**Введение**

Экономическую систему можно определить как совокупность общественных отношений в сфере производства, обмена и распределения продукции. Человечество постоянно нуждается в удовлетворении материальных потребностей, которые становятся целью процесса производства. Данный процесс определяют четыре основных фактора: земля, труд, капитал и предпринимательские способности. Все четыре фактора нуждаются в воссоздании, чтобы обеспечить непрерывность процесса производства материальных благ. И если труд, земля и предпринимательские способности воссоздаются путем своевременной выплаты заработной платы (помимо воспроизводства населения), восстановительных работ и вечного стремления к прибыли соответственно, то с воссозданием капитала связанно такое понятие, как амортизация.

Капитал, как фактор производства, представляет собой фонды производственного оборудования. Для того, чтобы капитал приносил прибыль в процессе производства, необходимо постоянно поддерживать его в первоначальном рентабельном состоянии, чтобы его неизбежный износ не наносил ущерба коммерческой деятельности предприятия.

С целью избежать убытков и поддержать прибыльность капитальных фондов организация делает амортизационные отчисления, представляющие собой денежные средства, предназначенные для возмещения износа капитала. Амортизационные отчисления на полное восстановление капитала производятся с дохода, полученного от реализации созданной с помощью капитальных фондов продукции. Причем, фактически амортизационные отчисления включаются в стоимость произведенной данным капитальными фондами продукции и представляют собой перенесение стоимости постепенно изнашивающихся основных средств на стоимость вырабатываемой продукции. Таким образом, амортизация – это процесс воспроизводства капитала. Чем быстрее происходит его воссоздание, тем эффективнее коммерческая деятельность организации. Это особенно актуально в связи со стремительным научно-техническим прогрессом, повышением наукоемкости производства и сокращением жизненного цикла большинства капитальных фондов.

В связи с вступлением в силу с 1 января 2002 года главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации, у налогоплательщиков возникает немало вопросов, касающихся амортизационной политики.

Изложенный вопрос является также актуальным в связи с необходимостью верного определения остаточной стоимости капитальных фондов в целях формирования облагаемой базы по налогу на имущество по данным бухгалтерского учета.

Другим важным вопросом амортизационной политики является порядок начисления амортизации в целях исчисления налога на прибыль организаций.

Целью выполнения данной выпускной квалификационной работой является обоснование амортизационной политики организации.

Исходя из поставленной цели исследования в работе были поставлены и решены следующие задачи:

- определены теоретические основы амортизационной политики;

- раскрыта сущность амортизационной политики;

- рассмотрены методы начисления и отражения амортизации, применяемые в бухгалтерском и налоговом учете;

- выявлена взаимосвязь амортизационной политики с финансовыми показателями работы организации;

- рассмотрены пути совершенствования оценки амортизационной плитики.

Теоретической и методологической основой выполнения выпускной квалификационной работы явились законодательные, и нормативные акты Российской Федерации, а также труды отечественных и зарубежных авторов, таких как Веретенникова И.И., Кочергов Д.С., Макконелли К.Р. и т.д.

Работа выполнена на материалах открытого акционерного общества «МобильныеТелеСистемы Макро-регион Дальний Восток». Основным направлением деятельности является предоставление услуг сотовой связи.

**1. Теоретические основы формирования амортизационной политики**

**1.1. Сущность и элементы амортизационной политики**

Амортизационная политика является составной частью экономической политики государства. Она выступает в качестве важнейшего рычага воздействия государства на экономические процессы в стране. В первую очередь амортизационная политика воздействует на процесс обновления основных производственных фондов, ускорение темпов научно-технического прогресса, инвестиционную деятельность, а через них и на эффективность общественного производства.

Анализ источников экономической литературы показал, что среди ученых – экономистов и практиков нет единого подхода в понимании сущности амортизационной политики как целостной системы как на макро-, так и на микро-уровне.

Для отраслей определяющих научно-технический прогресс экономики в целом государством устанавливается ускоренная амортизация, что позволяет быстрее списывать используемые средства труда, заменять их новыми, более совершенными, ввод которых своими выгодами перекрывает ущерб от списания физически еще не изношенного оборудования. Это стимулирует производителей новой техники разрабатывать и выпускать новые модели.

Покупатель же выигрывает за счет высоких параметров приобретенной техники большей производительности, меньшей трудоемкости. Есть и побочный эффект: списанная техника может быть продана тем предприятиям, которые на ее основе будут производить пользующуюся спросом продукцию.

Для реализации данной схемы требуются определенные условия. Во-первых, машиностроительный комплекс должен удовлетворять спрос на средства производства. Во-вторых, темп повышения потребительских качеств новой техники должен опережать темп амортизации. По имеющимся оценкам, новое оборудование должно превосходить заменяемое не менее, чем на 40-50%. Ниже этого предела реновация теряет смысл: незачем списывать за три года эксплуатации вполне исправный станок, чтобы заменить его таким же.

Такое понимание взаимосвязи амортизационной политики и научно-технического прогресса на наш взгляд, является упрощенным и далеко не полным по следующим причинам.

Во-первых, предлагается использовать механизм ускоренной амортизации только в отраслях, развитие которых определяет ускорение научно-технического прогресса в целом. Вряд ли с этим можно согласиться. Процесс ускорения научно-технического прогресса наиболее успешно может осуществляться только в том случае, когда все отрасли национального хозяйства имеют право на применение механизма ускоренной амортизации [23].

Во-вторых, представляется связь амортизационной политики с научно-техническим прогрессом только через механизм осуществления ускоренной амортизации, что является чрезмерно узким подходом. Взаимосвязь амортизационной политики с научно-техническим прогрессом осуществляется не только через механизм ускоренной амортизации, но и через систему норм амортизации вообще, через систему использования амортизационных отчислений в качестве источника финансирования инвестиций, а также по другим направлениям [12].

В проанализированных литературных источниках развернутого и целостного толкования сущности амортизационной политики не приводится.

На наш взгляд, под амортизационной политикой следует понимать научно обоснованную и целенаправленную систему мер, осуществляемую государством в области простого и расширенного воспроизводства амортизируемого имущества, с целью создания благоприятных условий для развития всех субъектов хозяйствования, ускорения научно-технического прогресса, и реализации экономической политики государства.

Амортизационная политика тесно связанна с научно-технической, инвестиционной, финансово-кредитной политикой и другими, но все они являются составными частями общей экономической политики государства.

Целью амортизационной политики является создание благоприятных условий всем субъектам хозяйствования для воспроизводства и обновления внеоборотных активов, активизации инвестиционной деятельности и ускорения научно-технического прогресса.

В связи с тем, что амортизационная политика является составной частью общей экономической политики, она направлена на повышение эффективности производства и подъем отечественной экономики. Амортизационная политика государства в каждый конкретный момент времени предполагает определенные корректировки в зависимости от сложившейся ситуации и экономической стратегии на перспективу.

Амортизационная политика должна способствовать решению задач по направлениям:

- развитие научно-технического прогресса;

- ускорение процесса обновления основного капитала и наращивания национального богатства страны;

- оптимизацию сроков полезного использования имущества;

- накоплению достаточных средств для простого и расширенного воспроизводства;

- созданию условий для объективной оценки и переоценки основных производственных фондов.

При разработке амортизационной политики государство должно придерживаться таких принципов, как:

- своевременность и правильность осуществления переоценки основных фондов, особенно в условиях инфляции;

- дифференцированность сроков полезного использования и соответственно норм амортизации в зависимости от функционального назначения основных фондов, учет их морального и физического износа;

- обеспечение за счет амортизационных отчислений не только простого, но и расширенного воспроизводства основных средств;

- обеспечение целевого характера использования амортизационных отчислений на предприятиях всех форм собственности и организационно-правовых форм хозяйствования;

- возможность осуществления всеми предприятиями ускоренной амортизации;

- стимулирование своевременного обновления основных фондов и ускорение научно-технического прогресса;

- предоставление больших прав предприятиям в области проведения амортизационной политики.

Исходя из сущности, цели и задач амортизационной политики, можно сделать вывод, что она играет важную роль в экономике любого государства. Амортизационная политика является мощным рычагом воздействия государства на происходящие экономические процессы и управления ими в необходимом направлении [47].

Проводя эффективную амортизационную политику, государство тем самым способствует:

- ускорению темпов научно-технического прогресса;

- наращиванию национального богатства страны;

- улучшению качественного состояния основных фондов;

- оживлению инвестиционной деятельности;

- обеспечению конкурентоспособности отечественной продукции;

- развитию отечественной экономики.

В настоящее время государством осуществляется новая амортизационная политика, ориентированная на международные стандарты как в направлении экономически целесообразных сроков полезного использования амортизируемого имущества, так и применения новых эффективных механизмов начисления амортизационных отчислений. Наиболее важными составляющими этой амортизационной политики является значительное снижение сроков полезного использования амортизируемого имущества, более широкая возможность выбора методов начисления амортизационных отчислений.

Основными элементами амортизационной политики являются:

1. Взаимосвязь амортизационной политики с инвестиционной и инновационной политикой. Амортизационные отчисления являются одним из источников финансирования инвестиций и в основном обеспечивает простое воспроизводство амортизируемых активов. Величина амортизационных отчислений во многом определяет рамки инвестиционной деятельности в стране. Соотношение между амортизационными отчислениями и валовыми инвестициями характеризует темпы развития экономики. В том случае, если валовые инвестиции превышают амортизационные отчисления, экономика находится на подъеме. При этом обеспечивается не только простое воспроизводство основного капитала, но и его прирост за счет других источников финансирования и прежде сего прибыли. Если валовые инвестиции меньше амортизационных отчислений, то экономика находится на стадии спада и этих инвестиций недостаточно для возмещения потребленного в производстве капитала.

В течение ряда последних лет для экономики России был характерен спад производства, амортизационные отчисления отвлекались для финансирования оборотных средств, что привело к значительному старению производственных фондов. В результате в настоящее время амортизационные отчисления не могут обеспечить даже простого воспроизводства основных средств.

В то же время направления инвестирования оказывают влияние на последующее формирование инвестиционных ресурсов. В связи с этим необходимо направлять амортизационные отчисления в первую очередь на внедрение инноваций, поскольку в условиях рыночных отношений резко возрастает конкуренция, и в результате освоения технологических инноваций можно значительно повысить производительность труда и качество продукции без существенных затрат на основные фонды.

2. Разработка экономически целесообразных сроков полезного использования амортизируемого имущества. Срок полезной службы – ожидаемый (расчетный) период использования активов компании, или количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива. Вместе с тем действует целый ряд факторов, противодействующих максимилизации эффекта, получаемого от эксплуатации активов. Поэтому, при определении срока полезной службы актива в соответствии с вышеназванным стандартом учитываются следующие факторы:

- ожидаемый объем использования актива компанией, который оценивается по предполагаемой мощности или физической производительности актива;

- предполагаемый физический износ, зависящий от производственных факторов, таких, как количество смен, использующих данный актив, и программа ремонта и обслуживания, принятая в компании, а также условия хранения и обслуживания актива в период простоя;

- моральный износ в результате изменений или усовершенствования производственного процесса, или в результате изменений объема спроса на рынке на данную продукцию или услугу, производимые или предоставляемые с использованием актива;

- юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие, как сроки аренды.

В соответствии с международными подходами срок полезной службы объекта основных средств определяется оценочным путем на основе опыта работы компании с аналогичными активами [24].

В отличии от этого, в российской практике в соответствии с постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», а также ранее действовавшим нормам для большинства объектов основных средств сроки полезного использования были установлены централизованно. Но ввиду того, что с переходом на рыночные отношения ситуация резко изменилась, такой порядок уже не соответствовал сложившейся экономической реальности. Поэтому предпринимались попытки расширить самостоятельность предприятий в этом вопросе.

В соответствии с ПБУ 6/97 возможность самостоятельного установления сроков полезного использования была у предприятий только в том случае, если этот срок отсутствовал в технических условиях или не был установлен в централизованном порядке.

ПБУ 6/01 также были внесены изменения в порядок определения срока полезного использования активов. Кроме того, была введена норма, предусматривающая возможность пересмотра срока полезного использования объекта основных средств в случае улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта в результате проведенной реконструкции или модернизации [37]. Таким образом, по аналогии с международными стандартами финансовой отчетности, российское законодательство разрешает организациям самостоятельно устанавливать сроки полезного использования основных средств.

