фондов, проведение их капитального ремонта является экономически нецелесообразным.

Опыт применения этого метода хозяйствующими субъектами показал, что он имеет своё будущее и может стать основным при установлении нормативных сроков службы для машин и технологического оборудования. Его практическая реализация затрудняется лишь тем, что многие предприятия не формируют информацию о фактических затратах на капитальный ремонт в разрезе инвентарных объектов. Исходя из этого, было бы уместно на каждом предприятии отделом главного механика организовать сбор и обобщение сведений о стоимости капитального ремонта машин и оборудования в различные ремонтные периоды.

Экономически целесообразным в нормальных условиях хозяйствования следует считать такой капитальный ремонт, затраты на который не достигают восстановительной стоимости объекта основных средств.

Однако, при всей важности этого метода, он не дает возможности с достаточной точностью рассчитать срок службы основных фондов, так как не учитывает процессы технико-экономического старения оборудования, и поэтому не может служить основой определения степени его физического и морального износа.

Следовательно, окончательные сроки службы основных фондов должны устанавливаться на основе всех перечисленных методов, так как ни один из них сам по себе не позволяет это сделать.

Сокращение или увеличение срока службы основных фондов вызывает определенные последствия. Чем меньше срок службы основных фондов, тем быстрее оборудование выходит из строя и тем большее его количество приходится воспроизводить. Это сокращает масштабы строительства новых производств, либо требует дополнительных капиталовложений. Кроме того, чем короче срок службы основных фондов, тем большая величина амортизации включается в себестоимость продукции, которая в свою очередь непосредственно влияет на финансовый результат деятельности организации. В то же вре-

мя, технический прогресс приводит к созданию более производительного оборудования.

Управление амортизационной политикой в процессе воспроизводства основных фондов должно оказывать позитивное влияние на экономические результаты работы предприятия. Следовательно, капитальные вложения в основной капитал имеют своей целью в будущие отчетные периоды деятельности предприятия снизить затраты на производство готовой продукции за счет повышения производительности труда от использования современных машин и оборудования.

Поэтому обновление основных фондов должно осуществляться с периодичностью, которая учитывает темпы технического прогресса. Условно принято считать, что совершенствование объектов основных фондов происходит примерно через 5–7 лет.

В идеальном случае обновление основных фондов следует осуществлять до первого капитального ремонта, то есть до потери ими своих технических (и экономических) показателей. Этот период времени, определяемый на основе исследования качественных характеристик машин и оборудования и должен олицетворять срок их полезной эксплуатации.

Но такое положение может соблюдаться далеко не всегда, так как оно связано с большими затратами на приобретение основных фондов. По-этому целесообразно проводить и капитальные ремонты, что особенно характерно для российской экономики в условиях недостаточности инвестиций в новое оборудование.

Отсутствие у предприятий и организаций в достаточных объемах собственных средств финансирования капитальных вложений не только не позволяет совершенствовать производство, обновлять основные фонды, внедрять передовые технику и технологию, но даже осуществлять ремонт объектов. Известно, что проведение ремонтных работ не может обеспечить стопроцентного восстановления производительности машин и оборудования. Более того, стоимость этих работ с течением времени растет, а производительность ремонтируемого оборудования снижается. Таким образом, проведение ремонтных работ целесообразно лишь до определенных пределов, что может быть проиллюстрировано следующими данными таблиц 2.2.1 и 2.2.2.

Таблица 2.2.1. Изменение производительности и износа оборудования [37, с. 60]

Период, годы	Уровень производительности оборудования, %	Износ оборудования, %
0	100	0
3	96	23
6	93	34
9	86	48
12	79	67
18	62	—

Таблица 2.2.2. Изменение длительности межремонтного периода оборудования и затрат на проведение ремонтных работ [37, с. 60]

Период	Длительность межремонтного периода, лет	Среднегодовые затраты на единицу ремонтной сложности
До первого ремонта	6,75	8,3
Между 1 и 2 ремонтами	5,04	18,7
Между 2 и 3 ремонтами	2,94	57,3

Анализ данных таблиц 2.2.1 и 2.2.2 показывает, что для рассматриваемого оборудования целесообразно планировать два капитальных ремонта. В этом случае межремонтный период сокращается несущественно с 6,75 — до первого капитального ремонта и 5,04 — до второго. Что касается стоимостной оценки затрат на единицу ремонтной сложности, то они возрастают в два раза.

Срок фактической эксплуатации анализируемого оборудования может достигать 12 лет, что подтверждается данными таблицы 2.2.1 о потере его производительности.

При достаточности инвестиционных средств у предприятия, срок полезного использования оборудования может быть установлен до момента проведения первого капитального ремонта, т.е. в пределах 7 лет, что соответствует средним темпам технического прогресса.

Следовательно, периодичность проведения капитальных ремонтов и стоимостная оценка их затрат может служить для

руководства коммерческой организации критерием при экономическом обосновании срока полезной эксплуатации объектов основных фондов.

Существенное влияние на процесс воспроизводства основного капитала и формирование амортизационной политики предприятия оказал механизм определения сроков полезного использования объектов основных средств, установленный главой 25 НК РФ

Некоторые экономисты, например Г. Кударь [49, с. 57-58] и др. утверждают, что если сравнить сроки, закрепленные ранее Едиными нормами амортизационных отчислений, и сроки, предусмотренные Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, то можно заметить их значительное уменьшение. Это позволяет налогоплательщикам намного быстрее возмещать инвестиции, вложенные в объекты основных фондов.

По мнению автора, это утверждение справедливо только по отношению к тем амортизируемым активам, которые вводились в эксплуатацию с начала 2002 года, и является ошибочным применительно к тем, которые относились к так называемой «одинадцатой» амортизационной группе. В неё включались объекты, у которых фактический период эксплуатации превышал нормативный срок, установленный Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Такое имущество принималось для цели исчисления налогооблагаемой прибыли по остаточной стоимости и лежало отнесению на затраты производства равномерно в течение срока, определенного налогоплательщиком, но не менее 7 лет, начиная с 1 января 2002 года.

Последствия применения данного требования рассмотрим на примере ОАО «Родник».

Пример: на балансе общества числилась установка по тонкой очистки нефти, введенная в эксплуатацию в декабре 1993-года: нормативный срок полезного использования 10 лет; норма амортизации 10% в год; первоначальная стоимость 612412 руб.; сумма начисленной амортизации 480126 руб. По состоянию на 1 января 2002 года объект находился в эксплуатации 8 лет.

Исходя из требований Классификатора основных средств, включаемых в амортизационные группы, данный объект относится к пятой группе со сроком полезного использования от 5

до 7 лет. Следовательно, фактический период службы объекта превышает нормативный на 1 год = $(8 - 7)$ и, в соответствии с требованиями НК РФ, он подлежит включению в «одинадцатую» амортизационную группу. Организация установила новый срок эксплуатации объекта 84 месяца. Таким образом, ежемесячные амортизационные отчисления включаемые в затраты производства составят:

- в целях налогообложения прибыли
 $(612412 - 480126) : 84 = 1575$ руб.;
- в целях формирования финансовой отчетности
 $(612412 \times 0,1) : 12 = 5103$ руб.

На основании приведенного выше алгоритма по установлению нового срока полезной эксплуатации для объектов основных средств, которые относятся к «одинадцатой» амортизационной группе, можно определить ряд негативных последствий, оказавших существенное влияние, как на процесс воспроизводства основного капитала, так и на финансовое состояние коммерческих организаций, а именно:

1. Большинство предприятий используют в своей производственной деятельности оборудование, которое было приобретено в конце 80-х в начале 90-х годов прошлого века. Следовательно, в 2001 году основные производственные фонды могли быть изношены на 70 – 95%, и в своём большинстве их включение в одинадцатую амортизационную группу привело к увеличению их амортизационного периода в 1,5 раза. В нашем примере он изменился с 10 до 15 лет. Увеличение роста срока полезной эксплуатации по изношенным машинам и оборудованию потребовало от предприятий дополнительных затрат на их обслуживание и ремонт.

2. Устанавливаемые законодательством в учетных системах различные амортизационные периоды по объектам основных средств, способствуют возникновению временных разниц в суммах ежемесячно начисляемой амортизации. В нашем примере она составляет 3528 руб. = $(5103 - 1575)$ и классифицируется как отложенный налоговый актив, подлежащий перечислению в бюджет в виде налога на прибыль в сумме $(3528 \times 0,24\%) = 847$ руб., в течение 24 месяцев.

Таким образом, принятая НК РФ амортизационная политика не смогла и не способна в настоящее время активизировать инвестиционную деятельность предприятий в процессе

воспроизводства основных фондов, так как выполняет только одну функцию – фискальную.

При принятии должностными лицами организаций управленческого решения по определению сроков полезной эксплуатации объектов основных фондов рекомендуется придерживаться следующей последовательности:

- с целью оптимизации систем учета на основании Классификации основных средств по амортизационным группам установить временной интервал нормативного срока использования объекта;
- на основе организации сбора и обобщения информации о периодичности проведения капитального ремонта в разрезе видов амортизируемого имущества и его стоимостной оценки спрогнозировать ожидаемый период их использования;
- сравнить планируемый срок эксплуатации объекта с нормативным, и при необходимости, провести его корректировку не выходя за временные рамки границ Классификации основных средств по амортизационным группам;
- для окончательного определения срока полезной эксплуатации технологического оборудования целесообразно учесть степень его подверженности моральному износу.

Предлагаемая последовательность принятия управленческого решения соответствует критериям, учитываемым при определении срока использования объектов основных средств. Что касается конкретного субъекта хозяйствования, то она должна соответствовать его стратегии в области амортизационной политики.

2. 3. Сравнительный анализ методов начисления амортизации и разработка рекомендаций по управлению ритмичностью амортизационных отчислений

Одним из инструментов амортизационной политики предприятия является выбор методов начисления амортизации, т.е. стартовой скорости переноса стоимости основных средств на себестоимость продукции и одновременно скорости накопления денежных средств в амортизационном фонде для их замены. Иными словами, это выбор оптимального соотношения между возможным ростом затрат на производство продукции,

сопровожающийся снижением рентабельности и инвестиционной привлекательности экономического субъекта, и желанием быстрее сформировать собственный источник средств, а значит, быстрее обновить парк машин и оборудования.

Таким образом, под методом начисления амортизации обычно понимается способ погашения стоимости основного капитала. Он включает в себя не только механизм расчета амортизационных отчислений, но и порядок возмещения стоимости основных фондов на протяжении нормативного срока их эксплуатации. Следовательно, при выборе метода начисления амортизации, необходимо обратить внимание на два определяющих его момента, а именно:

- 1) принцип, лежащий в основе того или иного способа возмещения стоимости объекта основных средств;
- 2) продолжительность их применения.

Методы начисления амортизации могут строиться по-разному: равномерно; прогрессивно; по нарастающей или падающей шкале и другие.

На рисунке 7 представлены способы начисления амортизации по объектам основных средств, предусмотренные нормативными документами для всех субъектов хозяйствования, независимо от их организационно-правовой формы и формы собственности.

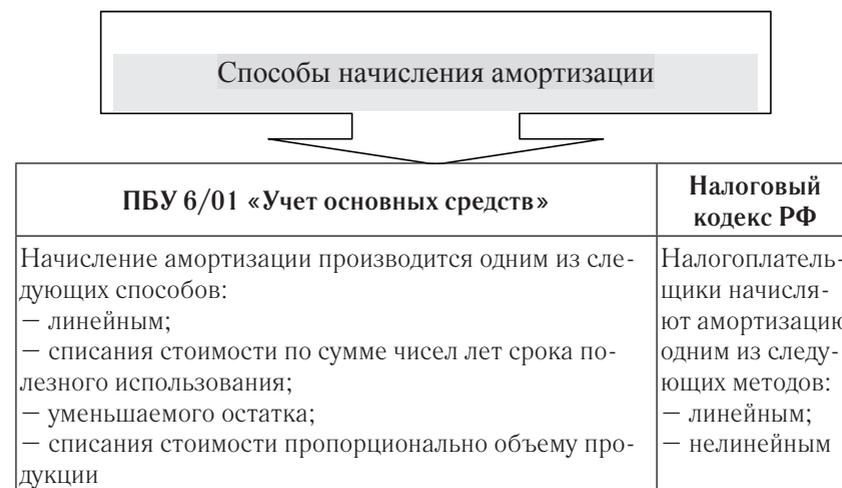


Рисунок 7. Способы начисления амортизации по объектам основных средств.

Методика расчета годовой суммы амортизационных отчислений по каждому из вышеприведенных способов, представлена в таблице (см. таблицу 2.3.1).

Охарактеризуем каждый из способов начисления амортизации с целью определения его достоинств и недостатков.

Традиционно для отечественной практики наиболее приемлемым был и остается линейный метод начисления амортизации по равномерной шкале, который исходит из времени эксплуатации основных фондов и не связывает норму амортизации с производительностью оборудования и другими характеристиками работы производства. При этом способе амортизационные отчисления из года в год начисляются в одной и той же сумме в течение всего срока эксплуатации объекта.

Таблица 2.3.1. Методика определения годовой суммы амортизационных отчислений

Способ начисления амортизации	Определение годовой суммы амортизационных отчислений и формула их расчета
Линейный	Исходя из первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока его полезного использования. Формула расчета: Первоначальная (восстановительная) стоимость: Срок полезного использования = Годовая сумма амортизационных отчислений
Списание стоимости пропорционально объему продукции	Исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок его полезной эксплуатации. Формула расчета: (Первоначальная стоимость: Ожидаемый объем выпуска продукции, за весь срок эксплуатации объекта) x Планируемый объем производства продукции за год
Списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока его эксплуатации, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования. Формула расчета: Первоначальная (восстановительная) стоимость x (Число лет до конца срока эксплуатации: Сумма чисел лет срока полезного использования)

Продолжение таблицы

Способ начисления амортизации	Определение годовой суммы амортизационных отчислений и формула их расчета
Уменьшаемого остатка	Исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока его полезного использования (в отдельных случаях может применяться коэффициент ускорения, установленный в соответствии с законодательством РФ). Формула расчета: Остаточная стоимость на начало года x Норма амортизации = Годовая сумма амортизационных отчислений
Нелинейный	Исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока его полезного использования (в отдельных случаях может применяться коэффициент ускорения, установленный в соответствии с законодательством РФ). Формула расчета: Остаточная стоимость на начало года x Норма амортизации = Годовая сумма амортизационных отчислений. При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта достигнет 20% от первоначальной стоимости этого объекта, амортизация по нему начисляется линейным способом

Достоинством линейного метода начисления амортизации является его совпадение со способом, используемым в целях налогообложения прибыли предприятия. Кроме того, построенный на средних значениях, он позволяет упростить процедуру разработки бюджета амортизации в процессе планирования деятельности предприятия.

Недостатком метода является то, что при начислении амортизации не учитываются ни напряженность производственной программы, ни режим эксплуатации объекта.

Устраняет этот недостаток способ списания стоимости пропорционально объему продукции, который иногда называют производственным. Его можно применять ко многим видам производственного оборудования в тех случаях, когда отдача объекта в течение срока его полезной эксплуатации может быть определена с достаточной точностью, и когда объем выпущен-

ной из производства продукции можно связать с конкретными объектами основных средств. В результате этого амортизационные отчисления изменяются в строгом соответствии с изменением объема производства и поэтому переходят из состава постоянных затрат в состав переменных.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции не предполагает расчета годовой суммы амортизационных отчислений, так как их сумма определяется за каждый месяц отдельно, исходя из фактического объема выпущенной из производства продукции в соответствующем отчетном периоде. Таким образом, отличительной особенностью данного метода от других является то, что срок полезной эксплуатации объекта — это не период времени, а предполагаемый объем производства изделий, который приходится на соответствующий объект основных средств.

