

УДК 330.313

¹Т. Н. Маслова, ²Н. С. Нечеухина, ³А. Ф. Черненко

¹ Челябинский филиал АО «Дочерняя организация Народного банка Казахстана «Халык-Лизинг», г. Челябинск, email: maslovatn@bk.ru

² Уральский государственный экономический университет, г. Екатеринбург, e-mail: nnecheuhina@yandex.ru

³ Челябинский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (Челябинский филиал РАНХиГС) Российская Федерация, г. Челябинск, email: 2052@bk.ru

СТРУКТУРА И ПРИНЦИПЫ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Ключевые слова: амортизационная политика, основные средства, амортизационные отчисления, показатели эффективности использования основных средств.

В статье обоснована необходимость формирования амортизационной политики предприятия, целью которой является: оптимизация налогообложения, корректное формирование себестоимости, создание источников информации для анализа эффективности использования основных средств. Проведенный анализ основан на сравнении различных подходов к исследуемой проблеме, изложенных в научных статьях. Сформулировано авторское определение «амортизационной политики», которое отражает ее цель и содержание. Обоснована структура амортизационной политики как локального нормативного акта, определяющего сохранность, воспроизводство, рациональное использование и эффективное управление основными средствами, раскрыты принципы реализации каждой из ее составляющих. Реализация предложенных основ создания амортизационной политики позволит обосновано анализировать эффективность использования основных средств на предприятии, оптимизировать налоговую нагрузку, обоснованно выбирать источник реновации основных средств, способствовать повышению эффективности бизнеса.

¹T. N. Maslova, ²N. S. Necheuhina, ³A. F. Chernenko

¹ Chelyabinsk branch of JSC "Subsidiary Organization Halyk-Leasing", Halyk Bank of Kazakhstan, Chelyabinsk, email: maslovatn@bk.ru

² Ural State University of Economics Head of the Department of Accounting and Audit, Yekaterinburg, email: nnecheuhina@yandex.ru

³ Chelyabinsk Branch of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Chelyabinsk, email: 2052@bk.ru

STRUCTURE AND PRINCIPLES OF DEPRECIATION POLICY OF COMMERCIAL ENTERPRISES

Keywords: depreciation policy, fixed assets, depreciation charges, indicators of the efficiency of the use of fixed assets.

The article substantiates the need for the formation of the depreciation policy of the enterprise, the purpose of which is: optimization of taxation, correct formation of the cost price, creation of information sources for the analysis of the efficiency of the use of fixed assets. The analysis is based on a comparison of different approaches to the problem under study, described in scientific articles. The author's definition of the "depreciation policy" is formulated, which reflects its purpose and content. The structure of the depreciation policy as a local regulatory act determining the safety, reproduction, rational use and effective management of fixed assets is justified, the principles of implementation of each of its components are disclosed. The implementation of the proposed principles for creating a depreciation policy will allow us to reasonably analyze the efficiency of the use of fixed assets in the enterprise, optimize the tax burden, reasonably choose the source of renovation of fixed assets, and contribute to improving business efficiency.

Важнейшей составляющей производственно-технической базы предприятия являются основные средства. В связи с этим для каждого предприятия необходим не только анализ эффективности использования основных средств,

но и аргументированный план реновации, а также источников его финансирования. Поскольку в процессе эксплуатации первоначальная стоимость объектов основных средств переносится на себестоимость производимого про-

дукта, это прямо влияет на финансовый результат деятельности и размер налога на прибыль. Таким образом, важнейшее значение имеет корректное определение стоимости основных средств, которая включается в себестоимость продукции в анализируемом периоде, а также отражение в учете расходов, связанных с участием основных средств в процессе производства. Кроме того, собственники и топ-менеджеры каждого предприятия, нуждающегося в обновлении основных фондов, должны обоснованно выбирать источники финансирования реновации и понимать налоговые, финансовые и иные последствия своего выбора. Каждая компания заинтересована в сохранности имеющихся у нее ресурсов, контроле их состояния, рациональном использовании, поэтому грамотный анализ и отражение в учете движения основных средств (в том числе – сумм начисленной амортизации) является значимым для обеспечения высоких результатов хозяйственной деятельности в целом и эффективного использования основных средств, в частности.

Важные и актуальные задачи в части обновления основных средств предприятий, стремятся решить многие исследователи.

Так, например, Антонова Н.Л., Антонов Л.А., Мысенко С.М. и другие авторы современной научной литературы [1–5] уделяют внимание обоснованному выбору способа начисления амортизации, а также анализируют влияние выбранного способа на результаты деятельности компании и потенциальные возможности инвестиций в реновацию основных средств.

Несмотря на повышенный интерес исследователей к выбору способа начисления амортизации как инструмента отражения в учете изменения стоимости основных средств в связи с их эксплуатацией, в настоящее время подходы предприятий к этому вопросу не обеспечивают возможности одновременно получать информацию о состоянии основных средств, эффективности их использования, экономии по налогу на прибыль и налогу на имущество, инвестиционному потенциалу [6, 7]. Часто предприятия идут по пути сближения налогового и бухгалтерского учета,

выбирая линейный способ. Популярно применение для целей налогового учета амортизационной премии [8–10]. При этом выбранные способы начисления амортизации не позволяют получить достоверную информацию о степени участия основных средств в процессе производства, об изменении их физических и моральных характеристик [11–13].

