Васильева Людмила Анатольевна. Методические подходы формирования амортизационной политики налогообложения предприятий : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2006 164 с. РГБ ОД, 61:07-8/398

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы амортизационной политики 8

1.1 Сущность амортизации, амортизационных отчислений и их функции 8

1.2 Амортизируемое имущество, его состав и классификация основных средств 15

1.3 Элементы амортизационной политики предприятия 22

1.4 Амортизационная политика в условиях рыночной экономики 32

Глава 2. Анализ государственной амортизационной политики, основные проблемы и пути ее совершенствования 38

2.1 Анализ государственного регулирования амортизационной политики современной России 38

2.2 Амортизационная политика: международный опыт 45

2.3 Амортизационная политика: проблемы и основные направления по совершенствованию амортизационного инструментария 59

Глава 3. Методические подходы формироваиия амортизационной политики налогообложения предприятий 73

3.1 Экономическая эффективность амортизационной политики налогообложения предприятий 73

3.2 Амортизация как источник формирования инвестиций в основной капитал 107

3.3 Методические подходы к формированию амортизационной политики предприятий и оценке основных направлений совершенствования амортизационного инструментария 116

Заключение 129

Список литературы 133

Приложения 144

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования определяется тем, что за годы восстановительного (после кризисного) роста экономики так и не произошло принципиальных изменений в процессе технологического перевооружения предприятий и активизация процессов обновления основного капитала является одним из важных факторов обеспечения конкурентоспособности российской экономики.

Обеспечение конкурентоспособности российской экономики объективно требует ускорения процесса обновления основных производственных фондов и технологий, что в свою очередь определяет необходимость создания системы стимулирования деятельности предприятий. При этом система стимулирования должна быть построена таким образом, чтобы она была выгодна как экономическим субъектам на этапе инвестирования, так и государству на этапе функционирования новых основных производственных фондов.

Расширению масштабов инвестирования в основной капитал за счет собственных средств предприятий должна способствовать амортизационная политика, которая через механизмы налогообложения обеспечит постоянное обновление основных фондов и техническую модернизацию предприятий.

При этом особое внимание в части использования амортизационного инструментария и разработки амортизационной политики предприятий для целей снижения налоговой нагрузки и максимального накопления финансовых ресурсов для последующего инвестирования в основной капитал должно быть уделено со стороны предприятий с низким уровнем рентабельности, поскольку этот фактор оказывает влияние на возможность привлечения инвестиционных ресурсов из внешних источников. В этой связи, наиболее эффективным

способом формирования дополнительных финансовых ресурсов для обновления производственных мощностей и технического перевооружения основных производственных фондов для предприятий с низким уровнем рентабельности является налоговая оптимизация, проводимая в рамках амортизационной политики предприятия.

В сложившейся экономической ситуации эффективность  
амортизационной политики предприятий во многом зависит от  
государственного регулирования экономических процессов и  
формирования инвестиционно-ориентированной системы

налогообложения организаций.

Совершенствование механизмов налогообложения и

ориентированность амортизационной политики на укрепление инвестиционного потенциала предприятий и технологическое перевооружение основных фондов должны обеспечить развитие наукоемких производств, расширение российских рынков сбыта высокотехнологической, конкурентоспособной продукции и увеличение доли российской продукции в мировом обороте.

**Степень разработанности проблемы.**Во многих публикациях отечественных и зарубежных авторов освещаются различные стороны использования амортизации как инструмента регулирования экономики предприятий. При этом необходимо отметить, что вопросы начисления амортизации рассматриваются в основном с позиции практических рекомендаций руководителям, бухгалтерам, экономистам или специалистам по налогообложению, разъясняющих правила исчисления амортизации для целей бухгалтерского или налогового учета. В ряде публикаций амортизация рассматривается с позиции инструмента налогового планирования или источника инвестиций в основной капитал. Различным аспектам этой проблемы посвящены работы С. Абрамова, М.

Афанасьева, А. Брызгалина, И. Веретенниковой, В. Верника, А. Головкина, П. Кузнецова, О. Соловьевой, А. Цыгичко и других.

Вместе с тем, вопросы формирования эффективной амортизационной политики в механизме налогообложения предприятий не получили должного освещения, а имеющиеся рекомендации носят общий характер и далеко не в полной мере отвечают современным требованиям.

