

## АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА КАК ЭЛЕМЕНТ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Статья посвящена формированию эффективной амортизационной политики в экономических субъектах на основе систематизации ее принципов и разработки комплекса мероприятий для соблюдения этих принципов, реализация которых имеет существенное значение для развития экономики промышленных предприятий.

**Ключевые слова:** амортизация, концепция амортизационной политики, методы начисления амортизации, экономическая и социальная эффективность, промышленное предприятие, долгосрочный капитал, моральный и физический износ, научно-технический прогресс, срок полезного использования, стратегия развития.

Концепция амортизационной политики влияет во многом на обновление долгосрочного капитала и его стоимостное измерение, так как для предотвращения разрушения структуры капитала в процессе кругооборота необходимо его воспроизводство, осуществляемое в основном через механизм амортизации.

Сущность амортизации как экономической категории состоит, с одной стороны, в постепенном снижении ценности амортизируемого актива вследствие его изнашивания, а с другой – в процессе перенесения единовременных расходов, связанных с приобретением долгосрочного амортизируемого актива, на затраты отчетных периодов в течение установленного срока полезного использования этого актива [5, с.21].

В первом случае амортизация воспринимается как характеристика конкретного актива, синонимом которого является такое понятие, как «изнашиваемость» или его старение, то есть потеря части стоимости или ценности актива.

Второе значение амортизации заключается в участии стоимости данного актива в определении финансового результата, получение которого прямо или косвенно связано с использованием конкретного объекта амортизируемого имущества. В этом случае акцент делается на метаморфозы капитала.

Для эффективного управления восстановительной стоимостью долгосрочного капитала необходимо решение следующих теоретических и методологических проблем:

1) определение на стадии формирования долгосрочного капитала:

– степени влияния научно-технического прогресса и учет динамики этого процесса;

– воздействия на структуру капитала времени и стоимости воспроизводства;

2) исчисление эффективного срока использования капитала;

3) выбор оптимального способа начисления амортизации по отдельным объектам внеоборотных активов для целей бухгалтерского и налогового учета, позволяющий, с одной стороны – определить восстановительную стоимость предприятия и своевременно обновлять долгосрочные активы, а с другой – оптимизировать издержки по налогам;

4) оперативный учет влияния на структуру капитала в условиях постоянно меняющейся рыночной конъюнктуры, таких факторов, как современные возможности обновления капитала и потребности в сохранении его эффективной структуры при одновременном снижении издержек конкретного предприятия.

Решение указанных проблем во многом связано с амортизационной политикой предприятия, поскольку амортизация в настоящее время, несмотря на определенный элемент ее условности, является единственным инструментом отражения информации о процессе морального и физического износа долгосрочного капитала.

Моральный износ связан со снижением стоимости элементов капитала и его совокупности в целом в результате научно-технического прогресса и изменения социально-экономических потребностей.

Обычно различают две формы морального износа, первая форма которого связана с удешевлением отдельных видов активов на рынке капитала. Это удешевление обусловлено рядом факторов, в числе которых можно выделить

факторы технологического плана (рост производительности труда в отраслях по производству этих активов) и факторы экономического характера (изменение рыночной конъюнктуры и пр.). В результате влияния указанных двух групп факторов происходит снижение стоимости функционирующего капитала в современных условиях по сравнению со вновь создаваемыми активами. Наиболее наглядно этот процесс виден на примере отдельных видов высокотехнологичного производственного оборудования и средств вычислительной техники.

Вторая форма морального износа связана с появлением новых средств труда, имеющих большую потребительную ценность, а именно – более производительных, более экономичных, более надежных и удобных в эксплуатации и в большей степени соответствующих современным стандартам качества, экологическим требованиям и т.д. Вследствие этого при эксплуатации капитала нового уровня, характеризующегося указанными параметрами, необходимы новые квалификационные навыки и иной уровень образования. При этом нередко возникает потребность в новых формах организации производства на более прогрессивной технологической основе. Это обусловлено не только с ростом технической и экономической эффективности производства, но и с повышением социально-экологической эффективности использования долгосрочного капитала.