Тем не менее, такой важный фактор, определяющий срок полезного использования актива, как моральный износ, предусмотренный международным стандартом №16, в отечественном ПБУ 6/01 не учтен, не смотря на то, что и в настоящее время ускорение научно-технического прогресса играет решающую роль в развитии экономики.

3. Реализация наиболее эффективных механизмов начисления амортизационных отчислений. Действующими в настоящее время нормативными актами государство предусматривает несколько механизмов начисления амортизационных отчислений. К ним относятся:

- линейный метод;

- ускоренный (нелинейный) метод (с применением понижающих коэффициентов, с использованием повышающих коэффициентов, с льготным режимом начисления амортизационных отчислений (для малых предприятий), с мерами ограничительного характера на применение ускоренной амортизации (например, применение линейного метода начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов).

На основе разрешенных к применению механизмов каждый хозяйствующий субъект выбирает наиболее оптимальный и приемлемый вариант, исходя из конкретных целей и задач развития предприятия и сложившихся условий хозяйствования.

4. Создание условий, обеспечивающих использование амортизационных отчислений в соответствии с функциональным назначением. На протяжении ряда последних лет предложение инвестиций на российском рынке не удовлетворяет потребностей в них, и для создания конкурентоспособной отечественной технической базы производства необходимо привлечение дополнительных ресурсов. В связи с этим в настоящее время исключается возможность массового обновления основного капитала, и тем более за счет собственных инвестиционных ресурсов. Необходимо привлечение внешних источников. В сложившихся условиях единственный постоянный источник финансирования воспроизводства внеоборотных активов – амортизационные отчисления – должен использоваться с наивысшей отдачей. Для этого государству необходимо создавать условия, обеспечивающие использование амортизационных отчислений в соответствии с их функциональным назначением.

5. Налоговое стимулирование ускорения обновления амортизируемого имущества. Введение нового порядка начисления амортизационных отчислений с 01.01.02 г. напрямую связывается со стимулированием обновления имущества в производственном секторе экономики, поскольку при формировании амортизационной политики появилась возможность выбора метода начисления амортизации, а следовательно, регулирования величины прибыли, налога на прибыль и налога на имущество. Таким образом, механизм ускоренной амортизации можно рассматривать в качестве своеобразной формы налоговых скидок, преследующей цель стимулирование инвестиций и внедрения новой техники.

6. Методическое руководство процессами разработки и реализации амортизационной политики. Методическое руководство амортизационной политикой включает подготовку пакета нормативных актов; проведение мероприятий по обучению персонала, обмену опытом работы в соответствующем направлении; руководство процессами внедрения новых правил, методов, способов начисления амортизационных отчислений, их учета, составления отчетности; своевременное доведение распорядительных документов до исполнителей и другие мероприятия. Методическое руководство амортизационной политикой должно осуществляться на всех уровнях управления: федеральном, региональном и местном, поскольку эффективность амортизационной политики во многом зависит от качества управленческих решений, принимаемых всеми участниками этого процесса.

7. Мониторинг и контроль за реализацией амортизационной политики. Мониторинг – это наблюдение за состоянием дел в области амортизационной политики с целью контроля за ее реализацией и прогноза. Мониторинг должен включать получение сведений по установленной форме (оценка последствий изменения финансового положения, условий накопления и расходования амортизационных начислений), обобщение и подготовку сводных материалов, а также соответствующих предложений по совершенствованию механизма начисления амортизационных отчислений, обеспечению целевого характера их использования, контролю за рациональным их расходованием. Информация, получаемая посредством мониторинга позволяет оценивать размеры инвестиций, текущие условия хозяйственной деятельности и стратегию предприятий, качество механизмов амортизационной политики и перспективы ее развития.

8. Оценка результативности амортизационной политики государства. На основе полученной в процессе мониторинга информации осуществляется оценка результативности амортизационной политики с точки зрения ее эффективности. В качестве показателей эффективности амортизационной политики могут выступать такие, как:

- соотношение темпов ввода основных фондов и темпов их выбытия;

- степень износа основных фондов;

- использование амортизационных отчислений в соответствии с функциональным назначением;

- средний возраст основных фондов;

- доля нематериальных активов в структуре внеоборотных активов;

- степень использования производственных мощностей по выпуску отдельных видов продукции;

- доля активной части основных производственных фондов в их видовой структуре;

- прирост дохода за счет улучшения использования амортизируемого имущества.

Оценка эффективности амортизационной политики, механизмов и перспектив ее развития важна как для предприятий, осуществляющих инвестиции в основной капитал, так и органов управления, регулирующих экономические процессы на федеральном, региональном и местном уровнях.

**1.2. Значение и задачи выбора амортизационной политики**

Амортизационную политику организации можно рассматривать как составную часть общей политики управления операционным основным капиталом, как часть общей политики формирования собственных инвестиционных ресурсов, как составную часть общей политики управления операционными оборотными активами.

В частности, амортизационная политика как часть общей политики управления операционными оборотными активами заключается в индивидуализации уровня интенсивности их обновления в соответствии со спецификой их эксплуатации.

Амортизационная политика как составная часть общей политики формирования собственных инвестиционных ресурсов заключается в управлении амортизационными отчислениями от используемых собственных основных средств и нематериальных активов с целью их реинвестирования в производственную деятельность [20].

Таким образом, каждый раз содержание амортизационной политики в этих вариантах раскрывается или через интенсивность обновления внеоборотных активов, или управление амортизационными отчислениями.

На наш взгляд, в понятие амортизационной политики должна входить каждая из этих сторон и их необходимо рассматривать в совокупности. Если исходить из содержания амортизационной политики как комплексного понятия, то, оно должно включать: вопросы обновления внеоборотных активов, в зависимости от интенсивности их использования, вопросы формирования необходимых амортизационных ресурсов, а также их использования в соответствии с функциональным назначением.

Задачами амортизационной политики организации являются:

1. Оценка и переоценка амортизируемого имущества. Для правильного начисления амортизационных отчислений определяющее значение имеет оценка и переоценка амортизируемого имущества.

Согласно российскому ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, что соответствует основным требованиям зарубежных стандартов. Порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств согласно российским нормативным актам зависит от способа их поступления на предприятие. Поэтому предприятие, приобретая те или иные объекты внеобротных активов, должно учитывать особенности формирования их стоимости исходя из условий их получения.

Учет основных средств по первоначальной стоимости, которая может довольно значительно отличаться от восстановительной (особенно в условиях высоких темпов инфляции), приводит к тому, что суммы начисленных амортизационных отчислений не покрывают затрат на воспроизводство основных фондов. В этих условиях возникает необходимость их переоценки.

В условиях плановой экономики переоценка основных фондов осуществлялась примерно один раз в десять лет. С переходом на рыночные отношения и соответственно изменением условий хозяйствования, а также инфляции частота переоценок повысилась. Так, были проведены переоценки основных фондов по состоянию на 1 июля 1992 г., на 1 января 1994 г., на 1 января 1995 г., на 1 января 1996 г., на 1 января 1997 г. Начиная с 1998 г. право устанавливать необходимость переоценки предоставлено предприятиям. Ранее это было исключительной прерогативой Правительства Российской Федерации [40].

Переоценка может осуществляться двумя способами:

- индексным методом, при котором восстановительная стоимость объектов основных средств, по которой они отражены в бухгалтерском учете, умножается на коэффициент, разработанный Госкомстатом Российской Федерации;

- методом прямого пересчета, при котором переоценка основных средств производится на основе экспертных заключений, базирующихся на состоянии уровня цен на аналогичные объекты.

После того, как стало очевидным, что применение индексов пересчета, предложенных Госкомстатом РФ, не позволяет получить реальную стоимость основных фондов, их переоценку стали проводить каждый год в сочетании с рыночным подходом. Уже в 1994 г. переоценку основных фондов рыночным подходом провели несколько тысяч российских предприятий, а в 1995 г. эта цифра выросла до одного миллиона.

Рыночный подход к переоценке основных фондов означает использование методов оценки, предусмотренных Международными стандартами, позволяющих рассчитать реальную стоимость основных фондов.

В настоящее время у многих предприятий ощущается дефицит собственных средств, поэтому они заинтересованы в определении реальной рыночной стоимости основных фондов. В этом случае амортизационные отчисления начисляются в размерах, достаточных для простого воспроизводства основных фондов. Кроме того, амортизационные отчисления, относимые на затраты производства и реализации продукции, уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. В результате амортизационные отчисления, как правило, многократно превышающие налог на имущество, остаются на предприятии и могут использоваться для воспроизводства основных фондов.

Если рассматривать проблему оценки основных фондов с точки зрения государственных интересов, то органы государственного управления также заинтересованы в информации о реальной стоимости основных фондов, участвующих в формировании налогооблагаемой базы. А эту информацию можно получить лишь с использованием рыночного подхода к их оценке.

В соответствии с главой 25 НК РФ при переоценке (уценке) стоимость объектов основных средств по рыночной стоимости положительная либо отрицательная, в рамках налогового учета, сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемой для целей налогообложения.

2. Определение сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов. В российской экономике до применения Классификатора основных средств, включаемых в амортизационные группы, сроки полезного использования объектов основных средств были весьма значительными, они примерно в 3-4 раза превышали зарубежные стандарты. Например, срок полезного использования зданий высотных составлял 250 лет; зданий многоэтажных – 100 лет; мостов железобетонных – 100 лет; металлорежущих станков с ручным управлением – 20 лет; печей вращающихся по производств цемента – 20 лет; автомобилей среднего класса – 9 лет.

Новая амортизационная политика, проводимая с 1 января 2002 г., сориентированная на международные нормы эксплуатации, позволяет в несколько раз сократить срок полезного использования объектов и применить международную практику расчета амортизации.

В соответствии с п.1 постановления Правительства РФ от 1.01.02 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» данная классификация, введенная для целей налогообложения, может быть использоваться и для целей бухгалтерского учета. По существу, применение классификатора для целей бухгалтерского учета означает появление возможности устанавливать сроки полезного использования основных средств в бухгалтерском учете без их экономического обоснования путем ссылки на соответствующую группу классификатора, применяемую для расчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 срок полезного использования основных средств определяется исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- 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) [37].

Данным положением также предусмотрены возможные основания изменения срока полезного использования основных средств. Например, в случаях ухудшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, в результате проведенной реконструкции или модернизации, организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекта.

С точки зрения Международных стандартов финансовой отчетности срок полезного использования также должен периодически пересматриваться, и если предположения существенно отличаются от предыдущих оценок, то сумма амортизационных отчислений текущего и будущих периодов должна корректироваться. Например, в момент принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету предполагалось использовать их в суровых климатических условиях или многосменном режиме, с учетом чего и были определенны сроки полезного использования. Фактически основные средства использовались в обычных климатических условиях или в одну смену. В такой ситуации пересмотр сроков полезного использования основных средств приведет к более достоверному учету и представлению в отчетности информации об основных средствах.

Пересмотр сроков полезного использования должен быть обоснованным, определенным на основе экономических или технических расчетов, технических паспортов объектов и оформленным в установленном порядке. Обосновывая срок, необходимо руководствоваться общим определением срока полезного использования. ПБУ 6/01 определенно, что сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

Если организацией принимается обоснованное решение об изменении срока полезного использования основного средства, то последствия изменения сроков отражаются в учете и отчетности. Изменение сроков оформляется внутренним распорядительным документом организации (приказом руководителя организации).

Если сроки полезного использования были закреплены в учетной политики организации, то изменение сроков должно отражаться по основаниям и в порядке, предусмотренных для изменения учетной политики организаций. На практике большинство компаний закрепляют сроки полезного использования основных средств в приложении к учетной политики организации.

3. Выбор и обоснование методов начисления амортизации. Зарубежная практика предполагает использование достаточно большого количества разнообразных методов начисления амортизационных отчислений. Причем известны десятки специфических методов как прогрессивной (ускоренной), так и дигрессивной амортизации.

Среди известных в промышленно развитых странах методов начисления амортизации можно выделить такие, как:

- линейная амортизация с первоначальной стоимости;

- линейная амортизация с рыночной стоимости;

- амортизация в соответствии с уровнем использования объекта;

- амортизация после вычета определенной базовой величины;

- амортизация после вычета остаточной стоимости;

- чрезвычайная амортизация;

- метод амортизации, основанный на использовании сложных процентов;

- метод функциональной амортизации;

- метод пропорциональной рентабельности и т.д.