По нашему мнению, преимущества этого способа заключаются в следующем:

- во-первых, учитывается непосредственное участие в производственном процессе каждого объекта основных средств;
- во-вторых, стоимостная оценка физического износа (в данном случае амортизации) зависит от уровня эксплуатации конкретного объекта основных фондов, что логично и закономерно;
- в-третьих, при простое оборудования, вне зависимости от его продолжительности амортизация по нему не начисляется;
- в-четвертых, позволяет относить амортизационные отчисления к переменным затратам и тем самым увеличивает аналитические возможности для проведения управленческого анализа взаимосвязи «затраты — объем — прибыль».

Недостатком данного метода является его высокая трудоёмкость расчетов, которая снижает качество прогнозирования амортизационных отчислений. В тоже время, при небольшом количестве объектов основных средств на предприятии и автоматизации учетного процесса, это недостаток не является существенным.

Линейный метод начисления амортизации и способ списания стоимости пропорционально объему продукции имеют два общих недостатка. Во-первых, они не всегда обеспечивают полный перенос стоимости объекта основных средств на затраты производства к моменту его замены. Следовательно, может

иметь место значительная величина недоамортизации основных фондов, представляющая собой прямую потерю стоимости, т.е. убыток. Во-вторых, не позволяют обеспечить быструю концентрацию финансовых ресурсов амортизационного фонда для своевременной замены изношенных машин и оборудования, необходимость которой диктуется, прежде всего, инфляционными процессами.

Это обусловило введение в законодательную базу неравномерных способов начисления амортизации: уменьшаемого остатка; суммы чисел лет срока полезного использования; нелинейный, которые в российской экономической литературе получили название «ускоренные». По нашему мнению, эти методы не могут быть ускоренными, так как не позволяют перенести стоимость основных фондов на себестоимость продукции быстрее, чем истечет нормативный срок их использования. Ускоренная амортизация возможна только при линейном способе, когда к норме амортизации применяются специальные повышающие коэффициенты. Поэтому их целесообразно называть неравномерными (нелинейными) способами начисления амортизации.

Основной экономический смысл неравномерных способов начисления амортизации заключается в том, что в начале срока эксплуатации объектов амортизационные отчисления значительно выше, чем в конце срока их службы.

В ходе проведенного исследования было установлено, что способ уменьшаемого остатка по сравнению с другими неравномерными методами начисления амортизации имеет существенный недостаток. Он проявляется в том, что не позволяет за срок полезной эксплуатации объектов полностью перенести их стоимость на вновь созданный продукт.

В качестве доказательства приведем практический пример: Хозяйствующий субъект ввел в эксплуатацию металлообрабатывающий станок, первоначальной стоимостью 163680 руб. В соответствии с Классификацией, срок полезного использования такого станка определен в интервале от 3-х до 5 лет включительно. Предприятие установило срок полезной эксплуатации 60 месяцев или 5 лет.

Расчет амортизационных отчислений по объекту основных средств, при использовании способа уменьшаемого остатка представлен в таблице 2.3.2.

Таблица 2.3.2. Результаты расчета амортизации способом уменьшаемого остатка

Год	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Годовая норма амортизации, %	Сумма амортизационных отчислений, руб.	Остаточная стоимость на конец года, руб.
1	163680	20	32736	130944
2	130944	20	26189	104755
3	104755	20	20951	83804
4	83804	20	16760	67044
5	67044	20	13409	53635
Итого		100	110045	

Данные таблицы подтверждают, что при способе уменьшаемого остатка происходит последовательное уменьшение годовой суммы амортизационных отчислений. Если в первый год эксплуатации объекта было амортизировано 32736 руб. от его первоначальной стоимости, то в последний — лишь 13409 руб., что меньше в 2,4 раза. В тоже время, довольно значительная часть стоимости оборудования оказалась недоамортизированной $(163680 - 110045) = 53635$ руб., или 32,8% от его первоначальной стоимости.

Таким образом, при использовании способа уменьшаемого остатка полный перенос первоначальной стоимости основного средства на затраты производства никогда не состоится, т.к. по окончании нормативного срока службы объект будет амортизирован не полностью. Его методика не соответствует сущности амортизации как экономической категории.

Поучительной является практика применения способа уменьшаемого остатка в целях налогообложения прибыли в Республике Казахстан. Так, участники Круглого стола: «Конкурентоспособность отечественных предприятий» пришли к выводу, что: «метод уменьшаемого остатка не позволяет налогоплательщику восстановить изъятые из оборота денежные средства на приобретение основных фондов и растягивает срок списания их первоначальной стоимости на 15-20 лет» [47].

Действующие в настоящее время нормативные документы не содержат разъяснений по урегулированию этой ситуации. Можно только предполагать, что недоамортизированная часть

стоимости объекта в конце его нормативного срока использования подлежит списанию на затраты производства и реализации продукции.

Данное предположение вытекает из практики международного учета. Так, в Германии способ уменьшаемого остатка называется геометрически-дегрессивным списанием. Его методика предписывает: оставшаяся на последний год недоамортизированная стоимость объекта должна быть полностью отнесена на затраты производства отчетного периода.

Если её применить к нашему примеру, то недоамортизованную стоимость объекта, которая составляет 41% от его первоначальной стоимости, необходимо списать на затраты производства последнего пятого года. Такое резкое удорожание себестоимости может привести к значительному снижению прибыли предприятия и ухудшению его финансового положения.

Некоторые авторы публикаций по амортизации основных средств, например Г. Кударь, И. Веретенникова выразили мнение, что способ уменьшаемого остатка напоминает нелинейный метод начисления амортизации, используемый в целях налогообложения прибыли [49 с.76; 41 с. 84].

Автор не можем согласиться с этим мнением по причине того, что нелинейный метод начисления амортизации необходимо рассматривать, как комбинацию двух способов: неравномерного и равномерного (линейного).

Совмещение двух методик начисления амортизации в одном способе имеет место в некоторых экономически развитых странах. При этом возможны его различные вариации. Например, во Франции используется амортизация с расчетом отчислений на базе убывающей остаточной стоимости, которая применяется с первых лет эксплуатации объекта, после чего списание его остаточной стоимости осуществляется линейно с применением повышенных коэффициентов к норме амортизации. В Великобритании при использовании нелинейной методики начисления амортизации единовременное списание остаточной стоимости объекта на затраты производства возможно только при условии достижения ей определенной величины.

Другим методом неравномерной амортизации является способ списания стоимости объекта основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования. По сравнению с

уменьшаемым остатком, преимущества этого способа состоят в следующем:

- позволяет за нормативный срок эксплуатации объекта полностью возместить его стоимость;
- суммы начисляемой амортизации в первых годах использования объекта являются предельно максимальными.

Расчет амортизационных отчислений по всем вышеперечисленным способам начисления амортизации, по данным ранее приведенного примера представлен в приложении 10.

Основными достоинствами использования в хозяйственной деятельности экономических субъектов неравномерных способов начисления амортизации объясняется тем, что они:

- позволяют быстрее формировать средства амортизационного фонда и направлять их на обновление парка машин и оборудования гораздо раньше, чем при линейной амортизации;
- объекты основных средств функционируют более эффективно, пока они еще новые (т.е. в первые годы их эксплуатации) и имеют высокую производительность, которая способствует увеличению объема выпуска из производства готовой продукции, сохранению или росту уровня её рентабельности;
- исходя из принципа соответствия доходов и расходов, представляется более правильным списание большей части стоимости основных средств в начале срока их эксплуатации, так как затраты на ремонт машин и оборудования, как правило, наибольшие в последние годы их полезного использования. Следовательно, общая сумма амортизационных отчислений и расходов на ремонт объектов основных средств, которая включается в себестоимость производства и реализации продукции, будет постоянной величиной на протяжении их нормативного срока службы.

В качестве недостатков неравномерных способов начисления амортизации следует отметить, что их методики, предусматривающие составление ежемесячных расчётов амортизационных отчислений значительно усложняют процесс разработки бюджета амортизации. Причиной служит то, что их сумму нельзя зафиксировать в абсолютном выражении на уровне прошлого года, так как она в течение всего срока полезной эксплуатации объектов стремится к снижению.

Кроме того, как было отмечено выше, использование способа уменьшаемого остатка не обеспечивает полную амортиза-

цию объектов основных средств за нормативный срок их эксплуатации.

В настоящее время во многих странах мира используется политика ускоренной амортизации, которая предоставляет экономическим субъектам право списания стоимости основных фондов за более короткие сроки, по сравнению с нормативным периодом их эксплуатации.

Например, в Германии существуют специальные нормы амортизационных отчислений, которые применяются к инвестиционным проектам, имеющим направленность на охрану окружающей среды, производство технически передовой продукции и др. Такие капитальные вложения возмещаются за три года: в первый год амортизируется 50% вложенного капитала; во второй – 30% и в третий – 20%.

Следовательно, ускоренная амортизация является не чем иным, как целевым методом более быстрого по сравнению с другими способами возмещения стоимости основного капитала, и позволяет предприятиям вернуть затраченные средства на капитальные вложения еще до того, как объект выйдет из строя и потребует замены.

В российском налоговом законодательстве вместо ускоренной амортизации предусмотрено применение к амортизационным отчислениям повышающих коэффициентов. Например, в отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, организации могут применять специальный коэффициент к их основной норме амортизации в размере не выше 2, а те, которые являются предметом договора лизинга, не выше 3. Однако эти положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.

Отсутствие в государственном регулировании по управлению амортизационной политикой механизма ускоренной амортизации снижает мобилизацию в сжатые сроки финансовых ресурсов предприятий для инвестирования в производство современного оборудования и технологий.

Наряду с повышающими коэффициентами, предусмотрено применение и понижающих коэффициентов к основной норме амортизационных отчислений по объектам основных фондов.

Использование предприятиями замедленной амортизации, как правило, связано с необходимостью увеличения прибыли и улучшения финансового положения экономического субъекта, за счет снижения величины амортизационных отчислений в себестоимости продукции. В тоже время, длительное использование понижающих коэффициентов ведет к отклонениям от средних параметров воспроизводства основных средств путем уменьшения величины амортизационного фонда и, как следствие, замедлению процесса их обновления.

Выбор конкретного способа начисления амортизации по объектам основных средств целесообразно осуществлять при помощи системного анализа влияния инструментов амортизационной политики на финансовый результат деятельности организации и ритмичность начисления амортизационных отчислений, подлежащих зачислению в её амортизационный фонд. Такой подход позволит хозяйствующему субъекту выбрать для себя наиболее оптимальную стратегию в области обеспечения процесса воспроизводства основных фондов финансовыми источниками.

В качестве примера проведем сравнительный анализ взаимосвязи линейной и нелинейной амортизации со сроками полезного использования, устанавливаемых на основе Единых норм амортизационных отчислений и Классификации основных средств по амортизационным группам, с целью принятия управленческого решения.

Пример: исследуемое предприятие 12.01.12г. вводит в эксплуатацию объект основных средств первоначальной стоимостью 203720 руб.

Для наглядности расчеты амортизационных отчислений представим в табличной форме.

Таблица 2.3.3. Расчетные результаты анализа взаимосвязи способов начисления амортизации и сроков полезного использования объекта основных средств

Наименование показателя	Линейный	Линейный метод	Нелинейный метод
Первоначальная стоимость, руб.	203720	203720	203720
Срок полезного использования, мес.	72 по Единым нормам (100%/16,6%) x 12 мес.	14 (первая амортизационная группа)	14 (первая амортизационная группа)

Продолжение таблицы

Наименование показателя	Линейный	Линейный метод	Нелинейный метод
Норма амортизации в месяц	1,38% = (16,6%/12) по Единым нормам	7,143% = (1/14) x 100%	14,29% = (2/14) x 100%
Амортизация за февраль 2012 г., руб.	2811	14552	29112
За март 2012 г., руб.	2811	14552	24951
За апрель 2012 г., руб.	2811	14552	21386
За май 2012 г., руб.	2811	14552	18330
За июнь 2012 г., руб.	2811	14552	15710
За июль 2012 г., руб.	2811	14552	13466
За август 2012 г., руб.	2811	14552	11542
За сентябрь 2012 г., руб.	2811	14552	9892
За октябрь 2012 г., руб.	2811	14552	8478
За ноябрь 2012 г., руб.	2811	14552	7267
За декабрь 2012 г., руб.	2811	14552	6228
За январь 2013 г., руб.	2811	14552	12453
За февраль 2013 г., руб.	2811	14552	12453
За март 2013 г., руб.	2811	14552	12453
Итого за 14 месяцев, руб.	39354	203720	200000

Результаты сравнительного анализа свидетельствуют, что при равных стартовых условиях абсолютные размеры амортизационных отчислений существенно отличаются между собой.

Так, сумма амортизации при использовании Единых норм амортизационных отчислений через 14 месяцев эксплуатации

объекта составит 39354 руб. или 19% от его первоначальной стоимости и будет погашаться ещё в течение 58 месяцев, что существенно сократит поток денежных средств в амортизационный фонд. В тоже время, минимальная величина амортизационных отчислений в себестоимости продукции приведет к росту финансового результата организации, который по окончании 14 месяцев может быть выше на разницу между (203720 – 39354) = 164366 руб. по сравнению с двумя другими вариантами. Кроме того, в течение этого срока организация может более гибко управлять своей маркетинговой политикой.

Установление срока полезной эксплуатации на основании Классификации основных средств по амортизационным группам предоставляет организации право возместить стоимость объекта не через 72 месяца по сравнению с Едиными нормами амортизационных отчислений, а через 14 месяцев, как при линейном, так и нелинейном способе начисления амортизации. Использование этих вариантов позволит субъекту хозяйствования за минимальный промежуток времени возместить затраты по приобретению объекта основных средств, и направить их на приобретение новых, более современных. Кроме того, они способствуют снижению влияния инфляционных процессов на амортизационный фонд. При этом наибольший эффект может быть получен при выборе нелинейного способа начисления амортизации. В тоже время, его применение связано с удорожанием себестоимости продукции в начале срока эксплуатации объекта основных средств (в нашем примере в течение 5 месяцев) и уменьшением финансового результата деятельности организации.

При принятии управленческого решения на основе данных системного анализа, взаимосвязи способов начисления амортизации и сроков полезного использования объектов основных средств, необходимо учитывать не только финансовое положение предприятия, но и другие факторы. Например, такие как:

- соответствие текущих и перспективных доходов и расходов;
- уровень затрат на сбор, группировку и обобщение отчетной информации;
- ограничения, налагаемые законодательством на величину амортизационных отчислений;
- маркетинговую стратегию.

Такой подход позволит повысить качество менеджмента предприятия в области амортизационной, инвестиционной и финансовой политики.

В экономической литературе встречаются два противоположных суждения о целесообразности применения того или иного метода начисления амортизации.

Первая группа экономистов исходит из того, что предприятие должно иметь право максимально быстро компенсировать затраты, связанные с приобретением основных средств. Поэтому они являются сторонниками неравномерных способов начисления амортизации.

Вторая группа считает, что амортизация – это лишь процесс распределения затрат предприятия по приобретению основных производственных фондов. Следовательно, все методы начисления амортизации могут быть востребованы практикой, а лучший из них – самый простой, т.е. равномерный способ.

Проведенный в ходе исследования опрос 50 главных бухгалтеров организаций г. Ярославля и Костромы показал, что все они используют линейный способ начисления амортизации.

Массовое применение этого способа связано с рядом причин, а именно: а) имеет длительную практическую апробацию; б) наделяние главного бухгалтера правами позволяют ему при формировании учетной политики сблизить методику бухгалтерского и налогового учета с целью сокращения трудозатрат на их ведение; в) коллизии нормативных актов по регулированию амортизационной политики.