Поэтому вполне закономерным является введение в настоящее время понятия «социальная эффективность», необходимость в которой связано, по мнению отдельных ученых, с тем обстоятельством, что «понятие социальной эффективности нельзя полностью включить в понятие эффективности экономической» [4, с. 16]. Социальные причины обуславливают, в свою очередь, необходимость в выделении третьей формы морального износа капитала.

Вследствие этого наряду с отражением в системе бухгалтерского учета первоначальной стоимости долгосрочного капитала и величины накопленной амортизации, наибольшую актуальность приобретает отражение стоимости воспроизводства, в первую очередь, именно при использовании морально изношенного капитала.

Стоимость воспроизводства или восстановительная стоимость учитывает, как известно, уровень рыночных цен и условия воспроизвод-

ства конкретных факторов капитала на текущий момент времени. В связи с тем, что эксплуатация функционирующего капитала оказывается невыгодной по сравнению с использованием новых форм производственного и технологического оборудования с точки зрения альтернативных издержек, проблема замены подобного капитала возникает намного раньше физического срока его эксплуатации. Скорость такой замены зависит при этом не только от финансовых возможностей конкретного предприятия, но и от характера и динамики инновационных процессов, происходящих на уровне предприятия, региона, страны и мировой экономики в целом.

Поэтому особую актуальность приобретает проблема морального износа долгосрочного капитала в современных условиях как на уровне конкретного предприятия, так и на уровне отрасли в целом. При этом необходимо заметить, что точная оценка морального износа на основе применяемых в практике хозяйствования традиционных методик представляется невозможным. Так, современная статистика не в состоянии предоставить точные данные о величине морального износа отдельных видов капитала и их конкретной целостной совокупности, данную информацию нельзя получить и по данным бухгалтерского учета.

В то же время проблемы морального износа долгосрочного капитала тесно связаны с проблемами его физического износа. Так, капитал с большей степенью физического износа в условиях современного уровня научно-технического прогресса оказывается, как правило, морально устаревшим. Это актуализирует проблему более интенсивного обновления действующего капитала.

Основной причиной чрезмерно высокой физической изношенности капитала многих российских предприятий сверх средних рыночных норм, принятых для аналогичных организаций, является неэффективность управления предприятием и отсутствие возможности для проведения завершенного воспроизводства капитала как целостной системы факторов. Эта же причина обуславливает ускорение морального износа капитала.

Вторым фактором, влияющим на эффективность эксплуатации долгосрочного капитала, является определение оптимального срока

его использования. Так, в настоящее время используется в целом единый подход к определению срока полезного использования основных средств в отечественном и международном учете. Однако в российских нормативно-правовых документах приводится достаточно подробный перечень факторов, влияющих на исчисление срока полезного использования. Тем не менее, затруднения, возникающие при определении этого срока по конкретному объекту, являются достаточно распространенным явлением в практической деятельности российских предприятий

Третьим фактором, влияющим на отражение в системе учетной информации движения стоимости, процесса обновления долгосрочного капитала и на возможности организаций инвестировать собственные средства, являются способы начисления амортизации по внеоборотным активам в бухгалтерском и налоговом учете.

Методы начисления амортизации основаны на трех общепринятых концептуальных взглядах:

1) равномерное поступление доходов при равномерном использовании актива (линейный метод амортизации);

2) максимальное поступление доходов в первые годы использования актива (ускоренные способы амортизации);

3) зависимость доходов от интенсивности использования актива – метод амортизации пропорционально объему продукции (работ, услуг) [6, с.129].

Указанные концептуальные взгляды на амортизацию и методы начисления амортизации, основанные на этих концепциях, нашли отражение в МСФО, в соответствии с которыми предусматривается возможность применения данных методов с отдельными ограничениями в бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов.

По нашему мнению, наряду с указанными подходами можно выделить концепцию, предполагающую необходимость минимальных затрат на поддержание объекта в рабочем состоянии в первые годы его эксплуатации, являющейся основой замедленной амортизации.

