Шумская Елена Николаевна. Амортизационная политика и ее влияние на развитие предприятий в современных условиях : на примере Ростовской области : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Шумская Елена Николаевна; [Место защиты: Юж. федер. ун-т].- Ростов-на-Дону, 2008.- 189 с.: ил. РГБ ОД, 61 08-8/940

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Концепция амортизации и износа основных средств предприятий на современном этапе 14**

1.1. Виды и сущность износа, роль амортизационной политики в воспроизводственном процессе предприятий 14

1.2. Эволюция форм и методов механизма амортизации: отличия, преимущества и недостатки 35

1.3. Роль амортизации в формировании собственных источников средств предприятий и обеспечении их экономического роста 64

**2. Анализ амортизационной политики и амортизационного механизма на ряде предприятий Ростовской области 76**

2.1. Взаимосвязь и влияние амортизационной и налоговой политики на рост финансовых активов предприятий 76

2.2. Использование инструментария амортизационного механизма на ряде предприятий Ростовской области для обновления основных фондов 94

**3. Совершенствование амортизационной политики как составляющей экономической политики государства в рыночной экономике России 128**

3.1. Условия и факторы роста инвестиционной активности основного капитала предприятий 128

3.2. Совершенствование инструментов амортизационной политики и их влияние на развитие предприятий 149

Заключение 165

Перечень использованных источников и литературы

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Задача разработки эффективной амортизационной политики предприятий является одной из главных задач институциональной реформы экономики России.

Традиционно амортизационные отчисления выступали одним из главных источников собственных средств предприятий, используемых на расширение производства. За последние 20 лет их доля в объеме товарной продукции предприятий снизилась более чем в два раза.

Обновление основных фондов характеризуется высоким удельным весом физически изношенного и морально устаревшего оборудования, низкий технический уровень которого является главной причиной, сдерживающей освоение и выпуск конкурентоспособной продукции.

Методологические и прикладные рекомендации, действующие в современных условиях, по выбору наиболее эффективного механизма амортизации усложнены введением в 2002 г. новых методов учета основных средств, значительно отличающихся от ранее действовавших.

Применяемые на современном этапе инструменты амортизационной политики продолжают оставаться малоэффективными для развития инвестиционно-инновационных процессов на микроэкономическом уровне.

Недостаток собственных средств, высокая стоимость привлечения кредитных ресурсов ограничивают возможности технического переоснащения предприятий, что актуализирует необходимость умелого использования амортизационной политики и ее инструментов.

Потребность в новой концепции обусловливают отсутствие теоретических обоснований, нецелевое использование амортизационных отчислений на предприятиях народного хозяйства.

Управление развитием предприятий реализуется через систему различных средств государственной политики: амортизационной, налоговой, кредитной, инвестиционной и др.

Необходимость формирования новых моделей амортизационной политики в экономике России, важность рассматриваемой проблемы, ее теоретическая и практическая значимость придают теме настоящего диссертационного исследования особую актуальность.

Степень разработанности проблемы. Анализ монографической и периодической литературы по проблеме диссертационной работы показал, что вопросам совершенствования амортизационной политики предприятий уделено в научной литературе достаточно много внимания.

На фоне многочисленных исследований отдельных сторон очерчиваемой в диссертации тематики в последнее время всё острее ощущается дефицит системных представлений об условиях, инструментах и механизме амортизации основных средств предприятий.

Однако несмотря на наличие уже имеющейся исходной концептуально-методологической базы исследования, существуют теоретические недоработки, связанные с недостаточной проработкой методических основ формирования амортизационных отчислений и их влияния на развитие предприятий в условиях реформирования экономики страны, осложняющие представления о предмете исследования.

