

РАЗВИТИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Термин «амортизация» знаком каждому специалисту, будь то технолог, механик, экономист или бухгалтер. Термин «амортизация» (от лат. «mort» - мертвый и префикса а, означающего отрицание) буквально можно перевести как «бессмертный». То есть амортизация – это защита основных средств организации от обесценения путем возмещения затрат на приобретение объектов основных средств в последующие периоды.

В последнее время термин «амортизация» все чаще встречается в виде словосочетания «амортизационная политика».

Амортизационная политика предприятия предполагает выбор обоснованного метода списания стоимости амортизируемых объектов, а также адекватное формирование и целевое использование амортизационного фонда, как источника воспроизводства амортизируемого имущества.

Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, действующее в Республике Беларусь, предусматривает возможность применения различных способов начисления амортизации, а также предоставление организациям права выбора тех или иных методов.

Проведенное нами исследование отечественного и зарубежного опыта применения различных видов и методов амортизации позволяет представить все существующие методы амортизации в виде таблицы 1.

Таблица 1 – Методы начисления амортизации

ОПС	Вид амортизации	Метод расчета амортизации	Срок амортизации
Пассивные ОПС	Обычная	Линейный	$T_{AM}^{ПАС} = T_{ПАС}^{ПАС}$ полисп
Активные ОПС	Обычная	Линейный	$T_{AM}^{АКТ} = T_{АКТ}^{АКТ}$ полисп
		Замедленная	$T_{AM}^{АКТ} > T_{АКТ}^{АКТ}$ полисп
	Ускоренная	Линейный	$T_{AM}^{АКТ} < T_{АКТ}^{АКТ}$ полисп
			Нелинейные
		Кумулятивный	$T_{AM}^{АКТ} = T_{АКТ}^{АКТ}$ полисп
		Пропорциональный	$T_{AM}^{АКТ} = T_{АКТ}^{АКТ}$ полисп
		Комбинированный	$T_{AM}^{АКТ} = T_{АКТ}^{АКТ}$ полисп
С постоянной долей списания остаточной стоимости	$T_{AM}^{АКТ} = T_{АКТ}^{АКТ}$ полисп		

Анализируя представленную таблицу, можно увидеть, что как в отечественной практике, так и за рубежом существуют принципиально схожие методы начисления амортизации. Все их можно разделить на линейные и нелинейные (уменьшаемого остатка, кумулятивный, пропорциональный и комбинированный). Линейные методы предполагают равномерное перенесение стоимости основных средств по годам, а в основе применения нелинейных методов лежит стремление собственников быстрее возместить большую часть произведенных затрат уже в первые годы эксплуатации объектов.

Основным отличием применяемых в мировой практике методов начисления амортизации от отечественных является учет при расчете сумм амортизации такого понятия как ликвидационная стоимость. Она складывается из двух частей: с одной стороны – это недоамортизированная часть стоимости основных средств, которая может сложиться исходя из субъективных причин, неучтенных при выборе способа амортизации (появление более производительного оборудования, прекращение производства продукции на этом оборудовании и другие) или же сознательного выбора такого метода амортизации, когда получают недоамортизиро-

ванную часть стоимости. Оценочная ликвидационная стоимость включает также затраты на демонтаж объектов основных средств. Таким образом, разность между недоамортизированной частью стоимости и расходами на демонтаж и реализацию данного объекта и будут являться оценочной ликвидационной стоимостью. [4]

В ходе исследования было произведено сравнение сроков амортизации объектов основных средств и сроков их полезного использования, результаты которого представлены в таблице 1. Глядя на таблицу, можно сказать, что для обычной и ускоренной амортизации с применением кумулятивного, пропорционального, комбинированного методов и метода уменьшаемого остатка, характерно равенство срока амортизации и срока полезного использования объекта, в то время как замедленная амортизация характеризуется превышением срока амортизации над сроком полезного использования объекта. В случае же применения линейного метода начисления амортизации для проведения ускоренной амортизации срок амортизации окажется меньше срока полезного использования объекта.

Как уже отмечалось выше, одним из ключевых моментов амортизационной политики организации является выбор оптимального метода начисления амортизации, характерного для тех условий, в которых она находится. То есть амортизационная политика не является догмой, обязательной для выполнения всем хозяйствующим субъектам одинаково. В настоящее время не все организации осознали важность работы в данном направлении и по старинке придерживаются самого легкого в применении линейного способа начисления амортизации. А значит, представляет интерес сравнение сумм амортизационных отчислений, получаемых при использовании различных методов амортизации.

Проведенные исследования амортизационной политики (в частности ОАО «Знамя индустриализации») позволяют проследить по рисунку 1 распределение стоимости амортизируемого имущества по годам в зависимости от примененного способа начисления амортизации.

