**Содержание**

# Введение

# 1. Амортизационная политика в современных условиях производственно-хозяйственной деятельности предприятий

## 1.1 Понятие амортизационной политики на макроэкономическом уровне

## 1.2 Сущность амортизации, амортизационных отчислений и их функции

## 1.3 Методы начисления амортизационных отчислений и их экономическое обоснование

## 1.4 Планирование амортизационных отчислений

# 2. Амортизационная политика предприятия в ракурсе управления затратами на производство готовой продукции

## 2.1 Амортизационная политика на микроэкономическом уровне

## 2.2 Влияние амортизационной политики на структуру себестоимости готовой продукции и показатели эффективности работы предприятия

# 3. Управление амортизационными отчислениями и себестоимостью производства в ЗАО «Город Мастеров»

## 3.1 Характеристика предприятия. Политика управления амортизационными отчислениями

## 3.2 Анализ затрат на производство готовой продукции предприятия

## 3.2 Анализ затрат на производство готовой продукции предприятия

## 3.3 Влияние амортизационной политики предприятия на структуру себестоимости продукции

# 4. Совершенствование амортизационной политики ЗАО «Город Мастеров»

# Заключение

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

# Введение

В условиях становления рыночной экономики одной из насущных задач общества является сохранение, техническое перевооружение и дальнейшее развитие материально-технической базы производства, важнейшей составляющей которой являются средства труда. Последние в стоимостной форме функционируют как основной капитал, принадлежащий различным хозяйствующим субъектам. Основной капитал в ходе производительного использования подвергается физическому и моральному износу, источником возмещения которого являются амортизационные отчисления. Начисленные амортизационные суммы предназначены для финансирования ввода новой техники, воплотившей достижения современного научно-технического прогресса. Успешная реализация достижений науки и техники в значительной мере зависит от направлений и методов амортизационной политики, которая оказывает непосредственное воздействие на формирование экономических условий воспроизводства средств труда. Напротив, несоответствие амортизационной политики реальным процессам, протекающим в экономике, приводит к деформациям в обороте основного капитала, замедлению в вводе новой и выводе устаревшей техники.

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

Амортизация, как экономическая категория выполняет следующие функции:

обеспечивает процесс 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 начисления 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.

Необходимо отметить, что в научной экономической литературе сущность амортизационной политики на макро- и микроуровне мало освещена, что является существенным пробелом в развитии фундаментальной экономической теории и конкретной экономики.

Анализ воспроизводства основного капитала в современных условиях свидетельствует, что в механизме формирования и использования амортизационного фонда, предназначенного для обновления средств труда, имеется ряд сложных проблем. Одной из них является учет особенностей воспроизводства основного капитала в условиях инфляционных процессов, присущих российской экономике. Вследствие инфляционного возрастания цен на оборудование и другие материальные ценности, необходимые для обновления средств труда, балансовая стоимость основного капитала предприятий по истечению некоторого отрезка времени становится несопоставимой с денежной оценкой основных фондов, созданных в условиях новых цен. Складывается явная диспропорция между стоимостью функционирующих средств труда и рыночной стоимостью станков, машин, механизмов, одним из выражений которой является очевидный недостаток амортизационных сумм, необходимых для поддержания производственной мощности предприятия в целом или отдельных его структур на прежнем уровне. Решению этих проблем и посвящена амортизационная политика предприятий.

Проводимая на предприятии амортизационная политика оказывает влияние не только на уровень физического и морального износа основных производственных фондов, технический уровень и эффективность производства, но и на величину себестоимости продукции, налоговых платежей, а, следовательно, и на финансовые результаты работы предприятия. Этим обусловлена актуальность темы дипломной работы.

Если влияние амортизационной политики на финансовые результаты работы предприятия достаточно подробно рассмотрено в литературе, то тема взаимосвязи амортизационной политики и себестоимости продукции недостаточно раскрыта в ней.

Целью дипломной работы является анализ амортизационной политики предприятия и ее влияние на структуру себестоимости продукции.

Основными задачами являются:

1. рассмотрение амортизационной политики в современных условиях производственно-хозяйственной деятельности предприятий;
2. рассмотрение амортизационной политики предприятия с точки зрения управления затратами на производство готовой продукции;
3. анализ амортизационной политики конкретного предприятия и ее влияния на себестоимость его продукции;
4. определение направлений совершенствования амортизационной политики.

Предмет анализа – амортизационная политика предприятия. Объектом анализа является производственное предприятие ЗАО «Город Мастеров».

В первой главе рассмотрена амортизационная политика в современных условиях производственно-хозяйственной деятельности предприятий: ее понятие, сущность, методы начисления амортизационных отчислений и их экономическое обоснование, процесс планирования амортизационных отчислений. Во второй главе рассмотрена амортизационная политика предприятия с позиции управления затратами на производство продукции. В третьей главе работы осуществлен анализ амортизационной политики и управления затратами в ЗАО «Город Мастеров». И в заключительной, четвертой главе предложены направления совершенствования амортизационной политики в данной организации.

# 1. Амортизационная политика в современных условиях производственно-хозяйственной деятельности предприятий

## 

## 1.1 Понятие амортизационной политики на макроэкономическом уровне

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 [13].

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 микроуровне.

Нет четкого понимания взаимосвязи амортизационной политики и научно-технического прогресса. Высказываются только отдельные фрагменты по данной проблеме.

Так, некоторые авторы видят связь амортизационной политики и научно-технического прогресса, если ее представить систематически в следующем [14]. Выделяются отрасли, определяющие научно-технический прогресс экономики в целом. Для них государством устанавливаются ускоренная амортизация, что позволяет быстрее списывать используемые средства труда, заменять их новыми, более совершенными, ввод которых своими выгодами перекрывает ущерб от списания физически еще неизношенного оборудования. Это стимулирует производителей новой техники разрабатывать и выпускать новые модели.

Покупатель же выигрывает за счет высоких параметров приобретенной техники большей производительности, меньшей трудоемкости и т.п. ест 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 40-45%. 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, по мнению И.И.Веретенниковой, является упрощенным. И с ней нельзя не согласиться, что процесс ускорения научно-технического прогресса наиболее успешно может осуществляться только в том случае, когда все отрасли народного хозяйства имеют право на применение механизма ускоренной амортизации. Кроме того, 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.

В основной части проанализированных источников литературы развернутого и целостного толкования сущности амортизационной политики на макроуровне не приводится. Исключение составляют работы Веретенниковой И.И., Камышанова П.И., Кадушина А.И. и других авторов.

Под *амортизационной политикой на макроуровне* 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 [10,с.131].

Из этого следует, и представляется правомерным, что амортизационная политика является составной частью общей экономической политики государства, она связана также 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.

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 на макроуровне должна способствовать решению следующих задач:

* развитию научно-технического прогресса;
* ускорению процесса обновления основного капитала и наращиванию национального богатства страны;
* оптимизации сроков полезного использования имущества;
* накоплению достаточных средств для простого и расширенного производства;
* созданию условий для объективной оценки и переоценки основных производственных фондов.

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 [6].

Проводя эффективную амортизационную политику, государство тем самым способствует развитию производства, 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 являются:

* значительное снижение сроков полезного использования амортизируемого имущества;
* более широкая возможность выбора методов начисления амортизационных отчислений.

Основные элементы амортизационной политики представлены на рис.1.1.

Взаимосвязь амортизационной политики с инвестиционной и инновационной политикой

Амортизационные отчисления являются одним из источников финансирования инвестиций и в основном обеспечивают 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 всего прибыли. Если валовые инвестиции меньше амортизационных отчислений, то экономика находится на стадии спада и этих инвестиций недостаточно для возмещения потребленного в производстве капитала [10,с.134-135].

**Амортизационная политика на макроуровне**

1. Взаимосвязь амортизационной политики с инвестиционной, инновационной и др.

5. Налоговое стимулирование ускорения обновления амортизируемого имущества

2. Разработка экономически целесообразных сроков полезного использования амортизируемого имущества

3. Реализация наиболее эффективных механизмов начисления амортизационных отчислений

4. Создание условий, обеспечивающих использование амортизационных отчислений в соответствии с функциональным назначением

6. Методическое руководство процессом разработки и реализации амортизационной политики

7. Мониторинг и контроль за реализацией амортизационной политики государства

8. Оценка результативности амортизационной политики государства

Рис.1.1.Основные элементы амортизационной политики на макроуровне

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 [19].

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 (нововведений), 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.

Разработка экономически целесообразных сроков полезного использования амортизируемого имущества

В соответствии с МСФО №16 срок полезной службы – это ожидаемый (расчетный) период использования активов компании, или количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива. Вместе с тем действует ряд факторов, противодействующих максимизации эффекта, получаемого от эксплуатации активов. Поэтому при определении срока полезной службы актива в соответствии с вышеназванным стандартом учитываются следующие факторы:

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

б) 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;

в) 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;

г) 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.

В отличие 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 действовавшими нормами 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 настоящее время, по аналогии с международными стандартами финансовой отчетности, российское законодательство разрешает организациям самостоятельно устанавливать сроки полезного использования основных средств. Хотя такой важный фактор, определяющий срок полезного использования актива, как моральный износ, предусмотренный международным стандартом №16, в отечественном положении о бухгалтерском учете ПБУ 6/01 не учтен, не смотря на то, что в настоящее время ускорение научно-технического прогресса играет решающую роль в развитии экономики.

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 приемлемый и оптимальный вариант, исходя их конкретных целей и задач развития предприятия и сложившихся условий хозяйствования [17].

Создание условий, обеспечивающих использование амортизационных отчислений в соответствии с функциональным назначением

На протяжении ряда последних лет предложение инвестиций российском рынке не удовлетворяет потребностей в них, и для создания конкурентоспособной отечественной технической базы производства необходимо привлечение дополнительных ресурсов. По оценкам специалистов для повышения промышленного потенциала России до уровня западных стандартов необходимы инвестиции в объеме 3 трлн. долл. [26]. Фактический объем инвестиций в 2001 г. составил 1599,4 млрд. руб. Таким образом, для решения отмеченной задачи потребуется более 50 лет, а если учесть, что в промышленность направляется чуть больше 40% всех инвестиций, то этот срок удваивается и составит более 100 лет.

В связи с отмеченным, 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. К таким условиям можно отнести:

* улучшение общего инвестиционного климата в стране;
* стимулирование восполнения оборотного капитала конкурентоспособных предприятий и повышение платежеспособного спроса;
* защиту основного капитала и амортизации от инфляционного обесценивания и др.

*Налоговое стимулирование ускорения обновления амортизируемого имущества*

Введение нового порядка начисления амортизационных отчислений с 01.01.2002 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 предприятий. Таким образом, механизм ускоренной амортизации можно рассматривать в качестве своеобразной формы налоговых скидок, преследующей цель стимулирования роста инвестиций и внедрения новой техники.

В качестве инвестиционной льготы выступает и инвестиционный налоговый кредит, направленный на стимулирование инвестиционной и инновационной деятельности предприятий. Основания и условия его предоставления регламентируются ст.66 и 67 НК РФ. Инвестиционный налоговый кредит может быть представлена на срок от 1 года до 5 лет по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Но ввиду того, что около 40% предприятий являются убыточными, можно сказать, что это льготирование не доступно большей части предприятий.

Таким образом, в настоящее время в России ускоренная амортизация является практически единственной льготой инвестиционного характера.

*Методическое руководство процессами разработки и реализации амортизационной политики* включает подготовку нормативных актов; проведение мероприятий по обучению персонала; руководство процессами внедрения новых правил, методов, способов начисления амортизационных отчислений, их учета, составления отчетности; своевременное доведение распорядительных документов до исполнителей и другие мероприятия.

Мониторинг и контроль за реализацией амортизационной политики государства

Мониторинг – это наблюдение за состоянием дел в области амортизационной политики с целью контроля за ее реализацией и прогноза. Информация, получаемая посредством мониторинга, позволяет оценивать размеры инвестиций (в части амортизационных отчислений), текущие условия хозяйственной деятельности и стратегию предприятий, качество механизмов амортизационной политики и перспективы ее развития.

#### 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 на ровне государства 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 национального дохода за счет улучшения амортизируемого имущества.

Оценка эффективности государственной 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 Сущность амортизации, амортизационных отчислений и их функции

Как показал анализ литературных источников, среди ученых и специалистов, исследующих проблему амортизации, нет единой точки зрения на многие аспекты проблемы. В частности, нет четкого определения понятий «амортизация» и «амортизационные отчисления».

Рассмотрим, как трактуются эти понятия в научной литературе. Начислять амортизацию в России стали в XIX в., а законодательно это было оформлено только в 1898 г. в Положении о государственном промысловом налоге. Под амортизацией в то время понимали «сумму, служащую для покрытия, уменьшения и даже обесценения стоимости машин, заводских строений и пр.» [16].

«Амортизация (от позднелатинского *amortisatio –* погашение, уплата долгов) – процесс перенесения стоимости средств труда по мере износа на производимый с их помощью продукт и использование этой стоимости для последующего воспроизводства средств труда. Амортизационная сумма представляет собой ту часть стоимости средств труда, которая по мере износа переносится на товар и существует вначале как часть стоимости незавершенного производства, затем как часть стоимости готовой продукции и после реализации ее как денежная сумма, предназначенная для возмещения износа.

Профессора В.Я. Горфинкель и Е.М. Купряков [31] трактуют понятие «амортизация» следующим образом: амортизация – это денежное возмещение износа основных фондов путем включения части их стоимости в затраты на выпуск продукции. Следовательно, амортизация есть денежное выражение физического и морального износа основных фондов. Она осуществляется в целях обеспечения полной замены основных фондов при их выбытии. Сумма амортизационных отчислений зависит от стоимости основных фондов, времени их эксплуатации, затрат на модернизацию.

Из определения следует, что в данном случае понятия «амортизация» и «амортизационные отчисления» отождествляются. Подобные утверждения характерны для целого ряда исследователей: Бочарову В.В., Крылову Э.И., Лихачевой О.Н., Соколову В.Я., Тунину Г.А.

