

УДК 657.1:658.152

DOI: 10.17223/19988648/37/11

Н.В. Конципко

РАЗВИТИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ПОДХОДОВ К АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКЕ КАК СОБСТВЕННОГО ИСТОЧНИКА ФИНАНСИРОВАНИЯ КОРПОРАЦИИ

В статье представлена амортизационная политика индустриальных корпораций как собственный источник финансирования на расширенное воспроизводство основных производственных фондов предприятия. Подробно рассмотрена периодизация начисления амортизации, причины ее становления. Выявлены достоинства и недостатки действующего законодательства, а также предложены рекомендации по изменению законодательных и нормативных актов для формирования эффективной амортизационной политики и повышения инвестиционной привлекательности отечественных индустриальных корпораций.

Ключевые слова: источники финансирования, амортизационная политика, амортизация, амортизируемое имущество, бухгалтерский учет, налоговый учет.

Нынешнее состояние индустриальных корпораций в России характеризуется высоким износом действующих производственных фондов. По данным Росстата, степень износа производственных мощностей с каждым годом увеличивается (табл. 1). Так, если в 2000 г. степень износа основных производственных фондов (ОПФ) составляла 39,3%, в 2005 г. – 43%, то в 2015 г. – уже более 50%. В настоящее время также присутствует острая проблема нехватки источников финансирования на расширенное воспроизводство, модернизацию и техническое перевооружение действующих мощностей. Негативное влияние на эту ситуацию оказывают санкции, введенные США и другими странами Запада.

Таблица 1. Степень износа основных производственных фондов [1]

Наименование показателя	Год					
	2000	2005	2010	2011	2013	2015
Степень износа ОПФ, %	39,3	43,5	47,1	47,9	47,7	50,3

Источники финансирования индустриальных корпораций разнообразны по сути и отвечают определенным требованиям по привлечению средств в различные стратегические проекты. Также отличаются по их стоимости, а значит, и доступности, что, в свою очередь, требует детального анализа для их привлечения и эффективного использования.

На рис. 1 представлена классификация источников финансирования инвестиций индустриальных корпораций, с выделением собственных, заемных и привлеченных источников финансирования. В настоящее время в период финансового кризиса наиболее доступными и выгодными являются собственные источники финансирования. В составе собственных источников финан-

сирования индустриальных корпораций можно выделить уставный капитал, чистую прибыль, амортизацию, фонды собственных средств и пр. Чистая (реинвестируемая) прибыль обеспечивает прирост собственного капитала. Именно за счет прибыли увеличивается имущественный комплекс индустриальной корпорации. К сожалению, в период экономического спада национальной экономики этот источник практически недоступен, так как происходит значительное снижение, а иногда и достижение прибыли минимальной величины (т.е. стремится или равен нулю) [2, 3, 4].



Рис. 1. Состав источников финансирования индустриальной корпорации

Наиболее доступным источником финансирования индустриальных корпораций в период экономического спада является сумма накопленных амортизационных отчислений, особенно в индустриальных корпорациях с высокой стоимостью основных производственных фондов и нематериальных активов. Эффективная амортизационная политика позволяет постоянно увеличивать собственный источник реинвестирования (развития) корпорации [5].

Рассмотрим исторические предпосылки развития амортизационной политики. Термин «амортизация» происходит от лат. *amortization* и имеет несколько вариантов перевода. Самое точное определение, по мнению Я.В. Соколова, – *a mort* (*a* – отрицание, *mort* – смерть) – отрицание смерти или бессмертие. Обратимся к истории возникновения амортизации [2, 6].

Историки считают, что самое первое упоминание термина «амортизация» присуще раннехристианскому Риму. По мнению Я.В. Соколова, первым оп-

ределил, что такое амортизация древнеримский архитектор Витрувий (историческая справка: Витрувий Поллион Марк – древнеримский архитектор, строитель и ученый, жил в конце I в. до н.э. и в самом начале I в. до н.э.), трактуя амортизацию как «цену истекшего года». Витрувий писал: «Когда привлекаются третейские оценщики стен общего пользования, они оценивают их не в ту сумму, в какую обошлась постройка, но, находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: «Из расчета остальной суммы произвести расплату за оные стены», считая, что эти стены не могут просуществовать дольше 80 лет». Таким образом, можно сделать вывод, что производилась оценка долгосрочных объектов по затратам и уже была известна идея равномерного распределения стоимости по годам.