В исследуемой области научные публикации можно условно сгруппировать по следующим направлениям:

– амортизационная политика как составляющая экономической политики государства получила научное отображение в трудах Аркина В.И., Балацкого Е.О., Васильевой Л.А., Карахотина С.Н., Мартынова А.Д., Сысоева А.В., Славинской О.А., Телегиной Ж.А. ;

– систематизированные представления о теории амортизации содержатся в работах российского исследователя начала XIX в. Струмилина С.Г. ;

– в ходе научных дискуссий сформировался качественно новый подход к амортизации как комплексной категории (Будавей В.Ю., Виленский М.А., Воротилов А.А.);

– современные модели амортизации рассмотрены в трудах Кетовой Н.П., Мамедова О.Ю.;

– исследования теоретико-методологических подходов в амортизации отражены в работах Вихляева А.В., Захарова В.Т., Кваши Я.Б.;

– большой вклад в разработку теоретических основ амортизации и воспроизводства основных фондов в отечественной экономической науке внесли Куликов А.Г., Любимцев Ю.И., Мягков А.И., Павлов П.М., Сенчагов В.К., Тальмина П.В. и др.;

– ряд исследований ориентирован на совершенствование механизма амортизации и представлен в работах Прониной Е.А., Ревуцкого Л.Д., Смирновой С.А., Ханина Г.И. и др.

Рыночные преобразования в России потребовали кардинального пересмотра теоретических взглядов на использование новых инструментов амортизационной политики предприятий. Несмотря на разноаспектное рассмотрение актуальных проблем, вопросы направлений реформирования механизма амортизации являются во многом дискуссионными, что обусловлено различием в методико-методологических подходах исследователей к политике амортизации.

Недостаточная изученность задач по использованию современных инструментов амортизационной политики, способствующих активизации инвестиционной деятельности предприятий, предопределила выбор темы, объекта и предмета исследования, формулировку цели и задач исследования.

Цель и задачи исследования. **Цель** состоит в исследовании амортизационной политики, ее влияния на развитие предприятий в современных условиях, выработке системы рекомендаций по эффективному применению амортизационного механизма на предприятиях, использованию амортизационных отчислений в качестве источника финансирования технического перевооружения и модернизации основных фондов.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих **задач**:

– определения сущности, видов износа, роли амортизационной политики предприятий в воспроизводственном процессе;

– исследования форм и методов механизма амортизации в динамике, выявления преимуществ и недостатков;

– определения роли амортизации в формировании собственных источников средств предприятий и обеспечении их экономического роста;

– выявления взаимосвязи амортизационного механизма и налогообложения предприятий, их влияния на рост финансовых активов;

– анализа применяемого механизма амортизации на предприятиях Ростовской области;

– изучения условий и выявления факторов роста инвестиционной активности основного капитала предприятий;

– определения направлений и разработки модели совершенствования инструментов амортизационной политики предприятий на современном этапе.

Объектом исследования выступает амортизационная политика и ее инструменты, реализуемые на уровне предприятий, функционирующих на современном этапе. Предметом исследования являются экономические отношения по поводу формирования и использования амортизационных средств, позволяющих предприятию возмещать износ тех ценностей, которыми данное предприятие владеет.

Теоретико-методологическую основу исследования составляют концептуальные положения теории экономики, концепции по амортизации, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых.

Инструментарно-методический аппарат работы. В процессе исследования закономерностей развития механизма амортизации, амортизационной политики использованы категориальный, субъектно-объектный, историко-генетический, комплексный, системный подходы, сравнительный анализ, динамические ряды.

Информационно-эмпирической базой исследования послужили данные Федерального агентства государственной статистики, Министерства финансов, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Ростовстата, интернет-ресурсы, материалы научно-практических конференций по исследуемой проблеме, собственные расчеты соискателя за период 2000 – 2007 гг.

Нормативно-правовую базу составили: Конституция Российской Федерации, Гражданский и Налоговый кодексы Российской Федерации, нормативные и директивные документы Президента и Правительства Российской Федерации, законодательные документы Российской Федерации, программные положения Правительства, программно-прогнозные разработки, федеральные и региональные нормативные акты в области амортизации.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования заключается в обосновании необходимости и определении направлений реформирования амортизационной политики, влияния ее на развитие предприятий, которое требует становления механизма амортизации, основанного на разработке и применении новых инструментов на базе изменения методов учета основных средств, сокращения срока их эксплуатации, введения контроля за целевым использованием амортизационных отчислений, нормативного метода формирования средств предприятий на техническое перевооружение, налоговой льготы и налоговых преференций при размещении амортизационных средств в кредитных организациях.