Тем не менее, как было выяснено, эти понятия различаются. Кратко их можно выразить так: амортизация – процесс перенесения стоимости средств труда по мере износа на производимый с их помощью продукт; амортизационные отчисления – часть стоимости средств труда, которая переносится на товар.

Для любого предприятия амортизационные отчисления представляют собой способ постепенного возвращения иммобилизованных средств (которые в свое время предприятие затратило на приобретение и создание амортизационного актива) в оборотные [30].

Достаточно сложно точно определить, на какие цели предприятия направляют суммы амортизационных отчислений, попавшие в оборотные средства. Они начинают собственное движение, никак не связанное с основными средствами, на которые они начисляются. Они могут быть вложены в те же или другие внеоборотные активы, а также в другие (неденежные) виды оборотных средств.

В *классическом* понимании амортизация представляет собой возмещение денежных средств предприятия, которые оно истратило, приобретая или создавая долгосрочные активы.

*Другая* концепция амортизации как способа снижения стоимости актива с целью замены его в будущем исходит из баланса предприятия, где такой актив с каждым годом отражается по все меньшей стоимости. Эта оценка носит название «книжная», или бухгалтерская.

Разницу между названными подходами можно лучше понять с точки зрения амортизационной политики самого предприятия. В одном случае владельцы предприятия хотят адекватно отразить затраты периода с целью правильного (обоснованного) исчисления налогооблагаемой прибыли, т.е. части валового дохода, освобождаемого от себестоимости (концепция «размещения издержек»), в другом – получить амортизационный фонд (резерв) с единственной целью – восстановить рассматриваемый актив в будущем (концепция «потери стоимости») [10].

Из этого краткого обзора литературных источников можно сделать следующие выводы:

* в научной литературе существуют самые различные определения таким понятиям, как «амортизация» и «амортизационные отчисления»;
* одни авторы отождествляют понятия «амортизация» и «амортизационные отчисления», другие – нет;
* в научной литературе правомерен подход к рассматриваемым понятиям с экономических позиций и с точки зрения теории бухгалтерского учета;
* на взгляд автора, понятия «амортизация» и «амортизационные отчисления» тесно взаимосвязаны между собой, но их нельзя отождествлять.

Если амортизация – это *процесс* переноса основными фондами своей стоимости на выпускаемую продукцию с целью их простого воспроизводства, то амортизационные отчисления – это *результат* процесса амортизации, т.е. часть стоимости основных средств или других объектов амортизируемого имущества, подлежащая переносу на затраты по производству продукции за какой-либо период. С нашей точки зрения, такой подход более логичен и правомерен как с теоретической, так и с практической точки зрения.

Амортизация как экономическая категория выполняет следующие функции:

* денежного возмещения износа основных фондов;
* инвестирования на простое и расширенное воспроизводство;
* формирования издержек на производство и реализацию продукции;
* определения налогооблагаемой прибыли;
* экономического обоснования инвестиций;
* предотвращения чрезмерного морального и физического износа основных фондов;
* развития и ускорения темпов научно-технического прогресса и др.

Наряду с понятиями «амортизация» и «амортизационные отчисления» достаточно широко используется и такое понятие, как «износ». Часто понятия «амортизация» и «износ» отождествляются. Однако, амортизация и износ представляют собой самостоятельные экономические категории, различные как по сущности, так и по величине. Тем не мене в различных нормативных актах эти понятия иногда отождествляются, что приводит к двойственному толкованию определенных норм и ошибкам в учете и налогообложении.

Если *износ* отражает старение действующих фондов, то *амортизация* отражает накопление денежных средств на замену основных фондов путем включения амортизационных отчислений в издержки производства (обращения), т.е. является составной частью себестоимости. Любые действующие фонды предприятия подвержены непрерывному старению – износу, который может быть как физическим, так и моральным, в то время как амортизация может начисляться не всегда. По основным фондам, по которым амортизация не начисляется износ рассчитывается исходя из стоимости основных фондов и нормативного времени нахождения их в эксплуатации. Кроме того, амортизация и износ в ряде случаев начисляются по разному составу основных фондов.

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.

Для действовавшей в СССР системы амортизации были характерны следующие черты:

* единые нормы амортизации;
* линейный равномерный метод начисления;
* наличие двух норм амортизации – 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.

Общая норма амортизации состояла из двух величин: нормы на реновацию и нормы на капитальный ремонт:

; ,

где Н – общая норма амортизации, %;

Нр – норма амортизации на реновацию, %;

Нкр – норма амортизации на капитальный ремонт, %;

Пс – первоначальная (балансовая) стоимость основных фондов, руб.;

Зкр – затраты на капитальный ремонт, руб.;

Лс – ликвидационная стоимость основных фондов, руб.;

Тн – нормативный срок службы.

Необходимо отметить, что данная система амортизации была недостаточно совершенной и не способствовала повышению эффективности производства по следующим причинам.

Во-первых, наличие в общей амортизации нормы амортизации на капитальный ремонт не способствовало развитию отечественного машиностроения и ускорению научно-технического прогресса. Это связано с тем, что нормы амортизации на капитальный ремонт были довольно значительными, а амортизационные отчисления на капитальный ремонт полностью оставались в распоряжении предприятий, что заинтересовало предприятия в проведении капитальных ремонтов, так как не хватало средств на приобретение новой техники.

Во-вторых, амортизационные отчисления на реновацию полностью не оставались в распоряжении предприятия, так как довольно значительная их часть изымалась и перераспределялась государством в произвольном порядке. В этих условиях у многих предприятий, естественно, не было достаточных средств даже на простое воспроизводство.

В-третьих, начисление амортизации в течение физического срока службы средств труда в конечном итоге приводило к занижению нормы амортизации на реновацию, особенно на активную часть основных производственных фондов, и не учитывало их моральный износ.

В-четвертых, отсутствовали ускоренные методы начисления амортизационных отчислений.

Начиная с 1991 г. произошли существенные позитивные изменения в амортизационной политике [10,с.59-60]:

* 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 производиться в течение нормативного срока службы или срока, за который балансовая стоимость этих фондов полностью переносилась на издержки производства и обращения. По всем другим основным фондам амортизационные отчисления на полное восстановление ведутся в течение всего фактического срока их службы;
* амортизационные отчисления предприятия полностью остаются в его распоряжении;
* предприятия получили возможность применения метода ускоренной амортизации активной части производственных основных фондов. Перечень высокотехнологичных видов машин и оборудования, по которым применяется 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 до 50%) первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше 3 лет.

Отмеченные нововведения значительно расширили права предприятий при разработке своей амортизационной политики. Но кризисная ситуация, возникшая в экономике страны при переходе к рыночным отношениям, не позволила в полной мере использовать предоставленные возможности. Кризис платежной системы оказал неблагоприятное влияние на амортизационную политику. Под влиянием нарастающих финансовых трудностей многие предприятия использовали средства амортизационных отчислений для финансирования оборотного капитала, что привело к значительному старению основных фондов и физическому и моральному их износу.

В настоящее время ситуация начинает менять 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 инвестиционных целей часть оборотного капитала, покрывая его недостаток за счет привлечения 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, - с другой.

## 1.3 Методы начисления амортизационных отчислений и их экономическое обоснование

В последние годы определяющим направлением развития производства становится научно-технический прогресс, под воздействием 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 (его активной части). Необходимость обновления основных фондов, вызванная конкуренцией, заставляет осуществлять ускоренное списание оборудования с целью образования амортизационных отчислений для последующего вложения в инвестиции. Таким образом, осуществляется интенсивное воспроизводство.

Вследствие того, что амортизационные отчисления приобретают собственную форму существования и движения и перестают быть выражением физического износа основного капитала, происходит размывание границ меду 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.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) амортизация основных средств может осуществляться одним из следующим способов:

* линейным;
* уменьшаемого остатка;
* списания 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.

*При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* начисление амортизационных отчислений ведется исходя их 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.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Он исчисляется исходя из:

предполагаемого срока полезного 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).

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, т.е. 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.

Ускоренную амортизацию целесообразно проводить в то случае, когда предприятие прочно стоит на ногах, а издержки на выпуск продукции значительно ниже, чем у конкурентов. Если же предприятие находится в тяжелом финансовом положении вследствие неконкурентоспособности продукции или по другим причинам, то в этом случае лучше отказаться от применения ускоренной амортизации.

При выборе способа начисления амортизационных отчислений на Западе, например, широко применяется принцип соответствия доходов и затрат. Оно заключается в том, что, если доходы, получены в результате эксплуатации основных средств, остаются постоянными в течение срока их полезного использования, то применяется линейный способ начисления амортизации. В том случае, если такие доходы больше (меньше) в начале срока полезного использования актива, то используют один из ускоренных (замедленных) способов начисления амортизации.

Как правило, большая часть основных средств обеспечивает получение наиболее значительных доходов начальный период их использования. Это связано с тем, что в первые годы эксплуатации основных средств их производительность снижается, и увеличиваются затраты на ремонт, что ведет к снижению доходности предприятия. Поэтому широкое распространение получили методу ускоренного начисления амортизационных отчислений.

Если динамика предполагаемых доходов имеет достаточно тесную связь с объемами выпускаемой продукции, то для обеспечения большего соответствия между доходами и расходами наиболее эффективным будет способ начисления амортизационных отчислений пропорционального объему продукции.

В том случае, если нет возможности достаточно обоснованно просчитать динамику будущих доходов, может быть выбран наиболее простой вариант расчета амортизационных отчислении, обеспечивающих минимизацию затрат на ведение учета, например линейный.

Таким образом, 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 и других факторов.

Рассмотрим методику расчета амортизационных отчислений, используя различные способы их начисления.

***Линейный способ***

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 расчета ежегодных (ежемесячных) амортизационных отчислений. Недостатком является то, что при начислении амортизации не учитываются ни объем произведенной на амортизируемом объекте основных средств продукции, ни режим эксплуатации объекта, ни напряженность производственной программы.

***Способ уменьшаемого остатка***

В отличие от линейного способа, способ уменьшаемого остатка предполагает последовательное уменьшение годовой суммы амортизационных отчислений. При использовании этого метода годовая сумма амортизационных отчислений определяется следующим образом:

,

где 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, %.

Довольно значительная часть стоимости оборудования при применении данного метода оказывается недоамортизированной. ПБУ 6/01 не содержит каких-либо рекомендаций о порядке списания этой части стоимости имущества. Недоамортизированная часть в этом случае должна быть отнесена на затраты последнего года использования. 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.

***Способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения***

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

Право применения механизма ускоренной амортизации установлено Постановлением Правительства Российской Федерации от 19.08.1994 N 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов» (с учетом изменений). При этом в целях создания условий для развития высокотехнологичных отраслей экономики и внедрения эффективных машин и оборудования предприятиям и организациям предоставлено право применения данной нормы к активной части производственных основных средств по перечню эффективных машин и оборудования, устанавливаемому федеральными органами исполнительной власти.

Применение коэффициента ускорения регламентируется рядом нормативных актов, принятых федеральными органами исполнительной власти, в частности:

* «Об амортизации активной части основных фондов» письмо Минсвязи России от 10 февраля 1995г. №24-у (распространяется на предприятия связи);
* «О перечне машин, оборудования и транспортных средств для применения механизма ускоренной амортизации»; утверждено Минтранспорта России от 30 января 1995г. №АБ-7/07 (касается организаций транспортно-дорожного комплекса с 1 января 1995г.);
* Письмо Госналогслужбы России от 6 февраля 1996г. №НП 6-05/73. В приложении к нему дан Перечень высокоэффективных видов машин и оборудования коммерческих банков (введен в действие с 1 января 1996г.);
* «О перечне машин, оборудования и транспортных средств для применения механизма ускоренной амортизации» письмо Минтранса России от 18 ноября 1997г. №ВА-7/384 (применяется вместе с введенным в действие с 1 июня 1997г. Дополнением №3 к перечню машин, оборудования и транспортных средств (активной части основных производственных фондов), по которым предприятия и организации транспортно-дорожного комплекса имеют право применять механизм ускоренной амортизации, утвержденный Минтрансом России от 20 февраля 1995г.);
* «О перечне машин, оборудования и транспортных средств для применения механизма ускоренной амортизации» письмо Госналогслужбы России от 22 декабря 1997г. №ВП-6-13/898 (применяется вместе с Дополнением №12 к указанным в предыдущем пункте Перечню).

Годовая сумма амортизационных отчислений отмеченным способом их начисления определяется по формуле:

,

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

Если отмечено, что при использовании этого способа предприятия могут применять коэффициент ускорения в размере не выше 2, то 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 [10,с.70]. 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 переносятся 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 также называют способом падающих чисел. Годовая сумма амортизационных отчислений при этом способе определяется следующим образом:

,

где 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, при котором годовая сумма амортизационных отчислений из года в год убывает, сумма накопленного износа, наоборот, растет, достигая к концу последнего года эксплуатации первоначальной или стартовой стоимости.

***Способ списания стоимости пропорционально объему продукции***

При этом способе величина ежегодных амортизационных отчислений зависит от количества выпускаемой продукции в соответствующем периоде.

Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается по формуле:

,

где М – объем продукции за весь период срока полезного использования актива, единиц;

m – объем продукции в соответствующем году, единиц.

Этот способ начисления амортизационных отчислений еще называют производственным. В отличие от ранее рассмотренных, 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.

Таким образом, более ускоренные способы позволяют на начальном этапе «списать» в себестоимость большую часть стоимости имущества, тем самым, уменьшив налогооблагаемую прибыль. Зато в последние сроки использования имущества, наоборот, за счет снижения амортизационных отчислений увеличивается налогооблагаемая прибыль. Тем самым за счет ускорения амортизации налогооблагаемая база по прибыли смещается во времени к более поздним срокам. С учетом фактора стоимости денег во времени это означает снижение текущей стоимости расходов компании по уплате налога на прибыль.

На основе вышеизложенного материала представим графически условную динамику остаточной стоимости внеоборотных активов, суммы годовой и накопленной амортизации (рис.1.3, 1.4, 1.5).



Рис.1.3 – Амортизационные потоки при линейном способе амортизации



Рис.1.4 - Амортизационные потоки при способе уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2



Рис.1.5 – Амортизационные потоки при способе по сумме чисел лет срока полезного использования

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 и т.д.), так как их использование не связано с действием каких-либо факторов переменного характера. Но из-за кризисной ситуации этот способ в последние годы являлся 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 [9,с.75].

