

УДК 330.142.211.4

Н.В. Борсук

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

В статье рассматриваются вопросы проведения амортизационной политики как основного инструмента управления воспроизводством основных средств, а также действенного рычага регулирования финансового результата организации. Критически проанализированы нормативно-правовые документы, регулирующие процесс осуществления амортизационной политики коммерческими организациями. Проанализированы основные факторы, влияющие на размер амортизационных отчислений организации. По результатам исследования сделаны выводы по проблемным вопросам влияния амортизационной политики на финансовый результат деятельности предприятия.

Введение

Амортизация и амортизационная политика играет очень важную роль в экономике любой организации. Интерес руководства предприятия составляет своевременное обновление объектов основных средств, что связано с их физическим и моральным износом. Именно сформированный амортизационный фонд предназначен для финансирования ввода новой техники и восстановления изношенных объектов. Повышение технического уровня производственного процесса обеспечивает рост производительности труда, увеличение выпуска продукции и загрузки производственной мощности и, как следствие, снижение себестоимости и рост получаемой прибыли. Однако проводимая амортизационная политика оказывает влияние не только на уровень физического и морального износа объектов основных средств, технический уровень и эффективность производства, но также на уровень себестоимости производимой продукции, влияя на финансовый результат деятельности коммерческой организации.

Амортизация и ее объекты

Амортизация представляет собой процесс перенесения стоимости амортизируемых объектов на стоимость вырабатываемых с их использованием в процессе предпринимательской деятельности продукции, работ, услуг. Объектами начисления амортизации являются числящиеся на балансе организации основные средства и нематериальные активы, как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставляемые организацией во временное владение и/или пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений.

Объективной основой амортизации является участие амортизируемых объектов в производственном процессе, в ходе чего они утрачивают свою ценность и потребительские свойства. Таким образом, амортизация является денежным выражением физического и морального износа амортизируемого имущества.

Отражение вопросов амортизации объектов основных средств в учетной политике организации

Амортизация объектов основных средств в организации осуществляется согласно учетной политики, которая формируется бухгалтером (главным бухгалтером) в соответствии с действующим законодательством и утверждается руководителем органи-

зации. Можно сказать, что амортизационная политика является составным элементом учетной политики организации.

Вопросы амортизации объектов основных средств отражаются в первом разделе учетной политики «Учет и амортизация внеоборотных активов» [3]. Данный раздел объединяет восемь подразделов, в которых, руководствуясь нормативными правовыми документами, организация принимает решения относительно критериев отнесения активов к основным средствам, текущей индексации амортизационных отчислений, способов начисления амортизации основных средств, расчета амортизации, формирования и использования средств амортизационных фондов, (таблица 1).

Таблица 1 – Характеристика подразделов учетной политики, отражающих вопросы амортизации объектов основных средств

№ п/п	Наименование подраздела	Решения, принимаемые организацией по вопросам амортизационной политики
1	Отнесение активов к основным средствам либо к средствам в обороте	Указываются условия, при одновременном выполнении которых активы, имеющие материально-вещественную форму, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств
2	Индексация амортизационных отчислений по объектам основных средств	По объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности и амортизируемых линейным способом, принимается решение о проведении или непроведении текущей индексации амортизационных отчислений
3	Пересмотр нормативных сроков службы и (или) сроков полезного использования основных средств	По объектам основных средств, в отношении которых была произведена модернизация, реконструкция, частичная ликвидация, дооборудование, достройка, принимается решение о пересмотре или не пересмотре сроков амортизации
4	Способы начисления амортизации	Устанавливаются способы и методы начисления амортизации по объектам основных средств
5	Расчет амортизации	Осуществляется выбор варианта расчета амортизации исходя из месячной нормы или суммы амортизации
6	Использование средств амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов	В отношении амортизационных фондов, сформированных по объектам основных средств и нематериальных активов, принимается решение об их совместном или раздельном использовании
7	Централизованный или децентрализованный порядок формирования, использования амортизационных фондов	Устанавливается централизованный (в целом по организации) или децентрализованный (по организации без включения обособленных подразделений и по каждому подразделению в отдельности) порядок формирования амортизационных фондов, их использования и отражения на забалансовых счетах

Решения по вопросам амортизационной политики принимаются соответствующей комиссией, количественный и качественный состав которой определяются штатным

расписанием организации. Реализация амортизационной политики начинается с отнесения поступивших активов к амортизируемым объектам.