Например, в соответствии с требованиями статьи 18 [12] выбранный для группы объектов способ начисления амортизации осуществляется в течение всего срока их полезного использования. До момента первого введения в действие этого стандарта, т.е. до 1 января 1998 года, коммерческие организации применяли только линейный способ начисления амортизации, который устанавливался на весь срок полезного использования объектов. Следовательно, перейти на другой метод они не могли, исходя из требований вышеприведенной статьи Положения. Иными словами, если предприятие в 1996 году ввело в эксплуатацию объект основных средств со сроком полезного использования 12 лет, метод начисления амортизации – линейный, то по аналогичному активу, приобретенному в 2008 году, оно обязано установить тот же способ начисления амортизации, исходя из того, что они являются объектами однородной группы основных средств. Таким образом, большинство хозяйствующих субъектов не могли и в большинстве не могут использовать другие способы начисления амортизации, отличные от линейного.

Применение этого метода является преобладающим не только в России, но и в других странах. Например, по данным проведенного обследования на 600 промышленных компаниях США было установлено, что данный способ списания используют 84% фирм.

Выбор того или иного метода амортизации является правом хозяйствующего субъекта, который учитывает не только национальные особенности, но и индивидуальные условия функционирования своей деятельности.

Научный и практический интерес представляет методика, предложенная профессором Е. Балацким и О. Забелиным для обоснования выбора предприятием способа начисления амортизации [29 с. 47–56].

В её основе лежит моделирование дисконтированных потоков амортизационных отчислений, рассматриваемых как денежная сумма, которая может быть капитализирована путем разнообразных вложений, позволяющих предприятию получать соответствующий доход – процент (в расчетах учтен дисконт 6% годовых). Ими были проанализированы две схемы, а именно:

- линейная и нелинейная амортизация: разные нормы амортизационных отчислений при одинаковом сроке службы объектов основных средств;

- линейная и нелинейная амортизация: разные нормы при разном сроке нормативной эксплуатации.

Результаты анализа первой схемы показали, что с позиции дисконтированных платежей выгоднее нелинейная амортизация. Однако её использование по-настоящему оправдывает себя только, в отношении объектов с периодом эксплуатации в 7–8 лет, т.е. относящихся ко второй, третьей и четвертой группам «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Именно эти фонды дают наибольшую финансовую выгоду предприятию при внедрении нелинейной амортизации.

Проведенные расчеты по второй схеме позволили сделать вывод, что сокращения нормативных сроков службы объектов основного капитала для повышения эффективности линейного метода амортизации до уровня нелинейного лежат в зоне умеренных значений. Например, по объектам основных средств, имеющих нормативный срок эксплуатации 10 лет, уравнивание эффекта от использования равномерного способа начисления

амортизации с эффектом от нелинейного достигается путем снижения этого срока на 1,23 года.

Таким образом, главным в управлении амортизационной политикой предприятия является обеспечение полезной информацией руководства экономического субъекта о достоинствах и недостатках существующих способов начисления амортизации, их взаимосвязи со сроками полезного использования объектов основных средств и влияния на величину денежного потока амортизационного фонда и финансовый результат хозяйственной деятельности.

На основе обобщения материала этого параграфа можно сделать вывод, что для российских предприятий основным способом начисления амортизации основных фондов является линейный (равномерный) метод. Исходя из этого предлагаются следующие рекомендации по усилению воздействия данного инструмента амортизационной политики на процесс воспроизводства основных фондов, а именно:

- введение в законодательную базу механизма ускоренной амортизации будет способствовать стимулированию деятельности предприятий по внедрению в производственный процесс достижений научно-технического прогресса;

- предоставить экономическим субъектам право изменять метод начисления амортизации в течение срока полезного использования объектов основных фондов на основе оценки своего финансового состояния. Государство жестко регламентирует только срок полезной эксплуатации объекта, следовательно, ему должно быть безразлично с какой частотой предприятия начисляют по нему амортизационные отчисления в период его жизненного цикла;

- с целью более широкого использования субъектами хозяйствования в своей деятельности неравномерных способов начисления амортизационных отчислений разрешить применение к методу уменьшаемого остатка методики, предусмотренной НК РФ для нелинейной амортизации. Это позволит за срок полезной эксплуатации полностью перенести стоимость объекта на затраты производства и сформировать амортизационный фонд равный его первоначальной стоимости, а так же исключить вероятность получения существенного убытка от списания его недоамортизированной стоимости.

Эти предложения позволят предприятиям формировать более гибкую амортизационную политику и управлять ею, исходя из скорости воспроизводства основного капитала.

Глава 3.

ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УПРАВЛЕНИЮ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКОЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

3.1. Разработка методики по аккумулярованию амортизационных средств и контроля их использования

Одним из основных недостатков действующей в Российской Федерации системы амортизации основных фондов является отсутствие реального механизма формирования и целевого использования средств амортизационного фонда, возникшие как следствие демонтажа его учетной методологии в начале 90-х годов прошлого столетия.

С этого времени, коммерческие организации для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, используют счет 02 «Амортизация основных средств» [11]. По мнению автора, она является недостоверной и не позволяет заинтересованным пользователям делать правильные выводы и принимать обоснованные управленческие решения, связанные с оценкой собственного источника финансирования затрат на воспроизводство основного капитала. Подтверждением этого мнения служат следующие доказательства:

1) обобщенная информация данного счета показывает не сумму накопленной амортизации за все время использования объектов основных средств, а стоимостную оценку износа тех объектов, которые на отчетную дату находятся в эксплуатации. Необходимость группировки такой информации напрямую связана с методикой расчета налогооблагаемой базы по налогу на имущество юридических лиц. Её фискальная направленность не позволяет собственникам предприятия объективно оценивать наличие инвестиционных средств и управлять движением амортизационного фонда;

2) начиная с отчетности 2003 года, в рекомендованных Минфином и Госкомстатом РФ формах отчетности не пред-

усмотрены показатели, характеризующие изменение величины амортизационного фонда коммерческой организации, с учетом переходящего остатка на начало отчетного года. Например, в приложении к бухгалтерскому балансу форма № 5 [14] (Приложение 4), по строке 140 показываются остатки амортизационных отчислений на начало и конец года, а по строке 740 — сумма начисленной амортизации в разрезе экономических элементов затрат на производство продукции. Следовательно, информация, формируемая в форме № 5, в настоящее время не содержит сведений о движении амортизационных средств, по сравнению с предшествующей формой отчета (Приложение 5, раздел 4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений);

3) бухгалтерское право в качестве финансового обеспечения мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества рассматривает только нераспределённую прибыль организации, а в отношении амортизации, такая информация отсутствует.

Резюмируя вышеизложенное можно сделать вывод, что Правительство РФ не рассматривает амортизационные средства, как собственный и постоянный источник субъектов хозяйствования, предназначенный для финансирования процесса воспроизводства основных фондов.

Для обеспечения заинтересованных пользователей управленческой информацией о движении амортизационных средств, автор рекомендует использовать методику, которая в полной мере отвечает требованиям нормативных актов, действующих в РФ.

Механизм её реализации рассмотрим на практическом примере.

Пример: коммерческая организация, по состоянию на 1.01.2012 года имеет в собственности основные фонды на сумму 5000000 руб., по которым была начислена амортизация в размере 3500000 руб. В текущем месяце было произведено списание двух инвентарных объектов (первоначальная стоимость — 800000 руб.; сумма начисленной амортизации — 800000 руб.) по причине их полного физического износа.

Под влиянием хозяйственной операции изменятся следующие объекты учета, представленные в таблице 3.1.1.

Таблица 3.1.1. Журнал регистрации фактов хозяйственной деятельности

		Сумма	Содержание хозяйственной операции
Увеличение прочих расходов	Уменьшение стоимостной оценки основных средств	800000	Списана первоначальная стоимость основных средств
Уменьшение накопленной амортизации	Увеличение прочих доходов	800000	Списана начисленная амортизация
—	Оприходование по К-ту списанной амортизации на забалансовом счете 012	800000	Учтена сумма начисленной амортизации по выбывшим основным средствам

Новизной методики является использование забалансового счета 012. Принятие решения по его использованию в учетной политике предприятия соответствует методологическим подходам, которые положены в основу построения плана счетов бухгалтерского учета от 2000 года, а именно:

- независимость содержания финансовой информации, формирующейся в системе учета, от структуры плана счетов;
- обеспечение возможности хозяйствующим субъектам свободно конструировать рабочие планы счетов, соблюдая общие методологические принципы.

Экономический смысл использования счета 012 заключается в том, что он позволяет группировать и обобщать данные о движении средств амортизационного фонда по тем основным средствам, которые выбыли из эксплуатации. Действующая методика такую информацию не формирует.

В нашем примере после регистрации хозяйственной операции предприятие будет располагать следующими сведениями о движении амортизационных средств:

- остаток по счету «Амортизация основных средств» $(350\,0000 - 800\,000) = 2\,700\,000$ руб., показывает сумму начисленной амортизации по используемым в процессе производства основным фондам;

- кредитовый оборот забалансового счета в сумме 800000 руб. отражает стоимостную оценку начисленной амортизации по выбывшим из эксплуатации внеоборотным активам;

- общая сумма остатка по этим счетам равная 3500000 руб. = $(2\,700\,000 + 800\,000)$ отражает величину начисленного амортизационного фонда за все время эксплуатации основных средств.

Рекомендуемая методика по сравнению с действующей не позволяет организации потерять в информационной системе 800000 руб. амортизационных отчислений, которые являются возмещенной через выручку от реализации готовой продукции стоимостью выбывших из эксплуатации объектов основных фондов.

Другим достоинством методики является то, что она восстанавливает систему финансового контроля по формированию и использованию средств амортизационного фонда, как источника финансирования капитальных вложений.

С целью доказательства данного утверждения дополним пример информацией следующего содержания. В январе 2012 года организация приобрела объект основных средств и ввела его в эксплуатацию. Фактические затраты связанные с приобретением объекта составили 500000 руб. В таблице 3.1.2 представлена группировка информации по данной хозяйственной операции.

Таблица 3.1.2. Журнал регистрации фактов хозяйственной деятельности

		Сумма	Содержание хозяйственной операции
Увеличение стоимостной оценки основных средств	Списание затрат на приобретение внеоборотных активов	500000	Списаны затраты на приобретение объекта основных средств.
Списание по Д-ту накопленной амортизации с забалансового счета 012	—	500000	Использование средств амортизации, как источника финансирования капитальных вложений в основной капитал.

Оборот по счету 012 свидетельствует об использовании средств накопленной амортизации на финансирование инвестиций в объекты основных фондов в размере 50000 руб., а её совокупный остаток составит $2\,780\,000 + (800\,000 - 500\,000) = 3\,080\,000$ руб.

80000 руб., что соответствует общей сумме сальдо по указанным счетам.

Рассмотрим другую ситуацию, например, когда организация приобрела и ввела в эксплуатацию два объекта основных средств первоначальной стоимостью 1000000 руб.

Методика формирования управленческой информации по хозяйственной операции будет аналогична предыдущей, измениться только характеристика остатка забалансового счета.

Это означает, что организация на воспроизводство основного капитала полностью использовала амортизационный фонд, который был образован путем возмещения стоимости выбывших из эксплуатации объектов основных средств, и дополнительно израсходовала 200000 руб. амортизационного фонда от текущей амортизации внеоборотных активов. В этом случае остаток амортизационного фонда будет равен $2780000 + (800000 - 1000000) = 2580000$ руб., что соответствует разнице между кредитовым сальдо 02 счета 2780000 руб., и дебетовым сальдо 012 счета 200000 руб.

Таким образом, предлагаемая методика позволяет экономическому субъекту формировать полезную и уместную информацию о движении амортизационных отчислений в границах требований нормативных актов [3, с. 70–76].

Существенным недостатком методики является то, что она не связана с механизмом аккумуляирования реальных денежных средств амортизационного фонда. Формирование в учете различных фондов не является гарантом своевременного и полного финансирования расходов, связанных с деятельностью хозяйствующего субъекта.

Амортизационный фонд может служить реальным источником капитальных вложений только тогда, когда он рассматривается как поток денежных и материальных ресурсов в части амортизационных отчислений в составе себестоимости реализованной продукции, так и их резерв в части остатков незавершенного производства (НЗП) и готовой продукции на складе. Следовательно, реальным источником воспроизводства основного капитала может быть та часть амортизационного фонда, которая находится в обороте. Поэтому в амортизационный фонд целесообразно направлять не всю сумму начисленных амортизационных отчислений, а только ту их часть, которая включена в себестоимость реализованной продукции. В практической деятельности экономических субъектов применение

этого механизма возможно при условии, если их собственники согласны на применение процедуры принудительного распределения выручки от реализации готовой продукции.

Рассмотрим предложенный механизм более подробно.

Экономический субъект с целью накопления инвестиционных средств и снижения влияния на них инфляционных процессов, а так же для обеспечения контроля по их использованию, открывает в учреждении банка специальный депозитный счет «Амортизационный фонд» [31].

По мнению автора, его формирование должно осуществляться за счет источников представленных на рисунке 8 [27, с. 159].

Ежемесячно начисляемые амортизационные отчисления, включаемые в затраты производства и реализации готовой продукции, по окончании отчетного месяца подлежат распределению, с целью расчета их доли, подлежащей перечислению с расчетного счета организации и зачислению на специальный банковский счет. Необходимость выполнения этого расчета вытекает из следующего обоснованного рассуждения.

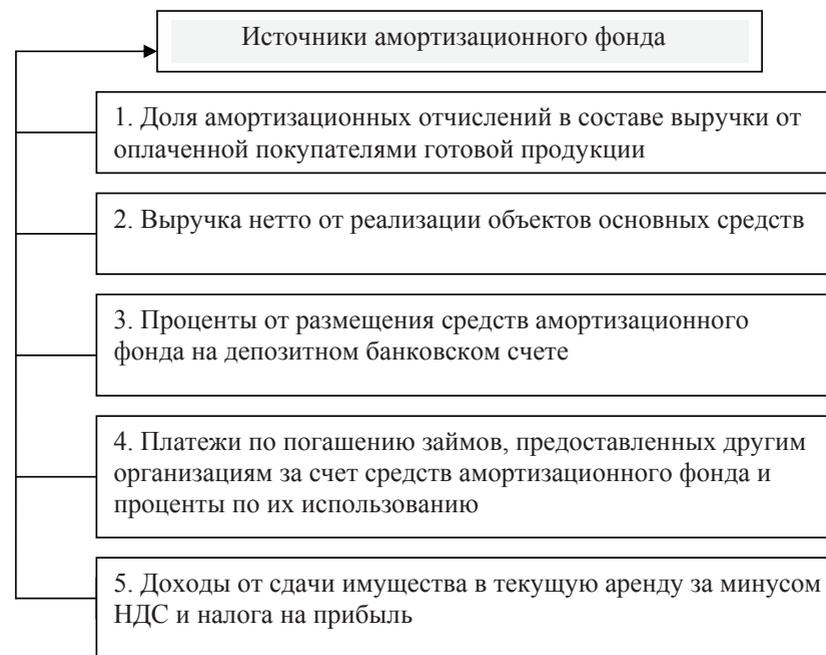


Рисунок 8. Источники формирования амортизационного фонда.

По завершении каждого месяца, затраты, связанные с производством готовой продукции, воплощаются в виде остатков НЗП, полуфабрикатов собственного изготовления и выпущенной готовой продукции. Следовательно, основные средства перенесли на них часть своей стоимости в виде амортизационных отчислений. В свою очередь, реализованную покупателям готовую продукцию можно классифицировать как отгруженную и оплаченную. С учетом того, что амортизационный фонд рассматривается автором как поток денежных средств, его источником должна быть доля амортизационных отчислений, которая относится, только к оплаченной покупателями готовой продукции в отчетном периоде. Общеизвестный принцип начисления обязывает экономических субъектов определять выручку от реализации продукции по моменту отгрузки, а не оплаты. Таким образом, для определения денежной оценки амортизационных отчислений, подлежащих ежемесячному перечислению на банковский счет «Амортизационный фонд», рекомендуется составлять расчет их распределения пропорционально стоимостной оценке следующих показателей:

- остаток НЗП на конец месяца;
- остаток на конец месяца полуфабрикатов собственного производства;
- остаток готовой продукции на конец месяца;
- отгруженная (неоплаченная покупателями) продукция за месяц;
- оплаченная покупателями в отчетном месяце готовая продукция.