Таким образом, несмотря на высокую важность задач по определению стоимости участия основных средств в процессе производства, по отражению в учете этой стоимости, по анализу эффективности использования основных средств, по выбору и обоснованию источников финансирования обновления производственной базы, в настоящее время нет единой методологии, которая позволила бы решить все поставленные задачи и оценить эффективность принятых решений. Соответственно, на каждом предприятии необходим документ, который содержит описание способов начисления амортизации и их обоснование, систему оценки эффективности использования основных средств, подробное указание на источники информации для такой оценки, план обновления основных средств, оценку источников реновации и последствий выбора источника, а также иные сведения, необходимые для управления основными средствами. Таким документом ряд исследователей [14–21] называет амортизационную политику.

Современное понимание содержания амортизационной политики

Стоимость основных средств, как правило, составляет значительную долю стоимости имущества предприятия, поэтому необходима цельная концепция подходов к отражению в учете основных средств, в том числе, к начислению амортизации, которая должна предоставить возможность получения всем пользователям отчетности корректной информации о физическом состоянии основных средств, о степени их морального износа, о реальном участии стоимости приобретения средств труда в себестоимости производимой продукции.

Кутер М.И., Луговской Д.В., Мамедов Р.И. [14] признают, что в связи с от-

существом такой концепции в настоящее время не решены следующие проблемы:

1) собственники предприятия ограничены в выборе способов начисления амортизации рамками действующего законодательства;

2) существующие способы начисления амортизации не позволяют оценить вклад участия основных средств в производстве продукции (работ, услуг).

Авторы [15] рассматривают юридическую, экономическую и финансовую концепции амортизации, каждой из которых присущи свои цели и задачи. Кутер М.И., Луговской Д.В., Мамедов Р.И. предлагают реализовать каждую из концепций при помощи регистров управленческого учета. Так, для учета амортизации как фонда (финансовая концепция) предлагается открытие

субсчетов к счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом авторы не предлагают алгоритма монетизации этого фонда и реального использования его для реновации основных средств. Также авторы не приводят примеры регистров управленческого учета, что затрудняет понимание реализации предлагаемого решения на практике. Кроме того, в статье [14] не предлагается критериев оценки эффективности реализации разных концепций амортизации.

Тем не менее, владельцам бизнеса, топ-менеджерам, фискальным органам, контрагентам такие оценки необходимы, и они зависят от выбранного способа начисления амортизации, какие бы цели и задачи не ставились перед этими пользователями (таблица 1).

Таблица 1

Цели и задачи пользователей отчетности в части отражения информации по основным средствам

Пользователь информации	Цель пользователя информации
Владелец бизнеса	Максимизация прибыли и дивидендов
	Оценка платежеспособности компании
	Снижение налогов
	Формирование фактической себестоимости продукции
	Анализ эффективного использования основных средств
Топ-менеджер	Снижение налогов
	Объективная оценка потребности в ремонте и приобретении средств труда
	Своевременное обновление средств труда
Контрагент	Экономическая стабильность компании
	Оценка платежеспособности компании
Фискальный орган	Проверка правильности и своевременности исчисления налогов налогоплательщиком
	Максимизация налоговых поступлений
	Формирование официальной статистической информации об экономических процессах в стране
Законодательный орган	Установление единых требований к ведению бухгалтерского учета
	Разработка государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Менеджеры предприятия, вне зависимости от их уровня в иерархии власти, не имеют в своем распоряжении руководящих материалов, позволяющих обоснованно принять то или иное решение. Такими материалами может стать документ «Амортизационная политика предприятия», который позволит выбрать наиболее оптимальные способы расчета амортизации, обосновать их, в результате расчетов получить данные, корректно отражающие влияние участия основных фондов на себестоимость продукции, степень обесценения основных средств в процессе эксплуатации, а также получить возможность законным способом снизить налоги на прибыль и имущество. Эти сведения и алгоритмы должны быть отражены в амортизационной политике предприятия и основываться на действующих нормативных документах.

Сегодня способы начисления амортизации фиксируются в учетной политике предприятия. При этом выбор способов начисления амортизации, указанный в учетной политике, обусловлен стремлением собственников максимально снизить налог на прибыль, но не оценить реальное участие основных средств в процессе производства продукции [22].

Понимание необходимости и важности амортизационной политики отражено в современной научной и учебной литературе. Вместе с тем, в трактовках этого термина имеются разночтения. Приведем определения понятия «амортизационная политика», данные различными авторами.

Курбанов Г.Н. считает, что «амортизационная политика является инструментом финансового менеджмента на государственном уровне и на уровне каждого отдельного хозяйствующего субъекта» [7].

Н.В. Конципко определяет амортизационную политику индустриальных корпораций как «собственный источник финансирования на расширенное воспроизводство основных производственных фондов предприятия» [15]. Автор утверждает, что эффективная амортизационная политика позволяет постоянно увеличивать собственный источник reinvestирования. Однако, по нашему мнению, данный взгляд представляется спорным. Амортизационные отчисления

в настоящее время в том виде, в каком они существуют – способ отнесения на расходы стоимости ранее приобретенных основных средств. И в распоряжении предприятия сегодня при начислении амортизации остается сумма сэкономленного налога на прибыль, определяемая, исходя из стоимости объекта основного средства и ставки налога на прибыль. Каким образом амортизационные отчисления, которые в конце срока списания составят первоначальную стоимость основного средства, формируют источник финансирования, автор не поясняет.