Дальнейшее упоминание об амортизации можно найти в Средневековье на счете убытков и прибылей Барселонского отделения компании «Данити» (в период с 11.07.1397 по 31.01.1399 г.). Далее в 1757 г. в своих трудах Дж. Мейрон представляет теоретическое обоснование идеологии амортизации как уменьшения стоимости основных средств, при смежных переоценках. Методика Дж. Мейрона рекомендовала показывать оценку основных средств на начало года (первоначальная стоимость на момент приобретения или восстановительная стоимость в последующие моменты времени плюс все виды ремонта, произведенные за период), по дебету счета убытков и прибылей в корреспонденции со счетом инвентаря. По кредиту счета убытков и прибылей следовало отражать оценку основных средств на конец отчетного года с одновременным увеличением на эту сумму счета инвентаря. Таким образом, на финансовый результат списывалась рассчитанная субъективно сумма амортизации и расходы на текущее восстановление, а на инвентарном счете учитывалась переоценка (восстановительная стоимость) долгосрочных активов.

Все вышеперечисленные упоминания об амортизации имели единичный характер. Широкое распространение понятие амортизации получило только к середине XIX в., когда началось массовое железнодорожное строительство, требовавшее огромных капитальных вложений. При этом возникли противоречия между интересами собственников и топ-менеджерами по строительству железных дорог. Первые преследовали цель получения высоких дивидендов, вторые считали нужным удержать часть выручки, создавая, таким образом, фонд на воспроизводство основных фондов.

К концу XIX в. опыт железнодорожных компаний был распространен на другие отрасли промышленности. В 1884 г. Ю. Матесон в своей работе «Амортизация фабрик» рекомендовал производить поэтапное периодическое отчисление с использованием специально разработанных норм. Так же им было предложено создание амортизационного фонда, который тогда получил название «Износ и резерв». По его мнению, процедура амортизации подразумевает бессмертие основных фондов, их способность возмещать износ, восстанавливаться.

В 1908 г. Э. Шмаленбах в своем труде «Амортизация» вводит понятие жизненного цикла объекта основных средств. При этом в период списания объекта основных средств сумма накопленной амортизации за фактический срок его использования должна быть равной стоимости вновь приобретаемо-

го объекта основных средств взамен изношенного. Э. Шмаленбах предлагает учитывать инфляцию. По его мнению, инфляция искажает финансовый результат, так как суммы накопленной амортизации может не хватить для приобретения равноценного актива. Шмаленбах предлагает начислять амортизацию не за фактическое нахождение основного средства в составе имущественного комплекса, а только за его фактическое использование [2, 6].

В России начислять амортизацию стали в XIX в., с введением в 1885 г. промышленного налога (налог на прибыль). Например, все предметы из железа облагались 10-процентной ставкой в год, а остальные – 5-процентной ставкой от первоначальной стоимости. Поэтому предприниматели стали начислять амортизацию для снижения налогооблагаемой прибыли. Законодательно нормы налога были закреплены в 1889 г. в Положении о государственном промышленном налоге.

По мнению выдающего русского ученого А.П. Рудаковского (1863–1934), учет амортизации представляет собой пошаговый процесс. На первом шаге в пассиве баланса формируется амортизационный фонд как источник простого воспроизводства основных средств, а на втором – отражается уточняющий показатель, показывающий величину износа. Практика А.П. Рудаковского была официально признана в Советском Союзе.

Необходимо отметить, что в СССР имела место плановая экономика, поэтому присутствовала так называемая «переамортизация», т.е. амортизация по объектам основных средств начислялась и после истечения срока полезного использования объекта. Это объяснялось двумя факторами:

1) суммы амортизации, в части реновации, полностью изымались у предприятий и направлялись в бюджет, а суммы амортизации в части капитального ремонта оставались в распоряжении предприятий;

2) затратный метод ценообразования в случае отказа от амортизации резко бы снизил себестоимость изготавливаемой продукции, что было категорически недопустимо при фиксированных ценах.

Методы и условия проведения амортизационной политики плановой экономики СССР представлены на рис. 2. Тем не менее амортизационная политика СССР являлась действенным инструментом в научно-технической политике государства. Благодаря амортизационной политике государство регулировало темпы воспроизводства в межотраслевом разрезе, а через утвержденные нормы – скорость обновления основных фондов всего народного хозяйства СССР [2].

В 1991 г. в связи с переходом плановой экономики к рыночной были изменены порядок и нормы начисления амортизационных отчислений. Было принято Постановление Совета Министров СССР от 22.10.1990 г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