Такой широкий перечень методов начисления амортизации позволяет учесть не только национальные особенности отдельных стран, но и индивидуальные условия функционирования того или другого предприятия.

Российское законодательство существенно ограничивает спектр используемых методов амортизации. Вместе с тем даже разрешенные законодательством способы начисления амортизационных отчислений используются не в полной мере. До введения в действие главы 25 Налогового кодекса РФ с 1 января 2002 г., как правило, использовался в основном линейный способ начисления амортизации, что было связанно с ограничениями в налоговом законодательстве (для целей налогообложения принимались лишь амортизационные отчисления, начисленные линейным способом в соответствии с постановлением Совета Министров СССР 22 октября 1990 г., № 1072) [41].

4. Обеспечение целевого использования амортизационных отчислений. Амортизационные отчисления включаются в состав затрат по производству и реализации продукции, после ее реализации поступают на расчетный счет организации в составе выручки. В соответствии с новым Планом счетов бухгалтерского учета амортизационные отчисления находятся в общем денежном обороте и не обособленны в качестве самостоятельного фонда денежных средств. В результате они могут быть использованы организацией не только в соответствии с функциональным назначением, но и на другие цели, например, на финансирование оборотных средств. Но если у финансово устойчивых организаций амортизационные отчисления могут лишь на краткосрочный период использоваться не по целевому назначению, то в случае кризисной ситуации они становятся постоянным источником финансирования недостатка собственных оборотных средств. В результате организация не может обеспечить даже простого воспроизводства основных фондов и другого амортизируемого имущества. Как правило, причиной нецелевого использования амортизационных отчислений, наряду с недостатком финансовых ресурсов, является то, что это собственный источник и, как считается очень часто, он является бесплатным. В связи с этим при возникновении соответствующей потребности в финансовых ресурсах этому источнику отдают предпочтение в первую очередь. На самом деле ситуация выглядит несколько иначе.

В отношении цены собственных средств организации существуют различные точки зрения. В частности, одна из них состоит в том, что собственные средства являются бесплатным источником. Сторонники другой точки зрения придерживаются мнения, что хотя использование собственных средств и не предполагает никаких явных выплат (таких, как процент или дивиденд), они все же имеют свою цену.

В теории вторая точка зрения является наиболее распространенной, на практике же редко прибегают к определению стоимости собственных средств.

На наш взгляд вторая точки зрения более правильна, исходя из того, что при использовании амортизационных отчислений по целевому назначению они вкладываются в производство и обеспечивают доход на уровне рентабельности собственного капитала. В противном случае, амортизационные отчисления могут быть помещены в банк под соответствующий процент или на определенных условиях сданы в ссуду и т.д. В этом случае они также обеспечивают получение соответствующего дохода. Таким образом, использование амортизационных отчислений по целевому назначению оценивается неполученным доходом из других возможных источников. Обычно из имеющихся альтернатив выбирают ту, у которой наивысшая доходность.

5. Предотвращение чрезмерного физического и морального износа амортизируемого имущества. Физический износ основных фондов – это материальное снашивание основных фондов, постоянная потеря ими своих естественных (физических, химических, биологических) свойств и стоимости в результате эксплуатации или бездействия, влияния сил природы или чрезвычайных обстоятельств (землетрясений, наводнений, пожаров и т.п.). Физический износ приводит в негодность основные фонды, в силу чего возникает необходимость их замены новыми. Абсолютная величина физического износа выражается суммой накопленных амортизационных отчислений.

Моральный износ – это снижение стоимости основных фондов обусловленное удешевлением воспроизводства действующих или созданием новых, более совершенных основных фондов.

Основными направлениями предотвращения чрезмерного морального и физического износа амортизируемого имущества на предприятии могут быть:

- внедрение принципиально новой техники и технологий;

- опережение темпов ввода основных фондов над темпами их выбытия;

- совершенствование ремонтно-эксплуатационного обслуживания основных фондов;

- дифференциация сроков полезного использования активов в зависимости от степени их подверженности моральному износу.

6. Определение необходимого объема обновления внеоборотных активов.

Каждая организация осуществляет определенную воспроизводственную политику, направленную на обеспечение производства основными средствами в необходимом количестве и соответствующего качества.

Количественная характеристика воспроизводства основных фондов отражается в балансе основных фондов по полной первоначальной стоимости. Это можно представить следующим образом:

Фк = Фн + Фв – Фл, (1.1)

где Фк – стоимость основных фондов на конец года;

Фн – стоимость основных фондов на начало года;

Фв – стоимость вводимых в течение года основных фондов;

Фл – стоимость ликвидируемых в течение года основных фондов.

В условиях простого воспроизводства стоимость вводимых основных фондов включает стоимость фондов, направляемых на замену выбывших по причине как физического, так и морального износа. Тем самым обеспечивается доведение их стоимости до первоначальной. Таким образом, в этих условиях стоимость вводимых основных фондов соответствует сумме начисленных амортизационных отчислений за соответствующий период.

Соответственно сумма ликвидируемых основных фондов включает стоимость объектов, выбывающих по причине физического и морального износа.

При расширенном воспроизводстве, наряду с амортизационными отчислениями, для финансирования приобретения основных фондов могут использоваться и другие источники: чистая прибыль, кредитные ресурсы, займы и прочие. Поэтому в составе вводимых основных фондов, кроме той их части, которая идет на возмещение выбывших по причине физического и морального износа, будут включены и основные фонды, предназначенные для расширения производства продукции.

Потребность в основных фондах в условиях простого воспроизводства можно определить следующим образом:

Фвп = Фф + Фм (1.2)

Фвп – общая потребность в обновлении основных фондов в условиях их простого воспроизводства;

Фф – первоначальная (восстановительная) стоимость основных фондов, направляемых на замену выбывающих по причине физического износа;

Фм – первоначальная (восстановительная) стоимость основных фондов, направляемых на замену выбывающих по причине морального износа.

В условиях расширенного воспроизводства потребность в основных фондах можно рассчитать на основе следующей формулы:

Фвр = Фф + Фм + Фув (1.3)

Фвр – общая потребность в обновлении основных фондов в условиях расширенного воспроизводства;

Фув – первоначальная стоимость дополнительно вводимых основных фондов с целью обеспечения расширенного производства продукции.

Аналогичным образом можно рассчитать потребность организации в нематериальных активах. Вместе с тем сумма ввода и выбытия основных фондов, рассчитанных для условий простого воспроизводства, может не совпадать с аналогичными показателями в балансе основных фондов. Это объясняется характером операций, совершаемых в каких-либо особых условиях (например, выбытие основных фондов по причине чрезвычайной ситуации) или, например, при реализации излишнего и поэтому используемого с низкой эффективностью оборудования, а также в результате обменных операций (во всех случаях выбытия основных фондов, кроме их выбытия по причине морального и физического износа.

7. Выбор наиболее эффективных форм воспроизводства основных средств. Важным моментом в разработке амортизационной политики организации является выбор формы, в которой будет осуществляться воспроизводство основных фондов, поскольку эффективность реализации тех или иных проектов, а также необходимые финансовые ресурсы для их осуществления отличаются достаточно существенно.

Наиболее эффективными формами воспроизводства основных производственных фондов являются техническое перевооружение, реконструкция и модернизация производства. Это связанно с тем, что капитальных вложений на их реализацию по сравнению с новым строительством требуется, как правило, существенно меньше, меньше и длительность цикла капитального строительства.

8. Совершенствование видовой, технологической и возрастной структуры основных фондов. Такое совершенствование зависит от изменений воспроизводственной и технологической структуры капитальных вложений.

Совершенствование технологической и воспроизводственной структуры капитальных вложений на стадии общего цикла капитального строительства обеспечивает следующие позитивные изменения:

- сокращение длительности общего цикла капитального строительства;

- снижение удельных капитальных вложений;

- досрочный запуск объекта и получение дополнительного выпуска продукции и прибыли.

9. Оптимизация налоговых платежей предприятия. Традиционно в отечественной практике амортизация рассматривается в качестве бухгалтерской категории и трактуется как способ накопления источника простого воспроизводства амортизируемого имущества. В практике же многих западных стран амортизация чаще рассматривается с точки зрения налогообложения и определяется как способ возврата предприятию финансовых ресурсов, вложенных в развитие и обновление основных фондов. Именно поэтому в этих странах широко применяется ускоренная амортизация, завышающая объемы амортизационных отчислений по сравнению с фактическим износом имущества. Это позволяет активизировать стимулирующий потенциал налога на прибыль, так как увеличение амортизационных отчислений ведет к снижению налоговых платежей и увеличению собственных финансовых ресурсов предприятия.

**1.3. Краткая характеристика организации, на материалах которой выполнена выпускная квалификационная работа**

Компания «Мобильные ТелеСистемы» была образована Московской городской телефонной сетью (МГТС), Deutsсhe Telecom (DeTeMobil), Siemens и еще несколькими акционерами как закрытое акционерное общество в октябре 1993 года. Четыре российских компании владели 53% акций, две немецкие компании — 47%. В конце 1996 года АФК «Система» приобрела пакет у российских держателей акций, а DeTeMobil выкупил акции компании Siemens.

1 марта 2000 года в результате слияния ЗАО «МТС» и ЗАО «РТК» было образовано ОАО «Мобильные ТелеСистемы». 28 апреля 2000 года Федеральная комиссия по ценным бумагам РФ зарегистрировала начальную эмиссию акций ОАО «МТС».

В этом же году компания вышла на мировые фондовые рынки. С 30 июня акции МТС котируются на Нью-Йоркской фондовой бирже (в виде американских депозитарных расписок) под символом MBT.

Стартовав в Московской лицензионной зоне в 1994 году, МТС в 1997 году получила лицензии и стала активно развиваться в Твери и Тверской области, Костроме и Республике Коми. В 1998 году МТС купила «Русскую телефонную компанию» и вместе с ней приобрела лицензии на строительство сети в Смоленской, Псковской, Калужской, Тульской, Владимирской и Рязанской областях. Участвуя в работе компании «РеКом», МТС строит сети в Брянской, Курской, Орловской, Липецкой, Воронежской и Белгородской областях. Заключенное соглашение с компанией «Росико» позволяет МТС развивать стандарт GSM-1800 еще в 17 регионах Центральной России и 11 регионах на Урале.

В 2000 году сеть МТС заработала в Амурской и Ярославской областях, республике Удмуртия. В 2001 году МТС продолжила региональную экспансию, расширив свою сеть еще на семь регионов России. В том же году МТС вышла на Северо-Запад России, приобретя компанию «Телеком XXI».

В апреле 2002 года МТС приобрела крупнейшего оператора Юга России — компанию «Кубань GSM», что позволило включить в сеть «Мобильных ТелеСистем» главные курорты страны. В октябре МТС объявила о покупке еще одного оператора в Южном федеральном округе — «Донтелеком», усилив таким образом свое присутствие в этом стратегически важном регионе. Приобретение оператора в Башкортостане, строительство сетей в Перми и Челябинске укрепили позиции МТС на Урале. В 2002 году запущены сети МТС в Мурманске, Тамбове, Архангельске и Ненецком АО, Вологде, Тюмени, Республике Карелии и на Алтае. В октябре компания расширила свой лицензионный портфель: приобретение «Мобильными ТелеСистемами» ООО «Бит» принесло МТС лицензии на предоставление услуг мобильной связи стандарта GSM 900 в четырех регионах России: Туве, Сахалинской области, Чукотском автономном округе и Республике Калмыкии.

В июне 2002 года МТС запустила сеть в Республике Беларусь.

В августе 2003 года МТС завершила приобретение 100% акций UMC, лидера рынка мобильной связи на Украине.

В соответствии со своей стратегией региональной экспансии в апреле МТС стала владельцем контрольного пакета акций крупнейшего оператора в Татарстане «ТАИФ-ТЕЛКОМ».

В 2003 году МТС приобрела 100% акций ряда ведущих региональных операторов сотовой связи: «Сибчелендж» (Красноярский край, Республика Хакасия, Таймырский (Долгано-Ненецкий) АО), «Томская Сотовая Связь» (Томская область), «МарМобайл GSM» (Республика Марий Эл). Кроме того, в результате серии сделок, МТС стала владельцем 50% акций компании «Примтелефон» (Приморский край и Сибирь), 50% «Астрахань Мобайл» (Астраханская область), 50% «Волгоград Мобайл» (Волгоградская область). Лицензионная зона компании в Российской Федерации увеличилась до 76 регионов, население которых составляет 127,3 млн. человек.