Кроме того, как было отмечено выше, применение способа уменьшаемого остатка целесообразно лишь в случае использования организацией коэффициента ускорения. В противном случае этот способ не обеспечивает полной амортизируемости объектов основных средств.

Таким образом, если организация стремится к интенсивному использованию объектов основных средств, то списание их стоимости целесообразно осуществлять либо по сумме чисел лет срока полезного использования, либо пропорционально объему продукции (работ). Первый вариант позволяет быстрее накапливать средства на обновление и расширение производственной базы; а второй – избежать перекосов в стоимости продукции из-за неритмичной деятельности организации.

Стоимость нематериальных активов в целях бухгалтерского учета осуществляется одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений: линейным, уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Любой из способов по группе однородных нематериальных активов применяется в течение всего их срока полезного использования.

## 1.4 Планирование амортизационных отчислений

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.

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, внутригодовое (помесячное) распределение амортизационных отчислений будет равномерным.

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».

Ранее, до 2002г., в соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» амортизация по нематериальным активам учитывалась в составе прочих расходов. Начиная с 1 января 2002г. в состав сумм начисленной амортизации включаются расходы на амортизацию основных средств и 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. 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 (в %) по каждому из них. Полученные результаты суммируют и получают общую сумму этих отчислений по организации в целом. Этот метод начисления амортизации довольно трудоемкий, и поэтому в большей мере характерен для тех случаев, когда отсутствует статистика о деятельности предприятия в предшествующие периоды.

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

,

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

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

 - средняя фактическая норма амортизации, сложившаяся в базисном периоде, %.

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

,

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

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

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

,

где Аф – фактически начисленная амортизация по отчету за предшествующий плановому год;

 - фактическая среднегодовая стоимость амортизируемых основных фондов.

Вместе с тем аналитический метод начисления амортизационных отчислений дает менее точный результат, поскольку не отражает движения конкретных видов основных фондов. Поэтому более достоверным будет расчет суммы амортизационных отчислений исходя их среднегодовой стоимости в планируемом периоде групп амортизируемых основных фондов (здания, сооружения, рабочие машины, оборудование и др.) и средней нормы амортизационных отчислений по этим группам, фактически сложившейся в базисном году.

Вместе с тем изменения в области амортизации, введенные главой 25 НК РФ, а также использование ускоренных способов начисления амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета, предусмотренных ПБУ 6/01, не позволяют выполнять достаточно точные расчеты аналитическим методом. Этот метод может быть достаточно широко применим в случае использования организацией линейного метода начисления амортизации. Но если предприятие использует нелинейный метод начисления амортизации, сумма амортизационных отчислений изменяется ежемесячно и, причем, значительно.

В этих условиях целесообразно использовать опыт стран с развитой рыночной экономикой, в которых расчет амортизации производится один раз до конца срока полезного использования объекта основных средств (нематериальных активов). Международная практика (например, Франции, Германии и др.) показывает, что расчет амортизации осуществляется при вводе объекта в эксплуатацию до конца срока полезного использования, а не выполняются специальные ежемесячные расчеты [28]. Это позволяет при прогнозировании деятельности организации всегда иметь обоснованную величину амортизационных отчислений, как одного из основных экономических элементов затрат. Кроме того, известные суммы начисленной амортизации могут широко использоваться в управлении производством, а также в целях разработки бизнес-плана организации.

Каждая организация должна обеспечивать достаточную сумму амортизационных отчислений исходя из экономической эффективности разрешенных к использованию методов амортизации. Если амортизационные отчисления начисляются в недостаточной сумме, то это может привести к негативным последствиям. Во-первых, остаточная стоимость основных средств, отраженная в балансе, будет завышена, и баланс будет неточным. Во-вторых, произойдет отражение фиктивной прибыли.

Процесс планирования амортизационных отчислений осуществляется в следующей последовательности:

* уточняется количественный состав объектов амортизируемого имущества на основе инвентаризации;
* определяется стоимость амортизируемого имущества на соответствующий момент времени с учетом ее изменения в процессе дооборудования, достройки активов организации с использованием различных подходов переоценки амортизируемого имущества (затратного, рыночного, доходного). «Переоценка амортизируемого имущества является составной частью амортизационной политики предприятия. Эта мера создает объективную возможность для определения действительной стоимости функционирующих средств труда, начисления соответствующих амортизационных сумм, достаточных для воспроизводства средств труда, соответствующих требованиям современного научно-технического прогресса» [24];
* устанавливаются соответствующие амортизационные группы на основе Классификации основных средств, исчисляются сроки полезного использования активов;
* выбирается метод начисления амортизационных отчислений и он экономически обосновывается;
* определяются сроки ввода новых и выбытия устаревших объектов амортизируемого имущества и их стоимость и включаются в расчетную базу;
* рассчитываются непосредственно амортизационные отчисления по однородным группам и объектам амортизируемого имущества.

Планирование амортизационных отчислений базируется на ряде положений амортизационной политики организации, закрепленных в его учетной политике. К таким положениям, в частности, можно отнести:

* + перечень объектов, по которым амортизация не начисляется;
  + сроки полезного использования основных средств, не включенных в амортизационные группы в соответствии с их Классификацией;
  + конкретные сроки полезного использования основных средств в пределах установленных интервалов согласно Классификации;
  + порядок и периодичность переоценки объектов амортизируемого имущества;
  + методы начисления амортизационных отчислений;
  + повышающие и понижающие коэффициенты к основной норме амортизации, учитывающие условия и режим эксплуатации амортизируемого имущества;
  + случаи изменения стоимости и сроков полезного использования конкретных объектов в связи с их восстановлением путем модернизации или реконструкции;
  + создание резерва под предстоящие ремонты основных средств.

На основе изложенного можно заключить, что:

планирование амортизационных отчислений является важным элементом внутрифирменного планирования, оказывающим влияние на формирование доходов не только конкретной организации, но и государства в целом;

в условиях новой амортизационной политики возникает необходимость совершенствования методов планирования амортизационных отчислений с учетом опыта развитых стран;

планирование амортизационных отчислений базируется на ряде положений, закрепленных в учетной политике организации и определяющих основные направления амортизационной политики;

в случае принципиальных различий налогового и бухгалтерского учета необходимо формирование соответствующих регистров аналитического учета, разработка которых находится в компетенции организаций.

# 2. Амортизационная политика предприятия в ракурсе управления затратами на производство готовой продукции

## 

## 2.1 Амортизационная политика на микроэкономическом уровне

На основе амортизационной политики государства каждое предприятие разрабатывает и реализует собственную амортизационную политику. Она базируется на установленных принципах, методах и нормах амортизационных отчислений. Вместе с тем каждое предприятие имеет возможность адаптации общих государственных принципов к конкретным условиям хозяйствования.

Проблема формирования амортизационной политики для российских предприятий весьма актуальна. Затрагивается комплекс противоречивых задач, которые необходимо рассматривать как систему. Амортизация является составной частью себестоимости изделий, фондом на обновление производства, который должен покрывать расходы на капитальные вложения; одним из показателей, формирующим налогооблагаемые базы по многим налогам, фактором, определяющим своевременность замены оборудования. Здесь затрагиваются противоречивые моменты деятельности предприятия. К примеру, для того, чтобы иметь значительный фонд для обновления, амортизационные начисления необходимо увеличивать, но одновременно эту величину нужно снижать, чтобы обеспечить конкурентоспособный спрос на продаваемые изделия за счет снижения себестоимости. В связи с такой комплексностью возникает необходимость в формировании амортизационной политики организации [20].

*Амортизационная политика* на микроуровне – это комплекс научно обоснованных мероприятий, направленных на своевременное и качественное обновление внеоборотных активов, формирование достаточного уровня амортизационных отчислений и их использование в соответствии с функциональным назначением с целью обеспечения непрерывного процесса воспроизводства с высоким уровнем эффективности [10,с.142].

Основные элементы амортизационной политики представлены на рис.2.1.

**Амортизационная политика на микроуровне**

1. Оценка и переоценка амортизируемого имущества

5. Предотвращение чрезмерного морального и физического износа амортизируемого имущества

2. Определение сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов

3. Выбор и обоснование методов начисления амортизации

4. Обеспечение целевого использования амортизационных отчислений

6. Определение необходимого объема обновления внеоборотных активов

7. Выбор наиболее эффективных форм воспроизводства основных средств

8. Совершенствование видовой, технологической и возрастной структуры основных фондов

### Рис.2.1 – Основные элементы амортизационной политики на микроуровне

9. Оптимизация налоговых платежей

*Оценка и переоценка амортизируемого имущества*

Учет основных средств по первоначальной стоимости (согласно российскому ПБУ 6/01), 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. Начиная с 1998г. право устанавливать необходимость переоценки предоставлено предприятиям. Ранее это было исключительной прерогативой Правительства Российской Федерации.

*Определение сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов*

В российской экономике до применения Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, сроки полезного использования объектов основных средств были весьма значительными, они примерно в 3-4 раза превышали зарубежные стандарты.

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

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 и 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).

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

Таким образом, если организация предполагает, что при изменении сроков полезного использования основных средств в учете и отчетности будут более достоверно представлены факты хозяйственной деятельности, то она может пересмотреть сроки полезного использования [11].

Пересмотр сроков полезного использования должен быть обоснованным, т.е. определенным на основе экономических или технических расчетов, технических паспортов объектов и оформленным в установленном порядке.

*Выбор и обоснование методов начисления амортизации*

Зарубежная практика предполагает использование достаточно большого количества разнообразных методов начисления амортизационных отчислений, среди которых можно назвать такие, как [28]:

* 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;
* дегрессивные методы амортизации;
* метод амортизации, основанный на использовании сложных процентов;
* прогрессивная амортизация;
* метод функциональной амортизации;
* метод пропорциональной рентабельности и др.

Российское законодательство существенно ограничивает спектр используемых методов амортизации, о которых мы говорили в первой главе настоящей работы.

Грамотное применение законодательно разрешенных методов амортизации имущества позволяет предприятию добиться определенных экономических выгод, а для акционеров и кредиторов компании – улучшить качество использования инвестированного капитала [13].

*Обеспечение целевого использования амортизационных отчислений*

Амортизационные отчисления включаются в состав затрат по производству и реализации продукции и 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 обособлены в качестве самостоятельного фонда денежных средств. В результате они могут использоваться организацией не только в соответствии с функциональным назначением, но и на другие цели. 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 процессе анализа воспроизводства основного капитала в нашей стране в последнее десятилетие выявилось и «такое негативное явление, как использование начисленных амортизационных сумм не на цели замены устаревших основных средств новыми, а на различные неотложные хозяйственные нужды. Амортизационные суммы по сути дела стали приравниваться к другим денежным средствам предприятия. В середине 90-х годов на цели инвестирования на предприятиях всех форм собственности направлялось только около половины амортизационных отчислений» [21].

Следует отметить, что за нецелевое использование амортизационных сумм санкции в Российской Федерации не определены.

В отношении цены собственных средств организации существуют различные точки зрения. Одни считают, что собственные средства являются бесплатным источником, другие считают, что все имеет свою цену [8].

Определим, является ли эффективным использование амортизационного фонда не по целевому назначению.

Амортизационные отчисления при использовании их по целевому назначению 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 выбирают из имеющихся альтернатив ту, у которой наивысшая доходность. Доходность этой альтернативы и будет ценой амортизационных отчислений как источника финансирования воспроизводства основных фондов. Однако, поскольку амортизационные отчисления уменьшают налогооблагаемую прибыль организации, их цена будет равна доходности альтернативного вложения за минусом экономии по налогу на прибыль. В формализованном виде это можно представить следующим образом:

,

где Цао – цена источника «амортизационные отчисления», %;

Дал – доходность альтернативного вложения средств, %;

Сн – ставка налога на прибыль, доли единицы.

Из отмеченного явствует то, что любой источник финансирования, собственный или заемный, имеет свою цену. В этом случае должно быть обеспечено целевое использование амортизационных отчислений в организации на финансирование воспроизводства основных средств и другого имущества. В противном же случае с целью воспроизводства амортизируемого имущества возникает необходимость привлечения другого источника финансировании, также имеющего свою цену. В этих условиях нет необходимости замены одного источника финансирования другим.

Если же использование амортизационных отчислений не по целевому назначению осуществляется ввиду недостатка собственных финансовых ресурсов и невозможности их получения из других источников, то необходимо помнить, что амортизируемое имущество постоянно изнашивается, его эксплуатационные характеристики постоянно снижаются, и для их восстановления в дальнейшем потребуются гораздо более значительные затраты как материальных, так и финансовых ресурсов.

*Предотвращение чрезмерного морального и физического износа амортизируемого имущества*

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

* внедрение принципиально новой техники и технологии;
* 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 и др.

*Определение необходимого объема обновления внеоборотных активов*

В формализованном виде потребность в основных фондах в условиях простого воспроизводства можно определить следующим образом:

,

где Фвп – общая потребность в обновлении 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:

,

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

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

Аналогичным образом можно рассчитать потребность организации в нематериальных активах.

*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.

*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 средств. 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 предприятий. С введением с 01.01.02 главы 25 НК РФ у отечественных предприятий также появилась возможность использования налогового щита.

На основе изложенного можно отметить, что амортизационная политика, проводимая на микроуровне, способствует:

* повышению технического уровня производства;
* предотвращению чрезмерного морального и физического износа основных производственных фондов, особенно их активной части;
* снижению налоговых платежей;
* совершенствованию видовой, технологической и возрастной структуры основных производственных фондов;
* наращиванию основного капитала и объема выпуска продукции;
* оживлению инвестиционной деятельности;
* обеспечению конкурентоспособности продукции предприятия.

Несмотря на важную роль и значимость амортизационной политики, в настоящее время ей уделяется недостаточное внимание как на макро-, так и на микроуровне.

## 2.2 Влияние амортизационной политики на структуру себестоимости готовой продукции и показатели эффективности работы предприятия

Проводимая на предприятии амортизационная политика оказывает влияние не только на уровень физического и морального износа основных производственных 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 позволяла минимизировать налоговые платежи, увеличить прибыль и улучшить его финансовое состояние.