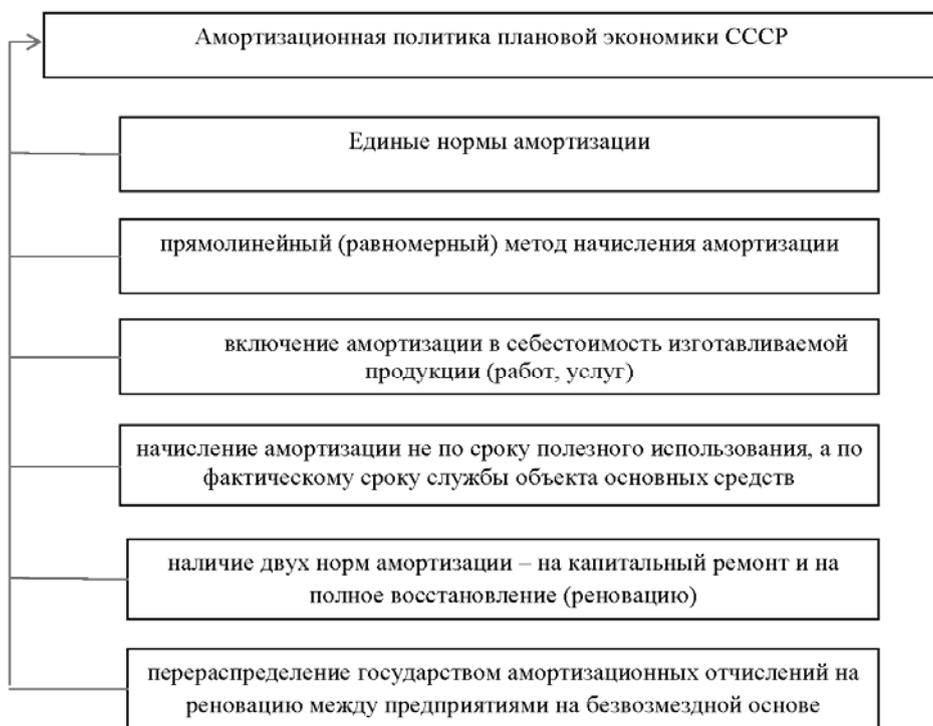


Рис. 2. Методы и условия проведения амортизационной политики плановой экономики СССР

Изменения носили следующий характер:

1) амортизационный фонд полностью оставался в финансовом распоряжении предприятий;

2) амортизация начислялась только на полное восстановление (реновацию) основных производственных фондов, амортизационные отчисления на капитальный ремонт были отменены (предприятия текущий и капитальный ремонт осуществляли за счет себестоимости продукции, а при необходимости создавали резервный фонд);

3) в целях создания финансовых условий для обновления и технического перевооружения основных производственных фондов введены нормы амортизации, позволяющие ускорить сроки обновления основных фондов;

4) по группам: машины, оборудование, транспортные средства – амортизация начислялась согласно сроку полезного использования объекта основных средств;

5) по зданиям и сооружениям амортизация начислялась по фактическому сроку службы объекта;

6) малым предприятиям впервые было разрешено дополнительно списывать на себестоимость изготавливаемой продукции в первый год эксплуатации 50% от стоимости объекта основных средств, срок службы которого не должен превышать 3 года.

Так, по сути с 1991 г., в России начался процесс реформирования амортизационной политики. В 1992 г. письмом Министерства финансов было отменено формирование амортизационного фонда в бухгалтерском учете, в результате которого была утеряна методика расчета амортизационного резерва на простое и расширенное воспроизводство основных средств, прекращен контроль за целевым использованием амортизационных отчислений. Предприятия получили возможность самостоятельно распоряжаться амортизационными отчислениями, полученными в виде выручки от реализации продукции (работ, услуг).

В 1992 г. было введено понятие амортизации нематериальных активов. Однако в силу политических и экономических изменений этого периода принятые меры не дали значительных изменений в производстве научно-технической продукции [7].

В 1997 г. во исполнение Указа Президента РФ № 278 от 03.04.1997 г. «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «Порядок во власти – порядок в стране (О положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)» Постановлением Правительства Российской Федерации № 283 от 06.03.1998 г. «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» был утвержден план мероприятий по реализации программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Согласно с этим планом для определения порядка начисления амортизации приказом Минфина РФ от 03.09.1997 г. № 65н (ред. от 23.08.2000) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету» было принято ПБУ 6/97 «Учет основных средств» (в настоящее время утратил силу в соответствии с Приказом Минфина России № 26н от 30.03.2001 г. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (ред. от 16.05.2016 г.) [8].

Принятое положение предполагало ускоренное воспроизводство основных средств. Однако на практике этого не произошло из-за значительного спада объемов выпускаемой продукции во всех отраслях национальной экономики, снижения загрузки имеющихся производственных мощностей и изношенности большей части основных производственных фондов. По данным Росстата, степень износа основных фондов на конец 2000 г. составляла 39,3% [1].

К числу амортизируемых основных средств может быть отнесено только имущество, срок полезного использования которого более одного года, а первоначальная стоимость превышает установленный предел. В настоящее время это 40 000 руб. в соответствии с ПБУ 6/01 и 100 000 руб. в соответствии с НК РФ. Амортизация не начисляется на объекты жилищного фонда, объекты внешнего благоустройства, продуктивный скот, многолетние насаждения и другие объекты, потребительские свойства которых с течением времени не меняются. Начисление амортизации не производится во время реконструкции основных средств, их модернизации, а также перевода в установленном порядке на консервацию (на срок не менее трех месяцев) [8, 9].