Фиापшев А.Б. [17] трактует амортизационную политику предприятия как «комплекс научно-обоснованных мероприятий, направленных на своевременное и качественное обновление основных средств, формирование достаточного уровня амортизационных отчислений и их использование в соответствии с функциональным назначением с целью обеспечения непрерывного процесса воспроизводства с высоким уровнем эффективности» [17]. Однако автор также определяет амортизационные отчисления как источник воспроизводства основных средств, указывает на то, что «существует большой разрыв между начисленными и использованными организациями на инвестиции суммами амортизации. Это препятствует осуществлению простого воспроизводства», предлагает накапливать и использовать амортизационные отчисления. При этом Фиапшев А.Б. не приводит описание механизма преобразования начисленных сумм амортизации в денежные средства, которые можно инвестировать в обновление основных фондов. В начале деятельности компании, при организации производства возможны крупные вложения в приобретение основных фондов, необходимых для реализации производственной деятельности. Средства труда имеют различный срок службы, используются для разных целей и подлежат замене в разное время, разрыв во времени при этом может составлять годы. Кроме того, Фиапшев А.Б. [17] считает разрыв между начисленными и использованными на инвестиции суммами амортизации опасностью «самопроедания» капитала, а также препятствием к осуществлению простого воспроизводства.

Ряд авторов также считают, что накопленные амортизационные отчисления можно использовать для реновации основных средств [17, 18, 19]. При этом они не учитывают, что приобретение основных средств на суммы, сопоставимые с максимальными первоначальными вложениями в организацию производства не всегда целесообразно. Не учитывается также, что основные средства должны обновляться по мере необходимости, а не в связи с наличием свободных денежных средств.

Необходимость проведения мероприятий на государственном уровне по формированию амортизационной политики признают В.С. Белых и И.Р. Коновалова [21]. Авторы считают амортизационную политику частью промышленной политики государства, которая находится в стадии формирования. Существующие на сегодня способы начисления амортизации, по мнению этих авторов, не позволяют накопить средства для реновации оборудования, суммы амортизации идут на пополнение оборотных средств.

В ряде источников авторы, говоря об амортизационной политике, ограничиваются констатацией необходимости обоснованного выбора способа начисления амортизации и обзором нормативно регламентированных способов [8, 23, 24]. Часть публикаций, в которых рассматривается амортизационная политика, посвящена алгоритмам снижения налогооблагаемой прибыли за счет амортизационной премии, ускоряющих коэффициентов [8, 23, 24] и рекомендациям по отражению амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Суhareва Л.А., Огородник В.С. трактуют амортизационную политику как объект «отражения в системе счетов бухгалтерского учета; степени влияния на определение финансового результата» [20].

Кроме того, в литературе об амортизационной политике встречаются взгляды исследователей на основные фонды предприятий как элемент национального богатства страны, попытки рассматривать амортизационную систему на макро- и микроуровне, найти между уровнями взаимосвязь [25]. По мнению Овод Л.В. амортизационная система на макроуровне представляет собой совокупность связанных между собой элементов, отображаю-

щих права и обязанности друг перед другом государства и предприятий в процессе воспроизводства основных средств [25]. Рассуждая об амортизационной политике, автор стремится удовлетворить интересы государства и собственников бизнеса одновременно. Однако это едва ли возможно, поскольку государство заинтересовано в максимизации налогов, в том числе, налога на прибыль. Рынок имеет определенную емкость, бесконечно наращивать объемы производства и получать в бюджет отчисления по НДС, налогу на прибыль не получится. При этом стоимость основных средств законодательно погашается посредством начисления амортизации, эти суммы уменьшают налогооблагаемую прибыль. Собственник бизнеса заинтересован в снижении налога, подлежащего уплате в бюджет, государство, напротив, в увеличении.

На наш взгляд наименование термина должно соответствовать его содержанию, поэтому считаем необходимым обратиться к семантике слов «амортизация» и «политика».

Термин «амортизация» образован от латинского слова «mors» (смерть), и отрицательной частицы «а» и означает «бессмертие» [26]. По мнению А.С. Литтлтона [26, 27], исходя из самого термина, амортизация представляет собой прием, который позволяет сохранять основной капитал. Слово «политика» имеет греческое происхождение и означает образ действий кого-либо с определённой целью [28].

Таким образом, использование термина «амортизационная политика» в контексте амортизационных отчислений как источника реновации [15, 17, 19], как мероприятий по снижению налогооблагаемой прибыли за счет амортизационной премии, ускоряющих коэффициентов [23, 24], некорректно.

Исходя из названия, под амортизационной политикой предприятия следует понимать систему действий, правил, методов, принципов управления основными средствами с целью их сохранения, воспроизводства, рационального использования в предпринимательской деятельности, достижение уровня максимальной эффективности использования. Конечно, эти сведения обязательно должны быть зафиксированы документально.

