

ЭКОНОМИКА

УДК 330.142.211.4

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

канд. экон. наук, доц. **В.В. БОГАТЫРЕВА, М.Н. КОЗЕЛЬСКАЯ**
(Полоцкий государственный университет)

В наше время исследование вопросов начисления амортизации является актуальным и перспективным направлением в экономике, поскольку именно амортизационные отчисления выступают важнейшим источником финансирования капитальных вложений. Именно для решения задач по обновлению производственно-технического оборудования, внедрения оборудования нового поколения необходимо активизировать внутренние факторы экономического развития организаций, а следовательно, уделять внимание повышению роли амортизационных отчислений и их эффективному использованию. В рамках решения этих задач было проведено исследование зависимости между выбранным методом начисления амортизации и итоговыми финансовыми показателями организации. Для этого проводится сравнительная характеристика применения того или иного метода начисления амортизации и анализ, позволяющий оценить степень влияния выбранного метода на эффективность функционирования предприятия, на определение базы для налогообложения. На основе данного анализа рассматривается целесообразность применения разработанного подхода по совершенствованию механизма начисления амортизации, заключающегося в сочетании линейного и ускоренного методов начисления амортизации. В течение срока эксплуатации объекта применяемых в Беларуси методов начисления амортизации на различных этапах функционирования объекта также рассматривается практическая значимость того или иного метода.

Введение. Основные средства занимают, как правило, особенно для промышленных предприятий, основной удельный вес в общей сумме основного капитала предприятия. От их количества, стоимости, технического уровня, эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности предприятия: выпуск продукции, ее себестоимость, прибыль, рентабельность, устойчивость финансового состояния.

Для снижения зависимости организации от внешних источников финансирования мероприятий, связанных с совершенствованием производственных основных средств, внедрением оборудования нового поколения, необходимо активизировать внутренние факторы экономического развития организаций. В рамках решения этой задачи необходимо уделять особое внимание повышению роли амортизационных отчислений и их эффективного использования.

Использование амортизационных отчислений в качестве источника финансирования технического перевооружения и модернизации основных средств обусловлено еще и тем, что начисление амортизации происходит постоянно в течение эксплуатации объекта, что в свою очередь обеспечивает создание устойчивых инвестиционных ресурсов для замены физически и морально устаревшего оборудования [1, с. 12]. Из чего следует, что амортизационные отчисления выступают важным источником финансирования капитальных вложений как по размерам, так и по доступности для организаций.

Основная часть. По состоянию на 1 января 2006 года объем промышленно-производственных основных средств Республики Беларусь составил по восстановительной стоимости 85828,2 млрд. руб. (табл. 1). Однако на сегодняшний день существенной проблемой является то, что износ основных производственных средств остается достаточно высоким (табл. 2).

Анализ данных таблицы 2 показал, что степень износа промышленно-производственных основных средств составляет более 50 %. Отсюда считаем необходимым усовершенствовать механизм начисления амортизации основных средств предприятий Республики Беларусь путем сочетания линейного и ускоренного методов начисления амортизации.

Как известно, государство в области амортизационной политики предоставляет субъектам хозяйствования определенные права и полномочия в вопросах распоряжения своими основными средствами, ведь только на уровне самого предприятия можно учитывать особенности технического состояния основных средств, особенности его экономического положения.

Поскольку субъекты хозяйствования имеют возможность самостоятельного выбора метода начисления амортизации, то становится актуальным изучение эффективности применения того или иного метода.

Таблица 1

Промыленно-производственные основные средства по отраслям промышленности на начало года по восстановительной стоимости (миллиардов рублей)

Вся промышленность	2001	2003	2004	2005	2006
	28547,5	52403,4	66224,0	83163,1	85828,2
<i>в том числе:</i>					
электроэнергетика	3213,3	7422,9	9897,0	12712,4	13353,2
топливная	1607,7	3122,7	4200,3	6047,5	6333,3
черная металлургия	1242,8	2154,1	2714,3	3395,7	3479,9
химическая и нефтехимическая	6045,6	10764,9	13306,9	16301,0	16600,2
машиностроение и металлообработка	8277,1	14688,2	18038,0	21660,8	22203,2
лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная	1237,6	2291,2	2874,0	3333,6	3550,1
промышленность строительных материалов	1970,8	3295,3	4199,0	5237,4	5424,0
легкая	1652,0	2621,5	3189,5	3783,8	3790,3
текстильная	1002,5	1567,2	1909,1	2403,2	2353,2
швейная	306,6	489,6	585,1	694,5	683,8
кожевенная, меховая и обувная	331,8	547,7	644,8	629,9	670,8
пищевая	2165,6	3951,0	5097,3	6737,4	7100,4
пищевкусовая	1215,2	2209,4	2831,6	3541,2	3833,9
мясная и молочная	884,7	1558,6	2003,9	2857,1	2961,6
рыбная	65,8	183,0	261,8	339,1	305,1

Источник: [2, с. 366].