Информационной базой для составления расчета являются регистры, обеспечивающие формирование данных по всем вышеперечисленным показателям. Предлагаемая форма и методика расчета ежемесячной суммы амортизации, подлежащей перечислению на депозитный счет «Амортизационный фонд», представлена в таблице 3.1.3 [27].

Таблица 3.1.3. Ведомость расчета суммы оплаченных амортизационных отчислений, в составе выручки от реализации готовой продукции ЗАО «Север»

Показатель	Стоимостная оценка показателя	Амортизация, распределяемая в отчетном месяце			Величина амортизации в стоимостной оценке показателя	Остаток неоплаченной амортизации на конец месяца
		Остаток неоплаченной амортизации на начало месяца	Сумма начисленной амортизации	Итого		
ЯНВАРЬ						
Остаток НЗП на к/м	1990	—	—	—	2427:52057x x1990=93	—
Остаток полуфабрикатов на к/м	—	—	—	—	—	—
Остаток готовой продукции на к/м	5650	—	—	—	2427:52057x x5650=263	—
Отгруженная продукция	16135	—	—	—	2427:52057x x16135=753	—
Оплаченная продукция	28282	—	—	—	2427:52057x x28282=1318	2427— 1318
Итого	52057	—	2427	2427	2427	1109
ФЕВРАЛЬ						
Остаток НЗП на к/м	2010	—	—	—	3565:54800x x2010=131	—
Остаток полуфабрикатов на к/м	—	—	—	—	—	—
Остаток готовой продукции на к/м	6115	—	—	—	3565:54800x x6115=398	—
Отгруженная продукция	15700	—	—	—	3565:54800x x15700=1021	—
Оплаченная продукция	30975	—	—	—	3565:54800x x30975=2015	3565— 2015
Итого	54800	1109	2456	3565	3565	1550

Продолжение таблицы

Показатель	Стоимостная оценка показателя	Амортизация, распределяемая в отчетном месяце			Величина амортизации в стоимостной оценке показателя	Остаток неоплаченной амортизации на конец месяца
		Остаток неоплаченной амортизации на начало месяца	Сумма начисленной амортизации	Итого		
МАРТ						
Остаток НЗП на к/м	2680	—	—	—	$4100:54500 \times 2680 = 202$	—
Остаток полуфабрикатов на к/м	—	—	—	—	—	—
Остаток готовой продукции на к/м	7120	—	—	—	$4100:54500 \times 7120 = 536$	—
Отгруженная продукция	17200	—	—	—	$4100:54500 \times 17200 = 1294$	—
Оплаченная продукция	27500	—	—	—	$4100:54500 \times 27500 = 2068$	4100 – 2068
Итого	54500	1550	2550	4100	4100	2032

Приведенная в таблице методика расчета обеспечивает отвлечение из текущего оборота предприятия только той части денежных средств, которая соответствует величине амортизационных отчислений, относящейся к оплаченной покупателями готовой продукции [27, с. 158]. В нашем примере оплаченная сумма амортизационных отчислений составила: январь – 1318 руб.; февраль – 2015 руб.; март – 2068 руб.

Если организация получает от покупателей авансы в счет предстоящей им отгрузки готовой продукции, то они должны признаваться как её оплата.

Показатели таблицы и их данные позволяют определить среднюю долю оплаченной амортизации в составе выручки от реализации готовой продукции за соответствующий отчетный период. В нашем примере она составила $(1318 + 2015 + 2068) : (2427 + 2456 + 2550) \times 100\% = 72,7\%$.

Произведём обоснование этой величины. В соответствии с требованиями Гражданского Кодекса РФ расчеты по сделкам между юридическими лицами не должны превышать трех месяцев. Практика заключения хозяйственных договоров свидетельствует, что стороны, как правило, устанавливают срок расчета по договорам купли-продажи в пределах одного месяца. Следовательно, в текущей информационной системе организации-продавца может числиться дебиторская задолженность покупателей в пределах 1/3 (33%) от объема реализованной им готовой продукции за отчетный период (квартал). В нашем примере она составляет $100\% - 72,7\% = 27,3\%$.

Принятие управленческого решения о перечислении всей суммы начисленных за отчетный месяц амортизационных отчислений на специальный банковский счет, может отрицательно повлиять на платежеспособность предприятия из-за необоснованного отвлечения из оборота денежных потоков.

Что касается доходов, получаемых организацией от сдачи объектов основных средств в аренду, в состав которых входят амортизационные отчисления, то они подлежат прямому зачислению в амортизационный фонд, так как их сумма определяется заранее при составлении расчета арендной платы, который прилагается к договору аренды.

Аналогичный порядок осуществляется в отношении выручки от реализации основных фондов, а также доходов от размещения денежных средств амортизационного фонда в качестве финансовых вложений (депозитные вклады, предоставленные другим организациям займы).

Накопление амортизационных средств на банковском счете является выгодным для организации еще и потому, что ввиду своей высокой ликвидности, они становятся основным залоговым средством для получения краткосрочных кредитов по минимальным процентным ставкам.

В условиях рыночной экономики хозяйствующие субъекты обладают правом самостоятельно распоряжаться своим имуществом, в том числе и денежными средствами. Имеет место мнение отдельных экономистов, которые высказываются за централизацию средств амортизационного фонда на специальном счете Минфина РФ [60].

Автор считает, что это возврат к административной экономике и поощрение бюрократизма. Централизация амортизации

онных средств возможна среди аффилированных юридических лиц входящих, к примеру, в промышленную группу, компанию, холдинг. В этом случае экономические субъекты перечисляют свои амортизационные средства в амортизационный фонд управляющей организации, которая в дальнейшем использует их консолидированно, в интересах воспроизводства основного капитала компании в целом.

Средства амортизационного фонда должны классифицироваться как целевые и использоваться только на финансирование капитальных вложений, связанных с приобретением (созданием, строительством) объектов основных средств или осуществлением их модернизации и реконструкции, при условии, если эти расходы приведут к изменению стоимостной оценки основного капитала.

Предложенный финансовый механизм, включающий организацию формирования обособленной информации о накопленной амортизации и аккумулирования части амортизационных отчислений на специальном депозитном счете делает систему амортизации не только прозрачной, но и позволяет обеспечить внутривладельческий, а при необходимости и государственный финансовый контроль, за её функционированием. Этот механизм является одним из вариантов управления амортизационной политикой предприятия в период, когда назрела необходимость разработки и внедрения методов по обеспечению процесса воспроизводства основных фондов финансовыми источниками.

3.2. Управление потоком амортизационных отчислений в системе бюджетирования деятельности предприятия

Необходимость планирования амортизационных отчислений напрямую связано с процедурой разработки сводного бюджета организации.

Наиболее часто, в экономической литературе бюджет определяется как план, выраженный в денежном виде.

Бюджетирование представляет собой систему внутрипроизводственного управления, использующую определенные финансовые инструменты, называемые бюджетами. В информационном отношении, это система, интегрирующая результаты процессов планирования, учета, контроля и анализа стоимост-

ных показателей деятельности субъекта хозяйствования.

В свою очередь бюджет можно представить как финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия будут выполняться.

Целесообразно, чтобы бюджет обладал следующими основными свойствами: • предоставлять возможность прогнозирования; • иметь четко определенную систему движения информации, распределения полномочий и ответственности за её формирование и представление; • содержать надежную, уместную и своевременную информацию; • обеспечивать возможность сравнения; • быть приемлемым для всех должностных лиц организации.

Для разработки бюджета, необходима соответствующая количественная информация о деятельности предприятия, достаточная для того, чтобы оценить его реальное имущественное и финансовое состояние. Следовательно, на предприятии должна функционировать система регистрирующая, группирующая и обобщающая факты хозяйственной деятельности, необходимые для обеспечения процесса составления, координации и контроля исполнения сводного бюджета.

Управление процессом планирования амортизационных отчислений на предприятии базируется не только на информации о составе амортизируемого имущества, сроках его полезного использования (нормах амортизации) и др., но и на показателях плана по их вводу и выбытию.

Необходимость прогнозирования предприятиями амортизационных отчислений, как правило, преследует две цели:

- как элемента затрат при расчете финансового результата;
- как самостоятельного элемента денежного потока для финансирования инвестиционной деятельности.

Их бюджетирование может осуществляться при использовании таких методов как: поэлементного планирования, фиксации, экстраполяции.

Метод поэлементного планирования подразумевает наличие исчерпывающей информации о составе и движении амортизируемого имущества на предприятии. Он позволяет наиболее точно спрогнозировать стоимостную оценку амортизационных отчислений на планируемый период. В тоже время, это — наиболее трудоёмкий метод прогнозирования, и поэтому наиболее часто используют два других.

Метод фиксации основан на использовании в процессе перспективного планирования величины амортизационных отчислений на уровне текущего года и отличается простотой применения, так как не требует анализа ретроспективной информации об амортизируемом имуществе и позволяет получить адекватный результат только при условии стабильной деятельности предприятия.

Метод экстраполяции предполагает корректировку амортизационных отчислений на прогнозный период с учетом влияния на них показателей плана ввода и выбытия объектов основных фондов.

В экономической литературе встречаются и другие методы расчета амортизационных отчислений, которые используются в процессе их планирования, такие как:

- метод прямого счета (аналог поэлементного метода);
- аналитический метод [36, с. 95].

При использовании метода прямого счета сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств на нормы их амортизации. Полученные результаты суммируют и получают общую сумму этих отчислений по организации в целом.

Данный метод законодательно закреплен в системе учета и обязывает экономических субъектов ежемесячно производить расчет амортизационных отчислений по объектам основных средств, независимо от способа их начисления, в размере 1/12 годовой суммы [12, 19].

Использование коммерческими организациями, как правило, линейной амортизации не требует ежемесячного составления расчета амортизационных отчислений. При этом методе амортизация в течение года начисляется равномерно. Следовательно, расчет амортизационных отчислений достаточно составить только один раз за январь текущего, а в последующие отчетные периоды осуществлять его корректировку.

Управление планированием деятельности предприятия включает в себя: процессы разработки структуры и формирования показателей бюджетов, процедуры согласования, утверждения и контроля их исполнения.

В систему функциональных бюджетов, рекомендованных Министерством экономического развития и торговли РФ, для

планирования деятельности предприятий входит и бюджет амортизации (Приложение 11) [17].

По нашему мнению, предлагаемая Минэкономразвития форма бюджета амортизации не в полной мере отвечает требованиям уместности и полезности информации, используемой хозяйствующими субъектами в управленческих целях, так как одним из основных принципов планирования является разработка бюджетов, по форме и структуре приближенных к документам финансовой отчетности.

Для обеспечения оптимизации и унификации внутреннего документооборота на предприятии, предлагается использовать форму и структуру документа, который регистрирует и обобщает хозяйственные операции, касающиеся амортизации основных фондов и одновременно является её бюджетом (Приложение 12).

Предлагаемая структура бюджета позволяет повысить полезность, надежность и качество управленческой информации о движении амортизационных средств путем введения таких дополнительных показателей как:

- место эксплуатации объекта;
- срок окончания начисления амортизации;
- корректировка суммы амортизационных отчислений, с учетом планируемого (фактического) поступления и выбытия объектов основных средств;
- общая сумма амортизационных отчислений за отчетный период;
- нарастающий итог с начала года [27, с. 159–160].

Планирование амортизационных отчислений на соответствующий финансовый год рекомендуется осуществлять на основе составления месячных бюджетов. Промежуточными бюджетами являются бюджеты за март, июнь и сентябрь месяца, а итоговым – за декабрь планируемого года. Бюджетирование с разбивкой на месяцы обеспечивает процесс прогнозирования не только исходной и оперативной информацией, но и позволяет своевременно вносить изменения и осуществлять контроль его исполнения.

При разработке бюджетов структурных подразделений предприятий очень важно соблюдать принцип декомпозиции, суть которого заключается в том, что бюджет более низкого уровня является детализацией бюджета более высокого уровня. На-

пример, данные бюджета амортизации выступают носителями информации для составления бюджетов центров затрат (производственных цехов, отделов, служб), которые в свою очередь являются составной частью бюджета производства, а бюджеты производства конкретизируют сводный бюджет предприятия.

Информационная направленность бюджета амортизации и его взаимосвязь с другими функциональными бюджетами предприятия представлена на рисунке 9 [27, с. 160].



Рисунок 9. Информационная направленность бюджета амортизации.

К сожалению, в экономической литературе методика составления бюджета амортизации отсутствует по причине того, что он не рассматривается многими экономистами, как самостоятельный функциональный бюджет системы бюджетирования деятельности организации [79, 82].

Его данные позволяют обеспечить не только расчет затрат на производство и определение планируемого финансового результата деятельности предприятия, но и прогнозирование

доли амортизационных отчислений, подлежащих исключению из выручки и зачислению в амортизационный (инвестиционный) фонд. Следовательно, информация, формируемая в бюджете амортизации, должна быть востребована при разработке бюджета движения денежных средств [27, с. 160].

Цель составления бюджета движения денежных средств состоит в том, чтобы показать источники финансирования деятельности экономического субъекта и направления использования финансовых ресурсов. Прогнозирование денежных потоков является неперенным атрибутом взаимоотношений предприятий с потенциальными инвесторами. В подавляющем большинстве случаев, инвестор запрашивает у экономического субъекта среди прочей документации прогнозный отчет о движении денежных средств [54].

Проведенный в ходе исследования анализ экономической литературы показал, что рекомендуемое многими авторами содержание форм бюджета движения денежных средств не обеспечивает взаимосвязи между текущей и инвестиционной деятельностью предприятия по показателям формирования основного источника финансирования воспроизводства основного капитала, которым является амортизационный фонд [78, 46, 34, 58] (Приложение 13). Для ликвидации данного несоответствия и повышения степени аналитичности показателей бюджета, нами предлагается его уточненная структура, смоделированная на базе отчетной информации ОАО «Родник», которая приведена в приложении 8 и 14.

При его разработке, были учтены следующие допущения:

- информационное содержание бюджета должно соответствовать показателям отчета движения денежных средств ф. № 4 [63];
- построение показателей бюджета осуществляется в разрезе трех видов деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой. Такое разукрупнение денежных потоков способствует формированию объективной и достоверной информации для оценки эффективности их использования и служит базой финансового анализа и координации управленческих решений;
- при проведении анализа движения денежных потоков собственники предприятия, инвесторы и другие заинтересованные пользователи могли получить ответ на главный вопрос: откуда поступают денежные средства, роль каждого источника и на какие цели они направляются?;

– введенные в структуру бюджета дополнительные показатели не должны нарушить его балансовое уравнение (остаток денежных средств на начало года + доходы = расходы + остаток денежных средств на конец года).

Скорректированная форма бюджета движения денежных средств позволяет увязать показатели бюджетов амортизации и капитальных вложений, сигнализирует менеджерам предприятия, на финансирование какой конкретно деятельности требуется дополнительное привлечение как собственных, так и заемных средств, определить оптимальную величину денежного потока, оценить платежеспособность предприятия и его инвестиционную активность.

Для сравнения перейдем к рассмотрению экономической сущности и особенностям аналитического метода прогнозирования амортизации.

При использовании этого метода, сумма амортизационных отчислений определяется исходя из произведения средней стоимости основных фондов и средней фактической нормы амортизации, которая сложилась по отчету в базисном году.