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

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 увеличение собственных финансовых ресурсов предприятия. Полученную экономию по налогу на прибыль называют «налоговым щитом» [10,с.172].

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 имеет и различную степень налоговой защиты. Отрасли с наибольшим удельным весом амортизационных отчислений в структуре себестоимости (затрат) относятся к фондоемким. Эти отрасли получают наибольший выигрыш от эффекта налогового щита. Но, как правило, наиболее значительное увеличение амортизационных отчислений, связано 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.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» для всех предприятий независимо от организационно-правовой формы установлен единый перечень экономических элементов, формирующих смету затрат:

* материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация основных фондов;
* прочие затраты.

Такая классификация затрат позволяет установить общую величину затрат по каждому элементу, долю каждого элемента в смете затрат, различные показатели себестоимости продукции, обоснованно выявить резервы снижения затрат и определить мероприятия по реализации этого снижения [27,с.83]. Видим, что одним из основных элементов себестоимости является амортизация основных фондов. Изменение доли амортизационных отчислений в составе затрат по отраслям экономики показано в табл.2.1.

Таблица 2.1 Доля амортизационных отчислений в структуре затрат на производство продукции по основным отраслям экономики [23] (%)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Отрасль** | **Годы** | | | | | | |
| **1992** | **1995** | **1996** | **1998** | **2000** | **2001** | **2002** |
| В среднем | 3,4 | 7,7 | 11,4 | 8,4 | 4,7 | 5,8 | 5,9 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |  |
| Промышленность | 2,6 | 6,4 | 9,3 | 7,3 | 3,5 | 3,6 | 3,7 |
| Сельское хозяйство | 8,4 | 15,7 | 20,9 | 14,5 | 6,9 | 5,4 | 5,3 |
| Строительство | 2,6 | 3,7 | 5,3 | 4,1 | 2,2 | 2,0 | 2,1 |
| Транспорт | 6,6 | 12,1 | 18,3 | 12,8 | 11,6 | 11,6 | 11,8 |
| Связь | 8,0 | 13,9 | 17,3 | 13,9 | 13,2 | 12,1 | 12,0 |
| Торговля и общественное питание | 1,3 | 3,5 | 5,0 | 4,1 | 1,6 | 19,0 | 19,2 |
| Оптовая торговля продукцией производственно-технического назначения | … | 6,1 | 7,5 | 7,0 | 3,5 | 2,1 | 2,2 |
| Жилищно-коммунальное хозяйство | 3,1 | 4,6 | 6,9 | 7,1 | 5,4 | 4,6 | 4,6 |

По данным таблицы, в 2002г. доля амортизационных отчислений по основным средствам в составе затрат на производство продукции увеличилась по сравнению с 1992г. в целом по экономике России в 1,73 раза. Вместе с тем в отдельные периоды она подвергалась большим колебаниям: от 1,1% в 1993г. до 11,4% в 1996г. Важную роль в этом сыграло то, что до 1998г. 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 отражается на 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.

Наибольший удельный вес амортизации в составе затрат характерен для таких отраслей экономики, как связь, транспорт, сельское хозяйство, торговля и общественное питание. Доля амортизации в этих отраслях выше, чем по экономике в целом. Несколько ниже доля амортизационных отчислений в 2002г. в сельском и жилищно-коммунальном хозяйстве; значительно ниже - в строительстве, промышленности.

Анализ структуры себестоимости продукции по экономике в целом позволяет сделать вывод о том, что введение главы 25 Налогового кодекса РФ, установившей новый порядок амортизации имущества, привело к некоторому увеличению доли амортизационных отчислений в структуре затрат на производство продукции. Это объясняется, с одной стороны, возможностью сокращения сроков полезного использования активов организации в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. С другой стороны, отмена жесткого регулирования амортизационных отчислений для целей налогообложения, имевшего место практически до 2002г., позволило организациям и в целях бухгалтерского учета более широко использовать ускоренные способы начисления амортизационных отчислений.

Однако, то увеличение амортизационных отчислений, которое наблюдается в нашей стране на протяжении 2000-2002гг., совсем незначительное. По некоторым отраслям, наоборот, произошло снижение доли амортизационных отчислений в структуре затрат на производство продукции.

Увеличение затрат на производство продукции за счет роста амортизационных отчислений можно определить следующим образом [10,с.104]:

,

где Тз – темп прироста затрат на производство продукции за счет увеличения амортизационных отчислений;

Дао – доля амортизационных отчислений в структуре затрат на производство продукции;

Iао – индекс роста амортизационных отчислений.

Рост затрат на производство продукции вызывает необходимость корректировки цен. Но увеличение затрат на производство продукции не всегда сопровождается ростом цен на нее. Если в условиях централизованной экономики основным методом ценообразования был «затратный», при котором цена определяется как себестоимость плюс прибыль, рассчитанная на основе «базисной рентабельности», то в условиях рыночных отношений цены диктуются рынком. В этом случае изменение цены на продукцию в результате увеличения амортизационных отчислений можно определить по формуле:

,

где Iц – индекс цен на продукцию;

Rпл, Rф – плановая и фактическая рентабельность продукции соответственно, доли ед.;

Iз – индекс роста затрат на производство продукции в результате увеличения амортизационных отчислений.

Если в рассматриваемом периоде цена на продукцию на рынке не меняется, то плановая рентабельность при увеличении амортизационных отчислений снизится и будет рассчитываться следующим образом:

.

Таким образом, видим, что с одной стороны, чем выше величина амортизационных отчислений, тем больше у предприятия возможностей для обновления производства, тем больше у него возможностей на осуществление инвестиций, капитальных вложений. С другой стороны, амортизация является составной частью себестоимости продукции, а себестоимость продукции, в свою очередь, является составной частью цены и определяющим фактором конкурентоспособности предприятия. Для того, чтобы поддерживать конкурентоспособный спрос на продаваемые изделия необходимо снижать цену продукции. Снижать цену можно либо за счет снижения собственной прибыли, эффект которого был представлен в предыдущей формуле, либо за счет снижения себестоимости, которое затрагивает снижение величины амортизационных отчислений. Оба эффекта от снижения или увеличения объема амортизационных отчислений представлен в таблице 2.2.

Таблица 2.2 Влияние изменения объема амортизационных отчислений на результаты деятельности предприятия в краткосрочном периоде

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Эффект при** | |
| увеличении амортизационных отчислений | снижении амортизационных отчислений |
| Себестоимость | Рост | Снижение |
| Налогооблагаемая прибыль | Снижение  Эффект налогового щита | Рост |
| Налог на прибыль | Снижение | Рост |
| Собственные финансовые средства | Рост | Снижение |

В связи с такой комплексностью и противоречивостью влияния амортизационных отчислений на результаты деятельности возникает необходимость оптимизации амортизационной политики на предприятии.

В нашем случае мы рассматриваем способы оптимизации амортизационной политики при ее влиянии на себестоимость продукции. Поэтому мы не будем подробно рассматривать вопросы оптимизации налоговых платежей, оценки основных средств и нематериальных активов, капитальных вложений, а рассмотрим более подробно методы начисления амортизации.

Применение разнообразных методов начисления амортизации позволяет предприятиям регулировать в пределах сроков службы средств труда объем амортизационных сумм, относимых на себестоимость продукции, и тем самым целенаправленно влиять на финансовые результаты производства, хозяйственную устойчивость предприятия [9].

Предприятие, занижающее сроки службы, будет иметь возможность относить на себестоимость продукции большую амортизационную сумма и тем самым сокращать налогооблагаемую базу предприятия. Естественно, оно будет располагать и большей финансовой базой для обновления производственного аппарата при условии целевого использования амортизационных отчислений.

Предприятие же, сознательно завысившее предстоящие сроки службы объектов основных средств, реально уменьшит себестоимость выпускаемой продукции, что повысит ее конкурентоспособность, однако оно будет иметь меньшую сумма амортизационных отчислений для своевременного обновления средств труда.

Имеющееся в экономической литературе утверждение, что либерализация амортизационной политики отражает реально складывающуюся ситуацию в производстве и нацелена прежде всего на «расширение свободы предприятий в использовании своего основного капитала в зависимости от потребностей предприятия», не может быть признано правомерным. Если определение сроков службы средств труда стало функцией предприятий, а амортизационные отчисления расходуются бесконтрольно, то манипулирование амортизационными суммами становится способов ухода от уплаты налогов, одним из методов сиюминутного воздействия на величину себестоимости, повышение конкурентоспособности продукции при одновременном игнорировании задачи высокоэффективного обновления производственных мощностей.

Следовательно, расширение свободы предприятий в использовании своего основного капитала не должно сводить на нет воздействие государственных структур на воспроизводство средств труда в обществе, поскольку при таком подходе игнорируется экономическое содержание амортизационного процесса, призванного обеспечить воспроизводство износившихся средств труда на новой технической основе.

В таблице 2.2 представлен эффект от изменения объема амортизационных отчислений в краткосрочном периоде, тогда как более важным является анализ влияния амортизационной политики предприятия, касающейся объема амортизационных отчислений, на результаты деятельности в долгосрочном периоде. Он представлен в следующей таблице.

Таблица 2.3 Влияние изменения объема амортизационных отчислений на результаты деятельности предприятия в долгосрочном периоде

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Эффект при** | |
| увеличении амортизационных отчислений | снижении амортизационных отчислений |
| Себестоимость | Снижение | Рост |
| Налогооблагаемая прибыль | Снижение  Эффект налогового щита | Рост |
| Налог на прибыль | Снижение | Рост |
| Собственные финансовые средства | Рост | Снижение |

Итак, при рассмотрении деятельности предприятия с позиции стратегического управления оказывается, что увеличение амортизационных отчислений в конечном итоге приводит к снижению себестоимости (рис.2.2). Это происходит благодаря тому, что в результате осуществления эффективной амортизационной политики идет процесс обновления активной части производственных фондов, повышается технический уровень производства. Все это создает предпосылки для повышения производительности труда, увеличения выпуска продукции, *снижения себестоимости* и максимизации прибыли.

Амортизационные отчисления

Себестоимость

Рис.2.2 – Изменение себестоимости продукции под влиянием увеличения амортизационных отчислений в долгосрочном периоде

Амортизационный фонд по своей сути представляет собой источник инвестиционных ресурсов для предприятия, имеющий целевое назначение, который может быть направлен на замену старого оборудования новым с целью снижения издержек производства и реализации продукции.

Таким образом, если предприятие выберет снижение амортизационных отчислений как средство снижения себестоимости продукции, оно получит кратковременное и неустойчивое преимущество, которое впоследствии может подорвать финансово-хозяйственное состояние предприятие за счет морального и физического износа имеющегося оборудования и отсутствия средств на его обновление и замену.

Поэтому предприятие, которое заботится об успешной деятельности в будущем, должно выработать оптимальную амортизационную политику, сегодня, обеспечивающую конкурентоспособность продукции, как в краткосрочном, так и в долгосрочном плане, а также уделять особое внимание формированию амортизационного фонда, так как его планирование тесно связано с выработкой стратегии развитии предприятия.

Амортизационные отчисления имеют большое значение также как средство, временно компенсирующее недостаток оборотных средств, хотя при использовании средств амортизационного фонда не по назначению предприятие берет на себя риск физического и морального устаревания основных фондов и нематериальных активов.

# 3. Управление амортизационными отчислениями и себестоимостью производства в ЗАО «Город Мастеров»

## 

## 3.1 Характеристика предприятия. Политика управления амортизационными отчислениями

ЗАО "Город Мастеров" представляет собой мебельную фирму, производящую корпусную мебель по индивидуальным дизайн-проектам и некоторые виды серийной мебели.

Уставный капитал сформирован из долей участников-учредителей, между которыми заключен учредительный договор и имеется Устав организации. Высшим органом общества является общее собрание его участников. Для текущего руководства деятельностью общества создан исполнительный орган. В ЗАО "Город Мастеров" он является единоличным в лице генерального директора. Отрасль деятельности – промышленность.

Потребителями продукции ЗАО "Город Мастеров" являются в основном конечные потребители (индивидуальные заказчики, население), а также предприятия и организации (юридические лица), которые берут мебель для своих офисных помещений.

ЗАО "Город Мастеров" возникло в 1994 году на базе лесопильного предприятия по переработке древесины с целью изготовления столярных изделий. За это время не раз изменялся ассортимент, неизменной осталась лишь основная идея создания предприятия – миссия организации. А она заключается в обеспечении индивидуальных заказчиков и фирм Новосибирска и Сибирского региона качественной недорогой мебелью.

Сегодня "Город Мастеров" – стабильно работающее предприятие города, продукцию которого хорошо знают не только в Новосибирской области, но и по Алтайскому краю, Томской, Кемеровской области.

На настоящий момент ЗАО "Город Мастеров" производит мебель под заказ для спален, столовых, а также офисную мебель.

Характер производства – в основном единичный или мелкосерийный.

При изготовлении мебели используются самые передовые технологии и материалы, поэтому качество мебельной продукции ЗАО "Город Мастеров" очень высоко. Полностью оснащенное современным импортным оборудованием и материалами, производство позволяет изготавливать качественные детали с высокой точностью.

Используется широкий спектр материалов: ЛДСП различных расцветок, декоративные пластики импортного производства, в том числе натуральное дерево.

Помимо технологий и оборудования предприятие располагает:

* собственной сырьевой базой (400 м²) для производства;
* необходимым транспортом;
* производственными и складскими помещениями;
* фирменными салонами.

Фирменных салонов всего пять по Сибирскому региону. Все они едины по ассортиментной и ценовой политике. Однако необходимо отметить отсутствие единого стиля оформления этих салонов. В настоящее время на предприятии работает 95 человек.

Дизайнеры мебели входят в подчинение директора по производству, фирменные отделы магазинов – в подчинение коммерческого директора.

На всю продукцию предприятие выдает гарантию не менее чем на пять лет. Практикуется качественное сервисное обслуживание, сборка, доставка, консультирование. Опытные дизайнеры по просьбе заказчика разрабатывают дизайн-проект с учетом размера помещения, функциональности и эргономичности.