Положения диссертации, выносимые на защиту

1. В числе главных факторов, непосредственно воздействующих на финансовое состояние предприятий, решающая роль принадлежит амортизационной политике, реализуемой на государственном уровне. Снижение инвестиционной активности, начавшееся с начала реформ в России, приведшее к прерыванию и деформированию воспроизводства основных фондов, может быть устранено за счет гибкой амортизационной политики государства, которая должна стать одним из основных факторов восстановления экономического роста в условиях спада производства и инфляции. В настоящее время отсутствует целенаправленная государственная амортизационная политика, не разработана концепция восстановления, эффективного накопления и использования финансовых ресурсов. Поэтому на уровне предприятий система амортизации рассматривается как второстепенная в решении задач воспроизводственного характера, обновления финансовых ресурсов предприятий, на которых использование прогрессивных методов начисления амортизации носит весьма ограниченный характер.

2. Эффективность амортизационной политики, влияющей на формирование собственных средств предприятий, направляемых на воспроизводство основных фондов, зависит от правильности выбора методов и способов амортизации. Совместимости бухгалтерского и налогового учета, введенных одновременно в 2002 г., будет способствовать изменение методологических подходов учета и переоценки основных фондов. При выборе вариантов амортизационной политики необходимо руководствоваться применением наиболее эффективного метода – ускоренной амортизации, поскольку он дает предприятию экономические выгоды в связи с выводом прибыли из-под налогообложения, стимулирует ускоренный возврат средств с последующим использованием их на финансирование инвестиций в основной капитал. При этом налоговые обязательства предприятия переносятся на будущий период.

3. Финансирование инвестиций в основной капитал за счет собственных средств предприятий осуществляется из амортизационных отчислений и прибыли, рост которых сдерживается рядом факторов: несовместимостью периодов износа (5–7 %) и восстановления основных производственных фондов (1–  
2 %), отсутствием возможности начисления амортизации из-за превышения более чем у 50 % оборудования нормативного срока службы, снижением коэффициента обновления с 7 в 1990 г. до 1, 7 % в 2007 г., дисбалансом коэффициентов обновления и выбытия, находящихся в соотношении 1:3, что при сохранении в дальнейшем такой тенденции приведет к полной изношенности всех основных фондов и неспособности обеспечения финансирования расширенного воспроизводства.

4. Многофакторное воздействие амортизационной политики на развитие предприятий (воспроизводственный, затратный, инвестиционный, инновационный) сопровождается усилением негативного влияния недостаточной взаимосвязи ее с налоговой политикой в связи с отменой налогового кредита, распространявшегося ранее на 80 % всех российских предприятий, изменившего стимулирующий эффект со стороны этой льготы, снизившего их финансовую активность. Это привело к потере значительного объема собственных финансовых источников предприятия, которые стремясь не уменьшать объемы инвестиций, провели переоценку основных фондов с целью увеличения их восстановительной стоимости, размеров амортизационных отчислений, затрат на производство продукции, что повлекло за собой повсеместный рост цен на товары и услуги.

5. Среди альтернативных методов амортизации, наиболее применяемым на практике предприятиями Ростовской области является линейный. Он используется наряду с амортизационной премией, введенной правительством после упразднения инвестиционной льготы, которая позволяла оставлять на предприятии значительную часть прибыли, относимую на себестоимость продукции, работ, но не компенсирующую в настоящее время предприятиям ранее существующие финансовые преимущества при применении инвестиционной льготы. На исследуемых предприятиях отмечено двукратное снижение доли амортизационных отчислений в себестоимости продукции до 1–17 %, несоответствие восстановительной стоимости основных средств их рыночному потенциалу , что особенно важно для формирования эффективного амортизационного механизма в условиях инфляции.

6. Важными направлениями становления системы управления механизмом амортизации предприятий на рыночных основах с адекватными ему функциональными задачами и инструментами являются формирование системы увязки действующих амортизационных норм с рациональными сроками службы техники, унификация данных норм с целью уменьшения их количества, усиление контроля за целевым использованием амортизационных отчислений, изменение порядка налогообложения собственных ресурсов предприятий, полученных за счет амортизационных средств, что будет способствовать предоставлению предприятиям налоговых преференций в части налогообложения доходов, полученных от размещения этих средств в кредитных организациях.