Таблица 2

Удельный вес накопленной амортизации в первоначальной стоимости промышленно-производственных основных средств по отраслям промышленности (на конец года, в процентах)

Вся промышленность	2000	2002	2003	2004	2005
	58,9	62,4	63,4	63,5	63,2
<i>В том числе:</i>					
электроэнергетика	57,7	61,7	61,4	61,2	60,6
топливная	66,4	65,1	64,9	58,9	60,2
черная металлургия	45,0	45,1	48,0	48,7	49,1
химическая и нефтехимическая	68,2	70,2	71,3	71,4	71,3
машиностроение и металлообработка	59,6	65,8	67,8	69,1	68,8
лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная	56,3	60,9	61,5	62,3	60,3
промышленность строительных материалов	52,9	58,0	59,2	61,8	61,6
легкая	55,4	57,6	58,4	60,6	61,0
пищевая	44,1	46,8	47,6	47,4	46,6

Источник: [2, с. 367].

Преимущества каждого из методов описаны многими авторами по отдельности. Мы же предлагаем рассмотреть возможность применения линейного и ускоренного методов начисления амортизации для одного объекта на разных этапах его эксплуатации.

Объекты в зависимости от периода их функционирования можно разделить:

- на вновь приобретенные – период эксплуатации до 3-х лет;
- бывшие в эксплуатации – свыше 3-х лет.

Считаем целесообразным на каждом этапе эксплуатации основных средств использовать соответствующий метод начисления амортизации. Первые три года для вновь приобретенных основных средств амортизация будет начисляться методом уменьшающегося остатка, а затем предприятие перейдет к линейному методу начисления амортизации. Такой подход наиболее точно отражает характер физического и морального износа основных средств. Поскольку, на современном этапе развития экономики матери-

альной основой осуществления процесса расширенного воспроизводства во всем мире является самофинансирование предприятий, что подразумевает финансирование инвестиций хозяйствующего субъекта преимущественно за счет собственных источников, одним из которых является амортизация, то применение метода уменьшающегося остатка именно на начальном этапе функционирования объекта основных средств, с нашей точки зрения, является наиболее целесообразным.

Следует отметить, что амортизационные отчисления, начисленные по одному объекту за три первых года его жизненного цикла, могут послужить источником приобретения второго объекта. А это немало важно в современных условиях жесткой конкуренции. Следует отметить, что последующее применение линейного метода начисления амортизации по первому объекту основных средств позволит снизить нагрузку предприятию при начислении амортизации методом уменьшающегося остатка по второму объекту.

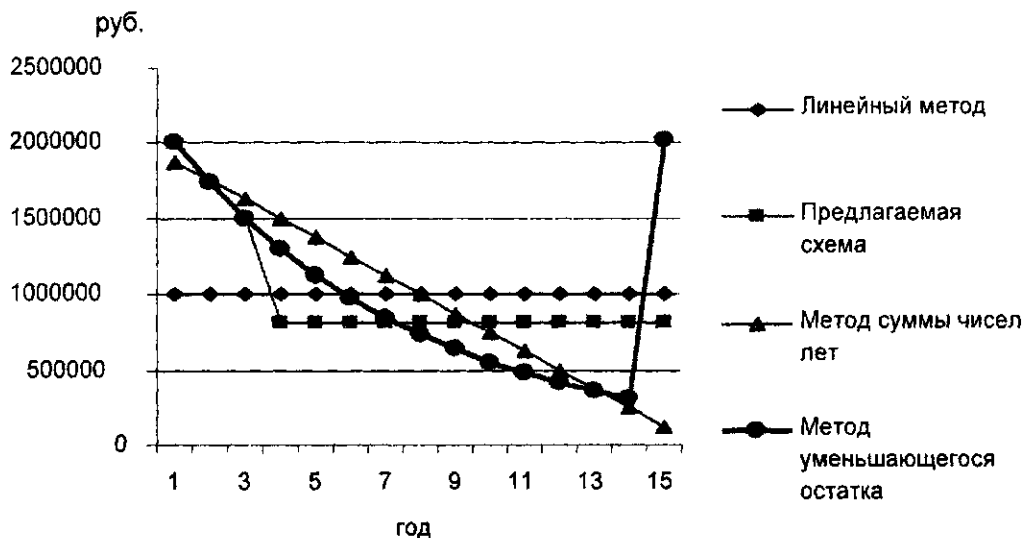
Рассмотрим пример начисления амортизации для объекта стоимостью 1500000 руб. и сроком полезного использования 15 лет.