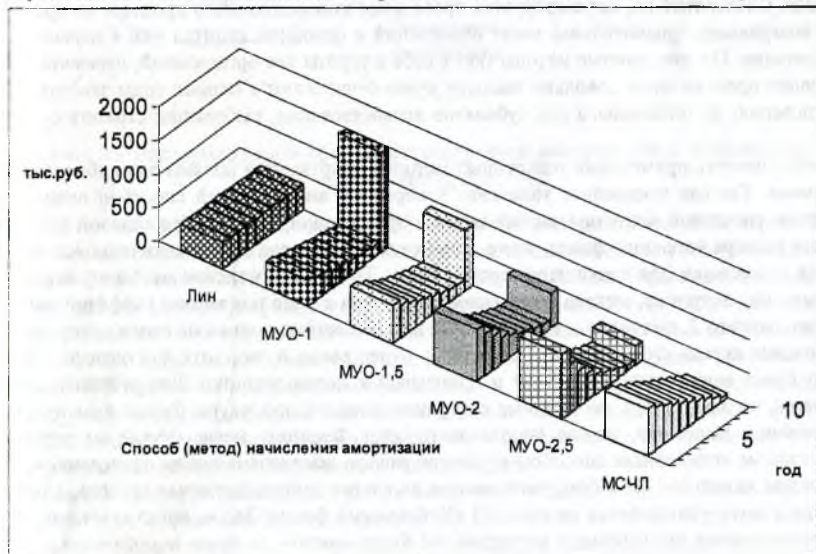


Рисунок 1 – Распределение амортизационной стоимости по годам при различных способах (методах) начисления амортизации

На рисунке 1 представлены результаты начисления амортизации линейным методом (ЛИН), методом уменьшаемого остатка с применением различных повышающих коэффициентов от 1 до 2.5 (МУО-1, МУО-1,5, МУО-2, МУО-2,5) и метод суммы чисел лет (МСЧЛ).

Анализ представленной диаграммы позволил выявить достоинства и недостатки применения каждого из методов, а, следовательно, и условия их применения для различных организаций.

Основным и самым важным преимуществом линейного метода начисления амортизации является его простота. Но главным его недостатком следует отметить то, что он не учитывает неравномерность износа основных средств в различные периоды и не способствует проведению обновления парка оборудования организации в силу малых сумм отчислений в амортизационный фонд. Данный метод можно рекомендовать организациям, находящимся в стадии спада или кризиса.

Производительный способ начисления амортизации не похож на линейные и нелинейные методы, так как размер амортизационных отчислений зависит напрямую от объема выпущенной в данном месяце продукции. Положительной стороной данного способа является то, что колебания объемов производства и неустойчивость спроса на продукцию не сказываются на сумме амортизации, включаемой в себестоимость единицы этой продукции, следовательно, не отражаются на цене продукции. Проводимые исследования выявили успешное использование данного метода амортизации применительно к транспортным средствам организаций, так как их износ напрямую зависит от степени их эксплуатации (от их пробега).

Применение нелинейных методов (метода уменьшаемого остатка с различными повышающими коэффициентами и метода суммы чисел лет) также имеет как положительные, так и отрицательные аспекты. С одной стороны преимуществом данных методов является то, что начисленная в первые годы эксплуатации амортизация объекта позволяет льготировать часть прибыли. Следовательно, активизируется проведение инновационного процесса на предприятии, возвращается значительная часть инвестиций в основной капитал уже в первые годы эксплуатации. Однако, данные методы тянут себе и угрозы для организаций, переживающих не лучшие времена из-за довольно высоких сумм отчислений в первые годы эксплуатации оборудования, но оптимальны для субъектов хозяйствования, выбравших стратегию развития.

Необходимость применения ускоренных методов амортизации должна быть обоснована и продумана. Так как чрезмерное увлечение ускоренной амортизацией способно привести к снижению расчетной величины чистых активов организации, являющейся основой для определения размера уставного фонда, ниже законодательно определенной величины, что может явиться основанием для ликвидации организации. То есть применение методов ускоренной амортизации, например, метода уменьшаемого остатка с использованием коэффициента ускорения, равного 2, приводит к тому, что уже по прошествии половины срока полезного использования актива его остаточная стоимость будет равна нулю, хотя фактически данный объект будет еще достаточно новым и пригодным к использованию. Для решения данной проблемы, на наш взгляд, необходимо совершенствование процедуры бухгалтерского учета амортизации. Например, можно использовать опыт Франции, когда суммы амортизации, рассчитанные нелинейным способом в размере равном амортизационным отчислениям, рассчитанным линейным способом учитываются на счетах износа основных средств, а превышающие суммы учитываются на счете 83 «Добавочный фонд». Затем, когда сумм амортизации, начисленных ускоренными методами, не будет хватать до сумм амортизации, предусмотренных линейными методами, недостающие суммы будут списываться со счета 83 «Добавочный фонд» на счета износа основных средств. Такой подход позволит организации аккумулировать средства для воспроизводства основных средств и вместе с тем сохранить величину своих чистых активов.[2]

Вообще, понятие амортизации за рубежом гораздо шире, чем в отечественной практике. В зарубежном праве существует бухгалтерская, финансовая, налоговая и экономическая кон-

цепи амортизации. Так как темой данного доклада является амортизация основных средств, то опустим вопросы финансовой амортизации, позволяющей амортизировать акционерный капитал, потери и расходы и даже дебиторские требования. Целью экономической амортизации является обеспечение способности предприятия заменить имущество, когда оно физически выйдет из строя или морально устаревет. За рубежом большое внимание уделяется стимулированию ускоренной амортизации основного капитала и росту инвестиций. В связи с этим законодательством многих стран предусмотрены различные инструменты, создающие условия для проведения ускоренной амортизации и активизации инвестиционных процессов. [5] Наиболее распространенные из них представлены на рисунке 2.