Отношения «ЗАО "Город Мастеров" – Покупатель» – это взаимовыгодный союз и тот сервис, который на сегодняшний день в России предлагают немногие. Под этим в данной фирме понимается не только выпуск безупречной по качеству продукции, но и:

* минимальный срок выполнения заказов;
* изготовление мебели в любой комплектации (возможно, самой нестандартной);
* возможность соавторства с дизайнерами по разработке персональных гарнитуров;
* надежное гарантийное обслуживание;
* цены, доступные для каждой российской семьи.

Все поставщики материалов для производства ЗАО "Город Мастеров" находятся в Сибирском регионе. В связи с этим доставка сырья и комплектующих не имеет затруднений.

Место расположения ЗАО "Город Мастеров" также позволяет без проблем поставлять продукцию покупателям, непосредственно общаться с ними.

Предприятие проводит гибкую ценовую и сбытовую политику.

Проанализируем, в каком состоянии находятся основные фонды предприятия и эффективность их использования, чтобы от данного анализа перейти к рассмотрению политики управления амортизационными отчислениями в ЗАО «Город Мастеров».

Таблица 3.1 Состав основных средств ЗАО "Город Мастеров"

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *№* | *Наименование объекта основных средств* | *Среднегодовая стоимость 2001г.* | | *Среднегодовая стоимость*  *2002 г.* | |
| *Тыс. руб.* | *Доля в объеме, %* | *Тыс. руб.* | *Доля в объеме, %* |
| 1. | Здания и сооружения | 4727 | 55,07 | 4727 | 54,34 |
| 2. | Машины и оборудование | 1678,7 | 19,56 | 1739,1 | 19,99 |
| 3. | Транспортные средства | 1679 | 19,56 | 1679 | 19,30 |
| 4. | Прочие основные средства | 498,5 | 5,81 | 554,2 | 6,37 |
|  | *Итого* | *8583,2* | *100* | *8699,3* | *100* |

Состав основных средств ЗАО "Город Мастеров" за 2001-2002 гг. принципиально не изменился. Основную долю занимают здания, сооружения. Примерно одинаковые доли имеют машины и оборудование и транспортные средства.

##### Таблица 3.2 Оценка процессов движения основных фондов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *Коэффициент* | *Формула расчета* | *2000 г.* | *2001 г.* | *2002 г.* |
| Коэффициент обновления | Фввед/Фкг | 0,116 | 0,101 | 0,01 |
| Коэффициент выбытия | Фвыб/Фнг | 0,048 | 0,05 | 0,03 |

Выводы по таблице:

коэффициент обновления снижается – это означает, что уменьшилось поступление нового капитала, а значит несколько снизилась скорость замены устаревшего физического капитала новым, более совершенным.

Таблица 3.3 Анализ эффективности использования основных фондов

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Показатель* | *Ед. изм.* | *Обозначение* | *Значение показателя* | | |
| *2000г.* | *2001 г.* | *2002 г.* |
| Объем продаж (выручка) | тыс. руб. | ВР | 13678,98 | 14344,56 | 15276,56 |
| Среднегодовая балансовая стоимость ОФ | тыс. руб. | ОФср | 8123,5 | 8583,2 | 8699,3 |
| Прибыль предприятия | тыс. руб. | П | 2462,216 | 2725,466 | 3055,312 |
| Фондоотдача | руб. | Фо | 1,68 | 1,67 | 1,76 |
| Фондоемкость | руб. | Фё | 0,59 | 0,60 | 0,57 |
| Рентабельность основных фондов | % | Роф | 30,31 | 31,75 | 35,12 |

Таким образом, видим, что основные фонды ЗАО "Город Мастеров" – высокорентабельные средства предприятия. Рентабельность основных фондов имеет высокое значение, которое выросло за 2001-2002 гг. с 31,75 до 35,12%, и фондоотдача увеличилась за 2002-2001 гг. с 1,67 до 1,76 руб. Это означает, что каждый рубль, вложенный в основные фонды приносит уже не 1,67 руб. выручки, а 1,76 руб. Фондоемкость, соответственно, несколько снизилась. Чтобы получить теперь 1 руб. выручки необходимо вложить в основные фонды 57, а не 60 копеек.

Основными элементами амортизационной политики предприятия являются, как известно:

* оценка и переоценка амортизируемого имущества;
* определение сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов;
* выбор и обоснование методов начисления амортизации;
* обеспечение целевого использования амортизационных отчислений;
* предотвращение чрезмерного морального и физического износа амортизируемого имущества;
* определение необходимого объема обновления внеоборотных активов;
* выбор наиболее эффективных форм воспроизводства основных средств;
* совершенствование видовой, технологической и возрастной структуры основных фондов;
* оптимизация налоговых платежей.

Согласно российскому ПБУ 6/01 основные средства в ЗАО «Город Мастеров» принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Для того, чтобы суммы начисленных амортизационных отчислений покрывали затраты на воспроизводство основных фондов в организации ежегодно проводится переоценка основных фондов с целью определения реальной рыночной стоимости имущества предприятия.

Переоценка имущества в ЗАО «Город Мастеров» проводится на основе Федерального закона РФ от 29 июля 1998г. №135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», «Стандартов оценки, обязательных к применению субъектами оценочной деятельности», которые были утверждены 06.07.01 г. Постановлением Правительства РФ №519, а также на основе стандартов Российского общества оценщиков (РОО).

В следующей таблице представлены основные задачи оценки машин и оборудования, дата проведения последней оценки в рассматриваемом периоде, а также вид оцениваемой стоимости и определение объектов оценки.

##### Таблица 3.4

|  |  |
| --- | --- |
| *Предмет* | *Характеристика* |
| Задачи | 1. переоценка основных фондов; 2. расчет стоимости основных фондов для определения рыночной стоимости всего предприятия |
| Вид оцениваемой стоимости | Восстановительная |
| Дата оценки | 10 – 17 апреля 2003 года |
| Дата составления отчета | 17 – 22 апреля 2003 года |
| Источники информации | Данные бухгалтерского учета предприятия (карточки учета основных средств, инвентарная книга учета основных средств, технические характеристики), данные анализа рынка машин и оборудования г. Новосибирска |
| Объект оценки | 1. машины и оборудование (машины и оборудование — устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию); 2. транспортные средства (транспортные средства — устройства, предназначенные для перемещения людей и грузов); 3. информационное оборудование (информационное оборудование — предназначено для преобразования, передачи и хранения информации) |

В табл.3.5 представлены основные подходы и методы оценки имущества, которые используются в ЗАО «Город Мастеров».

Таблица 3.5Подходы и методы оценки имущества ЗАО «Город Мастеров»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Объект оценки* | *Подход* | *Метод* |
| Активная часть основных фондов | затратный;  сравнительный (рыночный) | 1) метод расчета по цене однородного объекта;  2) индексный метод |
| Недвижимость | затратный;  сравнительный (рыночный);  доходный. | Метод парного анализа продаж, метод мультипликативных процентных отклонений, метод сравнительной стоимости единицы, метод прямой капитализации |

Для определения сроков полезного использования основных средств и нематериальных активов в ЗАО «Город Мастеров» используется Классификация, утвержденная постановлением Правительства РФ от 01.01.02 №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Поэтому при принятии к учету объектов основных средств сроки их полезного использования устанавливаются без экономического обоснования с ссылкой на соответствующую группу классификатора. По тем основным средствам, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается организацией в соответствии с техническими условиями и рекомендациями предприятий-изготовителей.

Первая группа: все недолговечное имущество со сроком использования от 1 года до 2 лет включительно.

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

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

Четвертая группа: имущество со сроком полезного использования от 5 до 7 лет включительно. В качестве подгрупп в этой группе выступают здания (кроме жилых), сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, инвентарь производственный и хозяйственный, скот рабочий, насаждения многолетние.

Пятая группа: имущество со сроком полезного использования от 7 до 10 лет включительно. В этой группе выделяют: здания и сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, многолетние насаждения.

Шестая группа: имущество со сроком полезного использования от 10 до 15 лет включительно.

Седьмая группа: имущество со сроком полезного использования от 15 до 20 лет включительно.

Восьмая группа: имущество со сроком полезного использования от 20 до 25 лет включительно.

Девятая группа: имущество со сроком полезного использования от 25 до 30 лет включительно.

Десятая группа: имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

В следующей таблице представлен перечень машин и оборудования ЗАО «Город Мастеров», составленный на основе инвентаризационной описи основных средств, инвентарной книги учета объектов основных средств и инвентарных карточек учета объектов основных средств.

Таблица 3.9 Описание машин и оборудования, транспортных средств ЗАО «Город Мастеров»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Наименование оборудования* | *ПС[[1]](#footnote-1), руб.* | *Кол-во* | *Год введения* | *Срок полезного использования* | *Амортизационная группа* |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Многопильный станок Bull-250 с автоматической подачей заготовки | 120 000 | 3 | 1998 | 12 | 6 |
| 2. Многофункциональный сверлильно-присадочный станок серии ALFA 21Т | 75 000 | 5 | 1998 | 8 | 5 |
| 3. Кромкооблицовочный станок серии «COMPACT», модель ЕР-25+AR-1 | 65 000 | 4 | 1999 | 10 | 5 |
| 4. Роликовый пресс, модель RP 1302 | 70 000 | 3 | 1998 | 12 | 6 |
| 5. Ленточно-шлифовальный станок серии KL 150 | 50 000 | 3 | 1997 | 10 | 5 |
| 6. Мобильная аспирационная установка УВП-1200 | 18 500 | 5 | 1999 | 8 | 5 |
| 7. Полуавтоматический стол резки металла Pannkoke 490 P/LFB/115-50l | 48 600 | 6 | 1998 | 12 | 6 |
| 8. ГАЗ 2705-14 («Газель») | 245 000 | 5 | 1996 | 15 | 7 |
| 9. Автофургон КФ-53215 | 227 034 | 2 | 1995 | 15 | 7 |
| 10. Компьютер ASUS A2500L (CM 2.2G/128Mb/20Gb/15"TFT/CD/modem 56K/10/100 LAN/Win XPHome RUS) | 27 800 | 3 | 1999 | 21 | 8 |
| 11. Компьютер Pentium IV | 32 500 | 5 | 2000 | 21 | 8 |
| 12. Компьютер Pentium III | 24 800 | 10 | 1999 | 21 | 8 |
| 13. Принтер лазерный HP 2000 | 7 000 | 5 | 1999 | 7 | 4 |
| 14. Сканер Genius | 3 100 | 3 | 2000 | 7 | 4 |
| 15. Копировальный аппарат | 8 000 | 2 | 2000 | 7 | 4 |

Кроме машин и оборудования в составе основных средств предприятие имеет в собственности недвижимое имущество: здание производственного цеха и здание склада, характеристика которых представлена в табл.3.10.

Таблица 3.10

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Характеристика* | *Производственное здание* | | *Складское здание* |
| Наименование строения | Производственный цех | | Склад |
| Инвентарный номер | 67 | | 82 |
| Текущее использование | Производственного назначения | | Обслуживающего назначения |
| Собственник | ЗАО «Город Мастеров» | | ЗАО «Город Мастеров» |
| Адрес собственника | 630001 г. Новосибирск, ул. Сухарная, 25 | | |
| Основание прав собственности | Согласно справке №208-с от 25.03.98 г., выданной Комитетом по управлению государственным имуществом Администрации Новосибирской области (КУГИ) следующее имущество расположенное по адресу г. Новосибирск, ул. Сухарная, 25 включено в уставный капитал ЗАО «Город Мастеров» и является его собственностью: инв. Номер 67, наименование «Производственный цех» | Согласно справке №344-с от 29.06.98 г., выданной Комитетом по управлению государственным имуществом Администрации Новосибирской области (КУГИ) следующее имущество расположенное по адресу г. Новосибирск, ул. Сухарная, 25 включено в уставный капитал ЗАО «Город Мастеров» и является его собственностью: инв. Номер 82, наименование «Склад» | |
| Физические характеристики | Общая площадь составляет при длине здания 35,3 м2 и ширине 22,4 м2 – 790,72 м2. Здание имеет кирпичные стены толщиной около 100 см, за счет которых полезная площадь составляет 734 м2. Высота помещений составляет 6,0 м. Строительный объем по данным технического паспорта равен 4744 м3. | Общая площадь составляет при длине здания 34,3 м2 и ширине 19,5 м2 – 668,85 м2. Здание имеет кирпичные стены толщиной около 90 см, за счет которых полезная площадь составляет 621,24 м2. Высота помещений составляет 6,0 м. Строительный объем по данным технического паспорта равен 4013 м3. | |
| Хронологический возраст на момент приобретения (1994г.) | 10 лет (объект был построен в 1984 году) | 1 год (объект был построен в 1993 году) | |

По результатам последней в рассматриваемом периоде переоценки объектов основных средств (10-17 апреля 2003г.) были получены следующие данные о восстановительной стоимости машин и оборудования (табл.3.11) и объектов недвижимости (табл.3.12).