Отличительная особенность данной концепции состоит в том, что суммы амортизационных отчислений увязываются не с доходами, а с расходами. Поэтому правомерно ее исполь-

зование в налоговом учете, поскольку регулирование расходов для цели налогообложения прибыли является традиционно прерогативой государственной политики во многих странах, в том числе и в России.

Поэтому считаем целесообразным дополнение общепринятых концептуальных подходов к амортизации на основе выделения концепции, предполагающей замедленную амортизацию, и обоснование ее выбора для учета в целях налогообложения прибыли.

Кроме того, нами систематизированы основные требования или принципы формирования эффективной амортизационной политики как элемента стратегии и тактики развития предприятий производственной сферы, особенно для промышленных предприятий, в качестве которых выделены:

1) определение оптимального срока полезного использования активов;

2) выбор способов амортизации в зависимости от стратегии развития предприятия;

3) учет влияния научно-технического прогресса на воспроизводство долгосрочного капитала;

4) взаимосвязь стоимости основного капитала и степени его изношенности;

5) учет влияния инфляции на процесс накопления капитала;

6) соблюдение экологических норм при эксплуатации капитала.

Всестороннее соблюдение указанных принципов, особенно двух последних требований, является одной из наиболее сложных проблем не только в бухгалтерском учете, но и для экономической науки в целом.

Автором статьи разработан комплекс организационно-методических мероприятий, позволяющих соблюдать выделенные принципы в практике бухгалтерского и налогового учета российских предприятий (таблица 1).

Выполнение *первого принципа* обусловлено в значительной степени недостаточным рассмотрением вопросов, связанных с критериями распределения объектов по амортизационным группам в Единой классификации основных средств, утвержденной известным Постановлением Правительства РФ №1 от 01.01.2002г. для применения в налоговом учете, использование которого для цели бухгалтерского учета носит рекомендательный характер. Поэтому необхо-

димо подробное обоснование распределения различных видов основных средств по классификационным признакам в новых редакциях Методических рекомендаций по применению главы 25 НК РФ «Налог на прибыль» и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

Соблюдение первого принципа невозможно также без систематического пересмотра установленного срока полезного использования по всем объектам внеоборотных активов в связи с наметившейся тенденцией сокращения срока морального и физического износа и сложности его учета в момент принятия активов на учет.

Выполнение *второго принципа* связано с преимущественным использованием линейного метода в российском учете, обусловленным традицией применения единственного метода начисления амортизации, сравнительной простотой этих расчетов и стремлением сблизить информацию бухгалтерского и налогового учета. Способ уменьшаемого остатка предполагает выполнение двух существенных условий: использование коэффициента ускорения, превышающего единицу для начисления ускоренной амортизации, и неполное списание стоимости объекта, которые совсем не упоминаются в современных нормативно-правовых документах,

что существенно снижает их методическую ценность [2, 3].

Один из важнейших вопросов в учете амортизации – определение границы погашения стоимости объектов, осуществляемое на основе двух подходов: начисление амортизации до полного погашения стоимости объекта и до достижения ликвидационной стоимости.

Первый подход используется как единственно возможный вариант в российском учете. Вторым подходом является единственно допустимым по условиям МСФО и американских стандартов учета. Правомерность данного подхода не подлежит сомнению, но его использование связано с проблемой объективной оценки ликвидационной стоимости при принятии объекта на учет и условий инфляции за предполагаемый период использования объекта.

Соблюдение *третьего принципа* связано с тенденцией ускорения морального износа элементов капитала и его совокупности в целом при современных темпах научно-технического прогресса и взаимосвязью физического и морального износа.