Не подлежат амортизации:

- земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- материально-производственные запасы;
- товары;
- объекты незавершенного капитального строительства;
- ценные бумаги;
- финансовые инструменты срочных сделок.

Кроме того, не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

- имущество бюджетных организаций;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования (за исключением имущества, полученного при приватизации);
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования);
- продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изделий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией выпускаемой продукции, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов.

Работы авторов, исследующих экономическую сущность амортизации, содержат различные определения (табл. 2).

Таблица 2. Определения амортизации [3]

Автор	Определение амортизации
Я.В.Соколов	Амортизация – процесс погашения стоимости объектов основных средств путем списания части первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств на текущие издержки производства или обращения
А.М. Ковалева, М.Г. Лапуста, Л.Г. Скамай	Амортизация – денежное выражение износа основных средств в процессе их производственного функционирования
В.О. Федорович	Амортизация – процесс переноса части стоимости производственных основных фондов на готовую продукцию с целью последующего воспроизводства основных фондов по мере их полного износа
IAS № 16 «Основные средства»	Амортизируемая стоимость – первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости, или систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы

Исходя из представленных выше определений, можно заключить, что амортизация – это часть текущих издержек, формирующихся в результате постепенного возмещения износа основных средств, в стоимостном выражении, при одновременном аккумулировании средств на их воспроизводство по окончании срока полезного использования.

Экономическая специфика материальных объектов – основных средств состоит в том, что они приобретаются для получения дохода в течение нескольких лет. За весь период использования основных фондов часть их стоимости списывается на расходы посредством амортизации.

Начисление амортизации в целях бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 6/01 производится одним из следующих методов:

- линейным методом, исходя из первоначальной (балансовой) стоимости объекта и нормы амортизации;
- методом уменьшаемого остатка, исходя из остаточной стоимости объекта и нормы амортизации;
- методом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования объекта, исходя из первоначальной (балансовой) стоимости и соотношения чисел лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, и полного количества лет срока полезного использования;
- методом списания стоимости пропорционально объему продукции, исходя из планируемого объема выпуска продукции в натуральных показателях соотношения первоначальной (балансовой) стоимости объекта и прогнозируемого объема выпуска продукции за весь срок полезного использования объекта основных средств [8].

Линейный метод начисления амортизации применялся корпорациями и ранее, именно он был закреплен Постановлением Совмина СССР № 1072 от 22.10.1990 г. «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», и алгоритм его расчета соответствует линейному методу, применяемому в бухгалтерском и налоговом учете в настоящее время.

В связи с введением Налогового кодекса Российской Федерации № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. Постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г. «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (ред. от 06.07.2015 г.) при начислении амортизации в целях налогового учета стали использовать новые классификационные группы объектов основных средств (табл. 3). Норма амортизационных отчислений устанавливается индустриальной корпорацией, исходя из срока полезного использования объекта основных средств, в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. Это позволило не только сохранять нормы амортизации по группам объектов основных средств, но и самостоятельно определять срок их полезного использования [9].

Начисление амортизации в соответствии с Налоговым кодексом РФ, в отличие от бухгалтерского учета (ПБУ 6/01), производится одним из двух методов: линейным или нелинейным. Корпорациям предоставлено право выбора одного из двух методов начисления амортизации (прежде применялся лишь один метод амортизации в соответствии с постановлением Совмина СССР № 1072 от 22.10.1990 г. «О единых нормах амортизационных отчислений на

полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР»). Выбранный метод амортизации в соответствии с Налоговым кодексом РФ не мог быть изменен в течение всего срока начисления амортизации по объекту основных средств (Федеральный закон 57-ФЗ от 29.05.2002 (ред. 24.11.2014 г.) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»).

Таблица 3. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы

Номер группы	Срок полезного использования
I	1–2 года включительно
II	2–3 года включительно
III	3–5 лет включительно
IV	5–7 лет включительно
V	7–10 лет включительно
VI	10–15 лет включительно
VII	15–20 лет включительно
VIII	20–25 лет включительно
IX	25–30 лет включительно
X	Свыше 30 лет

В 2005 г. Федеральным законом № 58-ФЗ от 06.06.2005 г. (вступившим в силу с 01.01.2006 г.) впервые была введена амортизационная премия. Данный финансовый инструмент должен был способствовать привлечению инвестиций в основной капитал для обновления основных производственных фондов в РФ [9, 10, 11].

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации корпорациям разрешено включать в затраты расходы на капитальные вложения в размере не более 10% от первоначальной стоимости амортизируемого имущества, относящегося к I–II, VIII–X амортизационным группам. А для амортизируемого имущества, которое относится к III–VII амортизационным группам, разрешено включать в затраты расходы на капитальные вложения не более 30% от первоначальной стоимости. По такому же принципу разрешено включать в состав расходов затраты на реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, достройки, дооборудование и ликвидацию амортизируемого имущества [9, 12].