7. Основными амортизационными инструментами механизма реализации амортизационной политики при согласовании экономических интересов государства и предприятий должны стать изменение методологических подходов в начислении амортизации, т.е. проведение ее с первоначальной, а не с остаточной стоимости объекта для более полного восстановления основных фондов; обеспечение регламентации использования в налоговом учете методов начисления, предусмотренных в бухгалтерском учете; сокращение сроков полезного использования основных средств с целью их более быстрого и полного физического и морального восстановления; изменение системы амортизации, позволяющей от возмещения стоимости капитала перейти к стимулирующему обновлению основного капитала, для чего необходима разработка многовариантной модели амортизации при управлении экономикой на уровне предприятий и организаций.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в развитии современной модели амортизационной политики государства, приоритетными инструментами которой должны стать унификация бухгалтерского и налогового учета, изменение методологических подходов начисления амортизации, сокращение сроков полезного использования основных фондов, применение налоговой льготы прямого действия и ускоренной амортизации с целью улучшения финансирования, введение контроля за целевым использованием амортизационных средств, что усилит влияние амортизационного механизма на развитие предприятий в современных условиях хозяйствования, обеспечит своевременное обновление изношенных основных фондов, позволит выпускать конкурентоспособную продукцию.

Элементы научной новизны состоят в следующем:

1) обоснована необходимость совершенствования амортизационной политики за счет введения налоговой льготы прямого действия ( по налогу на прибыль) при освоении и реконструкции основных фондов , внедрении новых технологий и элементов научно-технического прогресса, что повысит финансовые активы предприятия;

2) аргументирована целесообразность применения предприятиями метода ускоренной амортизации, уменьшающего налогооблагаемую базу, представляющего собой один из видов инвестиционных льгот, позволяющего им отсрочить на определенное время погашение различных бюджетных назначений и обязательств, т.е. обеспечить налогоплательщику беспроцентный заем финансовых средств на развитие производства;

3) доказано, что адресному и адекватному использованию инструмента амортизационных отчислений в целевом финансовом механизме предприятий будет способствовать усиление аудиторского контроля за своевременностью начисления и использования данных средств, расходуемых в настоящее время на другие выплаты (заработную плату , погашение кредиторской задолженности , компенсацию штрафных санкций и непроизводительных потерь);

4) обосновано, что качественное преобразование амортизационной политики, усиление ее положительного влияния на развитие предприятий связано с необходимостью введения налоговых преференций при налогообложении особых доходов предприятия, полученных за счет начисленных и размещенных в кредитных организациях амортизационных отчислений, что увеличит возможности предприятия в части накопления собственных ресурсов, предназначенных для их развития;

5) разработана модель амортизационной политики предприятий, основанная на применении основных инструментов: законодательной регламентации и унификации методов начисления амортизации, предусмотренных в бухгалтерском и налоговом учете, изменении методологических подходов начисления амортизации с первоначальной, а не с остаточной стоимости для более полного восстановления основных фондов, сокращения сроков полезного использования основных фондов с целью ускорения компенсации их физического и морального износа.

Теоретическая значимость исследования состоит в разработке основных направлений, обеспечивающих системный подход в эволюционной динамике порядка формирования амортизационных отчислений, механизма его действия в условиях рыночной экономики. Теоретические выводы исследования могут быть использованы в учебном процессе при совершенствовании программ учебных курсов по экономике и финансам предприятий (организаций), а также специальных теоретических курсов. Предложен ряд мер при разработке государственных концепций развития системы амортизации, финансовой стратегии, стимулирования технического перевооружения, формирования собственных средств предприятий.

Практическая значимость исследования заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию методов и способов начисления износа и амортизации при различных формах учета (налоговом и бухгалтерском). Выводы исследования могут быть использованы при формировании финансовых, инвестиционных и перспективных планов предприятий.

Апробация работы. Основные теоретические и практические результаты диссертационного исследования были представлены на ряде межвузовских научно-практических конференций, проводимых на Юге России в 2006–2007 гг. По материалам исследования опубликовано 5 работ общим объемом 3,4 п.л.