Условия отнесения поступившего актива к амортизируемым основным средствам

Установление амортизируемых объектов относится к компетенции комиссии по проведению амортизационной политики. До 1 января 2010 года при отнесении поступивших активов, имеющих материально-вещественную форму, к амортизируемым основным средствам применялись следующие критерии [1, 4]:

- 1) срок службы объекта должен был превышать 12 месяцев;
- 2) стоимость единицы актива на момент приобретения должна была превышать лимит стоимости, установленный учетной политикой организации в пределах лимита, определенного Министерством финансов Республики Беларусь;
- 3) организацией на момент принятия на бухгалтерский учет основных средств не предполагается перепродажа данных активов.

30 октября 2009 года Министерством финансов принято постановление № 132 «О внесении изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 года № 118», в соответствии с которым внесено уточнение в понятие объекта основных средств. Тем самым уточнены критерии отнесения поступивших активов, имеющих материально-вещественную форму, к амортизируемым основным средствам, а именно:

- 1) срок использования актива составляет более 12 месяцев;
- 2) активы способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- 3) приобретение активов не предполагается для последующей перепродажи.

Таким образом, в части критериев признания исключен лимит стоимости объекта, рассматривавшийся ранее в качестве одного из обязательных условий. В соответствии с новым условием, к объектам основных средств относятся активы, в отношении которых с большей долей вероятности можно утверждать, что в результате их использования организация получит экономические выгоды.

В свою очередь выделяют ряд объектов основных средств, в отношении которых не применяется амортизация. Так, амортизации не подлежат [1]:

- 1) библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- 2) фильмофонды, музейные и художественные ценности;
- 3) здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности;
- 4) основные средства государственных организаций, находящихся за границей.

Установление амортизируемой стоимости поступивших в организацию объектов основных средств

Основные средства могут поступать в организацию в результате произведенных капитальных вложений при сооружении, строительстве, изготовлении объектов основных средств хозяйственным способом, в результате их приобретения у юридических и физических лиц, в качестве вклада в уставный фонд, в результате благотворительной помощи, а также в обмен на другие активы. В качестве амортизируемой стоимости поступившего объекта основных средств выступает стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления. В зависимости от конкретных условий начисления амортизации и условий функционирования объектов амортизируемой стои-

мостью является первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством или недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством. Первоначальной стоимостью признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж, включая:

- 1) услуги сторонних организаций (поставщика, посредника, подрядной и других организаций), связанные с приобретением основных средств;
- 2) таможенные платежи;
- 3) расходы по страхованию при перевозке;
- 4) проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);
- 5) курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств и выраженным в иностранной валюте, кроме организаций, финансируемых из бюджета;
- 6) суммовые разницы, возникающие при расчетах по обязательствам, связанным с приобретением основных средств в случаях, когда оплата осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), кроме организаций, финансируемых из бюджета;
- 7) расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств;
- 8) погрузочно-разгрузочные работы;
- 9) налоги и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и доведением его до состояния, в котором он пригоден к использованию.

В свою очередь в ходе эксплуатации объекта амортизируемая стоимость может изменяться. Основными причинами ее изменения являются [1]:

- 1) модернизация, реконструкция, частичная ликвидация, дооборудование, достройка, проведенное техническое диагностирование и освидетельствование, оформленные актами сдачи-приемки выполненных работ (на сумму соответствующих затрат);
- 2) проведение переоценки основных средств в соответствии с законодательством;
- 3) выявление ошибки в определении амортизируемой стоимости.