Если корпорация использует вышеуказанное право, соответствующие объекты амортизируемого имущества включаются в амортизационные группы после ввода их в эксплуатацию по первоначальной стоимости за минусом не более 10 и 30% от первоначальной стоимости амортизируемого имущества, относящегося к I–II, VIII–X и к III–VII амортизационным группам соответственно. В то же время суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость амортизируемого имущества в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (изменяя первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом) за вычетом не более 10% (не более

30% – в отношении объектов, относящихся к III–VII амортизационным группам) таких сумм (ст. 258 НК РФ). Амортизационная премия уменьшает суммы отчислений не только налога на прибыль, но и налога на имущество корпорации, высвобождая при этом дополнительные финансовые ресурсы как в первый год эксплуатации объекта, так и в последующие годы эксплуатации амортизируемого имущества, которые могут быть направлены на развитие имущественного комплекса индустриальной корпорации [9].

В случае если амортизируемое имущество, в отношении которого была применена амортизационная премия, было реализовано в течение пяти лет с момента ввода в эксплуатацию, то сумма расходов, ранее включенных в состав расходов отчетного периода, должна быть включена во внереализационные расходы в том же периоде, в котором корпорация осуществила реализацию. При применении амортизационной премии балансовая стоимость амортизируемого имущества рассчитывается как первоначальная стоимость за минусом амортизационной премии. Однако на практике амортизационная премия используется недостаточно или вообще не используется, так как амортизация входит в состав себестоимости как один из элементов экономических затрат, увеличивая при этом себестоимость реализованной (товарной) продукции [10, 11].

В связи с вступлением в силу Федерального закона № 224-ФЗ от 26.11.2008 г. «О внесении изменений в часть первую, вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (ред. 08.03.2015 г.) корпорациям было разрешено изменять метод начисления амортизации. Изменение метода начисления амортизации необходимо проводить с начала календарного года (отчетного финансового периода), причем, изменить метод амортизации можно только один раз в течение пяти лет. Выбранный индустриальной корпорацией метод начисления амортизации необходимо применять ко всем видам амортизируемого имущества независимо от даты приобретения. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода начисления амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при применении линейного метода начисления амортизации.

Также с введением поправок в Налоговый кодекс РФ с 1 января 2009 г. амортизируемым имуществом признаются и капитальные вложения, предоставленные по договору безвозмездного использования объектов основных средств, в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя [9].

С введением вышеуказанных поправок в Налоговый кодекс РФ (224-ФЗ от 26.11.2008 г.) порядок применения линейного метода принципиально не изменился. Объекты основных средств, подлежащие амортизации линейным методом, в виде капитальных вложений амортизируются у арендодателя и у арендатора с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию. Амортизация по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которые подлежат амортизации и амортизация по которым начисляется линейным методом, начисляет-

ся у организации-ссудодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию капитальных вложений, у организации-ссудополучателя – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Корпорация прекращает начислять амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло полное списание стоимости амортизируемого имущества, либо при выбытии (списании) объекта амортизируемого имущества по другим основаниям. Начисление амортизации по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения их из состава амортизируемого имущества. В связи с прекращением действия договора безвозмездного пользования и возвращением объекта амортизируемого имущества арендодателю, а также при завершении реконструкции, модернизации, расконсервации объекта амортизируемого имущества амортизация по таким объектам начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошли вышеуказанные изменения [9].

Линейным методом начисляется амортизация по объектам основных средств, полезный срок использования которых составляет свыше 20 лет. Такие объекты включаются в VIII–X амортизационные группы независимо от сроков ввода их в эксплуатацию. К объектам со сроком полезного использования от 1 года до 20 лет корпорация может применять как линейный, так и нелинейный метод начисления амортизационных отчислений.

В настоящее время предусматривается возможность применения повышенных норм амортизации для всех групп, кроме I–III, при условии, что основные средства амортизируются нелинейным методом. Если объекты основных средств эксплуатируются в условиях агрессивной среды или работают с повышенной сменностью, то к основной норме амортизации применяется специальный повышающий коэффициент 2. При использовании объектов по договору финансовой аренды (лизинга) также применяется специальный коэффициент (но не более 3). Метод начисления амортизации с применением повышающих коэффициентов высвобождает дополнительные финансовые ресурсы. Одновременно предусматриваются и пониженные нормы амортизации. Остаточная стоимость реализуемых объектов амортизируемого имущества определяется исходя из фактически применяемой нормы амортизации.

Специальный коэффициент 0,5 в отношении легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, имевших первоначальную стоимость соответственно более 600 и 800 тыс. руб., с 1 января 2009 г. не применяется.