**Цель исследования**состоит в научной разработке и обосновании методических подходов к формированию амортизационной политики предприятий в контексте налогообложения и мобилизации собственных финансовых ресурсов для инвестиций в основной капитал.

Для реализации указанной цели в работе были поставлены и решались следующие задачи:

- исследовать принципы и особенности экономического механизма  
формирования амортизационной политики в сфере налогообложения  
предприятий;

исследовать влияние существующих инструментов амортизационной политики на изменение показателей налоговых обязательств и налоговой нагрузки предприятия и формирование финансовых ресурсов для инвестирования в основной капитал;

- разработать и обосновать предложения по совершенствованию  
государственного регулирования амортизационной политики;

разработать методические подходы к формированию амортизационной политики предприятий на основе единой системы налогового и инвестиционного планирования предприятия.

**Предметом исследования**выступает система экономических отношений, складывающаяся в процессе формирования и реализации амортизационной политики предприятий, с использованием инструментов налогового регулирования.

Объектом исследования является деятельность промышленного предприятия, осуществляющего комплекс работ по техническому перевооружению, модернизация производства которого находится на завершающем этапе.

Научная новизна исследования состоит в развитии теоретических положений и разработке методических подходов по совершенствованию амортизационной политики предприятий как инструмента налогового регулирования их инвестиционной активности.

В диссертационном исследовании выявлены взаимосвязи между государственным регулированием амортизационной политики и формированием амортизационной политики предприятий и на этой основе на защиту выносятся следующие научные результаты:

выявлены факторы, сдерживающие активность предприятий в части использования амортизационных накоплений на инвестиционные цели и разработаны обоснованные предложения по их устранению;

обоснован комплексный подход к анализу эффективности применения амортизационного инструментария для целей управления величиной налоговых платежей предприятия по двум взаимосвязанным налогам (налогу на прибыль и налогу на имущество организаций) и формирования инвестиционных ресурсов, направляемых на восстановление основных производственных фондов предприятия;

разработаны методические подходы к формированию амортизационной политики предприятия, которые являются единой системой налогового и инвестиционного планирования предприятия;

- разработана методика анализа эффективности введения в действие комплекса мероприятий государственного регулирования амортизационной политики.

**Практическая значимость**выполненного исследования состоит в том, что полученные выводы, методические подходы и предложения по формированию амортизационной политики могут быть использованы государственными органами власти при разработке комплекса мер по совершенствованию механизмов налогообложения организаций в части государственного регулирования инвестиционной деятельности предприятий.

Отдельные положения диссертационной работы могут быть использованы предприятиями при разработке комплекса мер, направленных на снижение налоговой нагрузки и формирование за счет собственных средств финансовых ресурсов целевого использования.

**Апробация результатов исследования.**Основные результаты и  
выводы исследования докладывались на региональной научно-  
практической межвузовской конференции «Повышение  
конкурентоспособности промышленности региона» (г. Рязань, апрель  
2005 г.), межвузовской научно-практической конференции  
«Государственное регулирование рыночной экономики XXI века:  
проблемы и перспективы» (г. Москва, январь 2006 г.), научно-  
практическом семинаре «Актуальные вопросы налоговой политики и  
налогового администрирования в Российской федерации» (г. Москва,  
апрель 2006 г.).

Предлагаемая методика анализа эффективности амортизационной политики была использована Министерством финансов Российской Федерации при оценке влияния изменения налогового законодательства на доходы консолидированного бюджета Российской Федерации.

В качестве **методологической основы**исследования использованы: системный анализ, методы обобщения и сравнения, экспертных оценок, экономико-статистического анализа.

В качестве **методологической основы**исследования использованы: системный анализ, методы обобщения и сравнения, экспертных оценок, экономико-статистического анализа.

**Теоретической основой**исследования явились труды отечественных и зарубежных специалистов, в области налогообложения организаций, налогового планирования, формирования и реализации амортизационной политики на макро и микроэкономическом уровне.

**Информационной базой**исследования послужили официальные статистические материалы, нормативные правовые акты Российской Федерации, материалы федеральных органов исполнительной власти, работы отечественных и зарубежных авторов по проблеме исследования, проект техперевооружения Губкинской ТЭЦ, разработанный ОАО «Инженерный центр ЕЭС» филиал «Институт Теплоэлектропроект».