Таблица 2

Основание проведения обязательной оценки имущества

Событие	Нормативное основание проведения обязательной оценки основных средств
Аренда, покупка, приватизация, передача в качестве вклада в уставные капиталы, фонды юридических лиц объекта, принадлежащего полностью или частично Российской Федерации, субъектам Российской Федерации либо муниципальным образованиям, а также при возникновении спора о стоимости имущества	Статья 8 Федеральный закон от 29.07.1998 N 135-ФЗ (ред. от 31.07.2020) «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»
Передача в ипотеку предприятия как имущественного комплекса если проведение оценки является обязательным в силу закона	Пункт 3 статьи 70 Федеральный закон от 16.07.1998 N 102-ФЗ (ред. от 30.04.2021) «Об ипотеке (залоге недвижимости)»
Оплата акций неденежными средствами при учреждении хозяйственного общества	Пункт 3 статьи 34 Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 31.07.2020) «Об акционерных обществах»; пункт 2 статья 66.2 Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 09.03.2021), статья 15 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 31.07.2020) «Об обществах с ограниченной ответственностью»
Банкротство предприятия	Статья 130 Федеральный закон от 26.10.2002 N 127-ФЗ (ред. от 20.04.2021) «О несостоятельности (банкротстве)»

Несмотря на высокий интерес исследователей к амортизационной политике, признанию необходимости амортизационной реформы на государственном уровне и формирования амортизационной политики как важнейшего элемента учетной политики на уровне предприятий, в настоящее время не проработаны вопросы структуры амортизационной политики на макро– и микроуровне, методики оценки ее эффективности, отсутствуют единая терминология и понятийный аппарат.

Проведенный анализ многочисленных научных статей и практический опыт позволяет определить состав информации, которую должна содержать амортизационная политика предприятия, чтобы обеспечить сохранность, воспроизводство, рациональное использование и эффективное управление основными средствами, амортизационная политика предприятия, как документ, должна содержать:

1) классификацию основных средств по группам в зависимости от целей использования;

2) определение периодичности оценки и переоценки основных средств;

3) выбор и обоснование способа (способов) начисления амортизации в зависимости от группы основных средств;

4) описание источников реновации и ремонта основных средств и механизмов их формирования;

5) план реновации и ремонта основных средств;

6) обоснование выбранного способа начисления амортизации с точки зрения распределения налоговой нагрузки по периодам;

7) оценку эффективности использования основных средств и применяемой амортизационной политики и подробное указание на источники информации для этого.

Данная структура амортизационной политики обеспечит предприятие всей необходимой информацией, обосновывающей принятые в отношении основных средств управленческие решения.

В практической деятельности сложно разработать амортизационную политику, соответствующую приведенной струк-

туре. Так, при распределении основных средств по группам в зависимости от целей использования, в настоящее время предприятия ограничены Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, а также **Общероссийским классификатором основных фондов**, которые применяются для расчета амортизационных отчислений для целей бухгалтерского и налогового учета. При этом установленные этими документами сроки использования объектов основных средств не имеют научного обоснования.

Требование периодической оценки и переоценки основных средств на дату составления отчетности не закреплено законодательно. События, когда требуется соблюдение принципа законности и установление в отношении имущества, к которому относятся и основные средства, оценки рыночной, кадастровой, ликвидационной, инвестиционной или иной предусмотренной федеральными стандартами оценки стоимости, приведены в таблице 2.

Оценка объектов основных средств в остальных случаях производится по инициативе предприятия, что в случае резких изменений рыночной стоимости имущества приводит к необъективной информации в бухгалтерской отчетности. При выборе и обоснования способа (способов) начисления амортизации в зависимости от группы основных средств на наш взгляд должны реализовываться принципы законности, научной обоснованности, оптимальной налоговой нагрузки. Как уже было сказано выше, в настоящее время предприятия ограничены в выборе способов начисления амортизации рамками действующего законодательства (соблюдается принцип законности), при этом научной обоснованности существующие способы начисления амортизации не имеют. Соблюдение принципа оптимальности налоговой нагрузки реализуется предприятием самостоятельно, чаще всего это максимально возможное снижение налоговой нагрузки в периодах, ближайших за вводом в эксплуатацию основных средств: применение амортизационной премии, ускоряющих коэффициентов, а также нелинейного способа амортизации для целей налогового учета, если

это возможно. Однако на практике подобная стратегия приводит к снижению налоговой базы по налогу на прибыль в первые годы эксплуатации основного средства и к ее росту в последующие. При расширении предприятием географии присутствия, увеличении клиентской базы, росте объемов продаж продукции, соответствующем росте объемов производства и более интенсивной эксплуатации основных средств, расходы в части амортизационных отчислений снижаются, но растет налог на прибыль. При отсутствии зависимости расхода средств труда от объема производства и сбыта налоговая нагрузка распределяется неравномерно, что может привести к негативным последствиям при прогнозировании и реализации прогнозов денежных потоков.

Принципы инновационности, соблюдения интересов пользователей отчетности, оптимальной налоговой нагрузки реализуются посредством описания источников реновации и ремонта основных средств, механизмов формирования этих источников, составлением плана реновации и ремонта основных средств.