Структура диссертационной работы отражает логику, порядок исследования и алгоритм решения поставленных задач. Диссертация состоит из введения, семи параграфов, объединенных в три главы, заключения, списка использованных источников из 205 наименований, включает 21 рисунок, 20 таблиц.

## Эволюция форм и методов механизма амортизации: отличия, преимущества и недостатки

Исследование физического и морального износа позволило выявить концепцию, согласно которой определяется период экономического изнашивания средств труда, составляются централизованно утверждаемые нормативные сроки службы основных средств и устанавливаемые предприятиями сроки их полезного использования, применяемые при расчете амортизации.

Таким образом, процесс износа - это физическое явление, влияющее на экономику предприятия только в том смысле, что после потери первоначальных характеристик объект должен быть списан, а на его место следует приобрести другой объект, иначе производство остановится.

Амортизация способствует постепенному перенесению стоимости основных средств по мере их износа на готовую продукцию. Она является одним из источников расширенного воспроизводства основных фондов. Особенность ее действия заключается в том, что она начисляется в течение всего нормативного срока службы основных фондов, а расходуется после фактического их выбытия, поэтому до момента замены выбывших из эксплуатации основных фондов начисленная амортизация является свободной.

Составлено автором на основании данного диссертационного исследования Используемая официальной статистикой норма амортизации (2,8% от полной балансовой стоимости основных фондов)7 является завышенной, так как уровень амортизации основывается как на физическом износе фондов, так и на моральном, который в практической хозяйственной деятельности по большей части игнорируется. В связи с этим возникает проблема определения обоснованного уровня амортизации фондов всей экономики, который бы отражал исключительно физический износ фондов.

Количественная оценка удельного веса морального износа в общей норме амортизации достаточно затруднительна. Экономическая наука не владеет теорией износа, без которой невозможно рассчитать срок физической службы различных видов имущества. Тем не менее, приблизительные параметры соотношения морального и физического износа можно рассчитать. Наиболее ценными среди исследований вышеуказанной проблемы являются труды известного ученого С.Г.Струмилина, относимые к раннему периоду советской экономики.

В 1928 г. С.Г. Струмилин произвел расчет среднего уровня амортизации имущества. Спустя 28 лет он вновь вернулся к этому вопросу и определил, что в 1924 году средняя норма погашения физического износа составляла 2,84%, а фактические изъятия амортизационных отчислений находились на уровне 4% от стоимости учтенного имущества. Следовательно, соотношение физического износа и амортизационных отчислений для 1924г. составило 71%. То есть действующая норма амортизации на 71% отражала физический износ объектов и на 29% - моральный.

В России амортизационная политика, определяющая нормы амортизации до середины 1990-х годов, возникла в период Второй мировой войны. Основной движущей силой политики был научно-технический

Хашш Г.И. Оценка воспроизводства основного капитала экономики России // Вопросы статистики. -2006.-№10.-С. 6-19.

8 Струмилин С.Г. Очерки социалистической экономики СССР. Избранные произведения в пяти томах. Том IV. - М.: Наука. - 1964. - С. 75. прогресс, производящий все более новые средства труда и неизбежно предполагающий выбытие устаревших. В конце 1990-х годов, под воздействием экологических ограничений и удорожания невозобновляемых природных ресурсов, появилась амортизационная политика, направленная на более бережное и длительное использование средств труда.

При рассмотрении данной проблемы заслуживает внимания зарубежный опыт. Возьмем соотношение амортизационных отчислений и полной стоимости фондов в США за 1986-1993 годы (таблица 1).

США были изменены нормы амортизационных отчислений. Если для зданий и сооружений ранее период жизни устанавливался в 36 лет, то по новым нормам после 120 лет эксплуатации здания и сооружения все еще сохраняют 5% своей стоимости. Аналогично по машинам и оборудованию: ранее срок службы составлял 15 лет, теперь стоимость машин и оборудования после 30 лет службы составляет 3% от первоначальной. После 36 лет эксплуатации зданий и сооружений их остаточная стоимость составляет 40%, остаточная стоимость оборудования после 15 лет-20%. Увеличение срока эксплуатации произошло за счет игнорирования морального износа. Вместе с тем, для более быстрой окупаемости инвестиций в основные фонды, амортизация является асимметричной и состоит из двух частей: ускоренной и замедленной. Здания и сооружения теряют половину своей стоимости в первые 20 лет. Машины и оборудование в первые 10 лет теряют 70% своей стоимости, в оставшиеся 20 с лишним лет - остальные 30%.