Рисунок 2 – Инструменты для проведения ускоренной амортизации и активизации инвестиционных процессов

Одной из главных проблем национальной концепции амортизационной политики является обеспечение сохранности амортизационного фонда и, следовательно, воспроизводство изношенных более чем на 80% основных средств организаций. Эта проблема возникает ввиду того, что велико влияние инфляционных процессов в экономике, которые не позволяют организациям сохранить и использовать по целевому назначению созданные амортизационные фонды. Многие организации сталкиваются в связи с этим с целым рядом проблем. Например, даже субсидируемая государством сфера ЖКХ не может получить государственные инвестиции на воспроизводство, так как не использовало свои амортизационные фонды. На наш взгляд, совершенствование действующей амортизационной политики должно происходить с учетом накопленного в зарубежных странах опыта

Довольно много организаций Республики Беларусь находится в убыточном состоянии, из-за отсутствия собственных оборотных средств. Их положение могло бы быть легче, если бы в отечественном законодательстве применялась процедура амортизационных каникул, которая предполагает отсрочку амортизации.

Предприятие, попавшее в трудное положение (конъюнктура рынка, неплатежи по заказам, инфляция и т.п.) может вычесть из облагаемого дохода суммы амортизации, но включить их в амортизационный фонд после того, как дела поправятся. А до этого использовать средства на цели текущего финансирования. [5] Применение данного инструмента позволит организации, находясь в трудном положении снизить налогооблагаемую прибыль за счет включе-

ния амортизационных отчислений для налогового учета, но в то же время исключить отнесение амортизации на издержки в процессе ценообразования.

Еще одним, применимым для улучшения условий хозяйствования, инструментом является применяемое в экономике Франции и Англии понятие амортизационной премии. Оно предполагает возможность снижения налогооблагаемой прибыли организации на величину, равную 10-15% от начисленного амортизационного фонда. Данная мера используется организациями на начальном этапе жизненного цикла или в качестве меры активизации проведения модернизации. В экономике Франции она используется с 1955 года. Введение данного инструмента было обусловлено ситуацией после Корейской войны и позволило восстановить экономикой ряда европейских стран. [5]

Интерес вызывает и практика использования методов замены и списания. Они применяются в международном учете в качестве исключений и касаются учета износа недорогостоящих объектов основных средств, таких как энергоснабжение или коммунальное хозяйство. Суть данных методов заключается в том, что износ по данной группе основных средств в процессе эксплуатации не начисляется, а величина износа рассчитывается как разница между первоначальной и оценочной ликвидационной стоимостью, которая списывается при выбытии основных средств из эксплуатации. Причем все эти средства учитываются на едином счете. Использование метода списания предполагает оценку группы основных средств по первоначальной стоимости первого повремени поступления объекта основных средств (то есть по методу ФИФО), в то время, как метод замены характеризуется определением первоначальной стоимости основных средств методом ЛИФО (то есть, исходя из стоимости объекта основных средств, приобретенного по времени последним). [4]

Не стоит недооценивать роль государства в формировании эффективной амортизационной политики. Необходимо проявлять осмотрительность в применении тех или иных мер, то есть как можно более точно и часто прогнозировать их последствия. Необходимо контролировать степень действенности и тот порог, за которым побудительные меры перестают действовать. В итоге побудительных мер должна быть реальная общественная польза. Это определяет временный гибкий характер таких мер. Государство в праве в любой момент изменить их или отменить. И это является стимулом для того, чтобы участники рынка не приывали к иждивенчеству.

В оптимальном варианте результаты должны постоянно изучаться и вестись постоянный поиск новых оптимальных подходов к делу. Таким образом, формулой успешной амортизационной политики является следующая: «Государство и бизнес – ответственные партнеры».

Литература

1. Аносов В. Новая амортизационная политика и ее преимущества / Финансы, учет, аудит, за декабрь 2002г., с. 19-21.
2. Воскресенская Л. Амортизационная политика: ошибки в выборе не исключены / Финансы, учет, аудит, за октябрь 2001г., с.72-73.
3. Панина Н. Эффективный амортизационный механизм – залог успеха / Финансы, учет, аудит, за июнь 2002г, с. 53-55.
4. Поленова С.Н. Международная практика бухгалтерского учета долгосрочных активов / Финансовый менеджмент №1, 2004г., с. 36-45.
5. Савельев Н. Амортизационная политика для экономического роста структурного развития (обзор зарубежного опыта)» Труды центра изучения истории глобализации СНГ / <http://www.tpprf.ru/img/uploaded/2004102210184793.doc>.