В литературе встречаются предложения в качестве источников реновации использовать средства амортизационного фонда [15, 16], однако, как уже говорилось ранее, механизм, позволяющий точно определять размер амортизационных отчислений, вернувшихся предприятию в составе выручки от продаж, отсутствует. При планировании реновации, ремонта основных средств и анализе источников этих мероприятий, безусловно, должны соблюдаться принципы оптимизации налоговой нагрузки и учитываться интересы пользователей отчетности, в частности, владельцев бизнеса. В данном случае амортизационная политика предприятия должна формироваться во взаимосвязи с финансовой политикой, со стратегией деятельности предприятия.

Безусловно, исполнение амортизационной политики должно максимально способствовать решению стратегических задач предприятия, в связи с чем необходимо объективно оценивать ее эффективность.

Рассмотрим, на каких принципах базируется разработанная амортизационная политика.

Принципы амортизационной политики и их современная реализация

В настоящее время принципы формирования амортизационной политики не получили проработки до уровня, который позволяет использовать их как основу для составления нормативных документов. Как минимум, эти принципы должны быть сформулированы и обоснованы исследованиями в данной области.

В трактовке современного русского языка под «принципом» понимается «основное начало, на котором построено что-нибудь (какая-нибудь научная система, устройство)» [29].

Наиболее полное определение принципам разработки амортизационной политики на уровне предприятия приводят Сергеев И.В., Горяинова С.А., Скуратов В.Ю. [30]. Под принципами разработки амортизационной политики авторы понимают «основные теоретические положения, проверенные практикой, которыми следует руководствоваться при осуществлении этого процесса» [30].

Авторы настоящей статьи считают целесообразным расширить приведенное определение. И под принципами формирования амортизационной политики предприятия авторы считают совокупность:

- 1) теоретических положений, являющиеся основой для выбора предприятием оптимальных способов начисления амортизации [11];
- 2) системы оценки эффективности выбранных способов и влияния их на финансовый результат деятельности организации.

Безусловно, эти теоретические положения должны быть научно обоснованы, соответствовать действующему законодательству, а также определяться интересами пользователей бухгалтерской отчетности и целью функционирования предприятия.

Сергеев И.В., Горяинова С.А., Скуратов В.Ю. [30] в качестве принципов формирования амортизационной политики предприятия называют: принцип научности, принцип взаимосвязанности, принцип экономической обоснованности и целесообразности, принцип инновационности, принцип обеспечения

адекватной финансовой базы для возмещения выбывающих основных средств. Названные авторами [30] принципы важны при выборе способов начисления амортизации, но не являются исчерпывающими и не всегда логически обоснованы. Так, например, принцип научности по мнению авторов [30] означает, «что при разработке амортизационной политики следует придерживаться основных экономических законов рыночной экономики» Авторы не поясняют при этом, какие конкретно научно обоснованные экономические законы они имеют в виду, что затрудняет понимание их взгляда на механизм реализации данного принципа на практике. Рассуждая о принципе взаимосвязанности, авторы [30] утверждают, что «амортизационная политика должна быть тесно взаимосвязана с воспроизводственной, инновационной, инвестиционной, финансовой и вытекать из экономической политики государства» Реализацию данного принципа на практике также затруднительно представить. На данный момент роль государства в области формирования амортизационной политики свелась к разработке алгоритма начисления амортизации: установлению способов начисления амортизации для предприятий, определению границ полезного использования объектов основных средств, утверждению ускоряющих коэффициентов. При этом способы начисления амортизации, закрепленные нормативно, имеют существенные недостатки, о которых говорилось выше, а применение к объектам основных средств сроков в рамках закрепленных законодательно границ, не всегда экономически целесообразно для предприятия. Экономическая политика государства в данном вопросе фактически отсутствует. Кроме того, авторы не раскрывают степень связи амортизационной политики и финансовой, инвестиционной, инновационной политики, что делает возможным неоднозначное понимание принципа взаимосвязанности.

Шогенов Б.А., Абазова Ф.М. [31] к принципам формирования амортизационной политики предприятия относят: определение оптимального срока полезного использования активов, выбор способов амортизации в зависимо-

сти от стратегии развития предприятия, учет влияния научно-технического прогресса на воспроизводство долгосрочного капитала и степени его изношенности, учет влияния инфляции на процесс накопления капитала, соблюдение экологических норм при эксплуатации капитала. Авторы подчеркивают, что «всестороннее соблюдение [указанных принципов] является одной из наиболее сложных проблем в бухгалтерском и налоговом учете» [31]. Спорным представляется отнесение соблюдения экологических норм при эксплуатации капитала к одной из наиболее сложных проблем в бухгалтерском и налоговом учете. Кроме того, автор не считает существенной взаимосвязь между амортизационными отчислениями и налоговой нагрузкой на предприятие, не формулирует соответствующий принцип.

Ряд работ посвящен исследованиям принципов формирования амортизационной политики на макроуровне [3, 5]. При формировании амортизационной политики на макроуровне Бикметова З.М. [5] предлагает руководствоваться:

1) взаимосвязью амортизационной политики государства с научно-технологической политикой и политикой, направленной на повышение конкурентоспособности экономики страны;

2) принципом финансового и налогового стимулирования использования ускоренных и комбинированных методов начисления амортизации;

3) принципом аккумуляции амортизационных отчислений;

4) принципом активного участия государственных органов на федеральном и региональном уровне в регулировании амортизационной политики;

5) контролем за целевым использованием амортизационных отчислений [5].