Ханин Г.И. в 2006г. показывает расчет размера морального износа, который не учитывают современные нормы амортизации. По его оценке в 1993 г. полная стоимость зданий и сооружений в американской экономике составила 17946 млрд. долларов, а стоимость оборудования - 5437 млрд. долларов. При таком составе фондов он получил, что средний размер увеличения срока эксплуатации имущества составляет 35% [(17946 млрд. долларов х 0,4 + 5437 млрд. долларов х 0,2) / 23383 млрд. долларов]. До принятия новых норм возмещений размер амортизации по отраслям экономики США составлял 2,9%, после принятия - 2,148% (2,9% /1,35). Следовательно, на долю морального износа было отнесено 0,752 п. п. (2,9%-2,148%), или 26% от действующей нормы (0,752/2,9 х 100%).

## Роль амортизации в формировании собственных источников средств предприятий и обеспечении их экономического роста

Линейный способ амортизации используется более чем 85% всех компаний в мире. Но даже при использовании одного и того же способа начисления износа могут возникнуть различия в итоговой сумме начисленного износа. В отличие от российских стандартов, согласно которым определено, что амортизация рассчитывается "ежемесячно начиная со следующего месяца, после ввода в эксплуатацию", GAAP не дает таких подробных рекомендаций, и компании могут начислять амортизацию по-своему, например, за 15 дней в месяц приобретения и за 15 дней в месяц выбытия. Кроме того, этот способ может быть использован, если планируется, что средство имеет свою ликвидационную стоимость. При этом способы начисления износа МСФО предусматривают определение ликвидационной стоимости, по которой основное средство может быть продано после окончания срока его эксплуатации.

Годовая сумма износа при способе равномерного начисления износа равна отношению стоимости основного средства за минусом ликвидационной стоимости к количеству лет предполагаемого использования. При линейном способе в российской практике годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Ускоренная амортизация предусматривает списание большей части стоимости основного средства в течение первых лет эксплуатации основных средств. Основными способами отражения ускоренной амортизации являются способы уменьшающегося остатка и сумма чисел лет.

Способ уменьшения остатка в международной практике представляет собой ежегодное начисление резерва амортизации к остатку стоимости, еще не отнесенному на затраты на конец предшествующего отчетного периода. Для этого рассчитывается фиксированный процент по специальной формуле в зависимости от стоимости основного средства, применяемого процента износа, срока полезного использования и чистой ликвидационной стоимости. Годовая сумма амортизации рассчитывается путем умножения этого фиксированного процента на остаточную стоимость основного средства. Преимущество этого способа состоит в том, что в течение первых лет эксплуатации более высокие затраты на амортизацию и более низкие затраты на ремонт и обслуживание будут практически равны в последующие годы сумме более низких затрат на амортизацию и более высоких затрат на ремонт и обслуживание.

Отличие этого способа в российской практике состоит в том, что годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения. Этот коэффициент аналогичен фиксированному проценту, но он не рассчитывается компанией, а устанавливается в соответствии с законодательством Российской Федерации. Коэффициент ускорения может применяться только по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования, устанавливаемому федеральными органами исполнительной власти. Соответственно, этот способ амортизации в России может применяться только к ограниченному количеству основных средств.

В России к основным средствам, которые работают в условиях агрессивной среды и повышенной сменности, при расчете амортизации налогоплательщики вправе применять специальный коэффициент, но не выше

В Налоговом Кодексе под агрессивной средой понимается совокупность природных и искусственных факторов, под влиянием которых происходит повышенный износ основных средств в процессе их эксплуатации. Сюда можно отнести работу основных средств в токсичной среде, контакт основных средств с пожароопасной и взрывоопасной средой или иной средой, которая может послужить причиной опасной ситуации.