Остаточная стоимость объекта, применяемая в расчете амортизации, устанавливается как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью объекта и суммой начисленной амортизации.

Анализ факторов, влияющих на размер амортизационных отчислений, рассчитанных по объектам основных средств

Величина амортизационных отчислений не является произвольной. Она регулируется законодательно и устанавливается учетной политикой организации.

Размер амортизационных отчислений будет зависеть главным образом от срока службы объекта и выбранного способа начисления амортизации.

Сроком службы признается период времени, в течение которого объекты основных средств сохраняют свои потребительские свойства. Амортизационные отчисления могут распределяться на нормативный срок службы или срок полезного использования.

Нормативный срок службы может устанавливаться организацией по объектам основных средств, как участвующих, так и не участвующих в предпринимательской деятельности. Он определяется временным республиканским классифи-

котором амортизируемых основных средств и нормативным сроком их службы, утвержденным постановлением Министерства экономики Республики Беларусь № 18621.11.2001 г.. Например, нормативный срок палаток-магазинов, павильонов, кафе, закусочных, столовых из металлоконструкций, стеклопластика, прессованных плит и деревянных – 15,2 года; киосков и ларьков из металлоконструкций, стеклопластика, прессованных плит и деревянных – 9 лет; жилых зданий со стенами облегченной кладки из кирпича, монолитного шлакобетона – 100 лет; холодильно-компрессорного оборудования, холодильников и морозильников – 10 лет; оборудования хлебопекарной, макаронной промышленности – 8,3 года; оборудования пивобезалкогольной, спиртовой, ликероводочной промышленности, первичного и вторичного виноделия – 11 лет; оборудования маслодельных, сыродельных и первичных молочных маслозаводов – 8 лет; банкоматов, платежных терминалов – 7 лет; копировально-множительной техники – 7 лет; комплексов и машин вычислительных цифровых, персональных ЭВМ – 5 лет [2].

Срок полезного использования может устанавливаться комиссией по проведению амортизационной политики по объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности. Так, как при выборе наибольшего срока полезного использования годовая норма амортизации будет наименьшей, а при выборе наименьшего срока норма амортизации примет наибольшее из возможных значений. Выбор в пользу одного из решений будет определяться особенностями отдельных производств, планируемым уровнем себестоимости и рентабельности.

Организация вправе осуществлять пересмотр как нормативных сроков службы так и сроков полезного использования в случае завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ, в случаях проведения переоценки с привлечением оценщика, что должно обязательно отражено в учетной политике организации.

Существенное значение на размер амортизационных отчислений оказывает способ его амортизации, выбор которого определяется участием или неучастием объекта в предпринимательской деятельности, степенью использования объекта в производственном процессе, скоростью наступления физического и морального износа.

Организация самостоятельно в рамках действующего законодательства осуществляет выбор способов и методов начисления амортизации, в том числе по объектам одного наименования.

Перенесение стоимости объекта на стоимость вырабатываемых с их использованием продукции, работ, услуг может осуществляться способами, отраженными на рисунке 1. Это линейный, нелинейный и производительный способы [1; 7].

По объектам основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, может применяться только линейный способ начисления амортизации. Он представляет равномерное по годам (по отношению к первоначальной стоимости) распределение амортизируемой стоимости объекта в течение срока его службы. Применение линейного способа возможно в условиях стабильного производства, когда колебания уровня деятельности незначительны.