В соответствии со стратегией консолидации, компания увеличила свое участие до 100% в компании «Кубань GSM», до 88,5% в компании «Сибирские Сотовые Системы-900» (Новосибирская область, Республика Алтай), до 99,85% в «Уралтел» (Свердловская область).

Наряду с приобретением региональных операторов сотовой связи, МТС продолжила строительство собственных сетей и в 2003 году осуществила коммерческий запуск в Оренбургской и Саратовской областях, Алтайском крае.

На сегодняшний день ОАО «Мобильные ТелеСистемы» является крупнейшим оператором сотовой связи в Восточной и Центральной Европе.

Компания ОАО «Мобильные ТелеСистемы» имеет трехуровневую структуру управления:

Корпоративный центр (КЦ) – руководящее звено компании, основными задачами которого являются: определение общей стратегии компании; определение единых стандартов процедур; управление деятельностью макро-регионов. Корпоративный центр находится в г. Москва.

Макро-регион (МР) – территориальное подразделение, осуществляющее оперативное управление группой регионов. Это промежуточный уровень управления между регионами и Корпоративным центром. С одной стороны, макро-регионам дано право решать часть вопросов, которые были приняты в Москве, что позволяет повышать оперативность их решения. С другой стороны, макро-регионы конторолируют поддержание единых стандартов и проводимой политики компании. Помимо этого, в задачу макро-регионов входит адаптация централизованных решений в регионах.

Структура управления состоит из следующих основных функциональных блоков:

* Блок маркетинга
* Блок продаж и абонентского обслуживания
* Технический блок
* Блок информационных технологий
* Блок по управлению персоналом
* Административный блок
* Финансовый блок
* Блок инвестиций и корпоративного развития

Основные показатели работы Макро-региона Дальний Восток ОАО «МТС» представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1.

Основные показатели работы приморского филиала ОАО «МТС» за 2004-2005 гг., тыс.руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателя | 2004 г. | 2005 г. | Абсолютное отклонение | Относительное отклонение, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Нематериальные активы | 10500 | 10500 | 0 | 0 |
| 2 | Основные средства | 96277 | 109902 | +13625 | +0,14 |
| 3 | Материалы | 17 | 13 | -4 | -24 |
| 4 | Затраты, в том числе: | 47716 | 54025 | +6309 | +13 |
|  | амортизация | 1280 | 5420 | +4140 | +323 |
|  | расходы на оплату труда | 13542 | 18540 | +4998 | +37 |
|  | прочие | 32894 | 30065 | -2829 | -8,60 |
| 5 | Выручка | 112326 | 128425 | +16099 | +14 |
| 6 | Прибыль | 64612 | 74400 | +9788 | +15 |
| 7 | Численность работников | 248 | 250 | +2 | +1 |

Увеличение расходов связанно в первую очередь с приобретением нового, более совершенного оборудования и начислением на него амортизационных отчислений, а также увеличением штата сотрудников, увеличением расходов на рекламу. Увеличение прибыли на 15% вызвано ростом количества абонентов, подключенных к сети, расширением спектра предоставляемых услуг.

**2. Организация бухгалтерского и налогового учета амортизации долгосрочных активов**

**2.1. Методы начисления амортизации в бухгалтерском учете**

В последние годы определяющим направлением развития производства становится научно-технический прогресс, под влиянием которого складываются новые макроэкономические пропорции. Они заключаются в изменении соотношения между возмещением и накоплением, накоплением и инвестициями. Это приводит к отрыву величины и скорости движения амортизационных отчислений от величины износа и кругооборота основного капитала. Необходимость обновления основных фондов, вызванная конкуренцией, заставляет осуществлять ускоренное списание оборудования с целью образования амортизационных отчислений для последующего вложения их в инвестиции. Таким образом, осуществляется интенсивное воспроизводство [21].

Вследствие того, что амортизационные отчисления приобретают собственную форму существования и движения и перестают быть выражением физического износа основного капитала, происходит размывание границ между амортизационными фондами и чистым доходом, фондами возмещения и накопления. Другими словами, расширяется и становится более устойчивой финансовая база инвестирования. Таким образом, амортизационные отчисления становятся важным инструментом регулирования инвестиционной деятельности предприятия. В этих условиях особую значимость приобретает предоставление возможности предприятиям применять различные методы начисления амортизационных отчислений.

В настоящее время во многих странах мира используется политика ускоренной амортизации, впервые примененная в середине 40-х годов в Великобритании. Суть ее состоит в возможности списания стоимости основных фондов в более короткие сроки и по более высоким ставкам.

В последнее время практика ускоренной амортизации находит все более широкое применение и в России.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» амортизация основных средств может осуществляться одним из следующих способов:

- линейным;

- уменьшаемого остатка;

- списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств ведется в течение всего срока их полезного использования.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- при способе уменьшаемого остатка – 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, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления, в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений ведется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств [19].

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начисляются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производятся до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Срок полезного использования объекта основных средств исчисляется исходя из:

- предполагаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- 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).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации, организация пересматривает срок полезного использования по этому объекту.

Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

При начислении амортизационных отчислений по объектам основных средств, приобретенных с использованием бюджетных ассигнований, в расчет берется стоимость объекта, за минусом величины полученных сумм.

Перечень объектов основных средств, по которым не начисляется амортизация, определен в ПБУ 6/01. В частности, по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры), объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства), а также продуктивному скоту, буйволам, оленям, волам, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, стоимость не погашается, амортизация не начисляется. По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций износ начисляется в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете [37].

Не подлежат амортизации также объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Кроме того, объекты основных средств, стоимостью не более 10 тыс. руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты производства (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Выбор одного или нескольких способов начисления амортизационных отчислений является важным элементом в учетной и амортизационной политике предприятия.

Применение ускоренных способов начисления амортизации позволяет за более короткий срок накопить достаточные амортизационные отчисления, а затем использовать их для реконструкции и технического перевооружения производства. У предприятия появляются большие инвестиционные возможности. Это первый положительный момент ускоренной амортизации. Второй выигрыш у предприятия при ускоренной амортизации заключается в том, что себестоимость продукции в первые годы эксплуатации увеличивается на величину дополнительной амортизации, а прибыль снижается на эту же величину, следовательно, предприятие заплатит меньший налог на прибыль.

При ускоренной амортизации может быть получена выгода и от снижения суммы налога на имущество предприятия.

При выборе метода начисления амортизационных отчислений, необходимо учитывать влияние следующих факторов:

- соответствие доходов и расходов предприятия;

- уровень затрат на ведение бухгалтерского и налогового учета;

- ограничения, налагаемые на величину амортизационных отчислений налоговым законодательством;

- возможность применения одного метода начисления амортизационных отчислений по объекту основных средств в течение всего периода его полезного использования.

Линейный способ начисления амортизационных отчислений является традиционным для отечественной практики учета. При этом способе амортизационные отчисления из года в год начисляются в одной и той же сумме в течение всего срока эксплуатации объекта. Достоинством этого способа является простота расчетов ежегодных (ежемесячных) амортизационных отчислений. Недостаток является то, что при начислении амортизации не учитывается ни объем производства на амортизируемом объекте основных средств продукции, ни режим эксплуатации объекта, ни напряженность производственной программы.

Предприятие приняло в 2005 г. к учету коммутаторное оборудование для предоставления услуг связи, первоначальная стоимость которого 125 тыс. руб. В соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, срок полезного использования такого оборудования установлен в пределах свыше 5 лет до 7 лет включительно. Предприятие установило срок полезного использования по этому оборудованию 6 лет. Годовая норма амортизационных отчислений в этом случае составит 16,67% (100/6). Ежегодно по данному объекту будут начислят амортизационные отчисления в сумме 20 833 руб. Одна двенадцатая этой часть этой суммы – 1736 руб. подлежит ежемесячному перечислению на затраты производства.

Способ уменьшаемого остатка в отличии от линейного способа предполагает последовательное уменьшение годовой суммы амортизационных отчислений.

При использовании этого метода годовая сумма амортизационных отчислений определяется следующим образом:

А= О \* N (2.1)

А – годовая сумма амортизационных отчислений, руб.

О – остаточная стоимость основных средств на начало года, руб.

N – норма амортизационных отчислений, исчисленная исходя из срока полезного использования объекта основных средств, %.

Таблица 2.2.

Расчет амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Остаточная стоимость на начало года, руб. | Годовая норма амортизации, % | Сумма амортизационных отчислений, руб. | Остаточная стоимость на конец года, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2005 | 125000 | 16,67 | 20833 | 104167 |
| 2006 | 104167 | 16,67 | 17364 | 86803 |
| 2007 | 86803 | 16,67 | 14470 | 72333 |
| 2008 | 72333 | 16,67 | 12058 | 60275 |
| 2009 | 60275 | 16,67 | 10048 | 50227 |
| 2010 | 50227 | 16,67 | 8373 | 41854 |
| Итого |  |  | 83146 |  |

В отличие от линейного способа, способ уменьшаемого остатка предполагает последовательное уменьшение годовой суммы амортизационных отчислений. Так, если в 2005 году было самортизированно 16,67% первоначальной стоимости, то в последний – лишь 6,7%, или на 10% меньше. Но что еще более важно, довольно значительная часть стоимость оборудования оказалась недоамортизированной, а именно 41 854 руб, или 33,5% первоначальной стоимости. ПБУ 6/01 не содержит каких-либо рекомендаций о порядке списания этой части стоимости имущества. Но если предположить, что недоамортизированная часть стоимости должна быть отнесена на затраты производства последнего, 2010 года, то это составит 40,2% первоначальной стоимости (41 854 + 8 373)/125 000 \* 100%). Такое резкое увеличение затрат может привести к значительному снижению прибыли предприятия и ухудшению его финансового состояния. Исходя из этого можно предположить, что применение способа уменьшаемого остатка без коэффициента ускорения нецелесообразно.

При использовании способа уменьшаемого остатка предприятия могут применять коэффициент ускорения в размере не выше 2. Этот способ начисления амортизации разрешен по высокотехнологичным основным средствам.

Таблица 2.3.

Расчет амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка с использованием коэффициента ускорения

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Остаточная стоимость на начало года, руб. | Годовая норма амортизации, % | Сумма амортизационных отчислений, руб. | Остаточная стоимость на конец года, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2005 | 125000 | 16,67\*2=33,34 | 41672 | 83325 |
| 2006 | 83325 | 16,67\*2=33,34 | 27781 | 55544 |
| 2007 | 55544 | 16,67\*2=33,34 | 18518 | 37026 |
| 2008 | 37026 | 16,67\*2=33,34 | 12344 | 24682 |
| 2009 | 24682 | 16,67\*2=33,34 | 8229 | 16453 |
| 2010 | 16453 | 16,67\*2=33,34 | 5485 | 10968 |
| Итого |  |  | 114032 |  |

Годовая сумма амортизационных отчислений при этом способе их начисления определяется по формуле:

А = О \* N \* К (2.2)

К – коэффициент ускорения, установленный для данного вида высокотехнологичного оборудования.

В рассматриваемом примере коэффициент ускорения составил 2, но это не означает, что не может быть использован другой коэффициент, его величина может быть и ниже 2. При использовании коэффициента ускорения достигается более высокая степень амортизируемости основных средств. В этом случае, как правило, сумма амортизационных отчислений по последнему году не рассчитывается, а списывается вся остаточная стоимость. Если определена ликвидационная стоимость, то сумма амортизации последнего года ограничивается размером, необходимым для уменьшения остаточной стоимости объекта до ликвидационной. Поскольку при данном способе в первые годы списывается большая часть стоимости объекта основных средств (в первые три года переносится на затраты более 70% их стоимости), то данный способ относится к способам ускоренной амортизации.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Этот способ называются также способом падающих чисел. Расчет амортизации данным способом представлен в таблице 2.4.

Таблица 2.4.

Расчет амортизационных отчислений способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Год | Доля амортизационных отчислений соответствующего года | Сумма амортизационных отчсилений, руб. | Самортизированная часть, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2005 | 6/21 | 35714 | 28,6 |
| 2006 | 5/21 | 29762 | 23,8 |
| 2007 | 4/21 | 23810 | 19 |
| 2008 | 3/21 | 17857 | 14,3 |
| 2009 | 2/21 | 11905 | 9,5 |
| 2010 | 1/21 | 5952 | 4,8 |
| Итого |  | 125000 | 100 |

Годовая сумма амортизационных отчислений при этом способе определяется следующим образом:

Агод = Пст \* t/T (2.3)

Пст – первоначальная стоимость объекта основных средств, руб.