В связи с внесением изменений в Налоговый кодекс РФ с 01.01.2009 г. порядок применения нелинейного метода изменен принципиально. Налоговым кодексом РФ для нелинейного метода начисления амортизации предусмотрен суммарный вариант, т.е. для каждой амортизационной группы на 1-е число налогового (отчетного) периода определяется суммарный баланс. Он рассчитывается как сумма стоимости всех объектов основных средств, отнесенных к данной амортизационной группе. При применении нелинейного метода начисления амортизации используются месячные нормы амортизации. В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начислен-

ной амортизации в порядке, указанном в ст. 322 НК РФ. Для амортизационных групп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества их первоначальная стоимость увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы. При этом первоначальная стоимость объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию [9].

В случае изменения первоначальной стоимости объектов амортизируемого имущества, их реконструкции, модернизации, технического перевооружения, дооборудования, частичной ликвидации сумму на которую изменяется их первоначальная стоимость, необходимо учитывать в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы. Суммарный баланс при этом уменьшается на сумму начисленной амортизации в этой группе ежемесячно.

Начисление амортизации по арендованным объектам основных средств, которые подлежат амортизации в виде капитальных вложений, и амортизация, которая рассчитывается нелинейным методом, рассчитывается у арендатора и арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество было введено в эксплуатацию.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений, в объекты полученных по договору безвозмездного пользования основных средств, которое подлежит амортизации и амортизация, которая рассчитывается нелинейным методом, начинается у организации-ссудодателя и организации-ссудополучателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором имущество было введено в эксплуатацию [9].

Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества с применением нелинейного метода, исключенным из состава соответствующей амортизационной группы, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества. При этом суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость указанных объектов основных средств. В случае если в результате выбытия основных средств сумма по соответствующей амортизационной группе была уменьшена до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа ликвидируется [9].

В том случае, если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 100 000 руб., в месяце, следующем за месяцем, в котором указанное значение было достигнуто (если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества), корпорация вправе ликвидировать указанную группу, при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

В связи с изменениями, внесенными в Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.07.2016 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу 01.09.2016 г.), амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб. А в соответствии с Приказом Минфина России от

30.03.2001 № 26н (ред. 16.05.2016 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью 40000 руб., т.е. на 60 000 руб. меньше, чем в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Объекты основных средств со стоимостью менее 100 000 руб. списываются на внереализационные расходы. При этом увеличивается себестоимость выпускаемой продукции, доля амортизационных отчислений значительно уменьшается, а это значит, что процесс обновления основных производственных фондов замедляется [8, 9].

Вступившие в силу поправки ко второй части Налогового кодекса, в том числе изменения правил начисления амортизации, имели как положительные, так и отрицательные последствия для индустриальных корпораций. При использовании нелинейного метода амортизационная группа основных средств амортизируется, пока суммарный баланс амортизационной группы, к которой он отнесен, не составит менее установленного предела. После чего вся группа списывается во внереализационные расходы. Такой подход к начислению амортизации приводит к искажению пообъектного учета основных средств и утрате учетных данных о фактической стоимости конкретного объекта имущества [12].

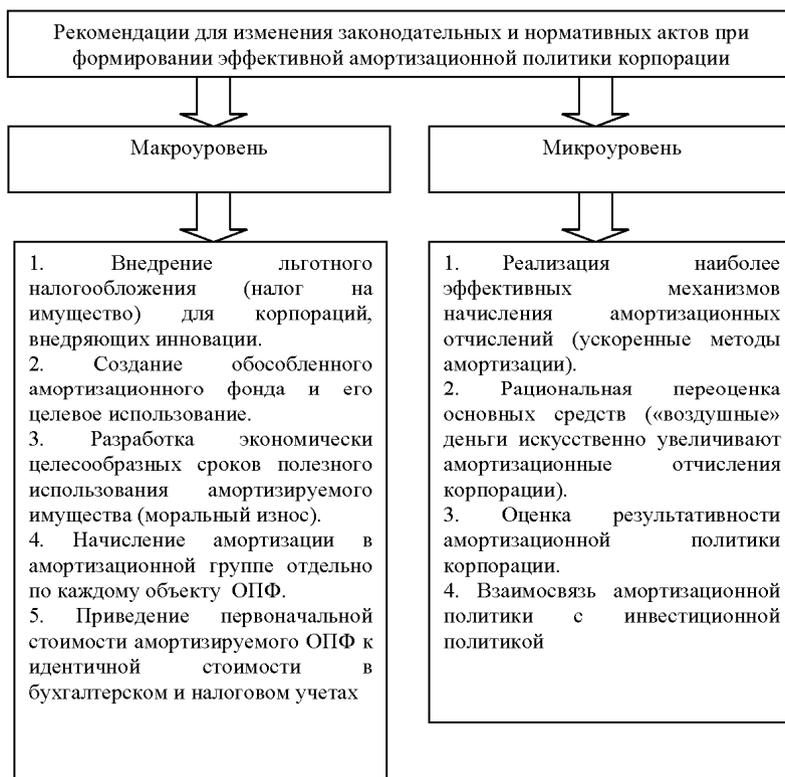


Рис. 3. Рекомендации для изменения законодательных и нормативных актов на макро- и микроуровнях

Анализ налоговой политики государства показывает, что начиная с 2002¹ г. прибыль перестала быть «бесплатным» источником капитальных вложений и сумма начисленной амортизации остается единственным «бесплатным» собственным источником финансирования стратегических целей развития корпорации [13, 14].