**Публикации.**Основные положения диссертационной работы отражены в шести опубликованных работах, общим объемом 1,8 печатных листа.

## Сущность амортизации, амортизационных отчислений и их функции

Анализ научной экономической литературы показал, что существует несколько определений «амортизации» и амортизационных отчислений».

В Большом Энциклопедическом словаре1 приведены следующие определения «амортизации» и «амортизационных отчислений»:

«Амортизация (от латинского amoru satio - погашение) - 1) постепенное снашивание фондов (оборудования, зданий, сооружений) и перенесение их стоимости по частям на выработанную продукцию; 2) уменьшение ценности имущества, облагаемого налогом;

Амортизационные отчисления - процесс постепенного перенесения стоимости средств труда по мере их физического и морального износа на стоимость произведенных с их помощью продукции, работ и услуг в целях аккумулирования денежных средств для последующего полного восстановления».

Авторы Энциклопедического словаря «Современная рыночная экономика»2 дают следующие определения:

«Амортизация процесс переноса стоимости постепенно изнашивающихся основных фондов на изготовленную продукцию. Под амортизацией также понимается целевое накопление денежных средств в

Большой энциклопедический словарь - 2-е изд., переработанное и дополненное, М.: Большая Российская энциклопедия, СПб., Норит, 1998.

2 Под общей редакцией В.И. Кушлина, Р.П. Чичканова Энциклопедический словарь «Современная рыночная экономика», М., изд. РАГС, 2004-с.16. виде амортизационных отчислений в целях постепенного использования для возмещения изношенных основных фондов;

Амортизационные отчисления представляют собой форму учета в хозяйственной практике стоимости, перенесенной со средств труда на продукт».

В учебном пособии для студентов высших учебных заведений под редакцией Д.Г. Черника3 можно найти следующее определение:

«Амортизация - процесс постепенного перенесения стоимости основных производственных фондов по мере их износа на производимый продукт или предоставляемые услуги в целях возмещения их стоимости и накопления денежных средств для последующего полного восстановления основных фондов».

В Финансово-кредитном энциклопедическом4 словаре приводится следующее значение понятию «амортизационные отчисления»:

«Амортизационные отчисления - способ бухгалтерского возмещения первоначальной или восстановительной стоимости основных средств и нематериальных активов по отчетным периодам в течение всего срока полезного использования».

Из краткого обзора литературных источников можно сделать следующие выводы:

- существуют различные определения таких понятий, как «амортизация» и «амортизационные отчисления»;

- одни авторы считают понятия «амортизация» и «амортизационные отчисления» равнозначными, другие - нет;

- одни авторы разделяют физическую и моральную сторону износа основных фондов, другие - нет.

Под редакцией Д.Г. Черника Налоги - учебное пособие. Издание пятое, переработанное и дополненное, М., «Финансы и статистика», 2001 - с. 78.

4 Под общей редакцией АХ. Грязновой Финансово-кредитный энциклопедический словарь, М., «Финансы и статистика», 2004 - с.32. Анализ научной экономической литературы показал, что в общепринятом понимании, амортизация есть не что иное, как процесс перенесения стоимости средств труда по мере износа на производимый с их помощью продукт и использование этой стоимости для последующего воспроизводства средств труда. Необходимость амортизации вытекает из особенностей участия основных средств 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 переносится на товар и существует вначале как часть стоимости незавершенного производства, затем как часть готовой товарной продукции и после ее реализации как денежная сумма, предназначенная для возмещения износа.

При этом амортизацию следует отличать от износа. Разница между этими понятиями в том, что амортизация является экономическим термином и выражается в суммах, которые возмещаются после каждого цикла производства (выполнения работ или оказания услуг) в составе выручки организации от реализации. В «Профессиональном комментарии к Положению о составе затрат»5 отмечалось, что износ отражает старение действующих фондов, а амортизация представляет собой накопление денежных средств на замену основных фондов путем включения амортизационных отчислений в издержки производства (обращения).

## Анализ государственного регулирования амортизационной политики современной России

До принятия 25 главы НК РФ для целей налогообложения по налогу на прибыли предприятий был разрешен только один способ списания амортизационных отчислений - линейный.