Т – сумма чисел лет срока полезного использования объекта основных средств, лет;

t – оставшееся число лет эксплуатации объекта основных средств, лет.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования также является одним из вариантов ускоренной амортизации основных средств.

Годовая сумма амортизационных отчислений из года в год убывает, сумма накопленного износа, наоборот, растет, достигая к концу шестого года первоначальной стоимости. Расчет амортизации данным способом представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5.

Расчет амортизационных отчислений способом списания стоимости пропорционально объему продукции

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Объем продукции, ед. | Амортизационные отчисления за единицу продукции, руб. | Годовая сумма амортизационных отчислений, руб. | Самортизированная часть, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2005 | 1680 | 17,86 | 30005 | 24 |
| 2006 | 1400 | 17,86 | 25004 | 20 |
| 2007 | 1260 | 17,86 | 22504 | 18 |
| 2008 | 980 | 17,86 | 17503 | 14 |
| 2009 | 880 | 17,86 | 15717 | 12,6 |
| 2010 | 800 | 17,86 | 14267 | 11,4 |
| Итого | 7000 |  | 125000 | 100 |

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции. При этом способе величина ежегодных амортизационных отчислений зависит от количества выпускаемой продукции в соответствующем периоде. В данном случае распределение выпуска продукции по годам прогнозируется следующим образом:

2005 год – 1680, 2006 – 1400, 2007 – 1260, 2008 – 980, 2009 – 880, 2010 – 800, всего – 7000 ед.

Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается по формуле:

Агод = Пст / М \* m (2.4)

М – объем продукции за весь период срока полезного использования актива, ед.

m – объем продукции в соответствующем году, шт.

Амортизационные отчисления за единицу продукции за весь срок полезного использования оборудования составит 17,86 (125 000 /7 000).

Этот способ начисления амортизационных отчислений еще называют производственным. В отличие от остальных при этом способе не осуществляется равномерное распределение амортизационных отчислений в течение года. Сумма начисленных амортизационных отчислений помесячно зависит от конкретного объема выпуска продукции в соответствующем месяце. В результате амортизационные отчисления изменяются в строгом соответствии с изменением объема производства и поэтому переходят из разряда постоянных издержек к разряду переменных.

Линейный способ начисления амортизационных отчислений, в принципе, применим к любому виду основных средств. Вместе с тем его применение более целесообразно по отношению к пассивной части основных средств (зданиям, сооружениям), так как их использование не связанно с действием каких-либо факторов переменного характера. Но из-за кризисной ситуации этот способ в последние годы является преобладающим.

Ускоренные способы начисления амортизационных отчислений позволяют быстрее формировать средства амортизационного фонда и проводить ускоренную реновацию основных средств в соответствии с требованиями технического прогресса. В качестве недостатков ускоренных способов можно отметить то, что при их применении стоимость основных средств по балансу имеет большие отклонения от их рыночной стоимости. Это расхождение возникает в результате более быстрого снижения балансовой стоимости объектов основных средств по сравнению с их рыночной стоимостью.

**2.2. Отражение амортизации в налоговом учете**

Начисление амортизационных отчислений по амортизируемому имуществу для целей налогообложения имеет некоторые особенности по сравнению с начислением амортизации для целей бухгалтерского учета. В частности, статьей 256 главы 25 Налогового кодекса РФ дается расширенная трактовка амортизируемого и не амортизируемого имущества.

К амортизируемому имуществу в целях налогообложения не относится земля и другие объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционы) [28].

В состав амортизируемого имущества для целей налогообложения также не включаются:

- имущество бюджетных организаций;

- имущество некоммерческих организаций, за исключением имущества, приобретаемого в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для ведения такой деятельности;

- имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств);

- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

- продуктивный скот, буйволы, яки, волы, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства;

- имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 10 000 руб. включительно. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Кроме того, в соответствии со статьей 251 главы 25 НК РФ не включается в состав амортизируемого имущества:

- имущество, полученное организациями в рамках целевого финансирования. При этом организации, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у организации, получившей средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их поручения;

- стоимость полученных сельскохозяйственным товаропроизводителем мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет бюджетных средств;

- основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемые для производственных целей.

Из состава амортизируемого имущества для целей налогообложения также исключаются основные средства переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Предприятия начисляют амортизационные отчисления для целей налогообложения одним из следующих методов с учетом особенностей, определенных статьей 259 Налогового кодекса РФ: линейным, нелинейным.

Оба эти метода в равной степени могут быть использованы для расчета амортизационных отчислений как по основным средствам, так и по нематериальным активам. Сумма амортизации определяется налогоплательщиками ежемесячно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Как и для целей бухгалтерского учета, для целей налогообложения начисление амортизационных отчислений по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Прекращается начисление амортизационных отчислений по объекту амортизируемого имущества с 1-го числа месяца, следующего за месяцем когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основанием.

Если организация в течение какого-либо календарного месяца была учреждена, ликвидирована, реорганизованна или иначе преобразована таким образом, что налоговый период для нее начинается либо заканчивается до окончания календарного месяца, то амортизация начисляется с учетом следующих особенностей:

- амортизация не начисляется ликвидируемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором завершена ликвидация, а реорганизуемой организацией с 1-го числа того месяца, в котором в установленном порядке завершена реорганизация;

- амортизация начисляется учреждаемой, образующейся в результате реорганизации организацией с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная организация.

Отмеченное положение не распространяется на организации, изменяющие свою организационно-правовую форму.

До введения в действия Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» начисление амортизационных отчислений осуществлялось в соответствии с постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». С введением отмеченного Положения предприятия получили возможность самостоятельно определять срок полезного использования основных средств, а значит, и устанавливать нормы амортизационных отчислений. Вместе с тем возможность самостоятельно определять срок полезного использования практически не использовалась организациями до введения главы 25 Налогового кодекса РФ. Это объяснялось тем, что в любом случае для целей налогообложения в расчет принималась сумма амортизационных отчислений, начисленных в соответствии с постановлением № 1072, и организации для обеспечения единообразия бухгалтерского и налогового учета не использовали предоставленные возможности.

Единые нормы амортизации предусматривают группировку основных средств независимо от сроков полезного использования. Например, все здания были объединены в группу «Здания», в которой выделились такие подгруппы, как «Здания производственные и непроизводственные», «Сборно-разборные и передвижные здания», «Овоще и фрукто-хранилища», «Жилые здания». «Машины и оборудование» подразделяются на силовые и рабочие. «Рабочие машины и оборудование» классифицировались по отраслям, например «Машины и оборудование нефтеперерабатывающей промышленности», «Машины и оборудование газовой промышленности» и т.д [38].

С введением главы 25 Налогового кодекса РФ с 01.01.02 основные средства организаций объединяются в амортизационные группы в соответствии со сроком полезного использования. Статьей 258 налогового кодекса РФ определено десять амортизационных групп, устанавливающих соответствующий диапазон сроков полезного использования основных средств.

По тем основным средствам, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

В первую амортизационную группу входят все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно. В состав данной группы включены только машины и оборудование, которые представлены в основном инструментами разных производств.

Вторая амортизационная группа включает имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет и до 3 лет включительно. В этой группе числятся две подгруппы: машины и оборудование и многолетние насаждения.

Третья группа объединяет имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно. В нее входят следующие подгруппы: сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, средства транспортные, а также основные средства, не включенные в другие группировки.

К четвертой амортизационной группе относится имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет и до 7 лет включительно. В качестве подгрупп в этой группе выступают здания (кроме жилых), сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, инвентарь производственный и хозяйственный, скот рабочий, насаждения многолетние (ягодных культур).

В пятую группу включено имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно. В этой группе выделят: здания и сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, средства транспортные, насаждения многолетние (лимон, апельсин и др.).

К шестой амортизационной группе отнесено имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет и до 15 лет включительно. Эта группа объединяет сооружения и передаточные устройства, жилища, машины и оборудования, средства транспортные, насаждения многолетние (косточковых культур).

Седьмая группа включает имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет и до 20 лет включительно. В эту амортизационную группу входят здания (кроме жилых), сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, средства транспортные, насаждения многолетние и основные средства, не включенные в другие группы.

К восьмой амортизационной группе относится имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно. В его состав входят здания (кроме жилых), сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инвентарь производственный и хозяйственный.

К девятой амортизационной группе отнесено имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно. Оно объединяет следующие подгруппы: здания (кроме жилых), сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства.

Десятая, последняя, амортизационная группа включает имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет. В эту группу входят следующие подгруппы: здания (кроме жилых), сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, многолетние насаждения (винограда, декоративные озеленительные, лесозащитные полосы и т.д.).

**2.3. Выбор оптимального способа начисления амортизации для исследуемой организации**

Амортизационные отчисления составляют достаточно значительную долю в затратах на производство и реализацию продукции, поэтому их планирование и оптимизация имеют важное значение не только с точки зрения конкретного предприятия, но и государства в целом, поскольку от их уровня зависят поступления в доходную часть бюджета. Это связанно с тем, что амортизационные отчисления учитываются как расход организации, надлежащий вычету из доходов при налогообложении. В результате величина амортизационных отчислений сказывается на сумме налога на прибыль. Кроме того, величина амортизационных отчислений определяет размер налога на имущество организаций, который рассчитывается на основе остаточной стоимости имущества. Таким образом, амортизационные отчисления играют важную роль в формировании налоговой базы и требуют пристального внимания к вопросам их формирования и использования.

В соответствии с ПБУ 6/01 амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления, в размере 1/12 годовой суммы (за исключением способа списания стоимости пропорционально объему продукции). Таким образом, даже если организация использует нелинейные способы начисления амортизационных отчислений, например способ уменьшаемого остатка или способ списания стоимости по сумме чисел лет, внутригодовое (помесячное) распределение амортизационных отчислений будет равномерным [37].

Это же характерно для сезонных производств. По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

В целях налогового учета главой 25 НК РФ помесячное начисление амортизационных отчислений реализовано через установленные сроки полезного использования объектов основных средств в месяцах.

Таким образом, в любой организации ежемесячно должна быть сформирована информация о начисленных амортизационных отчислениях.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств», по нематериальным активам – счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

Амортизационные отчисления являются объектом финансового планирования и включаются в состав доходов финансового плана организации.

До вступления в силу главы 25 НК РФ в основном использовался линейный способ начисления амортизационных отчислений, причем как для целей бухгалтерского, так и налогового учета. В этих условиях начисление амортизационных отчислений, как правило, осуществлялось методом прямого счета или аналитическим методом.

При использовании метода прямого счета сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств на соответствующие нормы амортизации (%) по каждому из них. Полученные результаты суммируют и получают общую сумму этих отчислений по организации в целом. Этот метод начисления амортизационных отчислений довольно трудоемкий, и поэтому в большей мере характерен для вновь вводимых в действие предприятий и производств, когда отсутствует статистика об их деятельности в предшествующие периоды. Целесообразен он и для применения на малых предприятиях, располагающих незначительной базой основных фондов. Наряду с этим, возможно применение данного метода в случаях осуществления технического перевооружения, реконструкции или расширения производства, что приводит к значительному увеличению стоимости основных средств в целом, а также изменению видовой их структуры.

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

Апл = (Соф \* Nф)/100 (2.5)

Апл – годовая сумма амортизационных отчислений в плановом периоде, тыс.руб.;

Соф – среднегодовая стоимость основных фондов в плановом периоде, тыс. руб.;

Nф – средняя фактическая норма амортизации, сложившаяся в базисном периоде, %.

В свою очередь среднегодовая стоимость амортизируемых основных фондов на год определяется по формуле:

Соф = Сн + (Свод \* tввод)/12 – (Свыб \* tвыб)/12 (2.6)

Сн – первоначальная (восстановительная) стоимость основных фондов организации на начало периода;

Свод, Свыб – стоимость соответственно вводимых и выбывающих основных фондов в течение периода;

tввод, tвыб – число полных месяцев с момента соответственно ввода и выбытия основных средств до конца года.