Для повышения заинтересованности корпораций в проведении эффективной амортизационной политики необходимы изменения в законодательстве, касающиеся вопросов (рис. 3):

- взаимосвязи амортизационной политики с инвестиционной политикой корпорации (так как амортизационные отчисления являются единственным «бесплатным» источником финансирования направленного на реновацию ОПФ);

- создания обособленного амортизационного фонда и их целевого использования (для обеспечения целевого использования сумм накопленной амортизации);

- разработки экономически целесообразных сроков полезного использования амортизируемого имущества (учитывать моральный износ объекта);

- реализации наиболее эффективных механизмов начисления амортизационных отчислений (ускоренные методы амортизации);

- начисления амортизации в амортизационной группе отдельно по каждому объекту основных средств (положительно скажется на скорости оборота амортизируемого имущества и качестве учета каждого объекта основных средств);

- рациональной переоценки основных фондов («воздушные» деньги искусственно увеличивают амортизационный фонд корпораций);

- предоставления льгот по налогообложению для корпораций с высокой степенью изношенности основных фондов (окажет положительное влияние на интенсивность обновления основных производственных фондов);

- приведения первоначальной стоимости амортизируемого имущества к идентичной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете (первоначальная стоимость амортизируемого имущества согласно ПБУ 6/01 – 40 000 руб., а в соответствии с НК РФ – 100 000 руб.);

- оценки результативности амортизационной политики корпорации (введение индикативных показателей для эффективного использования сумм начисленных амортизационных отчислений).

Решение этих вопросов позволит более рационально начислять и эффективно использовать амортизационные отчисления. Это приведет к более интенсивному обновлению изношенных основных фондов корпораций и, соответственно, обеспечит производственный процесс дополнительными финансовыми ресурсами, что в целом будет способствовать экономическому росту национальной экономики России.

¹ Налоговый кодекс. 2002 г. Ст. 25: прибыль предприятия, фактически направляемая на финансирование капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения, подлежала освобождению от налогообложения при условии, что эта льгота не уменьшала фактической суммы налога, исчисленной без ее учета, более чем на 50%.

Литература

1. *Россия в цифрах*. 2016: крат. стат. сб. / Росстат. М., 2016. 545 с.
2. *Конципко Н.В.* Формирование стратегических финансовых накоплений в крупных индустриальных корпорациях: дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2011.
3. *Федорович В.О., Конципко Н.В.* Собственные источники стратегических финансовых накоплений индустриальных корпораций. Новосибирск: НГУЭУ, 2011. 200 с.
4. *Кравец А.В.* Инвестиционный климат и развитие бизнеса в России // Российское предпринимательство. 2016. Т. 17, № 2. С. 167–176.
5. *Федорович В.О.* Стратегическое и оперативное финансирование деятельности корпорации: особенности выбора источников // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 6. С. 2–13.
6. *Конципко Н.В.* Амортизационная политика государства в переходной экономике России // Сборник научных трудов по материалам Шестой Всерос. конф. преподавателей и научных работников технических вузов «Рынок: проблемы переходной экономики». Новосибирск: НГАСУ, 2010. С. 149–151.
7. *Конципко Н.В.* Амортизация нематериальных активов как источник пополнения стратегических финансовых накоплений // Экономические аспекты регионального развития: история и современность: материалы VII Всерос. науч.-практ. конф. ученых, преподавателей, аспирантов, студентов и школьников. М., 2016. С. 215–217.
8. *Приказ* Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (ред. 16.05.2016 г.).
9. *Налоговый кодекс РФ* от 05.08.2000 г. // КонсультантПлюс (дата обращения: 20.08.2016).
10. *Федорович В.О.* Оценка прироста собственных источников финансирования за счет амортизационной премии корпорации // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2015. № 19 (253). С. 15–29.
11. *Федорович В.О., Федорович Т.В., Конципко Н.В.* Экономические выгоды от вариантов начисления амортизационной премии в индустриальной корпорации // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2015. № 3(31). С. 123–140.
12. *Федорович В.О.* Обеспечение государственных интересов при формировании механизма управления имущественными комплексами крупными корпорациями // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2013. № 26. С. 12–26.
13. *Кравец А.В.* Экономический рост и формирование инвестиционного климата региона: проблемы и перспективы // Интерактивная наука. 2016. № 1. С. 127–130.
14. *Кравец А.В.* Влияние и роль инновационного развития бизнеса на экономический рост // Интерактивная наука. 2016. № 2. С. 147–150.