Антонов С.В. [3] также рассматривает принципы амортизационной политики на макро- и микроуровне. Автор считает, что государство должно активно содействовать предприятиям в воспроизводстве основных средств, для чего на государственном уровне должны быть закреплены:

1) регулярность проведения переоценки основных средств – с целью возмещения восстановительной стоимости объектов с учетом инфляции;

2) право применения механизма ускоренной амортизации, в том числе, с учетом морального старения;

3) право предприятий изменять методы начисления амортизации, исходя из анализа своего финансового состояния;

4) возможность воспроизводства основных средств за счет амортизационных отчислений, а также стимулирования новых технологий, инноваций.

Однако, на наш взгляд, не все принципы формирования амортизационной политики на макроуровне, названные С.В. Антоновым, проработаны достаточно глубоко. Так, обосновывая первый принцип, автор предлагает переоценивать стоимость основных средств в балансе с учетом инфляции, однако не иллюстрирует расчетами, как именно будет происходить в этом случае возмещение восстановительной стоимости. Под воздействием инфляции предприятия будут повышать стоимость своей продукции (работ, услуг), однако уровень цен при этом будет регулироваться рынком. Допустим, в состав себестоимости включены амортизационные отчисления, исчисленные без учета инфляции, исходя из первоначальной стоимости ранее приобретенных основных фондов. В этом случае можно говорить о том, что в сравнении с ситуацией, когда объекты основных фондов приобретаются в настоящее время по более высокой стоимости, себестоимость продукции, сформированной с учетом амортизационных отчислений без учета инфляции, будет ниже. Однако, только переоценка амортизационных отчислений с целью завышения себестоимости не позволит регулировать продажные цены товаров (работ, услуг) и получать большую прибыль.

Амортизационной политикой предприятия Антонов С.В. называет комплекс практических мероприятий по управлению процессом возмещения стоимости основных фондов и их воспроизводства в рамках действующего федерального законодательства [3]. Антонов С.В., также, Ю как и Бикметова З.М. [5], Мысенко С.М. [4] является сторонником создания амортизационного фонда с целью воспроизводства основных средств. Однако идея создания амортизационно-

го фонда при всех его плюсах, имеет ряд недостатков, а именно:

1) авторы данных источников убеждены, что предприятие должно осуществлять деятельность по производству продукции исключительно с использованием собственных основных средств, при этом не принимают во внимание, что использование арендованных основных средств может быть выгоднее и удобнее, для этого необходим детальный анализ конкретной ситуации;

2) авторы предполагают необходимость регулярного обновления основных средств, однако, в этом не всегда есть потребность. Так, например, разовые вложения в строительство производственного здания будут переноситься на себестоимость в течение нескольких десятков лет, возможно, по истечении столь длительного промежутка времени потребность в продукции исчезнет, здание устареет, снизятся цены на недвижимость и т.д.;

3) авторы с определенными оговорками соотносят размер амортизационного фонда с размером амортизационных отчислений, однако себестоимость произведенной продукции не обязательно вернется на предприятие в виде денежных средств за реализованные товары (работы, услуги). Авторы не учитывают возможность возникновения крупных сумм дебиторской задолженности, не реальной ко взысканию.

Изучение авторами данной статьи научных работ в области амортизационной политики, собственный опыт практической работы и научных исследований, позволяет выделить следующие принципы амортизационной политики на уровне предприятий.

1. Принцип инновационности. Об этом принципе пишут Сергеев И.В., Горяинова С.А., Скуратов В.Ю. [30]: «Амортизационная политика должна способствовать обновлению основных средств, внедрению новой техники». Однако в такой трактовке формулировка принципа сводится к замене основных средств на более новые, без анализа реальной потребности такой замены. Мы считаем, что трактовку данного принципа нужно дополнить и сформулировать следующим образом: «Амортизационная политика должна способ-

ствовать обновлению основных средств, внедрению новой техники и содержать план реновации имеющегося парка основных средств». Таким образом, реализация данного принципа на практике должна обеспечивать анализ имеющегося парка оборудования, обоснование необходимости замены, план замены устаревшего оборудования на современное, анализ финансовых источников такого обновления с обоснованием выбора.

2) принцип научной обоснованности. Авторы настоящей статьи считают, что применяемые в настоящее время способы начисления амортизации не позволяют корректно оценивать стоимостной эквивалент участия основных средств в себестоимости продукции; долю участия основных средств в себестоимости произведенной продукции, если стоимость средств труда уже погашена. Также использование в расчетах данных, полученных на основании действующих способов начисления амортизации, не позволяет рассчитывать корректные показатели эффективности использования основных средств. Способы начисления амортизации, выбранные предприятием, должны быть математически и научно обоснованы, свободны от недостатков существующих способов [11].