В таблице 3.2.1 представлен расчет среднегодовой нормы амортизации с использованием данных бухгалтерской отчетности ЗАО «Север» за 2011–2012 гг., а именно – приложения к бухгалтерскому балансу форма № 5 (Приложения 3, 4).

Таблица 3.2.1. Расчет среднегодовой нормы амортизации по данным бухгалтерской отчетности ЗАО «Север» (в тыс. руб.)

п/п	Показатель	Расчет показателя	Годы	
			2011	2012
1	Первоначальная стоимость ОФ на начало отчетного года	стр. 370 гр. 3 ф. № 5	667063	1169413
2	Поступление	стр. 370 гр. 4 – стр. 360 гр. 4 ф. № 5	504765	339011
3	Выбытие	стр. 370 гр. 5 – стр. 360 гр. 5 ф. № 5	2778	11170
4	Среднегодовая первоначальная стоимость ОФ	[п. 1 + (п. 1 + п. 2 – п. 3)]: 2	918056	1333333
5	Амортизация основных фондов	стр. 412 гр. 4 ф. № 5	129559	172919
6	Среднегодовая норма амортизации	п. 5/п. 4 x 100%	14,11%	12,97%

В рассматриваемом примере среднегодовая норма амортизации основных фондов за период 2011–2012 гг. составила 13,54%. Далее, располагая данными о планируемом выбытии и вводе в эксплуатацию основных фондов можно рассчитать динамику амортизационных отчислений на прогнозируемый период с использованием показателей представленных в таблице 3.2.2.

Таблица 3.2.2. Прогноз амортизационных отчислений ЗАО «Север» на 2013–2015гг. (в тыс. руб.)

п/п	Показатель	Годы		
		2013	2014	2015
1	Первоначальная стоимость ОФ на начало периода	1497254	1671214	1785634
2	Поступление	183500	128200	69750
3	Выбытие	9540	13780	10460
4	Среднегодовая первоначальная стоимость ОФ	1584234	1728424	1815279
5	Среднегодовая норма амортизации	13,54%	13,54%	13,54%
6	Сумма бухгалтерской амортизации руб.	214505	234029	245789

Аналитический метод планирования амортизационных отчислений дает менее точный результат по сравнению с методом прямого счета, поскольку не отражает движения конкретных видов основных фондов. Поэтому более достоверным и целесообразным является их расчет в разрезе видов основных фондов.

Следует иметь в виду, что в случае использования предприятием нелинейных способов начисления амортизации, аналитический метод не позволяет выполнить достаточно точные расчеты, так как сумма амортизационных отчислений изменяется ежемесячно и причем, значительно. Кроме того, исключение Госкомстатом РФ из бухгалтерской отчетности информации о движении амортизационных отчислений применение аналитического метода их прогнозирования стало затруднительным.

В этих условиях было бы целесообразно использовать опыт стран с развитой рыночной экономикой, (например, Франции, Германии и др.) в которых расчет амортизации за предполагаемый срок службы объекта производится только один раз при вводе его в эксплуатацию [36, с. 97–99].

Экономический субъект должен стремиться к тому, чтобы обеспечить достаточную сумму амортизационных отчислений для обеспечения процесса воспроизводства основных фондов. В связи с этим, могут иметь место случаи, когда управление инструментами амортизации приводит к увеличению амортизационных отчислений в планируемом периоде. Это требует определения их влияния на величину затрат, включаемых в себестоимость продукции и уровень рентабельности. При этой ситуации долю увеличения затрат на производство продукции за счет роста амортизационных отчислений можно определить по формуле:

$$Дз = (Дао \times Iао) - Дао,$$

где Дз – доля прироста затрат на производство продукции за счет увеличения амортизационных отчислений;

Дао – доля амортизационных отчислений в структуре затрат на производство продукции;

Iао – индекс увеличения амортизационных отчислений.

Если организация не имеет намерения в планируемом периоде корректировать отпускные цены в случае удорожания себестоимости продукции из-за роста амортизационных отчислений, то принятие такого решения приведет к изменению уровня рентабельности реализованной продукции, который можно рассчитать по формуле:

$$R_{пл} = [(1 + Rф) : Iз] - 1,$$

где R_{пл.}, ф – плановая и фактическая рентабельность единицы продукции;

Iз – индекс роста затрат на производство продукции в связи с увеличением амортизационных отчислений.

Использование приведенных формул в процессе прогнозирования деятельности организации рассмотрим на практическом примере.

Пример: Доля амортизационных отчислений в структуре затрат предприятия на производство продукции составляет 3,6%. В планируемом периоде предусмотрено увеличение размера амортизационных отчислений на 8,5%. Цена реализации готовой продукции остается неизменной. Уровень рентабельности за отчетный период соответствовал 18%.

Доля прироста затрат на производство продукции в планируемом периоде составит: $Дз = (3,6\% \times 1,085) - 3,6\% = 0,31\%$.

Уровень рентабельности продукции: $R_{пл} = [(1 + 0,18) : (1 + 0,0031)] - 1 = 0,176$ или 17,6%.

Таким образом, повышение уровня амортизационных отчислений до 8,5% в себестоимости продукции, т.е. почти в 2 раза несущественно повлияет на показатель рентабельности организации в прогнозируемом периоде, который снизится на 0,4% по сравнению с отчетным годом.

В экономической литературе очень часто встречается высказывание, что увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств в ходе проведения их переоценки, ведет к росту амортизационных отчислений, включаемых в себестоимость продукции и, как следствие, к снижению прибыли и рентабельности предприятия. Аналогичное мнение выражается в отношении использования хозяйствующими субъектами ускоренной амортизации.

Рассмотрим обоснованность данного утверждения на практическом примере.

Пример: три организации, применяющие линейный метод начисления амортизации планируют провести переоценку нескольких групп однородных объектов основных средств, в результате которой их первоначальная стоимость увеличится у первого хозяйствующего субъекта на 30%, второго на 40% и третьего на 45%. Следовательно, на эту же величину произойдет рост амортизационных отчислений в следующем отчетном периоде. Их доля в себестоимости продукции до проведения переоценки составляет в первой организации 2,9%, второй – 3,5% и третьей – 5,5% при уровне рентабельности соответственно 8, 16 и 32%.

Для сравнения результатов расчет произведем в табличной форме (см. таблицу 3.2.4).

Таблица 3.2.4. Влияние увеличения доли амортизационных отчислений в структуре себестоимости продукции на уровень рентабельности предприятий

Уровень рентабельности до проведения переоценки, %	Доля процента затрат в себестоимости продукции, %	Изменение уровня рентабельности, %	Отклонение гр. 4 – гр. 2, %	Соотношение доли амортизации к уровню рентабельности
2	3	4	5	6
8	$(2,9 \times 1,3) - 2,9 = 0,87$	$(1 + 0,08) : (1 + 0,0087) - 1 \times 100 = 7,07$	- 0,93	1 – 3
16	$(3,5 \times 1,4) - 3,5 = 1,4$	$(1 + 0,16) : (1 + 0,014) - 1 \times 100 = 14,4$	- 1,6	1 – 5
32	$(5,5 \times 1,45) - 5,5 = 2,48$	$(1 + 0,32) : (1 + 0,0248) - 1 \times 100 = 28,8$	- 3,2	1 – 6

Показатели таблицы свидетельствуют, что проведение организациями переоценки объектов основного фондов, приведёт к уменьшению уровня рентабельности на 10% и, в тоже время, к увеличению величины амортизационных отчислений, направляемых ими в амортизационный фонд соответственно на 30, 40 и 45%.

Если для субъектов хозяйствования, приемлемым вариантом является снижение показателя рентабельности не более чем на 5%, то в этом случае, приращение первоначальной стоимости объектов основных средств по планируемым результатам их переоценки, не должно превышать для первой организации 15, второй 20 и третьей 23%. На соответствующую величину возрастает и амортизационный фонд предприятий.

Используя соотношение доли амортизационных отчислений в структуре затрат на производство и реализацию готовой продукции к уровню рентабельности, можно без составления предварительных расчетов определить оптимальное для предприятия их изменение.

Например, организация, намерена в следующем году использовать механизм ускоренной амортизации, который увеличит размер амортизационных отчислений по объектам основных средств на 35%.

При этом, доля амортизации в издержках производства составляет 7%, а рентабельность организации 20%. Соотношение этих показателей 1 к 3 свидетельствует о том, что принятие менеджерами управленческого решения приведет к снижению уровня рентабельности более чем на 10%. Данный вывод можно обосновать тем, что для такого соотношения максимальной границей является рост амортизационных отчислений не более чем на 30%, ведущий к снижению рентабельности на уровне 10% при условии неизменности ценовой политики организации. Выходом из ситуации может служить корректировка видовой структуры основных фондов, по которым планируется использовать ускоренную амортизацию.

На основе использования отчетных показателей деятельности ОАО «Родник» за 2012 год (Приложения 7, 9) было установлено, что общество в структуре затрат на производство продукции имеет долю амортизационных отчислений выше, чем уровень существенности. Это связано с тем, что отрасль, к которой относится общество, является более фондоемкой по сравнению с другими. С учетом этого, по исследуемому предприятию был произведен отдельный расчет влияния увеличения доли амортизационных отчислений в структуре себестоимости продукции на уровень рентабельности (таблица 3.2.5)

Таблица 3.2.5. Оценка изменения уровня рентабельности под воздействием увеличения доли амортизационных отчислений в структуре себестоимости продукции ОАО «Родник»

Планируемый период	Уровень рентабельности до проведения переоценки, %	Доля процента затрат в себестоимости продукции, %	Изменение уровня рентабельности, %	Отклонение гр. 4 – гр. 2, %
2013год	16,9	$(6,7 \times 1,10) - 6,7 = 0,67$	$(1 + 0,169) : (1 + 0,0067) - 1 \times 100 = 16,1$	- 0,8
		$(6,7 \times 1,15) - 6,7 = 1,00$	$(1 + 0,169) : (1 + 0,0100) - 1 \times 100 = 15,7$	- 1,2
		$(6,7 \times 1,20) - 6,7 = 1,34$	$(1 + 0,169) : (1 + 0,0134) - 1 \times 100 = 15,4$	- 1,5

Расчетные данные таблицы 3.2.5 свидетельствуют, что проведение переоценки объектов основных средств, ведущей к росту их первоначальной стоимости и амортизационных от-

числений на 10% приведет к снижению уровня рентабельности предприятия менее чем на 5%, а в пределах 20% на 10%.

Принятие управленческого решения на проведение переоценки в указанных границах, обеспечит дополнительное накопление средств амортизационного фонда и расширит возможности организации по финансированию воспроизводства основного капитала.

Таким образом, высказывания отдельных экономистов в отношении того, что рост амортизационных отчислений, в рассмотренных нами случаях, оказывает негативное влияние на рентабельность предприятий, являются их предположением, а не доказательством. Оптимальное управление источником амортизационного фонда и рентабельностью организации выступает гарантом своевременного финансирования процесса воспроизводства основного капитала, повышения производительности труда и конкурентоспособности продукции.

В качестве обобщения изложенного материала можно заключить, что:

1. В процессе планирования величина амортизационных отчислений прогнозируется для двух целей: как элемент затрат, для определения финансового результата деятельности предприятия, и как самостоятельный элемент денежного потока.

2. Исходной информацией при прогнозировании амортизационных отчислений должны быть данные, формируемые системой текущего учета, так как в налоговом учете такие сведения не регистрируются и не группируются.

3. При планировании необходимо учитывать взаимосвязь показателей функциональных бюджетов, входящих в состав сводного бюджета предприятия. Это позволит обеспечить надежность и достоверность информации используемой при оценке и принятии решений по управлению источниками финансирования воспроизводства основных фондов.

4. Существует необходимость дальнейшего совершенствования методов планирования амортизационных отчислений с учетом накопленного практического опыта развитых стран.

5. Введение хозяйственную практику ускоренной амортизации объектов основных средств и (или) проведение предприятиями их регулярных переоценок, способствует активизации их инвестиционной деятельности посредством дополнительного аккумулирования денежных средств в амортизационном фонде при незначительном снижении рентабельности.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Связь амортизационной политики с общей стратегией предприятия

Положения политики	Инструменты и методы политики	Факторы выбора цели политики	Принятие решений исходя из стратегии предприятия
1	2	3	4
1. Стоймостьная оценка объектов основных средств	<p>Требуют раскрытия:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Стоймостьная граница между основными средствами и предметами труда стоимостью до 40000 руб. за единицу. 2. Использование уровня существенно-сти и его значение при оценке затрат на приобретение объектов основных средств (не более 10% от суммы, уплачиваемой в соответствии с договором поставщику). 3. Случаи и порядок изменения первоначальной стоимости основных средств (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация). 4. Периодичность проведения переоценки основных средств и её методы. 5. Порядок оценки и принятия к учету объектов, состоящих из нескольких частей с различными сроками полезного использования. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Потребность в уменьшении или увеличении балансовой прибыли. 2. Влияние на налогообложение. 3. Необходимость увеличения собственного капитала и амортизационного фонда для финансирования капитальных вложений 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Процедуры оценки объектов основных средств и изменение их стоимости (при достройке, дооборудовании, реконструкции и переоценке) ориентирующиеся на увеличение учетной стоимости объектов реализуются при следующих условиях: <ul style="list-style-type: none"> — возможности удорожания себестоимости продукции (в случае роста размеров амортизационных отчислений); — необходимости увеличения валюты баланса предприятия (например, для повышения его инвестиционной привлекательности, формирования аргументов для кредиторов); — заинтересованности в росте добавочного капитала предприятия (например, для последующего приращения уставного капитала).

1	2	3	4
2. Порядок начисления амортизации по объектам основных средств	<p>Требуют раскрытия:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Порядок определения срока полезного использования объекта. 2. Перечень объектов основных средств работающих в агрессивной среде для применения поправочных коэффициентов. 3. Порядок учета сезонности производства при расчете суммы амортизации. 4. Учетная методика формирования информации о сумме накопленной амортизации. 5. Случаи прекращения начисления амортизации. 6. Применение понижающих коэффициентов к нормам амортизации. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Необходимость увеличения или уменьшения балансовой прибыли. 2. Заинтересованность в формировании постоянного источника воспроизводства основного капитала. 3. Степень автоматизации учетных процессов. 	<ol style="list-style-type: none"> 2. Те же процедуры, но ориентирующиеся на снижение учетной стоимости объектов основных средств имеют следующие цели: <ul style="list-style-type: none"> — необходимость сокращения налогооблагаемой базы по налогу на имущество; — удешевление себестоимости продукции (посредством снижения размеров амортизационных отчислений); — уменьшение валюты баланса предприятия (например, стремление избежать процедуры обязательной аудиторской проверки). 1. Порядок начисления амортизации по основным средствам, ориентирующийся на снижение размеров амортизационных отчислений реализуется при следующих условиях: <ul style="list-style-type: none"> — необходимость сокращения себестоимости продукции (посредством уменьшения размеров амортизационных отчислений); — заинтересованности в медленном или равномерном снижении валюты баланса.

1	
2	<p>7. Размер поправочного коэффициента до 3-х к норме амортизации по объектам основных средств полученных по договору лизинга.</p> <p>Выбирается: Способ начисления амортизации: — линейный; — уменьшаемого остатка; — списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; — списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).</p>
3	
4	<p>2. Тот же порядок, но ориентирующийся на увеличение размеров амортизационных отчислений реализуется при следующих условиях: — возможности удорожания себестоимости продукции (влияние роста амортизационных отчислений); — сокращение налогооблагаемой базы по налогу на имущество; — увеличение амортизационного фонда для инвестиций в основной капитал; — заинтересованность в снижении валюты баланса.</p> <p>3. Выбор способов начисления амортизации зависит от следующих условий: — наличие сезонных производств; — развитие внутренних хозяйственных подразделений между структурными подразделениями и дочерними предприятиями; — степени автоматизации учета.</p>

Приложение 2

Утверждение модели амортизационной политики в качестве элемента учетной политики предприятия [12,13]

В связи с изменением законодательства и иных нормативных актов РФ, разработкой новых способов ведения учета и (или) существенным изменением условий деятельности

Приказываю:

Утвердить приведенную ниже учетную политику организации и применять её с 1 января 2012 года во все последующие отчетные периоды с внесением в установленном порядке необходимых изменений и дополнений.