В случае договора лизинга для амортизируемых основных средств, которые являются предметом этого договора, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять также специальный коэффициент, но не выше 3. Эти коэффициенты не распространяются на основные средства, которые принадлежат к первой, второй, третьей амортизационным группам. в том случае, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом Сельскохозяйственные организации промышленного типа такие как животноводческие комплексы, птицефабрики, тепличные комбинаты имеют право в отношении собственных основных средств при расчете амортизационных отчислений к основной норме амортизации также применять специальный коэффициент, но не выше 2.

Также, в соответствии с законодательством Российской Федерации организации при использовании метода уменьшаемого остатка имеют право применять коэффициент ускорения,65 а субъекты малого предпринимательства могут относить ускоренную амортизацию как затраты на издержки производства в два раза превышающем законодательно установленные нормы для данных видов основных средств.66 На основании этого, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 29 августа 2002 г. N 04-05-06/34, субъекты малого предпринимательства имеют право при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка использовать коэффициент ускорения 2. Также, если срок службы основных средств более трех лет, то субъекты малого предпринимательства в соответствии с данным законом имеют право списывать 50% первоначальной стоимости

## Использование инструментария амортизационного механизма на ряде предприятий Ростовской области для обновления основных фондов

Расходы на содержание имущества, переданного в аренду, включаются в состав внереализационных расходов, если аренда не является предметом деятельности. Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование свое имущество, расходы, связанные с содержанием этого имущества, будут считаться расходами, связанными с этой деятельностью, то есть расходами, связанными с производством продукции, работ, услуг.

В целях налогообложения прибыли при применении кассового метода для признания доходов и расходов, в соответствии с налоговым кодексом,118 расходы признаются только после их фактической оплаты. Согласно подпункту 2 пункта 3 данной статьи амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный период, при этом допускается амортизация только оплаченного амортизируемого имущества. Таким образом, арендатор, применяющий кассовый метод, суммы амортизации, начисленной по имуществу, переданному в аренду, может учесть в составе расходов только в том случае, если данное имущество оплачено.

При методе начисления расходы независимо от времени фактической оплаты денежных средств могут быть признаны в отчетном периоде к которому они относятся. Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации.119

Капитальные вложения могут выступать амортизируемым имуществом в качестве предоставленных в аренду объектов в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.120 Амортизация капитальных вложений в арендованные объекты производится следующим образом: 1) арендодателем амортизируются капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендодателем арендатору в соответствии с главой 25 Налогового Кодекса Российской Федерации; 2) арендатором амортизируются капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, в течение срока полезного использования, определяемого в соответствии с Классификацией основных средств.

Представляет интерес также механизм амортизации после модернизации (реконструкции) основных средств. В случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств увеличивается их первоначальная стоимость относительно стоимости, по которой они были приняты к бухгалтерскому учету. Если происходит качественное улучшение первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.122

Под модернизацией, достройкой, дооборудованием понимается изменение технологического назначения объектов амортизируемых основных средств, улучшение его качественных характеристик, соответствие требованиям научно-технического прогресса. Реконструкция включает переустройство объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства, увеличением производственных мощностей.

Кроме изменения первоначальной стоимости основных средств, в результате вышеперечисленных мероприятий, может увеличиться и срок полезного использования основных средств. В этом случае, возникает проблема с определением суммы амортизационных отчислений по этому объекту. Хотя законодательством, в частности Налоговым Кодексом Российской Федерации, не предусмотрено особого порядка определения нормы амортизации и начисления амортизационных отчислений по тем основным средствам, у которых увеличилась первоначальная стоимость или срок полезного использования, мы считаем, что если произведенная реконструкция или модернизация основного средства привела к изменению его первоначальной стоимости и срока полезного использования, необходимо рассчитать новую норму амортизационных отчислений, исходя из оставшегося срока полезного использования, поскольку прежнюю норму организация применять не должна, так как в этом случае можно либо недоначислить, либо излишне начислить амортизацию.

В статью 258 Налогового Кодекса Российской Федерации с 01.01.2006г. Законом № 58-ФЗ внесены изменения, которые вводят порядок амортизации капитальных вложений, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем. В соответствии с главой 25 Налогового Кодекса Российской Федерации произведенные арендатором капитальные вложения с согласия арендодателя, арендодателем не возмещаются и амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды. Сумма амортизации рассчитывается в данном случае в соответствии с Классификацией основных средств.