3) принципом соблюдения интересов пользователей. Способы начисления амортизации должны удовлетворять интересам всех пользователей бухгалтерской и налоговой отчетности (Таблица 1): позволять видеть реальную часть себестоимости, сформированную за счет участия средств труда в процессе производства, степень обесценивания активов микро- и макроуровне. Кроме того, полученные в соответствии с этим принципом данные по амортизационным отчислениям, остаточной стоимости основных средств и иные, должны быть корректными и достоверными, чтобы применяться при анализе эффективности использования основных средств на микро- и макроуровне;

3) принцип законности. Выбранные предприятием способы начисления амортизации должны соответствовать действующему законодательству;

4) принцип оптимальности налоговой нагрузки. Выбранный способ начисления амортизации должен способство-

вать оптимизации налоговой нагрузки на предприятие;

5) принцип эффективности. Амортизационная политика предприятия должна содержать методы оценки и контроля эффективности ее применения, способствовать достижению предприятием целей его стратегии.

В таблице 3 представлено соответствие предлагаемой структуры амортизационной политики и соответствующих принципов, а также степень разработанности соответствующих методов. Из таблицы 3 следует неутешительный вывод: в текущий момент вопросы разработки амортизационной политики предприятия не изучены в достаточной степени, и исследователям предстоит большая работа в этом направлении.

В этом отношении следует упомянуть решения авторов данной статьи, которые направлены на исправление данной ситуации:

1) разработан способ начисления амортизации основных средств, свободный от недостатков существующих способов [11];

2) предложен и обоснован показатель для анализа отдачи от использования основных средств [32];

3) разработаны общие подходы к методике выбора оптимального источника финансирования реновации объектов основных средств, выражающиеся в том, что необходимо исследовать влияние способа приобретения на сальдо денежных потоков предприятия и финансовые показатели [33].

Применение на практике предложенного способа начисления амортизации для целей управленческого учета [11] и использование для оценки эффективности использования основных средств показателя [32] позволит реализовать на практике следующие принципы амортизационной политики: принцип научной обоснованности, соблюдения интересов пользователей, принцип эффективности. Эти же принципы позволят соблюсти анализ влияния выбора источника финансирования основных средств на финансовый результат деятельности предприятия и движение денежных средств [33].

Таблица 3

Структура амортизационной политики

Структурная составляющая амортизационной политики	Принципы, реализуемые структурной составляющей амортизационной политики	Степень разработанности методов, обеспечивающих исполнение каждой структурной составляющей амортизационной политики
Классификация основных средств по группам в зависимости от целей использования	Принцип научной обоснованности	Не разработаны
Определение периодичности оценки и переоценки основных средств	Принцип законности	Не разработаны
	Принцип соблюдения интересов пользователей	Не разработаны
Выбор и обоснование способа (способов) начисления амортизации в зависимости от группы основных средств	Принцип научной обоснованности,	Не разработаны
	Принцип законности	Соблюдается
	Принцип оптимальности налоговой нагрузки	Зависит от состояния учета на предприятии
Описание источников реновации и ремонта основных средств и механизмов их формирования	Принцип инновационности	Не разработаны
	Принцип соблюдения интересов пользователей	Не разработаны
	Принцип оптимальности налоговой нагрузки	Не разработаны
продолжение табл. 3		

окончание табл. 3		
Структурная составляющая амортизационной политики	Принципы, реализуемые структурной составляющей амортизационной политики	Степень разработанности методов, обеспечивающих исполнение каждой структурной составляющей амортизационной политики
План реновации и ремонта основных средств	Принцип инновационности,	Не разработаны
	Принцип соблюдения интересов пользователей,	Не разработаны
	Принцип оптимальности налоговой нагрузки	Не разработаны
Обоснование выбранного способа начисления амортизации с точки зрения распределения налоговой нагрузки по периодам	Принцип оптимальности налоговой нагрузки,	Не разработаны
	Принцип соблюдения интересов пользователей	Не разработаны
Оценка эффективности использования основных средств и применяемой амортизационной политики	Принцип эффективности,	Не разработаны
	Принцип соблюдения интересов пользователей	Не разработаны
	Принцип законности	Не разработаны

Выводы

Проведенное исследование позволило получить следующие результаты:

1) обоснована структура амортизационной политики как локального акта, определяющего сохранность, воспроизводство, рациональное использование и эффективное управление основными средствами;

2) сформулированы определение амортизационной политики отражающее ее цель и содержание, и принципы,

реализуемые предложенной структурой этой политики на уровне предприятий.

Амортизационная политика, реализованная на основе предложенных авторами принципов, позволит объективно анализировать эффективность использования основных средств на предприятии, оптимизировать налоговую нагрузку, обоснованно выбирать источник реновации основных средств, способствовать повышению эффективности бизнеса.

Библиографический список

1. Антонова Н.Л., Антонов Л.А. Простое и расширенное воспроизводство основных средств: ретроспектива и современные тенденции // Путеводитель предпринимателя. 2019. № 43. С. 16–25.
2. Антонова Н.Л., Антонов Л.А. Усиление роли амортизации как следствие роста значения основных средств: причины и предпосылки // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2019. № 7 (125).
3. Антонов С.В. Управление амортизационной политикой предприятия: монография. Ярославль: Московский филиал финансово-юридического университета, 2015. 164 с.
4. Мысенко С.М. Методика определения величины амортизационного фонда из данных бухгалтерского учета // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2014. № 5 (89). С. 105–108.
5. Бикметова З.М. Принципы формирования амортизационной политики // Актуальные вопросы современной экономики. 2019. № 6-1. С. 272–282.
6. Родионов А.В., Родионова О.Ю., Филонов М.В. Амортизационная политика в формировании инвестиционного потенциала предприятий: опыт и практика // Социальные и экономические системы. 2019. № 3 (9). С. 101–109.
7. Курбанов Г.Н. Амортизационная политика, формы и системы зарубежных стран // Актуальные вопросы экономических наук. 2013. № 31. С. 157–163.