Предположим, что динамика изменений стоимости основных средств останется на прежнем уровне.

Пусть выручка по годам составит:

1-й год – 90 млн. руб.,	2-й год – 100 млн. руб.,	3-й год – 120 млн. руб.,
4-й год – 80 млн. руб.,	5-й год – 100 млн. руб.,	6-й год – 130 млн. руб.,
7-й год – 150 млн. руб.,	8-й год – 150 млн. руб.,	9-й год – 160 млн. руб.,
10-й год – 120 млн. руб.,	11-й год – 100 млн. руб.,	12-й год – 100 млн. руб.,
13-й год – 100 млн. руб.,	14-й год – 90 млн. руб.,	15-й год – 100 млн. руб.

При методе уменьшающегося остатка норма амортизации определяется как единица, деленная на срок полезного использования, и умноженная на коэффициент ускорения. Возьмем коэффициент ускорения, равный 2, тогда амортизационные отчисления составят величину, иллюстрируемую рисунком.



Величина амортизационных отчислений в зависимости от способа начисления амортизации

Из графика видно, что применение метода уменьшающегося остатка позволяет за первые три года списать наибольшие суммы амортизационных отчислений (в нашем случае за первые три года списывается 35 % от стоимости объекта), что скажется на резком скачке себестоимости. Однако данную нагрузку можно будет снизить в последующие годы, так как на этом отрезке времени будет использоваться линейный метод начисления амортизации. Сама логика нелинейной схемы предполагает максимальную отдачу именно в первые моменты периода эксплуатации актива, растягивать нелинейный эффект почти на весь период амортизации не имеет смысла. Гораздо правильнее сосредоточить нелинейный эффект на относительно коротком начальном этапе срока службы, а линейный остаток сбросить на оставшийся срок.

Безусловно, необходимость интенсивного технического перевооружения производства требует значительных инвестиционных ресурсов, которые бы направлялись на модернизацию основных производственных средств. А обновление основных средств за более сжатые сроки позволит быстрее накапливать собственные денежные средства, а это в свою очередь позволит рационально организовывать производственно-торговый процесс, гибко реагировать на потребности рынка, добиться ускоренного возврата капиталовложений. Кроме того, увеличение инвестиций в основной капитал обусловлено необходимостью внедрения совершенно нового оборудования для обеспечения конкурентоспособности и повышения стоимости белорусских предприятий на мировом рынке.

Поскольку прямые налоги занимают больший удельный вес в себестоимости продукции по сравнению с косвенными налогами, поэтому в нашей работе мы коснемся только их.

Посмотрим, как влияет применение различных методов начисления амортизации на величину налога на недвижимость (табл. 3).

Таблица 3

Величина налога на недвижимость в зависимости от способа начисления амортизации

Период	Метод начисления амортизации			
	Предлагаемая схема	Линейный метод	Метод уменьшающегося остатка	Метод суммы чисел лет
1-й год	150000	150000	150000	150000
2-й год	130000	140001	130000	131250
3-й год	112668,41	130002	112668,41	113750
4-й год	97647,46	120003	97647,46	97500
5-й год	89510,49	110004	84629,1	82500
6-й год	81373,54	100005	73346,35	68750
7-й год	73236,58	90006	63567,82	56250
8-й год	65099,62	80007	55092,96	45000
9-й год	56962,64	70008	47747,97	35000
10-й год	48825,68	60009	41382,2	26250
11-й год	40688,72	50010	35865,14	18750
12-й год	32551,75	40011	31083,59	12500
13-й год	24414,79	30012	26939,54	7500
14-й год	16277,83	20013	23347,96	3750
15-й год	8140,87	10014	20235,2	1250

Из таблицы видно, что практически на протяжении всего срока эксплуатации объекта налог на недвижимость по предлагаемой схеме ниже, чем при линейном способе начисления амортизации.

Если предположить, что на протяжении всего срока службы организация использует метод уменьшающегося остатка, то он имеет преимущество с приведенной выше схемой в период с 5 по 12 год эксплуатации. А уже в последние годы, когда зачастую оборудование находится в плохом техническом состоянии и предприятие несет большие издержки по его содержанию, налог на недвижимость, уплачиваемый организацией по нашей схеме, будет ниже, что позволит предприятию более рационально распределять оставшиеся в наличии ресурсы, к примеру, направить их на ремонт устаревшего оборудования.

Что касается метода суммы чисел лет, то в первые годы эксплуатации объекта основных средств сумма налога на недвижимость меньше при использовании предлагаемой схемы. Однако, начиная с четвертого года эксплуатации объекта, величина налога на недвижимость при использовании метода суммы чисел лет начинает постепенно снижаться.