Организация в 2005 г. располагает основными фондами, стоимость которых на начало года составила 96 277 тыс. руб. В течение года было введено основных фондов на сумму 13 625 тыс.руб., в том числе с 11 июня – на 11 860 тыс. руб., с 15 сентября – 1 765 тыс. руб. Выбытие основных фондов составил сумму 218 тыс. руб. с 21 апреля. Средняя норма амортизации по факту за год составила 4,5%. В этом случае среднегодовая стоимость основных фондов будет равна:

Соф = 96 277 + (11 860\*3+1 765\*3)/12 – 218\*8/12 = 103 492 тыс. руб.

Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

103 492 \* 4,5/100 = 4 657 тыс. руб.

Филиал компании ОАО «МТС» работает в Приморском крае всего 2 года и схемой начисления амортизационных отчислений является линейный способ. Это наиболее оптимальный способ в связи с тем, что подчас невозможно определить насколько то или иное основное средство участвует в процессе оказания услуг. Тем не менее начисление амортизации на некоторые объекты основных средств (коммутаторное оборудование), которые прямо участвуют в предоставлении услуг, при помощи способа уменьшаемого остатка с использованием коэффициента ускорения (например, 2) было бы более оптимальным. В этом случае за счет ускорения амортизации увеличились бы амортизационные отчисления, которые можно направить на приобретение нового, более совершенного оборудования. Использование же способа начисления амортизационных отчислений пропорционально объему оказанных услуг было бы наиболее оптимальным, так как позволяло бы списывать стоимость основных фондов в зависимости от их участия в процессе производства. Но зачастую данный способ мало применим в связи со сложностью определения количественных показателей участия того или иного оборудования в процессе производства.

**3. Анализ эффективности амортизационной политики организации для целей ее обоснования**

**3.1. Анализ влияния способов начисления амортизации на показатели эффективности работы организации**

Проводимая амортизационная политика на макро- и микро-уровне самым существенным образом влияет на показатели эффективности (производительность труда, фондоотдачу, рентабельность) и финансовые результаты работы организации.

Механизм влияния амортизационной политики на показатели эффективности и финансовые результаты работы предприятия разноплановый. В целом амортизационная политика приводит в действие определенные рычаги, которые влияют на экономику страны и финансовые результаты работы отдельного предприятия. Эти рычаги на макро-уровне воздействуют на:

- степень обновления производственных фондов;

- ускорение научно-технического прогресса в народном хозяйстве;

- создание благоприятного инвестиционного климата в стране;

- совершенствование налоговой системы.

В свою очередь, эти рычаги создают благоприятные условия для функционирования субъекта хозяйствования, что является наиважнейшей предпосылкой повышения эффективности производства каждого из них.

На уровне предприятия в результате совершенствования эффективности амортизационной политик идет процесс обновления активной части основных производственных фондов, повышается технический уровень производства. Все это создает предпосылки для повышения производительности труда, увеличения выпуска продукции, снижения себестоимости и максимизации прибыли [45].

Амортизационная политика наряду с другими составляющими включает более рациональное использование амортизационных отчислений на предприятии.

Если предприятие направляет амортизационные отчисления в реальные инвестиции, то они могут быть использованы на:

- реконструкцию действующего производства;

- техническое перевооружение производства;

- расширение действующего производства;

- строительство нового предприятия;

- модернизацию оборудования;

- модернизацию выпускаемой продукции и освоение выпуска новой продукции;

- освоение новых рынков сбыта;

- решение социальных проблем (природоохранные мероприятия, повышение уровня техники безопасности, улучшение условий труда и др.).

При этом предприятие может преследовать цели снижение издержек производства и реализации продукции, улучшение качества продукции и обеспечение ее конкурентоспособности, повышение технического уровня предприятия и др.

Для выбора наиболее рациональных направлений использования амортизационных отчислений на предприятии необходимо выполнить экономическое обоснование реальных инвестиций, источником которых являются амортизационные отчисления. Именно экономическое обоснование инвестиций является основой для выбора наиболее рациональных направлений использования амортизационных отчислений.

Влияние амортизационной политики организации на показатели эффективности работы организации выражается в использовании амортизационных отчислений на финансирование тех или иных проектов внутри организации, направленных на повышение производительности труда, снижение трудоемкости производства, снижение себестоимости продукции и т.д.

Уровень использования реальных инвестиций на предприятии характеризуют количественные (абсолютные) и качественные (относительные) показатели. Абсолютные эффекты от инвестиций могут быть следующего вида:

- прирост объема реализации продукции (ΔV);

- снижение издержек производства и реализации (ΔС);

- прирост прибыли (ΔП) за счет снижение издержек, улучшения качества, увеличение объема реализации продукции и продажных цен;

- высвобождение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и др.).

Например, относительная экономия основных средств в результате реализации инвестиционного проекта по обновлению основного капитала определяется по формуле:

Эс = V1/Vо \* Со – С1 (3.1)

Со, С1 – стоимость основных средств, используемых при изготовлении соответствующих видов продукции, до и после реализации проекта;

Vо, V1 – объем производства соответствующих видов продукции в натуральных единицах до и после реализации проекта.

Экономию амортизационных отчислений (Эа) можно определить из выражения:

Эа = (а0 – а1)\*V1 (3.2)

а0, а1 – амортизационные отчисления на единицу продукции до и после реализации проекта.

Но если ассортимент выпускаемой продукции достаточно широк, то относительное изменение амортизационных отчислений (Эа) рассчитывается следующим образом:

Эа = (А0/ТП0 – А1/ТП1)\*ТП1 (3.3)

А0, А1 – общая сумма амортизационных отчислений в предыдущем и отчетном годах, руб.;

ТП0,ТП1 – общий объем продукции в предыдущем и отчетном годах в сопоставимых ценах, руб.

Отмеченные эффекты раскрывают экономическую сторону деятельности предприятия, но они могут иметь технический и социальный аспект.

Количественные (абсолютные) показатели или величина эффекта свидетельствует лишь о том, что имеется определенный положительный экономический результат и не больше, т.е. они не свидетельствуют об экономической эффективности использования инвестиций.

В организации в 2005 г. был реализован инвестиционный проект, направленный на обновление основных фондов. До реализации проекта стоимость основных средств составляла – 96 277 тыс. руб., после реализации – 109 903 тыс. руб. Объем оказанных услуг до реализации проекта составлял 11 237 соединений, после реализации – 14836 соединений. Сумма амортизационных отчислений до реализации проекта составила 12800 тыс. руб., после – 5420 тыс. руб. На основе этих данных рассчитаем возможность относительной экономии основных средств (формула 3.1):

Эс = 14836/11237 \* (96277 – 109903) = - 17986,32 тыс. руб.

Из данного расчета видно, что не смотря на то, что инвестиционный проект был направлен на обновление основных средств и их модернизацию, которая должна привести к более продуктивному использованию основных средств на данном этапе не дал экономии основных средств.

Также мы можем определить наличие экономии амортизационных отчислений в результате реализации проекта (формула 3.2):

Эа=( 1280\*11237 – 5420/14836)\*14836 = -3857,36 тыс. руб.

Также как и не было относительной экономии основных средств, соответственно и не наблюдалось экономии амортизационных отчислений.

Для выявления эффективности необходимо сравнить результат (эффект) с затратами или ресурсами, которые его обеспечили.

Экономическую эффективность использования реальных инвестиций (в данном случае амортизационных отчислений) характеризуют такой показатель, как рост (прирост) производительности труда на предприятии за счет увеличения объема реализации продукции, который можно определить по формуле:

ΔПТ = ΔVр/N (3.4)

ΔVр – прирост объема продукции в абсолютном выражении;

N – среднесписочная численность работающих, чел.

На предприятии численность до реализации проекта составляла – 248 человек, после реализации – 250 человек.

ΔVр=(14836-11237)=3599 тыс.ед.

N=249 чел.

ΔПТ=3599/249=14,45

Прирост производительности труда (ΔПТ) в абсолютном выражении можно определить и через изменение фондоотдачи и фондовооруженности труда:

ΔПТ = (Фо1 – Фо0) \* Фв1 + (Фв1 – Фв0)\*Фо0 (3.5)

Фо0, Фо1 – фондоотдача до и после реализации проекта;

Фв0, Фв1 – фондовооруженность до и после реализации проекта.

На предприятии до реализации проекта фондоотдача была равна:

(Фо0 = 112326/96277 ) 1,166, после реализации проекта - (Фо1 = 128425/109902) 1,168. Фондовооруженность до реализации проекта – (Фв0 = 96277/248) 388.214, после - (Фв1 = 109902\*250) 436,608.

Δ ПТ = (1,168-1,166)\*436,608 + (436,608 – 388,214)\*1,166 = 57,3.

В результате мы имеем на предприятии прирост производительности труда, в результате реализации инвестиционного проекта.

Некоторые показатели эффективности работы предприятия после реализации проекта повысились (производительность труда) по сравнению с базисным периодом, это свидетельствует о том, что вложенные инвестиции положительно повлияли на производственную и, как следствие, на экономическую деятельность предприятия.

Вместе с тем повышение технического уровня производства приводит к увеличению условно-постоянных расходов и росту уровня операционного (производственного) левериджа. Наиболее часть операционный леверидж определяется как доля постоянных производственных расходов в общей сумме расходов, или, что равносильно, как соотношение постоянных и переменных расходов.

Действие операционного рычага (леверидж) проявляется в том, что любое изменение выручки от реализации всегда порождает более сильное изменение прибыли.

Для определения величины операционного рычага используется соотношение валовой маржи к прибыли. В свою очередь, валовая маржа определяется как разность между выручкой от реализации и переменными затратами. В формализованном виде это можно представить следующим образом:

ОР=(ВР-ПЗ)/П (3.6)

ОР – уровень операционного рычага;

ВР – выручка от реализации;

ПЗ – переменные затраты;

П – прибыль от реализации.

Полученный результат (коэффициент) означает, на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки от реализации на 1%.

На исследуемом предприятии выручка от реализации составила 128425 тыс. руб., переменные затраты – 37 тыс. руб., прибыль от реализации – 74400тыс. руб. В данном случае уровень операционного рычага будет равен:

ОР = (128425 – 37)/74400 = 1,7%

Коэффициент 1,7 означает, что при изменении выручки от реализации на 1% прибыль изменится на 1,7%.

Сила воздействия операционного рычага в значительной степени зависит от уровня фондоемкости. Чем выше уровень фондоемкости, тем больше постоянные затраты и, следовательно, тем выше уровень операционного рычага.

Предприятие с относительно более высоким уровнем операционного рычага являются более рискованными с позиции производственного риска, под которым понимается риск неполучения прибыли до вычета процентов и налогов, т.е. возможность ситуации при которой предприятие не сможет покрыть свои расходы производственного характера. Высокий удельный вес постоянных затрат в общей структуре свидетельствует о снижении гибкости предприятия. Отягощенные громоздкими производственными фондами, зачастую используемыми недостаточно эффективно, предприятия лишаются возможности быстро перестраиваться в соответствии с изменяющимися потребности рынка. Высокий же уровень операционного рычага приводит к тому, что при снижении выручки от реализации предприятие имеет все шансы попасть в зону убытков. Но если предприятие уверено в повышении спроса на свои товары и наращивает выручку от реализации, то при высоком операционном рычаге оно будет получать и большой прирост прибыли.

Также для оценки проводимой амортизационной политики на предприятии рассчитывают коэффициенты выбытия, обновления и прироста основных средств.

На исследуемом предприятии стоимость основных средств на начало 2005 года составила 96277 тыс. руб., всего за 2005 год было введено основных средств на 13625 тыс. руб., списано – 218 тыс. руб. В итоге на конец 2005 года стоимость основных средств составила 109684 тыс. руб.

Исходя из этих данных можно рассчитать:

Квыбытия = 218/96277 = 0,002

К обновления = 13625/109684 = 0,124

К прироста = (13625 – 218)/109684 = 0,122

Данные коэффициенты показывают, что в основном на предприятии идет прирост нового оборудования. Это связанно с расширением спектра предоставляемых услуг, увеличением абонентской базы. Выбытие же основных средств происходит медленно. Это связанно с тем, что организация достаточно новая и имеющееся оборудование активно используется в предоставление услуг.