Таблица 3.12 Восстановительная и рыночная стоимость активной части основных средств ЗАО «Город Мастеров»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Объект оценки* | *Кол-во* | *Восстановительная цена, тыс. руб.* | *Всего* | *Сравнительная цена, тыс. руб.* | *Всего* |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Многопильный станок Bull-250 с автоматической подачей заготовки | 3 | 121,15 | 363,45 | 122,73 | 368,19 |
| 2. Многофункциональный сверлильно-присадочный станок серии ALFA 21Т | 5 | 69,02 | 345,1 | 67,99 | 339,95 |
| 3. Кромкооблицовочный станок серии «COMPACT», модель ЕР-25+AR-1 | 4 | 63,75 | 255 | 64,94 | 259,76 |
| 4. Роликовый пресс, модель RP 1302 | 3 | 65,37 | 196,11 | 66,02 | 198,06 |
| 5. Ленточно-шлифовальный станок серии KL 150 | 3 | 46,11 | 138,33 | 45,18 | 135,54 |
| 6. Мобильная аспирационная установка УВП-1200 | 5 | 18,67 | 93,35 | 18,54 | 92,7 |
| 7. Полуавтоматический стол резки металла Pannkoke 490 P/LFB/115-50l | 6 | 51,23 | 307,38 | 49,46 | 296,76 |
| 8. ГАЗ 2705-14 («Газель») | 5 | 227,42 | 1137,1 | 225,04 | 1125,2 |
| 9. Автофургон КФ-53215 | 2 | 194,50 | 389 | 185,97 | 371,94 |
| 10. Компьютер ASUS A2500L (CM 2.2G/128Mb/20Gb/15"TFT/CD/modem 56K/10/100 LAN/Win XPHome RUS) | 3 | 24,75 | 74,25 | 23,91 | 71,73 |
| 11. Компьютер Pentium IV | 5 | 30,26 | 151,3 | 30,25 | 151,25 |
| 12. Компьютер Pentium III | 10 | 24,72 | 247,2 | 25,31 | 253,1 |
| 13. Принтер лазерный HP 2000 | 5 | 6,60 | 33 | 6,67 | 33,35 |
| 14. Сканер Genius | 3 | 2,90 | 8,7 | 2,94 | 8,82 |
| 15. Копировальный аппарат | 2 | 7,65 | 15,3 | 7,77 | 15,54 |
| Итого | - | - | 3754,57 | - | 3721,89 |

###### Таблица 3.12 Сопоставление результатов в итоговую оценку стоимости недвижимости

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Подход к оценке* | *Стоимость, тыс. руб.* | *Вес, %* | | *Значение, тыс. руб.* | |
| Затратный | 4306,43 | | 0,1 | | 430,643 |
| Сравнительный | 4861,33 | | 0,35 | | 1701,466 |
| Доходный | 2525,3 | | 0,55 | | 1388,915 |
| Всего | - | | - | | 3521,024 |

Таким образом, восстановительная стоимость рабочих машин и оборудования, транспортных средств и информационного оборудования ЗАО «Город Мастеров» на 01.01.03г. составляет 3754,57 тыс. руб.; сравнительная (рыночная) стоимость составляет 3721,89 тыс. руб. Стоимость недвижимости на 01.01.03г. составляет 3521 тыс. руб.

Нематериальные активы в составе внеоборотных активов ЗАО «Город Мастеров» отсутствуют.

Для начисления амортизации на предприятии используют несколько методов, некоторые из которых относятся к ускоренным методам:

* линейный метод;
* способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения;
* способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

В табл.3.13 представлена характеристика и обоснование применяемых в ЗАО «Город Мастеров» методов начисления амортизационных отчислений.

Таблица 3.13 Обоснование выбора методов начисления амортизационных отчислений и их применения к объектам основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Метод* | *Характеристика* | *Объекты основных средств* | *Обоснование выбора* |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Линейный | Традиционный | Недвижимое имущество | Это пассивная часть основных фондов. Их использование не связано с действием каких-либо факторов переменного характера. Поэтому используется метод равномерного списания стоимости недвижимости |
| Уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения | Ускоренный | Машины, оборудование, транспортные средства | Это активная часть основных фондов. Ускоренный метод позволяет проводить ускоренную реновацию данных объектов в соответствии с требованиями научно-технического прогресса |
| По сумме чисел лет срока полезного использования | Ускоренный | Электронно-вычислительная техника, оргтехника | Эта активная часть основных фондов имеет наиболее значительные темпы морального износа. Применение этого метода позволяет заменять данную технику в соответствии с темпами развития электронной промышленности |

Применение этих способов начисления амортизации по соответствующей группе однородных активов (недвижимое имущество; машины, оборудование и транспортные средства; электронно-вычислительная техника, оргтехника) ведется в течение всего срока их полезного использования.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств в ЗАО «Город Мастеров» отражаются в соответствии с Учетной политикой предприятия в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете. Учет основных средств ведется в разрезе отдельных объектов.

Рассмотрим на примере, как осуществляется расчет амортизационных отчислений указанными методами.

Три многопильных станка Bull-250 с автоматической подачей заготовки первоначальной стоимостью 120 тыс. руб. за один станок были введены в действие 5.01.1998г. Срок их полезного использования установлен в 12 лет, они относятся к 6-ой амортизационной группе.

Норма амортизационных отчислений рассчитывается по формуле:

, %

где Т – срок полезного использования объекта, лет.

N = 100 / 12 = 8,33

Таблица 3.14 Расчет амортизационных отчислений на списание стоимости многопильного станка Bull-250 с автоматической подачей заготовки способом уменьшаемого остатка с использованием коэффициента ускорения 2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *Год* | *Остаточная стоимость на начало года, руб.* | *Норма амортизации[[2]](#footnote-2),%* | *Сумма амортизационных отчислений, руб.* | *Остаточная стоимость на конец года, руб.* |
| 1998 | 120000 | 16,66 | 19992 | 100008 |
| 1999 | 100008 | 16,66 | 16661,3 | 83346,7 |
| 2000 | 83346,7 | 16,66 | 13885,6 | 69461,1 |
| 2001 | 69461,1 | 16,66 | 11572,2 | 57888,9 |
| 2002 | 57888,9 | 16,66 | 9644,3 | 48244,6 |
| 2003 | 40207,0 | 16,66 | 6698,5 | 33508,5 |
| 2004 | 33508,5 | 16,66 | 5582,5 | 27926,0 |
| 2005 | 27926,0 | 16,66 | 4652,5 | 23273,5 |
| 2006 | 23273,5 | 16,66 | 3877,4 | 19396,1 |
| 2007 | 19396,1 | 16,66 | 3231,4 | 16164,7 |
| 2008 | 16164,7 | 16,66 | 2693,0 | 13471,7 |
| 2009 | 40207,0 | 16,66 | 6698,5 | 33508,5 |
| Итого | - | - | 106528,2 | - |

Пять компьютеров Pentium IV первоначальной стоимостью 32500 руб. со сроком полезного использования 21 год, сроком эксплуатации 6 лет, относящиеся к 8-ой амортизационной группе были введены в действие в 2000 году.

Таблица 3.15 Расчет амортизационных отчислений на списание стоимости компьютера Pentium IV по сумме чисел лет срока полезного использования

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Год* | *Доля амортизационных отчислений соответствующего года* | *Сумма амортизационных отчислений, руб.* | *Самортизированная часть, %* |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2000 | 0,29 | 9285,71 | 28,57 |
| 2001 | 0,24 | 7738,10 | 23,81 |
| 2002 | 0,19 | 6190,48 | 19,05 |
| 2003 | 0,14 | 4642,86 | 14,29 |
| 2004 | 0,10 | 3095,24 | 9,52 |
| 2005 | 0,05 | 1547,62 | 4,76 |
| Итого | - | 32500 | 100 |

Здание производственного цеха было приобретено в 1994 году за 3,5 млн. рублей (в пересчете на цены 2003г.), а построено в 1984г. Срок полезного использования данного объекта составляет 28 лет и относится к 9-ой амортизационной группе основных средств.

Таблица 3.16 Расчет амортизационных отчислений стоимости здания производственного цеха линейным способом

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Год* | *Годовая сумма амортизации, руб.* | *Сумма накопленной амортизации, руб.* | *Остаточная стоимость, руб.* |
| 1994 | 194444,4 | 194444,4 | 3305556 |
| 1995 | 194444,4 | 388888,9 | 3111111 |
| 1996 | 194444,4 | 583333,3 | 2916667 |
| 1997 | 194444,4 | 777777,8 | 2722222 |
| … | … | … | … |
| 2011 | 194444,4 | 3500000 | 0 |

Аналогично рассчитываются амортизационные отчисления на восстановление других объектов основных средств. В таблице 3.17 и 3.18 представлены суммы амортизационных отчислений, рассчитанных по указанным методам, соответствующим определенным группам основных средств за 2000-2002гг.

Таблица 3.17 Суммы амортизационных отчислений, руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Год* | *Объект основных средств* | | | | | | | |
| Здание производственного цеха | Здание склада | Bull-250 | ALFA 21Т | «COMPACT» | RP 1302 | KL 150 | УВП-1200 |
| 2000 | 194444,4 | 47192,3 | 41656,8 | 10546,9 | 41600,0 | 24334,7 | 15360,0 | 17343,8 |
| 2001 | 194444,4 | 47192,3 | 34716,6 | 7910,2 | 33280,0 | 20270,8 | 12288,0 | 13007,8 |
| 2002 | 194444,4 | 47192,3 | 28932,9 | 5932,6 | 26624,0 | 16885,6 | 9830,4 | 9755,9 |

Таблица 3.18 Суммы амортизационных отчислений, руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Год* | *Объект основных средств* | | | | | | | |
| Pannkoke 490 | ГАЗ 2705-14 | КФ-53215 | ASUS A2500L | Pentium IV | Pentium III | HP 2000 | Genius |
| 2000 | 37324,8 | 92058,5 | 29584,8 | 7170,3 | 46428,6 | 59047,6 | 10000,0 | 3985,7 |
| 2001 | 29859,8 | 79814,8 | 25650,0 | 6489,1 | 38690,5 | 47238,1 | 5000,0 | 2657,1 |
| 2002 | 23887,9 | 69199,4 | 22238,5 | 5872,7 | 30952,4 | 35428,6 | - | 1328,6 |

Таблица 3.19 Общая сумма амортизационных отчислений

|  |  |
| --- | --- |
| *Год* | *Общая сумма амортизационных отчислений, руб.* |
| 2000 | 684936,27 |
| 2001 | 603080,96 |
| 2002 | 530791,79 |

## 3.2 Анализ затрат на производство готовой продукции предприятия

Для принятия оптимальных решений по оперативному управлению производством и сбытом продукции, обеспечения контроля за затратами на производство и на реализацию продукции и снижения издержек как важнейшего фактора роста прибыли от продаж необходимо систематическое сопоставление данных о фактических затратах на производство со сметными и с данными за период, предшествующий отчетному. На динамику затрат на производство оказывают влияние два фактора: структурные изменения в ассортименте выпускаемой продукции и изменения объема выпуска. Влияние второго фактора (изменение объемов производства по сравнению с предшествующим периодом или по сравнению с плановым значением) может быть устранено путем корректировки затрат предшествующего и сметного периодов на фактическую величину объема производства в отчетном периоде.

Таблица 3.20 (а) Анализ данных о размере и структуре затрат на производство продукции ЗАО «Город Мастеров»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *№* | *Экономические элементы затрат* | *Затраты на производство, тыс. руб.* | | | *Структура затрат на производство, %* | | | *Затраты, скорректированные на фактический объем производства в 2002г., тыс. руб.* | |
| 2001г. | 2002г. | | 2001г. | 2002г. | | 2001г. по плану на 2002г. | 2002г. по плану |
| план | факт | план | факт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| 1. | Сырье и материалы | 5854,2 | 6300 | 6233,8 | 50,38 | 50,68 | 51,01 | 6732,33 | 5733 |
| 2. | Топливо и энергия | 904,2 | 1000 | 1099,8 | 7,78 | 8,05 | 9,00 | 1039,83 | 910 |
| 3. | Амортизация | 603 | 530 | 530,8 | 5,19 | 4,26 | 4,34 | 693,45 | 482,3 |
| 4. | Оплата труда с начислениями | 3800,2 | 4000 | 4076,1 | 32,71 | 32,18 | 33,35 | 4370,23 | 3640 |
| 5. | Прочие | 457,5 | 600 | 280,7 | 3,94 | 4,83 | 2,30 | 526,125 | 546 |
| 6. | ИТОГО | 11619 | 12430 | 12221 | 100 | 100 | 100 | 13361,85 | 11311,3 |
| 7. | Объем производства в сопоставимых ценах | 14344 | 16500 | 15025 | - | - | - | - | - |

Графа 9 рассчитывалась следующим образом. Была определена динамика изменения объемов производства за анализируемый период. По плану на 2002г. объем производства в сопоставимых ценах был предусмотрен в сумме 16500 тыс. руб., а фактический за 2001г. составил 14344 тыс. руб. Соответственно, индекс изменения объема производства составляет:

16500 / 14344 = 1,15

Фактические затраты в 2001г. по каждому экономическому элементу и затраты на производство в целом (графа 3) корректируются на индекс объема производства 1,15, что дает результат, представленный в графе 9, т.е. фактические затраты в 2001г. скорректированы на объем производства, предусмотренный на 2002г. по плану.

Графа 10 рассчитывалась следующим образом. Фактический выпуск продукции в 2002г. составил 15025 тыс. руб., что составляет к объему, предусмотренному по плану на этот год (16500 тыс. руб.), 91%. Умножая графу 4 на индекс изменения фактического объема по сравнению с планом на 2002г. (гр.4\*0,091), получаем данные графы 10, т.е. скорректированные плановые затраты на 2002г.

Скорректированные затраты – данные граф 9 и 10 теперь можно сравнить с данными графы 5 – фактическими затратами на производство в 2002г (табл.3.20 (б)).

Таблица 3.20 (б) Отклонение фактических затрат за 2002г. от плановых затрат на 2002г. и от фактических за предшествующий период

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Экономические элементы затрат* | *От факт. за 2001г.* | | *От плановых на 2002г.* | | *От скоррект. на плановый объем производства в 2002г.* | | *От скоррект. на факт. объем производства* | |
| Тыс. руб. | % | Тыс. руб. | % | Тыс. руб. | % | Тыс. руб. | % |
|  | Гр.5-3 | (Гр.13/ итог гр.3)  ⋅100 | Гр.5-4 | (Гр.15/ итог гр.4)  ⋅100 | Гр.5-9 | (Гр.17/ итог гр.9)  ⋅100 | Гр.5-  10 | (Гр.19/ итог гр.10)  ⋅100 |
| 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 |
| Сырье и материалы | 379,6 | 3,27 | -66,2 | -0,53 | -498,53 | -3,73 | 500,8 | 4,43 |
| Топливо и энергия | 195,6 | 1,68 | 99,8 | 0,80 | 59,97 | 0,45 | 189,8 | 1,68 |
| Амортизация | -72,2 | -0,62 | 0,8 | 0,01 | -162,65 | -1,22 | 48,5 | 0,43 |
| Оплата труда с начислениями | 275,9 | 2,37 | 76,1 | 0,61 | -294,13 | -2,20 | 436,1 | 3,86 |
| Прочие | -176,8 | -1,52 | -319,3 | -2,57 | -245,42 | -1,84 | -265,3 | -2,35 |
| ИТОГО | 602 | 5,18 | -209 | -1,68 | -1140,8 | -8,54 | 909,7 | 8,04 |
| Объем производства в сопоставимых ценах |  |  |  |  |  |  |  |  |

Итак, видим, что в 2002г. по сравнению с 2001г. себестоимость продукции фактически выросла на 5,18% (итог гр.14), по сравнению с планом – снизилась на 1,68% (итог гр.16). Однако эти показатели не отражают реального изменения структуры себестоимости продукции ЗАО «Город Мастеров», т.к. здесь анализируются абсолютные приросты затрат без учета изменения объемов производства. Для определения динамики структуры себестоимости продукции с учетом изменения объемов производства необходимо рассчитать относительные показатели, которые представлены в графах 18, 20. Это показатели относительного изменения затрат, пересчитанные на фактический объем производства 2002 года. Их анализ показывает, что на 2002 г. было запланировано снижение себестоимости на 8,54%, а в действительности произошел рост себестоимости на 8,04%.