Kontsipko N.V., Candidate of Economic Sciences, associate professor of regional economy and management, Novosibirsk State University of Economics and Management (Novosibirsk, Russia). E-mail: koncipko_natalya@mail.ru

DEVELOPMENT OF CONCEPTUAL APPROACHES TO DEPRECIATION POLICY AS THE SOURCE OF CORPORATE FINANCING

Keywords: funding sources, depreciation policy, depreciation, depreciable property, accounting, tax accounting

The article presents the depreciation policy of industrial corporations as source of funding for the expanded reproduction of the basic production funds of an enterprise. Depreciation periodization, the reasons for its development are provided in details. Advantages and disadvantages of current legislation are identified, as well as recommendations concerning changes in laws and regulations for the formation of an effective depreciation policy and for increasing the domestic industrial corporation's investment attractiveness are provided.

References

1. Rossiya v tsifrah. 2016: Krat. stat. sb. / Rosstat – Moscow, 2016. pp. 545

2. Kotsipko N.V., Formirovaniye strategicheskikh finansovykh nakopleniy v krupnykh industrialnykh korporatsiyakh // Dissertatsiya na soiskaniye uchenoy stepeni kandidata ekonomicheskikh nauk / National Research Tomsk State University. Novosibirsk, 2011.

3. Fedorovich V.O., Kotsipko N.V., Sobstvennyye istochniki strategicheskikh finansovykh nakopleniy industrialnykh korporatsiy. Novosibirsk: Novosibirsk State University of Economics and Management, 2011. 200 s.

4. Kravets A.V., Investitsionnyy klimat i razvitiye biznesa v Rossii // Rossiyskoy predprinimatel'stvo. 2016. T. 17. № 2, pp. 167-176.

5. Fedorovich V.O., Strategicheskoye i operativnoye finansirovaniye deyatelnosti korporatsii: osobennosti vybora istochnikov // Finansovaya analitika: problemy i resheniya. 2013. № 6, pp. 2-13.

6. Kotsipko N.V., Amortizatsionnaya politika gosudarstva v perekhodnoy ekonomike Rossii // Sbornik nauchnykh trudov po materialam Shestoy vserossiyskoy konferentsii prepodavateley i nauchnykh rabotnikov tekhnicheskikh vuzov «Rynok: problemy perekhodnoy ekonomiki». Novosibirsk, Novosibirsk State University of Economics and Management, 2010 g. pp. 149-151.

7. Kotsipko N.V., Amortizatsiya nematerialnykh aktivov kak istochnik popolneniya strategicheskikh finansovykh nakopleniy // V sbornike: Ekonomicheskiye aspekty regiona'nogo razvitiya: istoriya i sovremennost. Materialy VII Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii uchenykh, prepodavateley, aspirantov, studentov i shkolnikov. 2016, pp. 215-217.

8. Prikaz Minfina Rossii ot 30.03.2001 g. № 26n «Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalter'skomu uchetu «Uchet osnovnykh sredstv» PBU 6/01 (16.05.2016).

9. Nalogovyy kodeks RF ot 05.08.2000. Konsultant Plus. date of the application 20.08.2016 g.

10. Fedorovich V.O., Otsenka prirosta sobstvennykh istochnikov finansirovaniya za schet amortizatsionnoy premii korporatsii // Finansovaya analitika: problemy i resheniya. 2015. № 19 (253), pp. 15-29.

11. Fedorovich V.O., Fedorovich T.V., Kotsipko N.V., Ekonomicheskiye vygody ot variantov nachisleniya amortizatsionnoy premii v industrial'noy korporatsii // Vestnik TGU. Ekonomika. 2015. № 3(31), pp. 123-140.

12. Fedorovich V.O., Obespecheniye gosudarstvennykh interesov pri formirovaniy mekhanizma upravleniya imushchestvennymi kompleksami krupnykh korporatsiy // Natsionalnyye interesy: priority i bezopasnost. 2013. № 26, pp. 12-26.

13. Kravets A.V., Ekonomicheskiy rost i formirovaniye investitsionnogo klimata regiona: problemy i perspektivy // Interaktivnaya nauka. 2016. № 1, pp. 127-130.

14. Kravets A.V., Vliyaniye i rol' innovatsionnogo razvitiya biznesa na ekonomicheskiy rost // Interaktivnaya nauka. 2016. № 2, pp. 147-150.

Kotsipko N.V. Razvitie kontseptualnykh podhodov k amortizatsionnoy politike kak sobstvennomu istochniku finansirovaniya korporatsii [Development of conceptual approaches to depreciation policy as the source of corporate financing]. Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics, 2017, no 37, pp. 153-168.