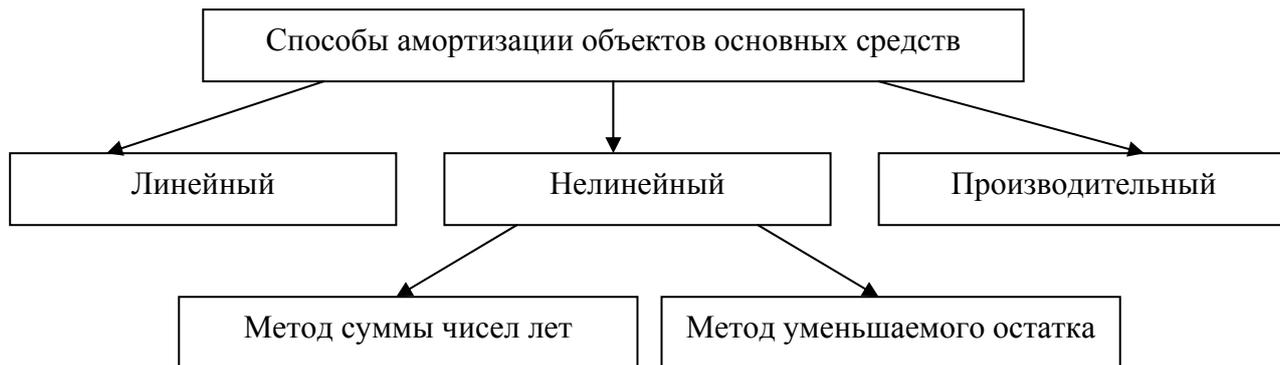


Рисунок 1 – Способы начисления амортизации по объектам основных средств

Нелинейный способ представляет собой ускоренное начисление амортизации, когда в первые годы эксплуатации объектов основных средств суммы амортизационных отчислений по отношению к первоначальной стоимости больше, чем в последующие.

Нелинейный способ можно применять только по объектам основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности. Выбор в пользу нелинейного метода начисления амортизации обусловлен необходимостью повысить оборачиваемость основных средств, учесть их моральный износ.

В случае применения нелинейного способа амортизация может начисляться либо методом суммы чисел лет, либо методом уменьшаемого остатка. При выборе метода суммы чисел лет норма амортизации рассчитывается с учетом показателя суммы чисел лет, при методе уменьшаемого остатка – с применением коэффициента ускорения.

Применение ускоренных методов начисления амортизации оправдано, когда объекты основных средств имеют тенденцию быстро устаревать и требуют своей замены, то есть когда моральный износ опережает физический износ объекта.

Производительный способ начисления амортизации применяется по объектам, участвующим в предпринимательской деятельности и имеющим ресурс использования, в качестве которого выступает объем произведенных с помощью данных объектов продукции, работ, услуг. Производительный способ рациональнее всего применять в отношении машин и оборудования, так они непосредственно участвуют в процессе производства и их износ напрямую зависит от объема производимой с их использованием продукции.

В действующих условиях начисления амортизации организация может ежегодно на 1 января менять способ начисления амортизации по каждому объекту, используемому в предпринимательской деятельности, независимо от того, какой способ или метод применялся ранее.

Сравнительная характеристика способов начисления амортизации отражена в таблице 2.

Таблица 2 – Способы начисления амортизации и их сравнительная характеристика

Характеристики сравнения	Способы начисления амортизации			
	Линейный	Нелинейный		Производительный
		Метод суммы чисел лет	Метод уменьшаемого остатка	
Объекты начисления амортизации	Участвующие и не участвующие в предпринимательской деятельности	Участвующие в предпринимательской деятельности		
Норма амортизации	Устанавливается в процентах	Устанавливается в процентах с учетом показателя суммы чисел лет	Устанавливается в процентах с учетом коэффициента ускорения	Устанавливается в рублях
Амортизируемая стоимость	Первоначальная или восстановительная, а в случае модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования и т.д. – остаточная	В первый год эксплуатации объекта – первоначальная, в последующие – остаточная		-
Объект распределения амортизируемой стоимости	Срок службы объекта основных средств			Ресурс объекта
Распределение амортизируемой стоимости	Равномерное по отношению к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта	Неравномерное по отношению к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта		Неравномерное по отношению к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта; определяется величиной использованного ресурса

Формирование и использование амортизационного фонда организацией

Производитель осуществляет накопление амортизационных отчислений, которые формируют амортизационный фонд, предназначенный для воспроизводства, воссоздания изношенных основных средств.