Доля амортизационных отчислений как экономический элемент затрат на производство в 2001-2002 гг. снижается (рис.3.2, 3.3). В 2001г. доля амортизационных отчислений составляла 5,19%, в 2002г. их доля снизилась до 4,26% (в структуре плановых затрат, скорректированных на фактический объем производства) или 4,34% (без учета изменения объемов производства).



Рис.3.2 – Структура затрат на производство продукции ЗАО «Город Мастеров» в 2001г.



Рис.3.3 – Структура затрат на производство продукции ЗАО «Город Мастеров» в 2002г. (на основе скорректированных плановых затрат на фактический объем производства)

На 2003г. имеется следующий план по производству и затратам (табл.3.21).

Таблица 3.21 Смета затрат на производство продукции ЗАО «Город Мастеров»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *№* | *Экономические элементы затрат* | *2002г., тыс. руб.* | *План на 2003г., тыс. руб.* | *Отклонение* | |
| *Тыс. руб.* | *%* |
| 1. | Сырье и материалы | 6233,8 | 6857,18 | 623,38 | 55,71 |
| 2. | Топливо и энергия | 1099,8 | 1209,78 | 109,98 | 9,83 |
| 3. | Амортизация | 530,8 | 480,5 | -50,30 | -4,50 |
| 4. | Оплата труда с начислениями | 4076,1 | 4483,71 | 407,61 | 36,43 |
| 5. | Прочие | 280,7 | 308,77 | 28,07 | 2,51 |
|  | ИТОГО | 12221 | 13339,9 | 1118,94 | 100,00 |

На рис.3.4 представлена планируемая структура себестоимости продукции на 2003 год.



Рис.3.4 – Планируемая структура затрат на производство продукции ЗАО «Город Мастеров» в 2003г.

Плановая величина амортизации здесь рассчитана на основе методов, которые были рассмотрены в параграфе 3.1.

Таким образом, себестоимость продукции ООО «Город Мастеров» в рассматриваемом периоде (2000-2002гг.) увеличилась как по сравнению с предшествующими периодами, таки и по сравнению с запланированной величиной. Доля амортизации в структуре себестоимости снижается. В 2003г. ее доля предусмотрена в размере 3,6%, тогда как в 2002г. ее доля составляла 4,26%. Это обусловлено применением ускоренных методов начисления амортизационных отчислений.

## 3.3 Влияние амортизационной политики предприятия на структуру себестоимости продукции

Влияние амортизационной политики предприятия на структуру себестоимости производства можно определить, как мы выяснили, путем сравнения суммы амортизационных отчислений, рассчитанных различными методами.

Себестоимость продукции, как известно, представлена пятью элементами затрат:

,

где МЗ – материальные затраты;

ТЭ – топливо и электроэнергия;

АО – амортизационные отчисления;

ОТ – оплата труда с начислениями;

Пр – прочие затраты.

Из формулы видим, что величина амортизационных отчислений и себестоимость продукции находятся в прямо пропорциональной функциональной зависимости: чем больше амортизационные отчисления, тем больше себестоимость продукции. А такие элементы затрат, как материальные затраты, затраты на топливо и электроэнергию, затраты на оплату труда не находятся в функциональной зависимости с суммой амортизационных отчислений. Тем не менее, эта зависимость может существовать, т.к. амортизационная политика может оказывать влияние на другие составляющие себестоимости. Для ее выявления можно провести корреляционный анализ взаимосвязи величины себестоимости и суммы амортизационных отчислений.

Рассчитаем коэффициент корреляции (V) для отношений: «амортизационные отчисления – материальные затраты», «амортизационные отчисления – топливо и электроэнергия», «амортизационные отчисления – оплата труда». Его значение может изменяться в пределах [-1;1]. Чем ближе его значение к нулю, тем менее взаимосвязаны показатели и, наоборот, чем ближе значение коэффициента к единице, тем более они взаимосвязаны.

##### Таблица 3.22

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
| АО | 725 | 685 | 541 | 531 | 480 |
| **МЗ** | 4693 | 5123 | 5912 | 6234 | 6857 |
| **ТЭ** | 957 | 875 | 1123 | 1100 | 1209 |
| **ОТ** | 3522 | 3722 | 4350 | 4076 | 4483 |

; ; ;



Рассмотрим отношение «амортизационные отчисления – материальные затраты».

; 

Таблица 3.23

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  |  |
| 17582,76 | 25389505 | -141988 |
| 8574,76 | 25794209 | -59338,1 |
| 2641,96 | 27277640 | -7617,48 |
| 3769,96 | 27382196 | -28870,3 |
| 12633,76 | 27918542 | -122876 |
| 45203,20 | 133762093 | -360690 |

; ; 



Аналогично рассчитывается значение коэффициента вариации для других отношений:

для отношения «амортизационные отчисления – топливо и электроэнергия» V = - 0,238;

для отношения «амортизационные отчисления – оплата труда» V = -0,1.

Таким образом, коэффициент вариации показал, что теснота связи между показателями незначительна.

Сумма амортизации и себестоимость, как мы уже замечали, взаимосвязаны. Однако влияет ли сумма амортизации на структуру себестоимости необходимо выяснить.

Предыдущий корреляционный анализ зависимости элементов затрат и амортизационных отчислений показал, что между ними нет какой-либо существенной взаимосвязи. Поэтому изменение суммы амортизационных отчислений не вызывает изменение долей других элементов затрат в составе себестоимости продукции.

Предприятие, осуществляющее рациональную амортизационную политику, не будет компенсировать рост себестоимости от увеличения суммы амортизационных отчислений снижением затрат по другим элементам затрат. Тем не менее, за счет изменения пропорциональных соотношений отдельных элементов затрат и себестоимости в целом, при изменении величины амортизационных отчислений изменяется и структура себестоимости продукции.

Произведем обоснование данного утверждения на основе следующего примера. Представим, что ЗАО «Город Мастеров» для начисления амортизационных отчислений использует только традиционный (линейный) способ начисления амортизации.

Таблица 3.22 Расчет амортизационных отчислений стоимости основных средств линейным способом (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *Наименование оборудования* | *Первоначальная стоимость.* | *Кол-во, шт.* | *Срок полезного использования, лет* | *Сумма ежегодн. аморот. отчислений по объекту* | *Общая сумма амортизации* |
| 1. Многопильный станок Bull-250 с автоматической подачей заготовки | 120 000 | 3 | 12 | 10 000 | 30000 |
| 2. Многофункциональный сверлильно-присадочный станок серии ALFA 21Т | 75 000 | 5 | 8 | 9 375 | 46875 |
| 3. Кромкооблицовочный станок серии «COMPACT», модель ЕР-25+AR-1 | 65 000 | 4 | 10 | 6 500 | 26000 |
| 4. Роликовый пресс, модель RP 1302 | 70 000 | 3 | 12 | 5 833 | 17499 |
| 5. Ленточно-шлифовальный станок серии KL 150 | 50 000 | 3 | 10 | 5 000 | 15000 |
| 6. Мобильная аспирационная установка УВП-1200 | 18 500 | 5 | 8 | 2 313 | 11565 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 7. Полуавтоматический стол резки металла Pannkoke 490 P/LFB/115-50l | 48 600 | 6 | 12 | 4 050 | 24300 |
| 8. ГАЗ 2705-14 («Газель») | 245 000 | 5 | 15 | 16 333 | 81665 |
| 9. Автофургон КФ-53215 | 227 034 | 2 | 15 | 15 136 | 30272 |
| 10. Компьютер ASUS A2500L (CM 2.2G/128Mb/20Gb/15"TFT/CD/modem 56K/10/100 LAN/Win XPHome RUS) | 27 800 | 3 | 21 | 1 324 | 3972 |
| 11. Компьютер Pentium IV | 32 500 | 5 | 21 | 1 548 | 7740 |
| 12. Компьютер Pentium III | 24 800 | 10 | 21 | 1 181 | 11810 |
| 13. Принтер лазерный HP 2000 | 7 000 | 5 | 7 | 1 000 | 5000 |
| 14. Сканер Genius | 3 100 | 3 | 7 | 443 | 1329 |
| 15. Копировальный аппарат | 8 000 | 2 | 7 | 1 143 | 2286 |
| ИТОГО | - | - | - | - | 315313 |

Таким образом, при начислении амортизационных отчислений линейным способом годовая сумма амортизации составит 315,313 тыс. руб.

Сравним планируемую себестоимость при расчете амортизационных отчислений линейным способом и теми способами, которые используются в настоящее время в ЗАО «Город Мастеров», среди которых есть способы ускоренной амортизации (табл.3.23).

Таблица 3.23

Смета затрат на производство продукции при использовании различных методов начисления амортизации

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *№* | *Экономические элементы затрат* | *План на 2003г при расчете линейным и ускоренными методами* | | *План на 2003г при расчете только линейным методом* | |
| Тыс. руб. | % | Тыс. руб. | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. | Сырье и материалы | 6857,18 | 51,40 | 6857,18 | 52,05 |
| 2. | Топливо и энергия | 1209,78 | 9,07 | 1209,78 | 9,18 |
| 3. | Амортизация | 480,5 | 3,60 | 315,313 | 2,39 |
| 4. | Оплата труда с начислениями | 4483,71 | 33,61 | 4483,71 | 34,03 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 5. | Прочие | 308,77 | 2,31 | 308,77 | 2,34 |
|  | ИТОГО | 13339,9 | 100 | 13174,8 | 100 |

Таким образом, из таблицы видим, что структура себестоимости при использовании различных методов начисления амортизации различается. Это хорошо видно из рисунков 3.5 и 3.6.



Рис.3.5 – Планируемая структура себестоимости продукции при расчете амортизационных отчислений линейным и ускоренными способами



Рис.3.5 – Планируемая структура себестоимости продукции при расчете амортизационных отчислений только линейным способом

За счет того, что при использовании ускоренных методов амортизации большая часть стоимости основных средств списывается в первые годы эксплуатации, доля амортизационных отчислений выше (рис.3.5), соответственно, доля других экономических элементов затрат ниже. Далее, в течение следующих лет доля амортизационных отчислений снизится.

При использовании линейного способа сумма амортизационных отчислений является постоянной, поэтому при условном отсутствии других факторов, воздействующих на структуру себестоимости продукции, последняя не будет изменяться.

Таким образом, рассмотренный пример подтверждает выводы, сделанные в теоретической части работы, касающиеся методов начисления амортизации: при использовании ускоренных методов большая часть стоимости активной части основных фондов списывается в первые годы эксплуатации, соответственно в этот период заметно возрастает доля амортизационных отчислений в структуре затрат предприятия наряду с уменьшением доли других элементов затрат. Возрастает и себестоимость продукции предприятия в целом.

В нашем примере себестоимость продукции при использовании ускоренных методов амортизации возросла относительно линейного способа на 1,25%.

# 4. Совершенствование амортизационной политики ЗАО «Город Мастеров»

Разработка амортизационной политики предприятия должна представлять собой комплексный процесс моделирования, при котором проводится анализ денежных потоков от начисления амортизации различными методами, динамика ввода-выбытия основных фондов, налогообложение и моделируются различные варианты состояния предприятия в зависимости применения тех или иных мер.

В качестве критерия может использоваться несколько показателей: снижение себестоимости и, соответственно, рост рентабельности или снижение налогообложения, увеличение амортизационного фонда. Могут также использоваться и другие показатели, например «доля увеличения текущей стоимости суммарного денежного потока по отношению к текущей стоимости денежного потока неускоренной амортизации имущества» [12].

Амортизационные отчисления относятся на себестоимость и для предприятия составляют неналогооблагаемый денежный приток средств. Соответственно, при уменьшении доли амортизационных отчислений происходит увеличение налогооблагаемой прибыли предприятия.

Разумеется, в таком моделировании есть и ограничения. Нельзя рассматривать экономические выгоды предприятия, связанные с максимально возможным ускорением амортизационных процессов. Экономические условия хозяйствования имеют свои ограничения для такой максимизации, и главное такое ограничение – это величина прибыли.

Таким образом, оптимальная амортизационная и учетная политика должны определяться на основе комплексного подхода исходя из конкретных экономических условий деятельности конкретного предприятия.

Рассмотрим условия деятельности ЗАО «Город Мастеров».

На сегодняшний день по данным Новосибирского облкомстата на рынке мебели производят продукцию 42 предприятия (по данным неофициальных источников 45-50 предприятий), импортирует мебель около 25 организаций (из них 15 можно отнести к группе лидеров), невозможно подсчитать количество контрабандных поставщиков и мелких подпольных производителей. На рынке наблюдается тенденция к сокращению производства крупными специализированными предприятиями, увеличение импорта и увеличение доли рынка новых небольших производителей.

Основными преимуществами ЗАО «Город Мастеров» на мебельном рынке можно назвать:

* относительно низкие затраты на производство;
* использование импортного сырья и материалов;
* гибкая ассортиментная и ценовая политика;
* эффективный опыт по организации продвижения продукции.