Таким образом, концепция амортизационной политики как элемента стратегии развития промышленных предприятий, изложенная в данной статье, основана на следующих теоре-

Таблица 1. Принципы амортизационной политики и комплекс мероприятий, рекомендуемых для их соблюдения

Принципы	Мероприятия по соблюдению принципов
1. Определение оптимального срока полезного использования активов	Обоснование Единой классификации основных фондов по группам в новых редакциях Методических рекомендаций по применению главы 25 Налогового кодекса и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств; систематическое уточнение срока полезного использования внеоборотных активов, установленного в момент принятия на учет
2. Выбор способов амортизации в зависимости от стратегии развития предприятия	Аналитическое обоснование выбора различных методов амортизации с оценкой последствий их влияния на выполнение стратегических задач предприятия. Максимальное использование позитивных возможностей в налоговой амортизации
3. Учет влияния научно-технического прогресса на воспроизводство капитала	Обновление капитала за счет внедрения передовых производственных и информационных технологий, предоставление права на использование амортизации по сумме чисел для нематериальных активов, представленных программными и информационными технологиями
4. Взаимосвязь стоимости основного капитала и степени его изношенности	Систематический анализ соотношения стоимости и степени изношенности активов, поиск направлений возможного использования морально и физически изношенного капитала без ущерба для основной деятельности
5. Учет влияния инфляции на процесс накопления капитала	Проведение переоценки или тестирования внеоборотных активов на предмет обесценения
6. Соблюдение экологических норм при эксплуатации капитала	Ведение экологического учета и сравнительный анализ издержек на содержание основного капитала, не отвечающего этим требованиям, и стоимости его обновления

тических положениях и методических предложениях:

– обоснование выбора замедленной амортизации для учета в целях налогообложения прибыли;

– систематизация принципов амортизационной политики как составной части финансовой и налоговой политики коммерческих организаций;

– разработка комплекса организационно-методических мероприятий для реализации этих принципов в практике деятельности промышленных предприятий, внедрение которых позволит повысить эффективность амортизационной политики не только на уровне хозяйствующего субъекта, но и уровне государства.

11.12.2011

#### Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая (по сост. На 25 января 2007.). – М. Юрайт Издат, 2006. – 584с. – ( Правовая библиотека).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (с изменениями, утвержденными приказом Минфина России от 12.12.05. № 147н). Утв. Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. Утв. Приказом Минфина России от 27 декабря 2007г. № 153н.
4. Гапоненко А.Л. Моральный износ и обновление орудий труда. – М.: Мысль, 1980.
5. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 688с.
6. Энтони Р, Рис. Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2–е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 560с.: ил. – ( Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

Сведения об авторе: **Тужкова Зауреш Серккалиевна**, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета,  
доктор экономических наук, профессор  
460018, г. Оренбург пр-т Победы 13, тел (3532) 372472, e-mail: gouogubua@mail.ru

#### UDC 658.152.5:67/68

**Tuyakova Z.S.**

Orenburg state university, e-mail: gouogubua@mail.ru

#### DEPRECIATION POLICY AS A STRATEGY FOR THE DEVELOPMENT OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

The article deals with effective depreciation policy in economic entities on the basis of systematizing its principles and the development of a set of activities to comply with those principles the implementation of which is essential to the development of the economy of industrial enterprises.

Key words: depreciation, the concept of depreciation, depreciation methods, policy, economic and social efficiency, industrial enterprise, long-term capital, moral and physical wear and tear, technological advances, the useful life of a development strategy

#### Bibliography:

1. Tax Code of the Russian Federation: Part One and Two (incomp. On January 25, 2007). – M. Yurait Izdat, 2006. – 584s. – (Law Library).
2. Statement of accounting, «Fixed assets accounting» PBU 6/01
3. Statement of accounting, «Intangible assets accounting» PBU 14/2007.
4. Gaponenko, A. L. Moral depreciation and updating tools. – M.: Thought, 1980.
5. Kovalev, V. V., Kovalev Vit. B. Accounting, analysis and financial management. – Moscow: Finances and Statistics, 2006. – 688p.
6. Anthony R. Ris. Dzh. Accounting: situations and examples: Trans. from Engl. / Ed. with foreword A.M. Petrachkova. – 2 – ed. Stereotype. – Moscow: Finances and Statistics, 1996. – 560p. Ill. – (Series on Accounting and Auditing).