Организация может выбрать один из двух способов формирования и использования амортизационного фонда: централизованный и децентрализованный. При установлении централизованного порядка формирования и использования амортизационного фонда, т.е. в целом по организации, величина амортизационных отчислений будет

определяться исходя из полной себестоимости продукции по удельному весу суммы амортизации. При децентрализованном порядке величина амортизационного фонда по объектам основных средств будет определяться в целом по организации и отдельно по каждому обособленному подразделению. При этом порядок распределения амортизационного фонда носит также децентрализованный характер.

Использование средств амортизационного фонда организации отражается в ее учетной политике. Амортизационный фонд направляется на финансирование капитальных вложений производственного назначения, к которым относятся новое строение, приобретение, изготовление, дооборудование, реконструкция, модернизация, техническое диагностирование и освидетельствование объектов основных средств. В соответствии с законодательством амортизационный фонд может также направляться на финансирование затрат организации на жилищное строительство.

Особенности отражения в учете амортизации объектов основных средств

Для того, чтобы оценить влияние амортизационной политики на результаты деятельности организации, необходимо провести анализ особенностей отражения в учете операций по амортизируемым объектам основных средств. Амортизационные отчисления по различным объектам отражаются по-разному в зависимости от группы этих объектов и специфики их использования в организации.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности отражаются;

1) в составе издержек производства при нахождении объектов основных средств в эксплуатации, а также в простое продолжительностью до трех месяцев, в том числе в связи с проведением ремонта;

2) в составе операционных расходов (при нахождении объектов основных средств в простое свыше трех месяцев, в том числе в связи с проведением ремонта, а также в простое, вызванном полной остановкой производства продукции, выполнения работ, услуг в структурном подразделении или организации в целом, и при нахождении в запасе) [1; 5].

Запасом является временное выведение из сферы производства в порядке, установленном комиссией по амортизационной политике, оборудования и транспортных средств, бывших в эксплуатации в качестве основных средств и предназначенных для замены выбывающих основных средств.

По объектам основных средств, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по объектам, которые в отчетном периоде не эксплуатировались, амортизация включается в состав внереализационных расходов непосредственно или при списании расходов обслуживающих производств и хозяйств.

Влияние амортизационной политики на результаты деятельности и дальнейшее развитие коммерческой организации

Амортизация, начисленная по объектам основных средств, имеет существенное влияние на результаты деятельности и дальнейшее развитие организации. Многоаспектность ее влияния определяется следующими факторами. Во-первых, амортизация является составной частью себестоимости, поэтому ее размер влияет на уровень затрат на производство, реализацию продукции и уровень конкурентоспособности отпускных цен. Во-вторых, амортизация в составе затрат на производство и реализацию продукции оказывает существенное влияние на размер прибыли предприятия, выступая одним из факторов, от которого зависит в том числе размер формируемой налогооблагаемой базы по многим налогам. В-третьих, амортизация является фондом, используемым для обновления производства и замены физически и морально устаревшего оборудования.

Поэтому размер амортизационного фонда должен покрывать планируемые капитальные затраты на обновление и обеспечивать своевременную замену оборудования. Следует заметить, что данные факторы имеют противоречивый характер.

Влияя на уровень себестоимости производимой продукции, амортизация и проводимая амортизационная политика должны обеспечивать получение наиболее благоприятного финансового результата для организации. Удельный вес амортизации в себестоимости продукции может составлять в среднем 3–7% (при линейном способе начисления), а при нелинейном достигать 13–17%, а это существенные колебания в себестоимости. С одной стороны, чем выше размер амортизационных отчислений, тем больше возможностей у предприятия осуществить ускоренное обновление основных средств. С другой стороны, являясь составной частью себестоимости, образующей с прибылью и налогами из выручки цену продукции, размер начисленной амортизации влияет на уровень конкурентоспособности реализационных цен и уровень спроса на производимую и реализуемую продукцию. Необоснованный рост цен ведет к сокращению объемов реализации, что может привести к росту складских запасов, а также соответствующих затрат, связанных с управлением данными запасами, к снижению уровня загрузки производственной мощности и, как следствие, к росту постоянных затрат на единицу продукции, увеличению себестоимости и сокращению прибыли организации. Сокращение прибыли организации будет способствовать снижению темпов роста пополнения собственных оборотных средств, сокращению темпов производственного развития, а также расходов на социальное развитие и материальное поощрение работников организации.