Тем не менее, наблюдающаяся нестабильность финансово-экономического состояния предприятия ЗАО «Город Мастеров» обусловлено неравномерностью покупательского спроса на мебель индивидуального заказа, производство которой занимает наибольшую долю в общем объеме производства данного предприятия. На производство влияет также сезонность покупательского спроса на всю мебель.

Для того чтобы ликвидировать этот фактор неопределенности в деятельности ЗАО «Город Мастеров», менеджерам данного предприятия необходимо тщательным образом проанализировать состояние и тенденции развития мебельного рынка в настоящее время и найти тот продукт (вид, серию мебели), серийное производство и реализация которого будет выгодным, т.к. на одних лишь индивидуальных заказах предприятие не сможет существовать и нормально развиваться.

В качестве варианта решения поставленной проблемы можно предложить инновационный проект организации производства серийного продукта – компьютерного стола. В настоящее время офисная мебель является конкурентоспособным и перспективным сегментом рынка. Для производства новой серийной мебели ЗАО «Город Мастеров» потребуется модернизация производства. Поэтому величина и методы начисления амортизационных отчислений, как основа формирования амортизационного фонда для обновления основных фондов, являются принципиально важными для данного предприятия.

Выбор методов начисления амортизации в ЗАО «Город Мастеров» можно считать оптимальным, так как при начислении амортизации используется не один метод, а для каждой однородной группы применяется свой, наиболее рациональный метод начисления амортизационных отчислений:

* для активной части основных фондов (машин, оборудования, транспортных средств) применяется метод ускоренной амортизации с коэффициентом ускорения 2;
* для пассивной части основных фондов (производственного здания и здания склада) линейный способ начисления амортизации;
* для особой группы основных фондов – информационного оборудования применяется способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования с фиксированным сроком эксплуатации.

Для усиления дифференцированного подхода к начислению амортизации и повышению эффективности амортизационной политики следует порекомендовать ЗАО «Город Мастеров» использование метода начисления амортизационных отчислений в зависимости от объема выполняемых работ применительно к группе транспортных средств. Транспортные средства подвержены не такому быстрому моральному износу, как машины и оборудование основного производства, поэтому применение ускоренного метода здесь не совсем целесообразно. Активная политика ускоренной амортизации ведет к завышению себестоимости и, следовательно, к завышению цены реализации произведенной продукции. Поэтому использование метода начисления амортизационных отчислений применительно к транспортным средствам может смягчить рост себестоимости продукции.

В качестве общих рекомендаций по совершенствованию амортизационной политики ЗАО «Город Мастеров» можно рекомендовать следующие.

1. Повышать *качество оценки стоимости* основных средств, ориентируясь на рыночный (сравнительный) подход, в целях определения величины амортизационных отчислений, формирующих необходимый и достаточный амортизационный фонд для их обновления.

Для экономически обоснованного определения величины амортизационных отчислений первостепенное значение имеет стоимостная оценка основных средств. Периодически возникает потребность в переоценке основных средств с целью определения восстановительной стоимости и приведения в соответствие с реальными экономическими условиями.

1. Усилить *контроль за целевым использованием* амортизационных сумм.
2. *Аккумуляция амортизационных сумм* частных предприятий.

Известно, что степень износа производственных мощностей обусловлена их сроком службы, поэтому потребность в финансировании инвестиционного процесса на предприятиях не совпадает по времени: начисленные амортизационные суммы в первой половине срока службы средства труда еще недостаточны для финансирования проекта. Поэтому временно свободные амортизационные отчисления могут быть сконцентрированы в рамках финансово-промышленных групп, в пределах ряда других предприятий, считающих возможным абсолютно добровольно объединять свои финансовые ресурсы для решения крупных инвестиционных проектов.

1. Важным направлением совершенствования амортизационной политики является расширение методов начисления амортизационных отчислений. Применение разнообразных методов начисления амортизации позволяет предприятиям регулировать в пределах сроков службы средств труда объем амортизационных сумм, относимых на себестоимость продукции, и тем самым целенаправленно влиять на финансовые результаты производства, хозяйственную устойчивость предприятия [9].

В нашем примере было рекомендовано наряду с теми методами начисления амортизационных отчислений, которые используются в организации, применять и метод начисления амортизации транспортных средств в зависимости от объемов производства.

Данные рекомендации будут способствовать оптимизации амортизационной политики предприятия, заключающейся в сбалансированном бюджете амортизации.

# Заключение

Амортизация является составной частью себестоимости изделий, фондом на обновление производства, который должен покрывать расходы на капитальные вложения; одним из показателей, формирующим налогооблагаемые базы по многим налогам, фактором, определяющим своевременность замены оборудования. Здесь затрагиваются противоречивые моменты деятельности предприятия. К примеру, для того, чтобы иметь значительный фонд для обновления, амортизационные начисления необходимо увеличивать, но одновременно эту величину нужно снижать, чтобы обеспечить конкурентоспособный спрос на продаваемые изделия за счет снижения себестоимости. В связи с такой комплексностью возникает необходимость в формировании амортизационной политики организации.

В настоящей работе осуществлен анализ влияния амортизационной политики на структуру себестоимости готовой продукции предприятия на примере ЗАО «Город Мастеров».

Наибольший удельный вес амортизации в составе затрат характерен для таких отраслей экономики, как связь, транспорт, сельское хозяйство, торговля и общественное питание. Доля амортизации в этих отраслях выше, чем по экономике в целом. Несколько ниже доля амортизационных отчислений в сельском и жилищно-коммунальном хозяйстве; значительно ниже - в строительстве, промышленности.

Влияние амортизационной политики на структуру себестоимости предприятия достаточно противоречиво. С одной стороны, чем выше величина амортизационных отчислений, тем больше у предприятия возможностей для обновления производства, тем больше у него возможностей на осуществление инвестиций, капитальных вложений. С другой стороны, амортизация является составной частью себестоимости продукции, а себестоимость продукции, в свою очередь, является составной частью цены и определяющим фактором конкурентоспособности предприятия. Для того, чтобы поддерживать конкурентоспособный спрос на продаваемые изделия необходимо снижать цену продукции. Снижать цену можно либо за счет снижения собственной прибыли, либо за счет снижения себестоимости, которое затрагивает снижение величины амортизационных отчислений.

В связи с такой комплексностью и противоречивостью влияния амортизационных отчислений на результаты деятельности возникает необходимость оптимизации амортизационной политики на предприятии.

В работе рассмотрены способы оптимизации амортизационной политики при ее влиянии на себестоимость продукции. В связи с этим в ней нет подробного рассмотрения вопросов оптимизации налоговых платежей, оценки основных средств и нематериальных активов, капитальных вложений, а проведен анализ методов начисления амортизации.

Предприятие, занижающее сроки службы (использующее ускоренные методы начисления амортизационных отчислений), имеет возможность относить на себестоимость продукции большую амортизационную сумму и тем самым сокращать налогооблагаемую базу предприятия. Естественно, оно будет располагать и большей финансовой базой для обновления производственного аппарата при условии целевого использования амортизационных отчислений.

Предприятие же, сознательно завышающее предстоящие сроки службы объектов основных средств, реально уменьшает себестоимость выпускаемой продукции, что повышает ее конкурентоспособность, однако при этом оно имеет меньшую сумму амортизационных отчислений для своевременного обновления средств труда.

В процессе выполнения работы было обнаружено, что при рассмотрении деятельности предприятия с позиции стратегического управления увеличение амортизационных отчислений в конечном итоге приводит к снижению себестоимости. Это происходит благодаря тому, что в результате осуществления эффективной амортизационной политики идет процесс обновления активной части производственных фондов, повышается технический уровень производства. Все это создает предпосылки для повышения производительности труда, увеличения выпуска продукции, снижения себестоимости и максимизации прибыли.

Если же предприятие выберет снижение амортизационных отчислений как средство снижения себестоимости продукции, оно получит кратковременное и неустойчивое преимущество, которое впоследствии может подорвать финансово-хозяйственное состояние предприятие за счет морального и физического износа имеющегося оборудования и отсутствия средств на его обновление и замену.

Поэтому предприятие, которое заботится об успешной деятельности в будущем, должно выработать оптимальную амортизационную политику сегодня, обеспечивающую конкурентоспособность продукции как в краткосрочном, так и в долгосрочном плане, а также уделять особое внимание формированию амортизационного фонда, так как его планирование тесно связано с выработкой стратегии развитии предприятия.

Для начисления амортизации в ЗАО «Город Мастеров» используют несколько методов: линейный метод (для начисления амортизации по зданиям и сооружениям), способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения (для машин и оборудования), способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (для информационного оборудования).

Себестоимость продукции ООО «Город Мастеров» в рассматриваемом периоде (2000-2002гг.) увеличилась как по сравнению с предшествующими периодами, таки и по сравнению с запланированной величиной. Доля амортизации в структуре себестоимости снижается. В 2003г. ее доля предусмотрена в размере 3,6%, тогда как в 2002г. ее доля составляла 4,26%. Это обусловлено применением ускоренных методов начисления амортизационных отчислений.

Корреляционный анализ зависимости элементов затрат и амортизационных отчислений показал, что между ними нет какой-либо существенной взаимосвязи. Поэтому изменение суммы амортизационных отчислений не вызывает изменение долей других элементов затрат в составе себестоимости продукции. Предприятие, осуществляющее рациональную амортизационную политику, не будет компенсировать рост себестоимости от увеличения суммы амортизационных отчислений снижением затрат по другим элементам затрат. Тем не менее, за счет изменения пропорциональных соотношений отдельных элементов затрат и себестоимости в целом, при изменении величины амортизационных отчислений изменяется и структура себестоимости продукции.

Рассмотренный практический пример подтвердил выводы, сделанные в теоретической части работы, касающиеся методов начисления амортизации: при использовании ускоренных методов большая часть стоимости активной части основных фондов списывается в первые годы эксплуатации, соответственно в этот период заметно возрастает доля амортизационных отчислений в структуре затрат предприятия наряду с уменьшением доли других элементов затрат. Возрастает и себестоимость продукции предприятия в целом.

В целях совершенствования амортизационной политики ЗАО «Город Мастеров» были рекомендованы следующие мероприятия:

* усиление дифференцированного подхода к начислению амортизации;
* расширение методов, применяемых при начислении амортизации;
* повышение качества переоценки основных средств;
* усиление контроля за целевым использованием амортизационного фонда;
* аккумулирование средств амортизационных фондов в инвестиционных целях.

Данные рекомендации будут способствовать совершенствованию амортизационной политики предприятия ЗАО «Город Мастеров».

# Список литературы

1. Гражданский кодекс РФ. Часть первая. – М.: Сплит, 1995.
2. Налоговый кодекс РФ. Часть первая. – Белгород: Белаудит, 1998.
3. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. – Белгород: Белаудит, 2001.
4. Аврова И.А. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Бератор – Пресс, 2003.
5. Астахов В.П. Основные средства: Бухгалтерский учет и налогообложение: Учебно-практическое пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК – Пресс, 2002.
6. Бакаев А.С. Некоторые вопросы учета основных средств // Бухгалтерский учет. – 2002. - №3.
7. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Бланк И.А. Управление финансированием капитала. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002.
9. Бреусов Ю.Г., Безуглов Н.Н., Копаева В.В. Некоторые аспекты амортизационной политики в условиях рыночной экономики // http://ecology.samara.ru/~vestnik
10. Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика. – М.: Финансы и статистика, 2004.
11. Горохова Н.Г., Ивлева Е.В. Могут ли быть пересмотрены сроки полезного использования основных средств? // Консультант. – 2003. - №5.
12. Гречухин Р. Разработка амортизационной политики предприятия // http://www.epigraph.sinor.ru
13. Кадушин А.И., Михайлова Н.Б. Оценка влияния способов амортизации основных фондов на рационализацию денежных потоков производственной компании // http://www.cfin.ru/management/depreciation.shtml
14. Камышанов П.И., Барсукова И.В., Густяков И.М. Бухгалтерский учет: отечественная система и международные стандарты. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.
15. Кударь Г.В. Амортизация: Бухгалтерский и налоговый учет. – 2-е изд., пераб. и доп. – М.: Бератор-Пресс, 2002.
16. Лахитин Г., Остапенко В. Амортизационная политика и НТП // Вопросы экономики. – 1994. - №8.
17. Лихачева О.Н. Финансовое планирование на предприятии: Учеб. пособие. – М.: ООО «ТК Велби», 2003.
18. Остапенко В.В., Малис Н.И. Оценка основных фондов и налоги // Финансы. – 1998. - №2.
19. Павлова С.В. Особенности условий инвестиционной деятельности промышленных предприятий в России // Финансы. – 2003. - №1.
20. Перепечкин А.Э. Амортизационный рай // Главная книга – 2001. - №24.
21. Проблемы формирования амортизационной политики для российских предприятий // http://home.uic.tula.ru
22. Пятов М.Л. Способы начисления амортизации и создание оценочных резервов // Бухгалтерский учет. – 2002. - №8.
23. Российский статистический ежегодник. 2003: Стат. сборник. – М.: Госкомстат России, 2003.
24. Руднев Ю.А., Саприцкий Э.Б. Оптимизация амортизационной политики предприятий как одно из новых направлений оценочной деятельности // http://www.valuer.ru/ocenshik/s0569807.htm
25. Стародубровский В. Кривая дорога прямых инвестиций // Вопросы экономики. – 2003. - №1.
26. Старостин С.Н. Основные средства: налоговый и бухгалтерский учет. – М.: МЦФЭР, 2002.
27. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. – М.: ИНФРА-М, 2004.
28. Ткач В.И. Международные принципы учета амортизационных отчислений // Финансы. – 1994. - №1.
29. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 218с.
30. Тунин Г.А. Основной капитал и инвестиционная политика: Учеб. пособие для вузов. – М.: ПРИОР, 2001.
31. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. В.Я. Горфинкеля, Е.М. Купрякова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 2002.
32. Юровицкий В.М. Проблемы восстановления основных производственных фондов // Финансы. – 1994. - №12.

1. ПС – первоначальная стоимость [↑](#footnote-ref-1)
2. С учетом коэффициента ускорения: 8,33\*2 = 16,66% [↑](#footnote-ref-2)