8. Матиташвили А.А. Амортизационная премия: применение, восстановление, отражение в учетной политике // Налоговая политика и практика. 2012. № 4 (112). С. 56–60.
9. Ермилина Д.А., Ремезова М.Ю. Амортизационная политика как ключевое условие совершенствования инвестиционного процесса // Экономика и социум: современные модели развития. 2019. Т. 9. № 1 (23). С. 22–37.
10. Терешко З.А., Нагорная Т.Д. Нелинейный метод начисления амортизации как один из способов оптимизации налога на прибыль // Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века: сборник научных статей. Хабаровская государственная академия экономики и права. Хабаровск, 2010. С. 146–152.
11. Черненко А.Ф., Маслова Т.Н. Совершенствование методов начисления амортизации // Экономический анализ: теория и практика. 2020. Т. 19. № 3 (498). С. 520–540.
12. Черненко А.Ф. О некоторых проблемах оценки эффективности использования ресурсов предприятия // Управление инвестициями и инновациями. 2014. № 1. С. 11–16.
13. Черненко А.Ф., Илышева Н.Н., Башарина А.В. Финансовое положение и эффективность использования ресурсов предприятия: монография. М.: Юнити-Дана, 2009. 204 с.
14. Кутер М.И., Луговской Д.В., Мамедов Р.И. Амортизационная политика – элемент учетной политики организации в обеспечении финансовой стратегии собственника // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 29 (158). С. 17–23.
15. Конципо Н.В. Развитие концептуальных подходов к амортизационной политике как собственному источнику финансирования корпорации // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2017. № 37. С. 153–168.
16. Виноградова Е., Титова С., Самочкин В., Барахов В. Амортизация как основной источник технического перевооружения корпораций и предприятий // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2011. № 3. С. 429–432.
17. Фиापшев А.Б., Фиапшева Н.М., Бекشوков Т.В. Амортизационная политика организаций на современном этапе // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 11 (305). С. 13–20.
18. Бобылева А.С. Амортизационная политика как фактор стимулирования воспроизводства основного капитала // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2017. № 2. С. 4–10.
19. Барткова Н.Н., Саакова Э.Б. Амортизация основного капитала как элемент денежного потока предприятия // Вестник Новосибирского государственного университета. Серия: Социально-экономические науки. 2010. Т. 10. № 2. С. 71–82.
20. Сухарева Л.А., Огородник В.С. Исторические аспекты формирования научной мысли об амортизационной политике // Современное общество и власть. 2017. № 1 (11). С. 138–145.
21. Белых В.С., Коновалова И.Р. Основные направления совершенствования амортизационной политики // Бизнес, менеджмент и право. 2007. № 1 (123). С. 82–85.
22. Зайончик Л.Л., Шевелева Е.В., Гордеева Э.В. Влияние учетной политики на показатели финансово-экономической деятельности организации // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». 2018. Т. 12. № 4. С. 113–121. DOI: 10.14529/em180414.
23. Шабанова М.Р., Шумяцкий Р.И. Инвестиционный налоговый вычет как альтернатива амортизации // Финансы и управление. 2020. № 1. С. 103–113. DOI: 10.25136/2409-7802.2020.1.29570.
24. Семенихин В.В. Амортизация в налоговой политике (с учетом амортизационной премии) // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. № 16 (328). С. 14–19.
25. Овод Л.В. Взаимосвязь амортизационной системы с амортизационной политикой на макро– и микроуровне // Бизнес. Образование. Право. 2013. № 4 (25). С. 56–59.
26. Кутер М.И., Кузнецов А.В., Мамедов Р.И. Современный взгляд на концепции амортизации // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 24 (129). С. 2–11.
27. Littleton A.C. Accounting evolution to 1900. N.Y.: Russel&Russel, 1966. 374 p.
28. Большой толковый словарь русского языка / Гл. ред. С.А. Кузнецов. С-Пб.: Норинт, 2000. 1535 с.
29. Ушаков Д.Н. Толковый словарь современного русского языка. М.: Аделант. 2014. 800 с.
30. Сергеев И.В., Горяинова С.А., Скуратов В.Ю. Амортизационная политика: принципы разработки и оценка ее эффективности // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. 2007. № 3 (23). С. 19–21.
31. Шогенов Б.А., Абазова Ф.М. Современный взгляд на формирование эффективной амортизационной политики в бухгалтерском и налоговом учете // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 19 (265). С. 2–10.
32. Черненко А.Ф., Маслова Т.Н. Оценка отдачи от использования основных средств // Экономический анализ: теория и практика. 2020. Т. 19. № 7 (502). С. 1249–1264.
33. Маслова Т.Н., Нечехина Н.С., Черненко А.Ф. Выбор источника финансирования реновации основных средств // Социум и власть. 2021. № 2 (88). С. 73–84.