Тенденция увеличения налога на недвижимость, уплачиваемого по предлагаемой нами схеме, по сравнению с налогом на недвижимость, уплачиваемого при методе суммы чисел лет, позволит в первые годы эксплуатации, когда величина амортизационных отчислений достаточно высока, сэкономить при уплате налога на недвижимость. Эти более низкие величины налога на недвижимость, уплаченные по предложенной схеме на начальном этапе, компенсируются в последующем периоде, когда предприятие уже применяет линейный метод. То есть это позволяет уменьшить нагрузку в момент, когда предприятие производит начисление амортизации в достаточно значительных размерах; в свою очередь увеличение величины налога будет происходить, когда организация уже снижает размеры амортизационных отчислений.

При анализе влияния различных методов начисления амортизации (включая предлагаемую схему) на величину налога на прибыль нужно отметить, что в начале функционирования объекта организация экономит на налоге на прибыль при использовании данной схемы, так как используется метод уменьшающегося остатка. Однако в последующие годы (4 – 8) налог на прибыль постепенно возрастает при данной схеме и начинает превышать сумму налога, уплачиваемую при остальных методах начисления амортизации. Это объясняется тем, что при нелинейных методах в первые годы эксплуатации объекта на затраты относится большая часть стоимости имущества, хотя, начиная уже с 7 года, данная схема имеет преимущества по сравнению с методом уменьшающегося остатка и, начиная с десятого года, по сравнению с методом суммы чисел лет, так как позволяет снизить на данном этапе налог на прибыль (табл. 4).

Таблица 4

Величина налога на прибыль в зависимости от способа начисления амортизации

Период	Метод начисления амортизации			
	Предлагаемая схема	Линейный метод	Метод уменьшающегося остатка	Метод суммы чисел лет
1-й год	21084000	21324024	21084000	21114000
2-й год	23552841,6	23726423,76	23552841,6	23548500
3-й год	28412456,76	28531223,28	28412456,76	28382700
4-й год	18981277,52	18922623,04	18864124,02	18816600
5-й год	23783230,39	23736022,8	23708903	23650200
6-й год	30985183,26	30938422,56	30947712,06	30883500
7-й год	35787136,14	35740822,32	35781347,28	35716500
8-й год	35789089,01	35743222,08	35810497,89	35749200
9-й год	38191041,89	38145621,84	38235762,31	38181800
10-й год	28592994,75	28548021,6	28657658,48	28613700
11-й год	23794947,62	23750421,36	23876635,45	23845500
12-й год	23796900,49	23752821,12	23893082,41	23877000
13-й год	23798853,37	23755220,88	23907336,66	23908200
14-й год	21400806,24	21357620,64	21519690,5	21539100
15-й год	23802759,11	23760020,4	23509498,4	23969700

Заключение. Как мы уже отметили, определенный промежуток времени налог на прибыль по данной схеме превышает величину налога у сравниваемых методов, а это отразится на себестоимости выпускаемой продукции. Поэтому в поддержку предлагаемой схемы отметим, что применение метода уменьшающегося остатка в первые три года позволит значительную часть средств направить на усовершенствование основных средств, а это скажется на показателях эффективности производства продукции, что существенно предопределяет определенный уровень качества изготавливаемых изделий и оказываемых услуг. Помимо всего прочего, применение предложенной нами схемы имеет место для предприятий частного сектора, а касательно государственных предприятий, как уже отмечалось, износ активной части основных производственных средств остается очень высоким.

Продукция, которую выпускают заводы, имеет достаточно низкую конкурентоспособность. Большинство машиностроительных предприятий (которые занимают наибольший удельный вес в общем объеме промышленно-производственных основных средств республики – 27 %) представляют собой огромные неиспользуемые мощности (исключение составляют только сырьевые предприятия и отдельные предприятия, которые развиваются достаточно динамично и эффективно). Значительную долю государственных предприятий составляют предприятия, которые являются убыточными, поэтому им представляется целесообразным не применять методы ускоренной амортизации. Необходимо стимулировать обновление и модернизацию основных производственных средств ускоренными методами начисления амортизации. Применение метода уменьшающегося остатка на начальном этапе эксплуатации объекта и последующее применение линейного метода позволит предприятию получить максимальную отдачу именно тогда, когда это имеет наибольший смысл, и снизить нагрузку в оставшемся периоде, что позволит предприятию повысить эффективность своей деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ложникова, А.В. Инвестиционные механизмы в реальной экономике / А.В. Ложникова. – М.: МЗ-Пресс, 2001. – 176 с.
2. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2006 (стат. сб) / Минстат Респ. Беларусь. – Минск, 2006. – 615 с.

Поступила 18.02.2008