Итак, можно отметить, что:

- проводимая предприятием амортизационная политика оказывает существенное влияние на показатели эффективности его функционирования;

- цели осуществляемой амортизационной политики могут быть различными, что сказывается на механизмах ее реализации;

- выбор направлений наиболее рационального использования амортизационных отчислений обязательно должен иметь экономическое обоснование, поскольку от этого зависит эффективность реализуемого мероприятия;

- особенности законодательства по начислению амортизации оказывают влияние на величину показателей, используемых для оценки эффективности производственных проектов;

- уровень фондоемкости отдельных отраслей и предприятий существенным образом влияет на уровень предпринимательского риска, который рассчитывается на основе силы воздействия операционного рычага. Чем выше уровень операционного рычага, тем более рискованным оказывается бизнес.

**3.2. Влияние выбора амортизационной политики на формирование финансового результата**

Проводимая на предприятии амортизационная политика оказывает влияние не только на уровень физического и морального износа основных фондов, технический уровень и эффективность производства, но и на величину налоговых платежей, а следовательно, и на финансовые результаты работы предприятия. В связи с этим предприятию необходимо проводить такую амортизационную политику, которая была бы позволяла минимизировать налоговые платежи, увеличить прибыль и улучшить его финансовое состояние.

На величину амортизационных отчислений оказывают влияние такие факторы, как первоначальная (восстановительная) стоимость основных фондов, срок их полезного использования, методы начисления амортизационных отчислений, применение повышающих и понижающих коэффициентов к основной норме амортизации и др.

В свою очередь, начисленная сумма амортизационных отчислений определяет величину налога на прибыль и налога на имущество предприятия. Причем и налог на имущество предприятия оказывает влияние на размер налога на прибыль. Таким образом, все эти показатели находятся в тесной единстве и взаимосвязи. Изменение одного из них неизбежно вызывает цепочку последующих колебаний, оказывающих влияние на финансовые результаты деятельности предприятия.

Для любого предприятия очень важно, чтобы в конечном итоге научно обоснованная амортизационная политика приводила к максимилизации величины: чистая прибыль плюс амортизационные отчисления:

Пч + А max

Пч – чистая прибыль;

А – амортизационные отчисления.

На наш взгляд, величина (Пч + А max) может служить критерием для экономического обоснования амортизационной политики на микро-уровне.

Начисленная сумма амортизационных отчислений оказывает влияние на прибыль предприятия. Чем выше амортизационные отчисления, тем ниже прибыль и наоборот. Уменьшая прибыль, рост амортизационных отчислений приводит к снижению налога на прибыль и увеличению собственных финансовых ресурсов предприятия. Полученную экономию по налогу на прибыль называют «налоговым щитом».

Чем выше сумма амортизационных отчислений, тем, следовательно, выше налоговая защита или налоговый щит предприятия. Но поскольку разные отрасли и производства имеют различную долю амортизационных отчислений в структуре затрат на производство и реализацию продукции, то они имеют и различную степень налоговой защиты. Отрасли с наибольшим удельным весом амортизационных отчислений в структуре затрат относятся к фондоемким. Эти отрасли получают наибольший выигрыш от эффекта налогового щита. Но, как правило, наиболее значительное увеличение амортизационных отчислений связанно с использованием нелинейного метода их начисления, применяемого в основном к активной части основных фондов, поэтому больший эффект получают отрасли со значительной долей активной части основных средств.

По данным таблицы 3.6 в 2001 г. доля амортизационных отчислений по основным средствам в составе затрат на производство продукции увеличилась по сравнению с 1992 г. в целом по экономике России в 1,7 раз. Вместе с тем, в отдельные периоды она подвергалась большим колебаниям от 1,1% в 1993 г. до 11,4% в 1996 г. Важную роль в этом сыграло то, что до 1995 г. основные фонды подвергались обязательной переоценке в соответствии с решением Правительства РФ. В дальнейшем предприятия получили право самостоятельно принимать решения о необходимости проведения переоценки. В результате часть инвентарных объектов отражаются в балансах по восстановительной стоимости, а другая часть, не проходившая переоценки, - в ценах приобретения. Таким образом, полная учетная стоимость основных фондов учитывается в смешанных ценах, что оказывает значительное влияние на величину амортизационных отчислений.

Таблица 3.6.

Доля амортизационных отчислений в составе затрат на производство продукции по основным отраслям экономики.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Годы | | | | | |
| 1992 | 1995 | 1996 | 1998 | 2000 | 2001 |
| Всего в экономике  в том числе: | 3,4 | 7,7 | 11,4 | 8,4 | 4,7 | 5,8 |
| Промышленность | 2,6 | 6,4 | 9,3 | 7,3 | 3,5 | 3,6 |
| Сельское хозяйство | 8,4 | 15,7 | 20,9 | 14,5 | 6,9 | 5,4 |
| Строительство | 2,6 | 3,7 | 5,3 | 4,1 | 2,2 | 2,0 |
| Транспорт | 6,6 | 12,1 | 18,3 | 12,8 | 11,6 | 11,6 |
| Связь | 8,0 | 13,9 | 17,3 | 13,9 | 13,2 | 12,1 |
| Торговля и общественное питание | 1,3 | 3,5 | 5,0 | 4,1 | 1,6 | 19,0 |
| Оптовая торговля продукцией производственно-технического назначения | - | 6,1 | 7,5 | 7,0 | 3,5 | 2,1 |
| Жилищно-коммунальное хозяйство | 3,1 | 4,6 | 6,9 | 7,1 | 5,4 | 4,6 |

Наибольший удельный вес амортизации в составе затрат характерен для таких отраслей экономики, как связь, транспорт, торговля и общественное питание. Доля амортизации в таких отраслях выше, чем по экономике в целом. Несколько ниже доля амортизационных отчислений в сельском и жилищно-коммунальном хозяйстве, которая составила соответственно 5,4 и 4,6%. В других отраслях доля амортизации значительно ниже, чем по экономике в целом, и колеблется от 2% в строительстве и до 3,6% в промышленности.

Таким образом, проводя активную амортизационную политику, организация получает возможность эффективного управления формированием собственных финансовых ресурсов.

Механизм ускоренной амортизации оказывает влияние не только на величину налога на прибыль, но и на налог на имущество организации, поскольку в этом случае остаточная стоимость основных производственных фондов уменьшается более быстрыми темпами по сравнению с линейным способом.

На величину налоговых платежей и финансовые результаты деятельности организации оказывают влияние такие факторы:

- сокращение сроков полезного использования активов в рамках интервалов, предусмотренных амортизационными группами основных средств;

- продажа излишнего имущества;

- выбытие имущества по причине физического и морального износа.

Организация, устанавливая срок полезного использования основных средств для целей налогообложения (возможно и для целей бухгалтерского учета), исходит из продолжительности этого срока, определенного в десяти амортизационных группах. Но в каждой группе есть свой определенный интервал продолжительности срока использования актива. Таким образом, уже при установлении этого срока организация предопределяет получение больших или меньших выгод от эксплуатации соответствующего актива.

Движение амортизируемого имущества в виде его реализации, списания по причине физического и морального износа, ликвидации в связи с чрезвычайными ситуациями также оказывает влияние на финансовые результаты деятельности организации.

Как известно, налог на имущество организаций вводился в том числе и с целью оптимизации состава и структуры используемого имущества. Он заинтересовывает организации в списании непригодного, незадействованного и малоэффективного в эксплуатации имущества, и в первую очередь машин и оборудования. Вместе с тем, по данным статистики, на начало 2001 г. доля полностью изношенных машин и оборудования в общем их парке составила по крупным и средним организациям 30,6%, транспортных средств – 14,1%. Ликвидация этих и других устаревших фондов сдерживается недостаточным поступлением новых.

Правовое регулирования операций по выбытию основных средств и другого имущества организации осуществляется рядом законодательных и нормативных актов, таких, как гражданский кодекс РФ, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2000, Налоговый кодекс.

В частности, ст. 268 НК РФ установлено, что при реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доход от таких операций на остаточную стоимость. Остаточная стоимость амортизируемого имущества определяется как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой, начисленной за период эксплуатации (ст. 259 НК РФ). При реализации такого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на сумму расходов, непосредственно связанных с этой реализацией, в частности на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, то разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемом в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Организация реализовала в июне 2005 г. объект основных средств за 150 тыс. руб. Остаточная стоимость объекта составила 190 тыс. руб. Расходы, связанные с реализацией, - 10 тыс. руб. Таким образом, убыток по данной операции равен 50 тыс. руб. Срок полезного использования этого актива, установленный для целей налогообложения, составляет 6 лет. Фактический срок службы объекта до момента реализации составил 3,5 года (42 месяца). Исходя из этого, оставшийся срок полезного использования будет равен 30 месяцам (6 лет \* 12 мес. – 42 мес.).

В данном случае налогоплательщик ежемесячно, начиная с июля 2005 г., будет списывать убыток от реализации объекта основных средств в составе прочих расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, в размере 1 667 руб. (50 000/30).

Причинами выбытия амортизируемого имущества в организации могут быть также физический и моральный износ. Вопросы бухгалтерского учета таких операций регулируется, в частности, п. 31 ПБУ 6/01, в соответствии с которым доходы и расходы от списания в бухгалтерском учете объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет «Прибыли и убытки» в качестве операционных доходов расходов.

Для целей налогообложения расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества и другие аналогичные работы, относятся на внереализационные расходы (ст.265 НК РФ).

В связи с моральным износом списывается станок, первоначальная стоимость которого – 35 000 руб. За период его использования в организации сумма начисленных амортизационных отчислений составила 25 000 руб. Расходы по ликвидации актива равны 23 000 руб. При демонтаже и разборке выводимого из эксплуатации станка получены материалы в сумме 3 700 руб.

В данном случае в состав внереализационных расходов будут включены 12 300 руб. :

Сумма недоначисленной амортизации в размере 10 000 руб. (35000-25000);

Расходы по ликвидации станка – 23 000 руб.

Стоимость материалов, полученных в процессе демонтажа и разборки станка, включается в состав внереализационных доходов (3 700 руб.).

Если списываются объекты основных средств или другого амортизируемого имущества по причине аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций, то расходы в связи с чрезвычайным обстоятельствами согласно Плану счетов бухгалтерского учета относятся на счет 99 «Прибыли и убытки», минуя счет 91 «Прочие доходы и расходы». Для целей налогообложения эти расходы отражаются в составе внереализационных расходов.

Проводимая в организации амортизационная политика оказывает существенное влияние на налогооблагаемую базу как по налогу на прибыль, так и по налогу на имущество. Минимизация налоговых платежей не является конечной целью амортизационной политики организации, хотя она может стремиться к этому. Вместе с тем реализация амортизационной политики должна служить цели увеличения доходов собственников и максимилизации стоимости организации. Разрабатываемая в организации амортизационная политика должна быть самым тесным образом увязана с налоговой политикой и соответственно налоговым планированием. Каждая организация должна проводит мониторинг и оценку реализуемой амортизационной политики с тем, чтобы повысить ее эффективность.

**3.3. Совершенствование оценки амортизационной политики**

С момента введения амортизации в России прошло более 100 лет, но многие положения об амортизации того времени не утратили своей силы и актуальности и на сегодняшний день.

Так, вне поля амортизации были нематериальные активы, арендованное имущество. Нормы амортизации были дифференцированы в зависимости от вида основных средств. Как правило, амортизация рассчитывалась линейным методом, путем применения установленных законом или уставом предприятия норм или методом уменьшаемого остатка. На горнодобывающих предприятиях амортизацию начисляли, исходя из размеров добычи.

Для действовавших в СССР системы амортизации были характерны следующие черты:

- единые нормы амортизации;

- линейный равномерный метод начисления;

- наличие двух норм амортизация – на капитальный ремонт и на замену (реновацию);

- включение амортизационных отчислений в себестоимость продукции;

- начисление амортизации в течение фактического срока службы средств труда;

- перераспределение государством амортизационных отчислений на реновацию между предприятиями на безвозмездной основе.