## Совершенствование инструментов амортизационной политики и их влияние на развитие предприятий

В зарубежной практике существует целый ряд мер, направленных на стимулирование ускоренной амортизации и роста инвестиций, которые возникли в связи с необходимостью стимулирования новых организационных форм частного бизнеса, способных быстро осуществить и реализовать новейшие технические и технологические разработки, особенно в области энергосбережения и экологической безопасности.

Одним из важных направлений амортизационной политики, стимулирующих расширение инвестиционной деятельности и деловой активности экономических субъектов, является осуществление комплекса инвестиционно-ориентированных налоговых новаций, направленных на повышение заинтересованности налогоплательщиков в использовании инвестиционных ресурсов, образованных за счет средств накопленной амортизации.

Мероприятия по созданию эффективной амортизационной политики могут быть реализованы в сфере налогового законодательства, основными направлениями которого являются упрощение системы налогообложения и экономической обоснованности норм законодательства. Налоговая система - это один из инструментов государственного регулирования. Воздействуя через систему налогообложения на поведение экономического субъекта, государство гибко управляет хозяйственными процессами, как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне.

Изменения, которые следует внести в нормативно-правовые акты, должны быть направлены на устранение факторов, ограничивающих развитие не только экономики хозяйствующих субъектов, но и экономической системы в целом. В частности, необходимо выработать единые подходы к урегулированию вопросов, связанных с амортизацией имущества организаций.

Разграничение правил определения экономических показателей и отражения операций по амортизируемому имуществу между бухгалтерским и налоговым учетом приведет к созданию единообразных и достоверных сведений. Кроме того, изменения учета объектов основных средств позволят во многом упростить как порядок формирования информации по амортизируемому имуществу, так и процедуру администрирования налога на имущество и налога на прибыль организаций. Осуществление контроля за правильностью расчета налоговой базы и определения налоговых обязательств, сформированных на основе единых норм и правил, установленных в рамках налогового законодательства будет намного эффективнее.

При этом следует отметить, что данное предложение не вступает в противоречие с концепцией и основными задачами бухгалтерского учета, представляющую собой систему сбора, регистрации и обработки информации об имуществе и обязательствах организации.

К числу важнейшей проблемы, которая должна решаться при формировании амортизационной политики относится сокращение сроков аккумулирования амортизации и стимулирования инвестиционных процессов. В рамках решения этого вопроса представляется возможным пересмотреть состав объектов основных средств, в отношении которых организации вправе использовать специальные коэффициенты, применяющиеся к основной норме амортизации. Налоговым законодательством должно быть предусмотрено право применения специальных повышающих коэффициентов в отношении ряда объектов основных средств, например, таких, как: - машины и оборудование, которые используются для изготовления новых прогрессивных материалов, новых образцов технологического оборудования; - объекты основных средств, относящихся к очистным и другим сооружениям, которые связаны с предотвращением загрязнения окружающей среды; - медицинское и диагностическое оборудование; - объекты основных средств, связанных с изготовлением энергосберегающего оборудования и внедрением энергосберегающих технологий; - машины и оборудование, которые используются в научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработках.

Сокращение сроков накопления амортизации через систему специальных коэффициентов, применяемых к основной норме амортизации, окажет позитивное влияние на процесс формирования инвестиций за счет собственных средств. Инвестиционные ресурсы будут формироваться в большем объеме, а главное, в более короткие сроки.

Право применения специальных коэффициентов к основной норме амортизации должно быть ограничено в силу того, что имеет целевой характер - стимулирование инвестиционных процессов.

В настоящее время российским законодательством не предусмотрены механизмы, стимулирующие повышение заинтересованности экономических субъектов в использовании финансовых ресурсов, образованных за счет накопленной амортизации, на восстановление основных фондов, модернизацию и реконструкцию производства.

Уже сделан серьезный шаг в плане либерализации налога на прибыль организаций, введен механизм, так называемой, «инвестиционной премии». С 1 января 2006 г. налогоплательщики получили возможность относить на расходы и учитывать при определении налоговой базы налога на прибыль до 10 % стоимости приобретаемого оборудования, а оставшиеся 90% амортизировать в обычном порядке.