Вместе с тем, для повышения заинтересованности предприятий инвестировать собственные средства в основной капитал в соответствии с Постановлением Совета Министров СССР от 22.10.90 № 1072 «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» было разрешено применять ускоренную амортизацию в отношении отдельных объектов активной части основных производственных фондов (машин, оборудования, транспорта, вычислительной техники). Это было продиктовано необходимостью более быстрого обновления основных производственных фондов, а так же для сокращения затрат на осуществление капитального ремонта физически изношенных машин, оборудования и транспортных средств.

Кроме того, Госпланом СССР совместно с Минфином СССР, и другими ведомствами было разработано «Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве» (№ ВГ-21 - Д/144/17-24/4-73 от 29.12.90). В соответствии с указанным Положением ускоренный метод начисления амортизации предприятия могли применять в отношении основных фондов, используемых для увеличения выпуска средств вычислительной техники; разработки новых прогрессивных видов материалов и т.д. При введении ускоренной амортизации норма годовых амортизационных отчислений могла быть увеличена, но не более чем в два раза.

Для малых предприятий была введена дополнительная льгота, наряду с применением ускоренного метода амортизации для стимулирования обновления машин и оборудования в первый год их эксплуатации можно было списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 20% первоначальной стоимости основных фондов со сроком полезного использования свыше трех лет.

В середине 90-х годов, в условиях быстрого развития и обновления технологий, Правительством Российской Федерации было принято Постановление от 19.08.94 № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов». В целом механизм ускоренной амортизации оставался прежним. Основное внимание было уделено развитию высокотехнологичных отраслей экономики, а также сферы малого бизнеса. Малым предприятиям в первый год эксплуатации машин и оборудования было разрешено списывать до 50 % первоначальной стоимости основных фондов, а не 20% как это было принято ранее.

При этом следует иметь в виду, что механизм ускоренной амортизации имел целевой характер. Дополнительные финансовые ресурсы, полученные предприятиями в результате применения ускоренной амортизации, могли быть направлены только на обновление основных производственных фондов. Согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 05.08.92 № 552 «Об утверждении положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» в случае нецелевого использования, суммы амортизационных отчислений, начисленные ускоренным методом не могли быть включены в состав затрат уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Анализ законодательства, действующего до 2002 года показал, что до принятия гл.25 НК РФ в основе государственного регулирования системы амортизации была заложена идея постепенной замены самого амортизируемого объекта, восстановление изношенных фондов и повышения инвестиционной активности предприятий.

## Экономическая эффективность амортизационной политики налогообложения предприятий

Как было отмечено ранее, амортизационная политика предприятия представляет собой систему взаимозависимых элементов налогообложения и форму финансового регулирования для последующего восстановления основных фондов. Следовательно, формирование амортизационной политики предприятия должно основываться на комплексном подходе к оценке эффективности применения амортизационного инструментария для целей управления величиной налоговых обязательств и формирования инвестиционных ресурсов, направляемых на воспроизводство основных производственных фондов и повышение их технического уровня.

Для целей разработки и обоснования методических подходов эффективного применения амортизационного инструментария было выбрано предприятие энергетической системы (Губкинская ТЭЦ -предприятие энергетической системы Белгородской обл.), на примере которого могут быть отработаны современные методы амортизационной политики.

Основными факторами, определившими выбор объекта исследования, являются:

1. Уровень рентабельности продаж в отраслевом разрезе в 2004 году составил 9,8% и по сравнению, например, с химической и нефтехимической промышленностью ниже на 2,4 процентных пункта, с газовой и нефтеперерабатывающей промышленностью на 6,4 и 12,7 процентных пункта соответственно29.

2. Степень изношенности основных фондов предприятий энергетического комплекса соответствует среднему показателю в целом по предприятиям промышленности.

3. В настоящее время мероприятия по реконструкции и техническому перевооружению Губкинской ТЭЦ находятся на завершающем этапе - в конце 2006 года планируется окончание работ и ввод в эксплуатацию нового комплекса.

В качестве исходных положения для разработки методических подходов по формированию амортизационной политики приняты сценарные условия экономического развития Губкинской ТЭЦ.