1. В соответствии с требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н, организация использует следующие инструменты амортизационной политики и методы их учета:

1.1. К основным средствам, учитываемым на счете 01 относятся объекты стоимостью 40000 руб. и более за единицу. Объекты стоимостью менее 40000 руб. относятся к предметам труда и списываются на затраты единовременно в момент ввода в эксплуатацию. Обеспечение контроля сохранности и движения таких предметов осуществляется на специальном субсчете к забалансовому счету 010 «Износ основных средств».

1.2. При оценке приобретения (создания) объектов основных средств используется уровень существенности величины затрат в размере 7% к сумме уплачиваемой в соответствии с договором поставщику. Несущественная величина затрат (менее 7% от покупной стоимости) в первоначальную стоимость объекта не включается в виду отнесения их к прочим операционным расходам организации.

1.3. Переоценка объектов основных средств, проводится регулярно один раз в три года по соответствующим группам, с использованием индексного метода разрабатываемого организацией самостоятельно.

1.4. Сроки полезного использования, принимаемых к учету объектов основных средств устанавливаются специально созданной комиссией, которая руководствуется их производитель-

ностью, указанной в технической документации заводов-изготовителей, а также предполагаемого режима эксплуатации.

Основные средства группируются в соответствии с классификацией, установленной Постановлением Правительства РФ от 1.01.2002 г. № 1.

1.5. Организация применяет линейный способ начисления амортизации по всем группам объектов основных средств.

1.6. Коэффициент ускорения 2 применяет к норме амортизации по персональным компьютерам, приобретенным до 1.01.2002г.

1.7. Начисление амортизации по объекту приостанавливается только в период его восстановления, продолжительностью свыше 12 месяцев.

1.8. При выбытии из эксплуатации объектов основных средств суммы начисленной по ним амортизации подлежат обособленному учету на забалансовом счете 012 «Амортизация выбывших из эксплуатации основных средств», с целью формирования информации о величине накопленной и использованной амортизации на воспроизводство основного капитала.

1.9. Инвентаризация основных средств, проводится в случаях, установленных законом РФ «О бухгалтерском учете», а дополнительные при необходимости в соответствии с приказом руководителя организации.

Руководитель
организации

_____ *подпись*

_____ (расшифровка
подписи)

Приложение 3

Бухгалтерский баланс

на _____ 2011 г.

		Коды		
		0710001		
Форма № 1 по ОКУД		2001	12	31
Дата (год, месяц, число)				
Организация	ЗАО «Север»	по ОКПО		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН		
Производство		7601000015		
Вид деятельности		18182		
табачных изделий		по ОКВЭД		
Организационно-правовая форма/форма собственности		Закрытое акционерное общество		
по ОКОПФ/ОКФС				
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ		
150000		384		

Место нахождения (адрес) _____

ул. Стачек 12

Дата утверждения _____
Дата отправки (принятия) _____

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства в том числе:	120	485765	853311
Здания, машины и оборудование		485765	853311

Приложение к бухгалтерскому балансу форма № 5 за 2011 год

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
II Основные средства					
Земельные участки и объекты природопользования	360	—	—	—	—
Здания	361	82812	9996	83	92725
Сооружения	362	8534	3160	1189	10505
Машины и оборудование	363	565530	481394	1018	1045906
Транспортные средства	364	5336	1484	237	6583
Производственный и хозяйственный инвентарь	365	4277	6213	26	10464
Другие виды основных средств	369	937	225	225	937
Итого	370	667426	504765	2778	1169413
в том числе: производственные	371	667063	504765	2778	1169050
непроизводственные	372	363	—	—	363

Справка к разделу 3

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
Амортизация амортизируемого имущества			
Основных средств — всего	394	181661	316102
В том числе: Зданий и сооружений	395	21468	25177
Машин, оборудования, транспортных средств	396	154962	288418
Других	397	5231	2507
СПРАВОЧНО: Результат по индексации в связи с переоценкой основных средств: первоначальной (восстановительной) стоимости	401	—	—
Амортизации	402	—	—

4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало года	Начислено	Использовано	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Собственные средства организации — всего	410	27415	380379	380379	27415
В том числе: прибыль, оставшаяся в распоряжении организации	411	27415	250800	250800	27415
Амортизация основных средств	412	—	129559	129559	—

Отчет о движении денежных средств форма № 4 за 2011 год

Наименование показателя	Код строки	Сумма	Из неё		
			По текущей деятельности	По инвестиционной деятельности	По финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
3. Направлено денежных средств — всего	120	5173079	4668883	380379	7855
в том числе: на оплату машин, оборудования и транспортных средств	190	245791	+	245791	+

Руководитель _____ П. Сансон _____ Главный _____ Е. Фирсова

(подпись) (расшифровка бухгалтер (подпись) (расшифровка подписи) подписи)

«27» _____ марта _____ 2002 г.

Приложение 4

Бухгалтерский баланс

на _____ 2012 г.

Организация <u>ЗАО «Север»</u> по ОКПО	Коды
Идентификационный номер налогоплательщика <u>ИНН</u>	0710001
<u>Производство</u>	2002 | 12 | 31
Вид деятельности <u>табачных изделий</u> по ОКВЭД	7601000015
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>Закрытое акционерное общество</u> по ОКОПФ/ОКФС	18182
Единица измерения: тыс. руб. по ОКЕИ	384

Место нахождения (адрес) _____

ул. Стачек 12

Дата утверждения _____

Дата отправки (принятия) _____

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства в том числе:	120	853311	1010200
Здания, машины и оборудование		853311	1010200

Приложение к бухгалтерскому балансу форма № 5 за 2012 год

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
II Основные средства					
Земельные участки и объекты природопользования	360	—	—	—	—
Здания	361	1348956	125760	25728	1448988
Сооружения	362	2666570	201325	11113	2856782
Машины и оборудование	363	6085103	304494	56366	6333231
Транспортные средства	364	869073	15397	7914	876556
Производственный и хозяйственный инвентарь	365	10504	3785	80	14209
Другие виды основных средств	369	59	—	—	59
Итого	370	10984153	650761	101201	11533713
в том числе: производственные	371	10523581	617557	93720	11047418
непроизводственные	372	460572	33204	7481	486295

Справка к разделу 3

Наименование показателя	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
Амортизация амортизируемого имущества			
Основных средств — всего	394	6612525	6931544
В том числе: Зданий и сооружений	395	2298309	2365383
Машин, оборудования, транспортных средств	396	4307314	4558437
Других	397	6902	7724
СПРАВОЧНО: Результат по индексации в связи с переоценкой основных средств: первоначальной (восстановительной) стоимости	401	6059486	x
Амортизации	402	4549623	x

4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало года	Начислено	Использовано	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Собственные средства организации — всего	410	—	547185	547185	—
В том числе: прибыль, оставшаяся в распоряжении организации	411	—	152210	152210	—
Амортизация основных средств	412	—	393412	393412	—

Отчет о движении денежных средств форма № 4 за 2012 год

Наименование показателя	Код строки	Сумма	Из неё		
			По текущей деятельности	По инвестиционной деятельности	По финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
3. Направлено денежных средств — всего	120	12429624	10440540	1369250	619834
в том числе: на оплату машин, оборудования и транспортных средств	190	27426	+	27426	+

Руководитель _____ И. Иванов _____ Главный _____ П. Петрова

(подпись) (расшифровка бухгалтера) (подпись) (расшифровка подписи) (подпись)

« _____ » _____ 20 _____ г.

Приложение 5

Бухгалтерский баланс

на _____ 2012 г.

			Коды		
Форма № 1 по ОКУД			0710001		
Дата (год, месяц, число)			2002	12	31
Организация <u>ОАО «Родник»</u> по ОКПО			00149765		
Идентификационный номер налогоплательщика ИНН			7601001107		
Переработка нефти и производ-					
Вид деятельности <u>ство нефтепродуктов</u> по ОКВЭД					
Организационно-правовая форма/форма собственности					
Открытое акционерное					
общество _____ по ОКОПФ/ОКФС					
Единица измерения: тыс. руб. _____ по ОКЕИ			384		

Местонахождение (адрес) _____

Дата утверждения _____
Дата отправки (принятия) _____

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства в том числе:	120	4371628	4602169
Здания, машины и оборудование		3679159	4591737

Приложение к бухгалтерскому балансу ф. № 5 за 2012 год

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6
II Основные средства					
Земельные участки и объекты природопользования	360	—	—	—	—
Здания	361	1348956	125760	25728	1448988
Сооружения	362	2666570	201325	11113	2856782
Машины и оборудование	363	6085103	304494	56366	6333231
Транспортные средства	364	869073	15397	7914	876556
Производственный и хозяйственный инвентарь	365	10504	3785	80	14209
Другие виды основных средств	369	59	—	—	59
Итого	370	10984153	650761	101201	11533713
в т.ч.: производственные	371	10523581	617557	93720	11047418
непроизводственные	372	460572	33204	7481	486295

Справка к разделу 3

Наименование показателя	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
Амортизация амортизируемого имущества			
Основных средств — всего	394	6612525	6931544
в том числе: зданий и сооружений	395	2298309	2365383
машин, оборудования, транспортных средств	396	4307314	4558437
других	397	6902	7724
СПРАВОЧНО: Результат по индексации в связи с переоценкой основных средств: первоначальной (восстановительной) стоимости	401	6059486	х
Амортизации	402	4549623	х

4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений

Наименование показателя	Код строки	Остаток на начало года	Начислено	Использовано	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Собственные средства организации — всего	410	—	547185	547185	—
В том числе: прибыль, оставшаяся в распоряжении организации	411	—	152210	152210	—
Амортизация основных средств	412	—	254768	254768	—

Отчет о движении денежных средств форма № 4 за 2012 год

Наименование показателя	Код строки	Сумма	Из неё		
			По текущей деятельности	По инвестиционной деятельности	По финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
3. Направлено денежных средств — всего	120	12429624	10440540	1369250	619834
в том числе на оплату машин, оборудования и транспортных средств	190	274260	+	274260	+

Руководитель _____ С. Сергеев ____ Главный _____ Н. Николаева
 (подпись) (расшифровка бухгалтер (подпись) (расшифровка подписи) подписи)

« _____ » _____ 20 ____ г.

Приложение 6

Бухгалтерский баланс

на _____ 2011 г.

Форма № 1 по ОКУД	Коды
Дата (год, месяц, число)	0710001
Организация <u>ОАО «Родник»</u> по ОКПО	2004 | 12 | 31
Идентификационный номер налогоплательщика	00149765
ИНН	76010011015
Вид деятельности <u>Переработка нефти и производство нефтепродуктов</u> по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>Открытое акционерное общество</u> по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. по ОКЕИ	384
Местонахождение (адрес) <u>М. 50000, Ярославль</u>	

пр-т Некрасова, 21

Дата утверждения _____
 Дата отправки (принятия) _____

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110	9327	7196–
Основные средства	120	5434180	8621243
Незавершенное строительство	130	8720258	9289238
Доходные вложения в материальные ценности	135	–	–
Долгосрочные финансовые вложения	140	328068	217762
Отложенные налоговые активы	145	7633	7285
Прочие внеоборотные активы	150	–	–
Итого по разделу I	190	14499466	18142724

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	210	1180981	2429133
Запасы			
в том числе: сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	1136279	2384555
затраты в незавершенном производстве	213	–	–
готовая продукция и товары для перепродажи	214	397	40
расходы будущих периодов	216	44305	44538
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	1088303	1710932
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	–	–
в том числе покупатели и заказчики	231	–	–
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	478804	541756
в том числе покупатели и заказчики	241	36347	41415
Краткосрочные финансовые вложения	250	15224	9190
Денежные средства	260	1478897	304789
Прочие оборотные активы	270	–	–
Итого по разделу II	290	4242209	44995800
БАЛАНС	300	18741675	23138524

Форма 0710001 с. 2

Пассив	Код по-казателя	На начало от-четного периода	На конец отчет-ного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	410	1243539	1243539
Уставный капитал			
Собственные акции, выку-пленные у акционеров	411	(-)	(-)
Добавочный капитал	420	2149813	2118610
Резервный капитал	430	186531	186531
в том числе: резервы, об-разованные в соответствии с законодательством	431	186531	186531
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	1706102	1960862
Итого по разделу III	490	5285985	5509542
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	510	10497370	14887557
Займы и кредиты			
Отложенные налоговые обязательства	515	69197	146814
Прочие долгосрочные обяза-тельства	520	-	-
Итого по разделу IV	590	10566567	15034371
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	610	1960902	1478543
Займы и кредиты			
Кредиторская задолжен-ность	620	927633	1115690
в том числе: поставщики и подрядчики	621	812385	899627
задолженность перед персо-налом организации	622	38817	96534
задолженность перед госу-дарственными внебюджет-ными фондами	623	11630	23400
задолженность по налогам и сборам	624	25875	70218
прочие кредиторы	625	38926	25911
Задолженность перед участ-никами (учредителями) по выплате доходов	630	-	-

Пассив	Код по-казателя	На начало от-четного периода	На конец отчет-ного периода
1	2	3	4
Доходы будущих периодов	640	588	378
Резервы предстоящих рас-ходов	650	-	-
Прочие краткосрочные обя-зательства	660	-	-
Итого по разделу V	690	2889123	2594611
БАЛАНС	700	18741675	23138524
СПРАВКА о наличии цен-ностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства	910	3464	8653
в том числе по лизингу	911	8039	10837
Товарно-материальные цен-ности, принятые на ответ-ственное хранение	920	-	-
Товары, принятые на комис-сию	930	-	-
Списанная в убыток задол-женность неплатежеспособ-ность дебиторов	940	901143	885290
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950	-	-
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960	6285	7740
Износ жилищного фонда	970	1381	410
Материалы принятые в переработку	980	1045107	1609822
Нематериальные активы, полученные в пользование	990	-	-

Руководитель _____ С. Сергеев ____ Главный _____ Н. Николаева
(подпись) (расшифровка бухгалтер (подпись) (расшифровка
подписи) подписи)

« _____ » _____ 20 ____ г.

Приложение 7

Приложение
к приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н

Отчет о финансовых результатах
за _____ **2011 г.**

Форма № 2 по ОКУД	Коды		
Дата (год, месяц, число)	0710002		
Организация <u>ОАО «Родник»</u> по ОКПО	2004	12	31
Идентификационный номер налогоплательщика	52300		
ИНН <u>Переработка нефти и производ-</u>	7710158355/		
Вид деятельности <u>ство нефтепродуктов</u> по ОКВЭД	770401001		
Организационно-правовая форма/форма собственности			
<u>Открытое акционерное общество</u> по ОКОПФ/ОКФС	47	31	
Единица измерения: тыс. руб. по ОКЕИ	384		

Показатель	За отчетный период	За аналогичный период пред- ыдущего года	
Наименование	Код		
1	2	3	
Доходы и расходы по обычным видам деятельности	010	5510837	4765422
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)			
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(4713221)	(4158401)
Валовая прибыль	029	797616	607021
Коммерческие расходы	030	(-)	(9839)
Управленческие расходы	040	(-)	(-)
Прибыль (убыток) от продаж	050	797616	597182
Прочие доходы и расходы	060	919	1980
Проценты к получению			

Показатель	За отчетный период	За аналогичный период пред- ыдущего года	
Наименование	Код		
1	2	3	
Проценты к уплате	070	(32068)	(12775)
Доходы от участия в других организациях	080	-	1295
Прочие операционные доходы	090	50238	181851
Прочие операционные расходы	100	(326963)	(259684)
Внереализационные доходы	120	1110095	1248030
Внереализационные расходы	130	(1121577)	(1571457)
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	478260	186422
Отложенные налоговые активы	141	347	1443
Отложенные налоговые обязательства	142	(77616)	(42702)
Текущий налог на прибыль	150	(57742)	(10968)
Чистая прибыль (убыток) очередного периода	190	226666	67083
СПРАВОЧНО.	200	79070	63687
Постоянные налоговые обязательства (активы)			
Базовая прибыль (убыток) на акцию		-	-
Разводненная прибыль (убыток) на акцию		-	-

Руководитель _____ С. Сергеев ____ Главный _____ Н. Николаева
(подпись) (расшифровка бухгалтер (подпись) (расшифровка подписи) подписи)

« _____ » _____ 20 ____ г.