Обеспечить снижение цен с целью достижения их конкурентоспособного уровня можно либо за счет снижения прибыли, либо за счет снижения затрат на производство и реализацию продукции, которое затрагивает снижение размера амортизационного фонда.

Противоречивый характер влияния амортизации на результаты деятельности и развитие организации заставляет руководство искать наиболее рациональные способы формирования амортизационной политики, комплексно подходить к оценке факторов, влияющих на размер амортизационных отчислений, скорость обновления основных средств, финансовый результат и конкурентоспособность организации на рынке. Эффективно сформированная амортизационная политика будет способствовать повышению технического уровня оснащения производства, повышению производительности труда, увеличению выпуска и реализации продукции, сокращению себестоимости и росту прибыли организации.

Заключение

Амортизационная политика является основным инструментом управления воспроизводством основных средств, рычагом регулирования уровня затрат на производство и реализацию продукции, формируемой налогооблагаемой базы по многим налогам и финансового результата организации. В соответствии с действующим законодательством организациям предоставлены широкие права в формировании своей амортизационной политики, что имеет место в выборе нормативных сроков службы и сроков полезного использования, выборе способов и методов начисления амортизации по одноименным объектам основных средств, проведении текущей индексации амортизационных отчислений. Именно усиление дифференцированного подхода к начислению амортизации в зависимости от скорости физического и морального износа оборудования, расширенное применение методов, используемых при начислении амортизации, повышение качества переоценки объектов основных средств с целью ликвидации диспропорции между стоимостью функционирующих основных средств и их рыночной

стоимостью, усиление контроля за целевым использованием амортизационного фонда будут способствовать формированию действенной амортизационной политики, обеспечивающей техническое развитие производства, рост конкурентоспособности продукции и достижение благоприятного финансового результата как в краткосрочном, так и в долгосрочном периодах.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : Постановление М-ва экономики Республики Беларусь, М-ва финансов Республики Беларусь, М-ва архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 9 июня 2009 г. – № 8/21041.
2. Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативные сроки их службы : утв. Постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь 21.11.2001 : Текст по состоянию на 7 сентября 2004 г., – Минск : ИВЦ Минфина, 2007. – 120 с.
3. Раковец, В. Учетная политика организации на 2010 год / В. Раковец // Главный бухгалтер: практический журнал для бухгалтеров. – 2010. – № 8. – С. 9–25.
4. О некоторых вопросах начисления амортизации // Главный бухгалтер: практический журнал для бухгалтеров. – 2010. – № 21. – С. 34.
5. Советы опытного бухгалтера // Главный бухгалтер: практический журнал для бухгалтеров. – 2010. – № 33. – С. 48–49.
6. Кондакова, Н. Амортизацию могут не начислять организации, имеющие утвержденный бизнес-план инвестиционного проекта / Н. Кондакова // Главный бухгалтер: практический журнал для бухгалтеров. – 2010. – № 22. – С. 32.
7. Черва, А.В. Использование возможностей действующей амортизационной политики в целях оптимизации себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) / А.А. Черва // Экономика. Финансы. Управление. – 2006. – № 12. – С. 58–66.

Borsuk N.V. Depreciation Politics and its Influence on the Results of Activity of Profitmaking Organizations

The article deals with the questions of the depreciation policy as a key management tool reproduction of fixed assets as well as an effective lever to regulate the financial result of the organization. Normative legal documents were critically analyzed regulating the implementation of the amortization policy of commercial organizations. The main factors influencing the size of the depreciation deductions of the organization were also analyzed. The research conclusions were made on the problematic issues of the impact of depreciation policy on the financial results of the company.

Рукапіс паступіў у рэдкалегію 06.09.2010