Начиная с 1991 г. произошли существенные позитивные изменения в амортизационной политике:

- амортизация стала осуществляться только на полное восстановление (реновацию) основных фондов, а на капитальный ремонт она была отменена;

- амортизационные отчисления на полное восстановление активной части основных фондов (машин, оборудования и транспортных средств) стали производится в течение нормативного срока их службы или срока, за который балансовая стоимость этих фондов полностью переносилась на издержки производства и обращения. По всем остальным основным фондам амортизационные отчисления на полное восстановление ведутся в течение всего фактического срока их службы;

- амортизационные отчисления предприятия полностью оставались в его распоряжении;

- в целях создания финансовых условий для ускорения внедрения в производство научно-технических достижений и повышения заинтересованности предприятий в ускорении обновления и техническом развитии активной части основных производственных фондов (машин, оборудования, транспортных средств) они получили возможность применять метод ускоренной амортизации активной части производственных фондов, введенных в действие после 1 января 1991 г. Перечень высокотехнологичных видов машин и оборудования, по которым применятся ускоренная амортизация, утверждается Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации;

- дополнительные льготы в области амортизации получили малые предприятия. Наряду с механизмом ускоренной амортизации они могли в первый год эксплуатации списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 20% (а затем и до 50%) первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше 3 лет.

Данные нововведения значительно расширили права предприятий при разработке своей амортизационной политики. Но кризисная ситуация, возникшая в стране в целом при переходе на рыночные отношения и коснувшаяся каждого конкретного предприятия, не позволила в полной мере использовать предоставленные возможности. Кризис платежной системы оказал неблагоприятное влияние на амортизационную политику. Разлаженность в платежно-расчетной системе приводила к отрыву процесса начисления амортизации от реализации стоимости продукта. В результате в переходный к рыночным отношениям период значительная доля амортизационных отчислений предприятий превратилась в источник, не подкрепленный реальными деньгами. Под влиянием нарастающих финансовых трудностей многие предприятия использовали средства амортизационных отчислений для финансирования оборотного капитала, что привело к значительному старению основных фондов, физическому и моральному их износу.

В настоящее время ситуация начинает меняться в лучшую сторону. Если раньше предприятия компенсировали недостаток оборотных средств за счет инвестиционных ресурсов, в том числе и амортизационных отчислений, то в новой финансовой ситуации отмечается противоположная тенденция. Предприятия используют для инвестиционных целей часть оборотного капитала, покрывая его недостаток за счет привлечения краткосрочных банковских кредитов. Расширяются возможности использования амортизационных отчислений как инвестиционного ресурса. Этому способствуют возрастающие объемы амортизационных отчислений, с одной стороны, и уменьшение нецелевого использования амортизационных отчислений в результате заметной нормализации платежного оборота.

Совершенствование амортизационной политики на предприятии в первую очередь состоит в выборе наиболее оптимального способа начисления амортизации на объекты основных средств. На анализируемом предприятии применяется линейный метод начисления амортизации как наиболее эффективный метод. Начисление амортизации на активную часть основных фондов другим способом приводит к снижению рентабельности основных средств, снижению фондоотдачи и росту фондоемкости. Линейный метод начисления амортизации позволяет наиболее полно использовать основные средства, в то время как другие способы приводят к менее эффективному использованию основных производственных фондов. Влияние выбора метода начисления амортизации на основные характеристики состояния и использования основных средств представлены в таблице 3.7.

Таблица 3.7.

Влияние способов начисления амортизации на показатели эффективности использования основных средств

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Линейный метод начисления амортизации | Начисление амортизации методом уменьшаемого остатка | Начисление амортизации методом уменьшаемого остатка с приминением коэффициента ускорения 2 | Начисление амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования | Начисление амортизации пропорционально объему произведенной подукции |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Прибыль | 74400 | 74400 | 74379 | 74385 | 74391 |
| Выручка | 128425 | 128425 | 128404 | 128410 | 128416 |
| Среднегодовая стоимость основных средств | 109902 | 109902 | 109902 | 109902 | 109902 |
| Амортизационные отчисления, в том числе | 5420 | 5420 | 5441 | 5435 | 5429 |
| коммутатор | 21 | 21 | 42 | 36 | 30 |
| Коэффициент физического износа | 0,0493 | 0,0493 | 0,0495 | 0,0495 | 0,0494 |
| Коэффициент годности | 0,9507 | 0,9507 | 0,9505 | 0,9505 | 0,9506 |
| Фондоотдача | 1,1685 | 1,1685 | 1,1683 | 1,1684 | 1,1685 |
| Фондоемкость | 0,8558 | 0,8558 | 0,8559 | 0,8559 | 0,8558 |
| Рентабельность основных средств | 0,6770 | 0,6770 | 0,6768 | 0,6768 | 0,6769 |

Таким образом, совершенствование амортизационной политики в рамках организации состоит во взаимосвязанном использовании таких рычагов воздействия, как:

- выбор наиболее оптимального метода начисления амортизации;

- своевременном списании изношенного оборудования;

- своевременном ремонте, модернизации, замене имеющихся основных производственных фондов.

Кроме того, совершенствование амортизационной политики должно проводится не только на уровне предприятий, а так же и на уровне государства путем совершенствования законодательно-нормативной базы, предоставления больших свобод организациям в вопросах выбора методов амортизации имущества, совершенствования налоговой политики.

**Заключение**

Проведенное в данной работе исследование позволило сделать следующие выводы:

1. С момента перехода на рыночные отношения в нашей стране произошли существенные изменения как позитивного, так и негативного плана.

К негативным явлениям прежде всего следует отнести:

- экономический кризис, который затронул практически все отрасли народного хозяйства, но особенно некоторые отрасли промышленности (машиностроение и металлообработку, химическую, текстильную и др.) и оказался достаточно затяжным. Только к 1999 г. наметилась определенная стабилизация и некоторый подъем в национальной экономике;

- инвестиционный кризис, который является составной частью экономического кризиса, оказался более глубоким. В результате этого ускорился процесс физического и морального износа активной части основных производственных фондов. В некоторых отраслях уровень физического износа уже достиг критической отметки;

- замедление процесса научно-технического прогресса. Страна стала «проедать» тот научный потенциал, который был создан за годы Советской власти, и в еще большей степени отставать от развитых стран мира в области развития науки и техники.

2. В этих условиях со стороны государства требуются неординарные меры по устранению негативных последствий экономического кризиса в нашей стране и прежде всего в области инвестиционной, научно-технической и амортизационной политики, которые тесно связанны между собой. Но эти неординарные меры должны быть приняты на основе глубокого экономического анализа и обоснования.

Амортизация и амортизационная политика играют очень важную роль в экономике любого государства. В научной литературе явно недостаточно раскрыта сущность амортизации как экономической категории.

Известно, что любая экономическая категория проявляется через свои функции. На наш взгляд, амортизация как экономическая категория выполняет такие функции как: обеспечение процесса простого и отчасти расширенного воспроизводства основных производственных фондов; является основой для определения физического износа основных фондов; служит базой для расчета себестоимости и прибыли организации; является основой для исчисления амортизационных отчислений как источника финансирования простого воспроизводства основных фондов; выступает регулятором обновления и кругооборота основных фондов.

Без знания функций, которые выполняет амортизация, вряд ли можно разрабатывать и осуществлять научно обоснованную амортизационную политику.

Стоит отметить, что в научной экономической литературе сущность амортизационной политики на макро- и микро-уровне практически не освещена, что является существенным пробелом в развитии фундаментальной экономической теории и конкретной экономики.

В работе изложены различные подходы по определению влияния амортизационной политики на финансовые результаты работы организаций, а также на другие важные вопросы рассматриваемой проблемы.

3. Амортизационная политика проводимая в организации прежде всего должна отвечать целям и задачам, которые ставит перед предприятием. В исследуемой организации проводимая амортизационная политика полностью отвечает целям предприятия в реорганизационный период.

**Список использованных источников**

1. Аврова И. А. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Бератор-пресс, 2003.
2. Астахов В. П. Основные средства: Бухгалтерский учет и налогообложение. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.
3. Бакаев А. С. Некоторые вопросы учета основных средств. Бухгалтерский учет, 2002, № 3.
4. Бланк И. А. Основы инвестиционного менеджмента. К.: Эльга, 2001.
5. Бланк И. А. Управление финансированием капитала. К.: Ника-центр, 2002.
6. Большой энциклопедический словарь, М.: Большая Российская Энциклопедия, 2004.
7. Бочаров В. В. Инвестиции. СПБ.: Питер, 2002.
8. Бочаров В. И. Корпоративные финансы, СПБ.: Питер, 2003.
9. Владимирова А. В. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности. Налоговый вестник, 2002, № 12.
10. Веретенникова И. И. Амортизация и амортизационная политика. М.: Финансы и статистика, 2004.
11. Горохова Н. Г. Могут ли быть пересмотрены сроки полезного использования основных средств. Консультант. 2003, № 5.
12. Гражданский кодекс РФ. Часть первая. М.: Спилит, 2003.
13. Глава 26 НК РФ «Упрощенная система налогообложения. Помощник бухгалтера, 2005, № 1.
14. Захарова И. В. Бухгалтерский учет амортизации: начисление амортизации и износа. М.: Экзамен, 2005.
15. Ильин А. И., Синица Л. М. Планирование на предприятии. Минск: Новое знание, 2000.
16. Камышанов П. И., Барсукова И. В., Густяков И. М. Бухгалтерский учет: отечественная система и международные стандарты. М.: БФК – Пресс, 2002.
17. Касьянова Г. Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Информцентр ХХI века, 2001.
18. Крылов Э. И., Журавкова И. В. Анализ эффективности инновационной деятельности предприятия. М.: Финансы и статистика, 2001.
19. Кударь Г. В. Амортизация: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Бератор – Пресс, 2002.
20. Кочергов Д. С. Амортизация. М.: Олига – Л, 2005.
21. Кожинов В. Я. Амортизация. М.: Экзамен, 2004.
22. Кверкова Ж. А., Сапожникова Н. Г., Савин А. А. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. М.: Кнорус, 2004.
23. Лихачева О. Н. Финансовое планирование на предприятии. М.: ТК Велби, 2003.
24. Макконелл К. Р., Бою С. Л. Экономика: принципы, проблемы и политика. М.: Финансы и статистика, 2001.
25. Макарьева В. И. Амортизационные отчисления в бухгалтерском и налоговом учете. М.: Горячая линия бухгалтера, 2003.
26. Митюкова Э. С. Ведение регистров по налоговому учету основных средств. Бухгалтерский учет. 2003, № 6.
27. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. М.: Финансы и статистика, 2004.
28. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. М.: Финансы и статистика, 2004.
29. Налоги и сборы: выпуск 1. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы. М.: Инфра – М, 2002.
30. Николаева М. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. М.: Аналитика – Пресс, 2001.
31. Николаева С. А. Бухгалтерский учет основных средств. М.: Аналитик – Пресс, 2001.
32. Основные нормативные акты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности (с комментариями). М.: Инфра – М, 2004.
33. О составе затрат и единых нормах амортизационных отчислений. М.: Финансы и статистика, 2004.
34. Павлова С. В. Особенности условий инвестиционной деятельности промышленных предприятий в России. Финансы, 2003, № 1.
35. Перепечкин С. В. Амортизационный рай. Главная книга, 2001, № 24.
36. План счетов бухгалтерского учета. М.: Инфра – м, 2004.
37. Положение по бухгалтерскому учету 6/01. М.: Финансы и статистика, 2003.
38. Постатейный комментарий к главе 25 НК РФ. Налог на прибыль организаций. М.: Статус-кво, 2005.
39. Пятов М. Л. Способы начисления амортизации и создание оценочных резервов. Бухгалтерский учет, 2002, № 8.
40. Российский статистический ежегодник. 2002. М.: Госкомстат России, 2002.
41. Русаков Е. А. Учет основных средств с применением нового Плана счетов и ПБУ 6/01. М.: Бухгалтерский учет, 2001.
42. Сергеев И. В. Организация и финансирование инвестиций. М.: Финансы и статистика, 2002.
43. Стародубовский В. Кривая дорога прямых инвестиций. Вопросы экономики, 2003, № 1.
44. Старостин С. Н. Изменение первоначальной стоимости и сроков полезного использования объектов основных средств при проведении работ по их модернизации или реконструкции. Консультант, 2002, № 2.
45. Старостин С. Н. Основные средства: налоговый и бухгалтерский учет. М.: МЦФЭР, 2002.
46. Ткач В. И., Сеферова И. Ф. Бухгалтерский учет амортизации. М.: Приор, 2001.
47. Тунин Г. А. Основной капитал и инвестиционная политика. М.: Приор, 2000.
48. Федотов А. В. Бухгалтерский учет в торговле: теория и практика. М.: Инфра – М, 2001.
49. Хрисанова Н. В. Дергилева Н. В. Основные средства: от А до Я. М.: Профпринт, 2001.
50. Шишкоедова Н. Н. Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. М.: Главбух, 2004.