Приложение 8

Приложение к приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н

Отчет о движении денежных средств
за _____ 2011 г.

Форма № 4 по ОКУД	Коды		
Дата (год, месяц, число)	0710004		
Организация <u>ОАО «Родник»</u> по ОКПО	2004	12	31
Идентификационный номер налогоплательщика	52300		
ИНН <u>Переработка нефти и производ-</u>	7710158355/		
Вид деятельности <u>ство нефтепродуктов</u> по ОКВЭД	770401001		
Организационно-правовая форма/форма собственности			
<u>Открытое акционерное</u>			
<u>общество</u> по ОКОПФ/ОКФС	47	31	
Единица измерения: тыс. руб.	384		
	по ОКЕИ		

Показатель	За отчет- ный год	За аналогичный период пред- ыдущего года	
Наименование	Код		
1	2	3	
Остаток денежных средств на на- чало отчетного года		1478897	5850580
Движение денежных средств по текущей деятельности		6508516	6536041
Средства, полученные от покупате- лей, заказчиков			
Прочие доходы		166554	355043
Денежные средства, направленные:			
на оплату приобретенных товаров, услуг, сырья и иных оборотных акти- вов	150	(4442758)	(3465800)
на оплату труда	160	(681539)	(627752)
на выплату дивидендов, процентов	170	(279463)	(78414)
на расчеты по налогам и сборам	180	(908813)	(2180726)
на прочие расходы	190	(263501)	(450872)
Чистые денежные средства от теку- щей деятельности		98996	87520

Показатель	За отчет- ный год	За аналогичный период пред- ыдущего года	
Наименование	Код		
1	2	3	
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности			
Выручка от продажи объектов основ- ных средств			
и иных внеоборотных активов	210	3976	13266
Выручка от продажи ценных бумаг и иных			
финансовых вложений	220	5999	51829
Полученные дивиденды	230	62	713
Полученные проценты	240	851	1975
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организа- циям	250	—	—
		—	—
		—	—
Приобретение дочерних организаций	280	(—)	(—)
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в мате- риальные ценности и			
нематериальных активов	290	(5338775)	(6946096)
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	(—)	(944806)
Займы, предоставленные другим организациям	310	(—)	(—)
		—	—
Чистые денежные средства от инве- стиционной деятельности	340	(5327887)	(7823119)

Форма 0710004 с. 2

Показатель		За отчетный год	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Движение денежных средств по финансовой деятельности		—	—
Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг			
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями		4599317	4815574
Прочие доходы по финансовой деятельности		18762	45478
		—	—
Погашение займов и кредитов (без процентов)		(544534)	(1647930)
Погашение обязательств по финансовой аренде		(—)	(—)
На выплату дивидендов		(—)	(—)
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		4054783	3167644
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов		(1174108)	(4567955)
Остаток денежных средств на конец отчетного периода		304789	1478897
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю		(39679)	196272

Руководитель _____ С. Сергеев _____ Главный _____ Н. Николаева
 (подпись) (расшифровка бухгалтер (подпись) (расшифровка
 подписи) подписи)

« _____ » _____ 20 _____ г.

Приложение 9

Приложение к приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н

Приложение к бухгалтерскому балансу
 за _____ 2011 г.

		Коды		
Форма № 4 по ОКУД		0710005		
Дата (год, месяц, число)		2004	12	31
Организация <u>ОАО «Родник»</u> по ОКПО		52300		
Идентификационный номер налогоплательщика ИНН		7710158355/ 770401001		
Переработка нефти и производ-				
Вид деятельности <u>ство нефтепродуктов</u> по ОКВЭД				
Организационно-правовая форма/форма собственности				
Открытое акционерное				
общество _____ по ОКОПФ/ОКФС		47	31	
Единица измерения: тыс. руб. _____ по ОКЕИ		384		

Основные средства

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
Наименование	Код				
1	2	3	4	5	6
Здания		1180143	188166	(12903)	1355356
Сооружения и передаточные устройства		3187112	1380379	(15256)	4552253
Машины и оборудование		7525980	1940236	(51551)	9414665
Транспортные средства		897120	16317	(3215)	910222
Производственный и хозяйственный инвентарь		13850	10368	(3291)	20927
Другие виды основных средств		249734	464638	(33222)	681150
Итого		13053939	4000072	(119438)	16934573

Показатель		На начало от- четного года	На конец отчет- ного периода
Наименование	Код		
1	2	3	4
Амортизация основных средств – всего	140	7619759	8313330
в том числе: зданий и сооружений		2427422	2558171
машин, оборудования, транспорт- ных средств		5131927	5675888
других		60410	79271
Передано в аренду объектов основных средств – всего		793908	815278
в том числе: здания		21641	19420
сооружения		44518	62442
машин, оборудования, транспорт- ных средств		726972	731248
других		777	2168
Переведено объектов основных средств на консервацию		11751	99912
Получено объектов основных средств в аренду – всего		3464	8653
в том числе: здания		3464	6692
сооружения		–	1961
Объекты недвижимости, приня- тые в эксплуатацию и находящи- еся в процессе государственной регистрации		–	–
СПРАВОЧНО.			
Результат от переоценки объек- тов основных средств:		–	–
первоначальной (восстановитель- ной) стоимости	171	–	–
амортизации	172	–	–
Изменение стоимости объектов основных средств в результате до- стройки, дооборудования, рекон- струкции, частичной ликвидации		–	–

Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)

Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
Наименование	Код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710	2737148	2415911
Затраты на оплату труда	720	844456	700596
Отчисления на социальные нужды	730	234232	207771
Амортизация	740	323798	274454
Прочие затраты	750	573820	542071
Итого по элементам затрат	760	4713454	4140803
Изменение остатков (прирост [+], уменьшение [-]):			
незавершенного производства	765		
расходов будущих периодов	766	233	– 17589
резерв предстоящих расходов	767	–	–

Руководитель _____ С. Сергеев ____ Главный _____ Н. Николаева
(подпись) (расшифровка бухгалтер (подпись) (расшифровка
подписи) подписи)

« _____ » _____ 20 ____ г.

Приложение 10**Сравнительный анализ способов начисления амортизации**

Год	Годовая сумма амортизации	Сумма накопленной амортизации на конец года	Остаточная стоимость на конец года
Линейный способ			
1	30000	30000	120000
2	30000	60000	90000
3	30000	90000	60000
4	30000	120000	30000
5	30000	150000	0
Итого	150000		
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции			
1	22500	22500	127500
2	30000	52500	97500
3	33000	85500	64500
4	37500	123000	27000
5	27000	150000	0
Итого	150000		
Способ уменьшаемого остатка			
1	30000	30000	120000
2	24000	54000	96000
3	19200	73200	76800
4	15360	88560	61440
5	12288	100848	49152
Итого	100848		
Нелинейный			
1	60000	60000	90000
2	36000	96000	54000
3	21600	117600	32400
4	18600	136200	13800
5	13800	150000	0
Итого	150000		
Способ по сумме чисел лет срока полезного использования			
1	50000	50000	100000
2	40000	90000	60000
3	30000	120000	30000
4	20000	140000	10000
5	10000	150000	0
Итого	150000		

Приложение 11**Форма и структура бюджета амортизации рекомендованная Минэкономразвития РФ**

Амортизационные отчисления	Бюджет амортизации					
	План		Факт		Отклонение (+/-)	
	Еже-дневно	На месяц	Еже-дневно	С начала месяца	Еже-дневно	С начала месяца
Капитальный ремонт						
Текущий ремонт						
Реновация (в том числе капитальное строительство)						
Итого						

Наименование статей бюджета	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	Итого
На покупку материалов					
На выплату заработной платы					
На перечисление налогов, сборов и отчислений					
На управленческие расходы					
Расходы на строительство					
Покупка оборудования и нематериальных активов					
Расходы по операциям с ценными бумагами					
Прочие расходы					
5. Избыток (дефицит) денежных средств (п.3—п.4)					
6. Финансирование — итого (п. 6.1 — п. 6.2.)					
6.1. Получение кредитов и займов					
6.2. Возврат кредитов и займов с процентами по ним					
7. Остаток денежных средств на конец периода (п. 5 + п. 6)					

Приложение 14

Уточненная структура бюджета движения денежных средств
ОАО «Родник» на 2014 год (тыс. руб.)

Наименование показателя	По плану на отчетный период	Фактически за отчетный период	Отклонения от плана
1	2	3	4
Остаток денежных средств на начало отчетного года	1500000	1478897	– 21103
Движение денежных средств по текущей деятельности:			
Средства, полученные от покупателей	6250000	6508516	+ 258516
Прочие доходы	148000	166554	+ 18554
Денежные средства направленные:			
– на оплату сырья, материалов, работ, услуг	4450000	4442758	– 7242
– на оплату труда	680000	681539	+ 1539
– на расчеты по налогам и сборам	710000	908813	+ 198813
– на отчисления в амортизационный фонд	11000	10860	– 140
– на выплату дивидендов, процентов	214000	279463	+ 65463
– на прочие расходы	250000	263501	+ 13501
Чистые денежные средства от текущей деятельности	83000	98996	+ 15996
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности:			
А). Движение денежных средств по капитальным вложениям:			

Наименование показателя	По плану на отчетный период	Фактически за отчетный период	Отклонения от плана
1	2	3	4
Выручка от продажи основных средств	4000	3976	– 24
Поступление денежных средств в амортизационный фонд	11000	10860	– 140
Приобретение объектов основных средств	5300000	5338775	+ 38775
Б). Движение денежных средств по долгосрочным финансовым вложениям:			
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	32720	5999	– 26721
Полученные дивиденды	980	62	– 918
Полученные проценты	1300	851	– 449
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	–	–	–
Приобретение дочерних организаций	–	–	–
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	–	–	–
Займы, предоставленные другим организациям	–	–	–
–			
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	– 5250000	– 5327887	+ 77887

Наименование показателя	По плану на отчетный период	Фактически за отчетный период	Отклонения от плана
1	2	3	4
Движение денежных средств по финансовой деятельности:			
Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг	–	–	–
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями	4560000	4599317	+ 39317
Прочие доходы по финансовой деятельности	–	–	–
Погашение займов и кредитов	495000	544534	+ 49534
Погашение обязательств по финансовой аренде	–	–	–
На выплату дивидендов	–	–	–
Чистые денежные средства от финансовой деятельности	4065000	4054783	– 10217
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	398000	304789	– 93211

БАЛАНСОВОЕ УРАВНЕНИЕ:
(255001 + 1057198) = (1155650 + 156549)

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Амортизация — это сложное экономическое явление. Оно объединяет черты затрат производства и источника средств, рычага управления воспроизводством основных фондов.

В числе факторов, оказывающих непосредственное воздействие на динамику экономического развития, решающая роль принадлежит амортизационной политике в инвестиционной сфере.

Сущность финансов, их способность выражать экономические явления в денежной форме, выдвигают финансовый аспект амортизационной политики экономического субъекта на первое место.

Посредством уточнения действующих методик и разработки методических рекомендаций по мобилизации инструментов амортизации для обеспечения процесса воспроизводства основного капитала финансовым источником были получены следующие результаты:

1. Проведенный сравнительный анализ накопленного отечественного и зарубежного опыта по определению инструментов амортизационной политики, её целевой направленности, принципов и задач позволил установить, что её инструментами является регламентация государством: ♦ сроков службы основных средств; ♦ методов начисления амортизации; ♦ использования специальных коэффициентов к нормам амортизации; ♦ формирования амортизационного фонда; ♦ проведения переоценки основных средств.

На основе анализа концепций амортизации были установлены основные цели амортизационной политики, а именно:

- восстановление объектов основного капитала;
- возмещение затрат, связанных с развитием и поддержкой приоритетного научно-технического уровня производства;
- управление инвестиционной и инновационной политикой для решения государственных задач структурного развития экономики.

Приоритетной целью амортизационной политики в России является не стимулирование экономического потенциала страны, а обеспечение поступлений в бюджет налога на прибыль.

На основе Закона воспроизводства основного капитала и признанного мировой практикой принципа непрерывности деятельности коммерческой организации были выработаны следующие основные принципы амортизационной политики:

- Регулярность проведения переоценки основных производственных фондов, позволяющая в условиях инфляции возместить восстановительную стоимость объектов.
- Возможность осуществления ускоренной амортизации машин и оборудования исходя из условий их использования и влияния морального старения.
- Предоставление предприятиям реальных прав не только по выбору, но и изменению методов начисления амортизации, для моделирования амортизационной политики исходя из оценки своего финансового состояния.
- Обеспечение за счет амортизационных отчислений простого и расширенного воспроизводства основных средств путем стимулирования внедрения в производство инноваций, новой техники и технологий.

Исходя из цели амортизационной политики, сформулированы её прикладные задачи: ♦ своевременное и правильное погашение стоимости объектов основных средств; ♦ обеспечение накопления и целевого использования амортизационных отчислений; ♦ формирование достоверной информации о движении амортизации и состоянии основных средств;

2. Определены основные проблемы переоценки основных средств и выработаны обоснованные предложения по их устранению.

Важным инструментом амортизационной политики, применяемым с целью противодействия обесцениванию амортизационных отчислений при ценовой либерализации, является переоценка объектов основных фондов.

В инфляционных условиях хозяйствования сложилась диспропорция между учетной и восстановительной стоимостью функционирующих объектов основных средств. Их оценка по заниженной стоимости не позволяет хозяйствующим субъектам обеспечить полного возмещения выбывающего амортизируемого имущества. Проведение переоценки основных фондов по восстановительной стоимости дает возможность предприятиям накапливать финансовые ресурсы для обеспечения реновации

машин и оборудования, и создавать реальные предпосылки для нормализации инвестиционных процессов.

В ходе исследования было установлено, что действующая методика переоценки основных фондов ведет к искусственному приращению амортизационных отчислений, без отнесения их на затраты производства. Это не позволяет организации через выручку от реализации продукции полностью возместить восстановительную стоимость объектов. В связи с этим, разработана и обоснована методика, позволяющая экономическому субъекту за время нормативной эксплуатации объекта сформировать по нему амортизационный фонд, равный его восстановительной стоимости. Сущность предлагаемой методики заключается в следующем:

- по объектам основных средств, которые в процессе переоценки дооцениваются, корректировку ранее начисленной амортизации не производить;

- базой для расчета амортизации должна служить их остаточная стоимость, как разница между восстановительной стоимостью и начисленной амортизацией;

- ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется путем деления остаточной стоимости актива на количество оставшихся месяцев его эксплуатации.

3. Разработаны предложения по группировке и обобщению управленческой информации о накоплении амортизации, формированию источников амортизационного фонда, моделированию механизма его образования с учетом инфляционных процессов.

Существующий в настоящее время, механизм регистрации и обобщения информации о движении амортизационных отчислений, показывает не сумму накопленной амортизации за все время использования объектов основных средств, а стоимостную оценку износа только тех объектов, которые на отчетную дату находятся в эксплуатации.

Для обеспечения менеджмента релевантной информацией о движении амортизационных средств, рекомендуется в систему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности ввести специальный забалансовый счет. Экономический смысл его использования состоит в том, что он не позволяет организации потерять в информационной базе возмещенные через выручку от реализации готовой продукции амортизаци-

онные отчисления по выбывшим из эксплуатации объектам основного капитала. Наличие такой информации способствует повышению качества принимаемых управленческих решений.

Амортизационный фонд может служить источником финансирования капитальных вложений только тогда, когда он рассматривается не только как поток денежных и материальных ресурсов в части амортизационных отчислений в составе себестоимости реализованной продукции, но и как их резерв в виде остатков незавершенного производства и готовой продукции на складе. Реальным источником воспроизводства основного капитала должна выступать только та часть амортизационного фонда, которая содержится в оплаченной покупателями готовой продукции в отчетном периоде.

С учетом этого, разработан механизм определения денежной оценки амортизационных отчислений, подлежащих аккумуляции на депозитном банковском счете «Амортизационный фонд». Это делает систему амортизации не только прозрачной, но и обеспечивает внутривладельческий, а при необходимости, и государственный контроль её функционирования.

4. Определено влияние методов начисления амортизации и сроков полезного использования объектов основных средств на величину амортизационного фонда и финансовый результат деятельности предприятий.

Существенным недостатком методики начисления амортизационных отчислений при использовании способа уменьшаемого остатка является то, что она не позволяет коммерческой организации за нормативный период службы объекта полностью перенести его стоимость на затраты производства. Этот недостаток отвергает применение данного способа в практической деятельности предприятий, так как ведет к уменьшению как потока амортизационных отчислений, зачисляемых в амортизационный фонд, так и его финансового результата.

Использование при экономическом обосновании сроков службы объектов основного капитала, метода учета стоимости их капитального ремонта по сравнению с другими методами показал, что для активной части основных производственных фондов целесообразно планировать два капитальных ремонта, так как проведение третьего и четвертого ремонта является для организаций невыгодным. В этом случае их жизненный цикл не будет превышать 12 лет. При достаточности инвестицион-

ных средств у предприятия, срок службы объектов может быть установлен до момента проведения первого капитального ремонта, т.е. в пределах 7 лет.

По нашему мнению, выбор конкретного способа начисления амортизации по однородным группам объектов основных средств необходимо осуществлять на основе результатов системного анализа влияния инструментов амортизационной политики предприятия на величину амортизационного фонда и его финансовый результат. Это позволяет субъектам хозяйствования выработать для себя оптимальную стратегию в области воспроизводства основного капитала.

5. Обосновано функционирование бюджета амортизации, как самостоятельного элемента системы бюджетирования субъекта хозяйствования и выработаны рекомендации по совершенствованию планирования амортизационных отчислений, как элемента денежного потока организации.

Прогнозирование предприятиями амортизационных отчислений преследует две цели:

- как элемент затрат при расчете финансового результата;
- как самостоятельный элемент денежного потока.

Необходимость составления бюджета амортизации обусловлена тем, что его данные используются при формировании таких бюджетов как: материальных затрат, общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов. Следовательно, он должен выступать как функциональный бюджет системы бюджетирования деятельности предприятий.

Амортизационный фонд, рассматриваемый как аккумуляция денежных средств на специальном банковском счете, становится источником информации, используемой при составлении бюджета их движения. Для обеспечения взаимосвязи между текущей и инвестиционной деятельностью предприятия по показателям формирования амортизационного фонда и его использования, предложена уточненная структура бюджета движения денежных средств, позволяющая заинтересованным пользователям получить ответ на главный вопрос: откуда поступают денежные средства, роль каждого источника и на какие цели они используются?

6. Произведена оценка влияния изменения доли амортизационных отчислений в структуре себестоимости продукции на уровень рентабельности предприятий.

Коммерческая организация должна стремиться к тому, чтобы за счет амортизационных средств обеспечить нормальный процесс воспроизводства основного капитала. Это требует определения влияния амортизационных отчислений на величину затрат, включаемых в себестоимость продукции, и уровень рентабельности.

Существующее мнение отдельных экономистов, что увеличение первоначальной стоимости объектов основных в ходе проведения их переоценки или использование ускоренной амортизации ведет к росту амортизационных отчислений, включаемых в себестоимость продукции, и как следствие, к снижению уровня рентабельности предприятия, является не совсем обоснованным.

Результаты проведенного анализа позволили сделать вывод, что для рентабельных предприятий увеличение амортизационных отчислений в структуре затрат на производство и реализацию продукции на 10–45% не оказывает существенного влияния на их рентабельность. В то же время, значительный рост поступлений амортизационных отчислений в амортизационный фонд способствует активизации инвестиционной деятельности предприятий и ускорению процесса обновления объектов основного капитала.

В условиях консерватизма российского законодательства были продемонстрированы отдельные управленческие решения, позволяющие предприятиям результативно использовать в своей деятельности инструменты амортизационной политики для обеспечения процесса воспроизводства основного капитала постоянным финансовым источником.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. — Н23 М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2012. — 728 с.
2. Закон РФ «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.98 г. № 164-ФЗ.
3. Закон РФ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25.02.99 г. № 39-ФЗ.
4. Закон РФ «Об оценочной деятельности» от 29.07.98 г. № 135-ФЗ.
5. Закон РФ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ о налогах и сборах» от 06.06.13 г. № 58-ФЗ.
6. Постановление Совета Министров СССР от 22.10.90 г. № 1072 «О единых нормах на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».
7. Постановление Правительства РФ «О переоценке основных фондов в 1997 году» от 7.12.96 г. № 1442.
8. Постановление Правительства РФ от 31.12.97 г. № 1672 «О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений».
9. Постановление Правительства РФ от 20.02.02 г. № 121 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации».
10. Постановление Правительства РФ от 01.01.02 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
11. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08 (утв. приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. № 60н).
14. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

15. Приказ Минэкономразвития РФ, Минфина РФ, Минимущества РФ и Госкомстата РФ от 25.01.03 г. № 25/6н/14/7 «Об утверждении порядка проведения переоценки основных средств и нематериальных активов в бюджетных учреждениях».
16. Распоряжение Правительства РФ от 17.11.08 № 1662-Р «О концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года».
17. Методические рекомендации по реформе предприятий (организаций) (утв. приказом Минэкономики РФ от 01.10.97 г. № 118).
18. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утв. приказом Минфина РФ от 28.06.2000 г. № 60н).
19. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина РФ от 13.10.03 г. № 91н).
20. Письмо Минфина РФ от 29.04.02 г. № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующие вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)».
21. Амортизация — концепции Rambler. <http://www.BIN.com.ua>.
22. А. Амосов. Долгосрочная стратегия возмещения выбытия и обновления основных фондов // Экономист. — 2003. — № 9. — с. 3–12.
23. Антонов С.В. Проблемы амортизационной политики в рыночной экономике. Материалы II Всерос. науч.— практ. конф.: Воронеж, 2004. — Часть I. — 183 с.
24. Антонов С.В. О необходимости совершенствования механизма амортизации основного капитала промышленных предприятий. Материалы Всерос. науч. заоч. конф.: Тверь, 2005. — 66 с.
25. Антонов С.В. Совершенствование учетной методики формирования амортизационного фонда на предприятиях. Межвуз. сб. науч. тр./ Отв. ред. Ю.В. Коречков. — Ярославль: Аверс-Пресс, 2005. — 144 с.
26. Антонов С.В. Проблемы переоценки основных фондов. Материалы II Международной научной конференции молодых ученых, аспирантов и студентов «Молодежь и экономика», том III. Ярославль, ЯВФЭИ, 2005. — 164 с.

27. Антонов С.В. Аспекты формирования и планирования амортизационного фонда предприятия в современных условиях хозяйствования // Вестник Костромского Государственного университета имени Н.А. Некрасова. Серия экономические науки: «Проблемы новой политической экономии» – Том 12, спец. выпуск – Кострома: КГУ, 2006. – с. 157–160.

28. Афанасьев Мст., Кузнецов П. Забытая амортизация // Вопросы экономики. – 1996. – № 11. – с. 105–118.

29. Балацкий Е., Забелин О. О политике амортизации // Экономист, – 2005. – № 4. – с. 47 – 56.

30. Бернар И., Колли Ж.– К. «Толковый экономический и финансовый словарь. Французский, русский, английский, немецкий, испанский терминология» В 2-х т.т. – Т. I: М.: Международные отношения, 1994. – 784 с.

31. Белова С., Волкова Н., Поздняков Е. Амортизационная политика в переходной экономике // Экономист. – 1998. – № 12. – с. 21 – 32.

32. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т. 1. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. – 592 с.

33. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.

34. Вакуленко Т.Г. Фомина Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений. – СПб.: Герда, 2003. – 240 с.

35. Ващуков Л. О законопроекте «Финансовое регулирование воспроизводства основного капитала» Rambler <http://www.gau.su/observer>.

36. Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 192 с.

37. Водянов А.А., Гаврилова О.П., Маршова Т.Н. Производственные мощности российской промышленности в контексте задач экономического роста // Российский экономический журнал – 2006. – № 2. – с. 3–22.

38. Гетьман В.Г. Об основах бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 2. – с. 54–58.

39. Гинзбург А.И., Кантор Е.Л. Определение целесообразного срока эксплуатации оборудования и затрат на осуществление капитального ремонта // Экономика и управление производством: Межвузовский сборник. Вып.3. – СПб.: СЗГТУ, 2001. – 160 с.

40. Гладышевский А.И., Мишин В.Ю. Проблемы переоценки основных фондов и амортизационная политика // Экономика строительства. – 1997. – № 4. – с. 16–32.

41. Гордонов М.И. Формирование и использование амортизационных средств, в промышленности России // Экономист, – 2000. – № 6. – с. 41–43.

42. Дружиловская Т.Ю. Корректировка основных средств при трансформации финансовой отчетности // Бухгалтерский учет, – 2005. – № 10. – с. 57–62.

43. Ефимова О.В. Метод общей покупательной способности // Бухгалтерский учет, – 2003. – № 14. – с. 46–49.

44. Информационно-справочная система «Консультант плюс».

45. Кантор Е.Л., Гинзбург А.И., Кантор В.Е. Основные фонды промышленных предприятий. – СПб.: Питер, 2002. – 240 с.

46. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – 2-е изд. – М.: Дашков и К°, 2003. – 416 с.

47. Конкурентоспособность отечественных предприятий Rambler. <http://www.parlam.kz>.

48. Коробейников И. Амортизационная политика – инструмент формирования инвестиционного потенциала и оптимизации деятельности предприятия // Инвестиции в России, – 2000. – № 6. – с. 36–42.

49. Кударь Г.В. Амортизация: бухгалтерский и налоговый учет. – 2-е изд. – М.: Бератор-Пресс, 2002. – 200 с.

50. Краткий статистический сборник «Экономика Ярославской области и региона Центра России». Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Ярославской области. Ярославль, 2005. – 113 с.

51. Лафта Дж.К. Менеджмент: Учебное пособие. – 2-е изд. – М.: ТК Велби, 2004. – 592 с.

52. Лахтин Г., Остапенко В. Амортизационная политика и НТП // Вопросы экономики, – 1994. – № 8. – с. 102–108.

53. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономика: принципы, проблемы и политика: В 2-х томах: Пер. с англ. Т.1. – М.: Республика, 1992. – 467 с.

54. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – СПб.: Бизнес-пресса, 2003. – 352 с.

55. Маркс К., Энгельс Ф. Соч., изд. второе. Т. 24. – М.: Политическая литература, 1961. – 648 с.

56. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. изд. второе. Т. 26 ч. III. — М.: Политическая литература, 1964. — 674 с.
57. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. изд. второе. Т. 31. — М.: Политическая литература, 1963. — 690 с.
58. Николаева С.А. Управленческий учет: Учебн. пособ. — М.: ИПБ — БИНФА, 2002. — 176 с.
59. Остапенко В.В., Малис Н.И. Оценка основных фондов и налоги // Финансы, — 1998. — № 2. — с. 35–39.
60. Остапенко В., Мешкова В., Селезнева Т. Роль собственных источников финансирования инвестиций промышленных предприятий // Экономист. — 1999. — № 8. — с. 68–74.
61. Павлова С.В. Особенности условий инвестиционной деятельности промышленных предприятий в России // Финансы. — 2003. — № 1. — с. 71–72.
62. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет для менеджеров. Выпуск 3. М.: Тарвер, 1991. — 56 с.
63. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. — М.: ИНФРА — М, 2005. — 472 с.
64. Патрушина Н.В. Анализ внеоборотных и оборотных активов в бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет, — 2002. — № 2. — с. 52–58.
65. Проект федерального закона «Об обороте основного капитала» Rambler. <http://www.bpi.ru/news/>
66. Раицкий К.А. Экономика предприятий: Учебник для вузов, 3-е изд., перераб. и доп. — М.: «Дашков и К°», 2002. — 624 с.
67. Решение расширенного заседания Комитета Совета Федерации по экономической политике 17,03.2015 года на тему: О причинах роста цен на продукцию металлообрабатывающей отрасли и его влияния на развитие машиностроения в Российской Федерации.
68. Российский статистический ежегодник. 2012: Стат. сб. / Росстат. — М.: 2012. — 786 с.
69. Россия в цифрах. 2006: Крат. стат.сб. / Росстат.— М., 2006. — 462 с.
70. Савалей В.В. Региональная экономика: Учебное пособие: — Владивосток. Из-во Дальневосточного университета, 1994. — 102 с.
71. Савельев Н. Амортизационная политика для экономического роста и структурного развития. Труды Центра изучения истории глобализации. <http://www.thhrf.rbc.ru>.

72. Сайт Федеральной службы государственной статистики <http://www.gks.ru>.
73. Сенчагов В.К. Остапенко В.В. Миляев В.А. Амортизационный фонд в условиях интенсификации производства. — М.: «Финансы», 1975. — 190 с.
74. Семенова М.В. Учетные и налоговые последствия амортизационной политики // Бухгалтерский учет, 1998. — № 8. — с. 35–42.
75. Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М. Прохоров (пред.). — М.: «Советская Энциклопедия», 1981. — 1600 с.
76. Стародубровский В. Кривая дорога прямых инвестиций // Вопросы экономики, 2003. — № 1. — с. 73–91.
77. Уемов А.И. Системный подход и общая теория систем. — М.: Мысль, 1978. — 272 с.
78. Управление финансами (Финансы предприятий): Учебник / А.А. Володин и др.— М.: ИНФРА — М, 2004.— 504 с.
79. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. — 512 с.
80. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под общ. ред. А.Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2002. — 1168 с.
81. Шёнхерр Г. Маркель В. Большая книга по экономике / Пер. с нем. В. Годфрида. — М.: ТЕРРА, 1997. — 736 с.
82. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело и Сервис, 2004. — 592 с.
83. Экономика предприятия.: Учебник / Под ред. проф. О.И. Волкова: 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2000. — 520 с.
84. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. В.Я. Горфинкеля, Е.М. Купрякова. — М.: ЮНИТИ, 1996. — 533 с.
85. Экономика предприятия: Учебник./Под ред. проф. Н.А. Сафонова. — М.: Юристъ, 2001. — 528 с.
86. Экономика организации (предприятия): Учебник / Под ред. Н.А. Сафронова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Экономика, 2004. — 618 с.
87. Экономическая энциклопедия. Политическая экономика, часть 1. — М.: Советская энциклопедия, 1972. — 1560 с.
88. Электронно-информационная система «Гарант».

Подписано в печать
Формат 60x90/16. Бумага офсетная.
Гарнитура Ньютон.
Заказ № . Тираж экз.

Отпечатано в ООО «Оперативная полиграфия»
г. Ярославль, ул. Лисицына, 5.
Тел.: (4852) 59-94-77, 59-94-74.
E-mail: office.sprint@gmail.com