

ПРОБЛЕМЫ ПРИДАНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОМУ ПРОЦЕССУ СТИМУЛИРУЮЩЕЙ НАПРАВЛЕННОСТИ В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ

В статье рассматриваются возможности придания процессу амортизации основных фондов стимулирующей направленности в условиях существенной инфляции. Анализируются известные методы начисления амортизации: линейный, дегрессивные и прогрессивные. Приводятся условные расчеты начисления амортизации по этим методам. Показывается, что ни один из них не решает проблемы полной реновации обесценивающейся стоимости основных фондов в условиях инфляции. Делается вывод о целесообразности придания амортизации стимулирующей направленности через развитие элементов льготирования при налогообложении прибыли предприятий.

Как известно, амортизация является одним из важнейших элементов налога на прибыль. Стимулирующий эффект амортизации наиболее значим для осуществления инвестиций предприятий в основные фонды и облегчения процесса их последующей реновации. Определим основные понятия.

Амортизация (от лат. *amortisatio* – погашение) – это процесс погашения стоимости основных фондов посредством постепенного по мере их износа перенесения стоимости на себестоимость производимых товаров (работ, услуг).

Сумма амортизационных начислений, исчисленная в соответствии с нормой амортизации и применяемым методом ее начисления, включается в расходы предприятия (издержки производства и обращения), уменьшая тем самым его базу для обложения налогом на прибыль, а следовательно, его текущие обязательства по данному налогу. После реализации продукции и получения предприятием дохода от реализации вся сумма амортизационных начислений поступает в распоряжение собственника изнашиваемых основных фондов для их последующего восстановления (реновации). Таким образом, сумма амортизационных начислений служит для предприятия источником пополнения фонда накопления в составе чистой прибыли, остающейся в его распоряжении для последующей реновации основных фондов.

Реновация (от лат. *renovatio* – обновле-

ние) – это экономический процесс обновления выбывающих в результате физического и морального износа элементов основных фондов, обеспечиваемый в результате амортизации.

Норма амортизации – это установленный в процентах от первоначальной (в отдельных случаях – восстановительной, остаточной) стоимости размер амортизации за определенный период времени (чаще всего – месяц) по конкретной группе основных фондов. Норма амортизации является величиной, обратной сроку полезного использования данной группы основных фондов.

Метод начисления амортизации – это используемый прием (способ) отнесения стоимости объектов амортизируемого имущества на себестоимость производимых товаров (работ, услуг).

Краеугольной проблемой, с которой сталкивается государство при разработке того или иного метода начисления амортизации, является инфляция, обесценивающая любой долгосрочный процесс компенсации изнашиваемых основных фондов. В результате инфляции получается, что собственник основных фондов, уплачивая в данный период времени текущую их стоимость, в последующем посредством амортизации получает значительно меньшую их стоимость, недостаточную для реновации. Поэтому актуальным становится поиск такого метода, где бы обеспечивался оптимум интересов

государства и предприятий, стимулирующий реновацию. С одной стороны, государство бы не субсидировало реальный процесс амортизации. С другой стороны, предприятие за срок полезного использования основных фондов получало бы для реновации дисконтированную их стоимость, т. е. первоначальную их стоимость, увеличенную на фактический уровень инфляции.

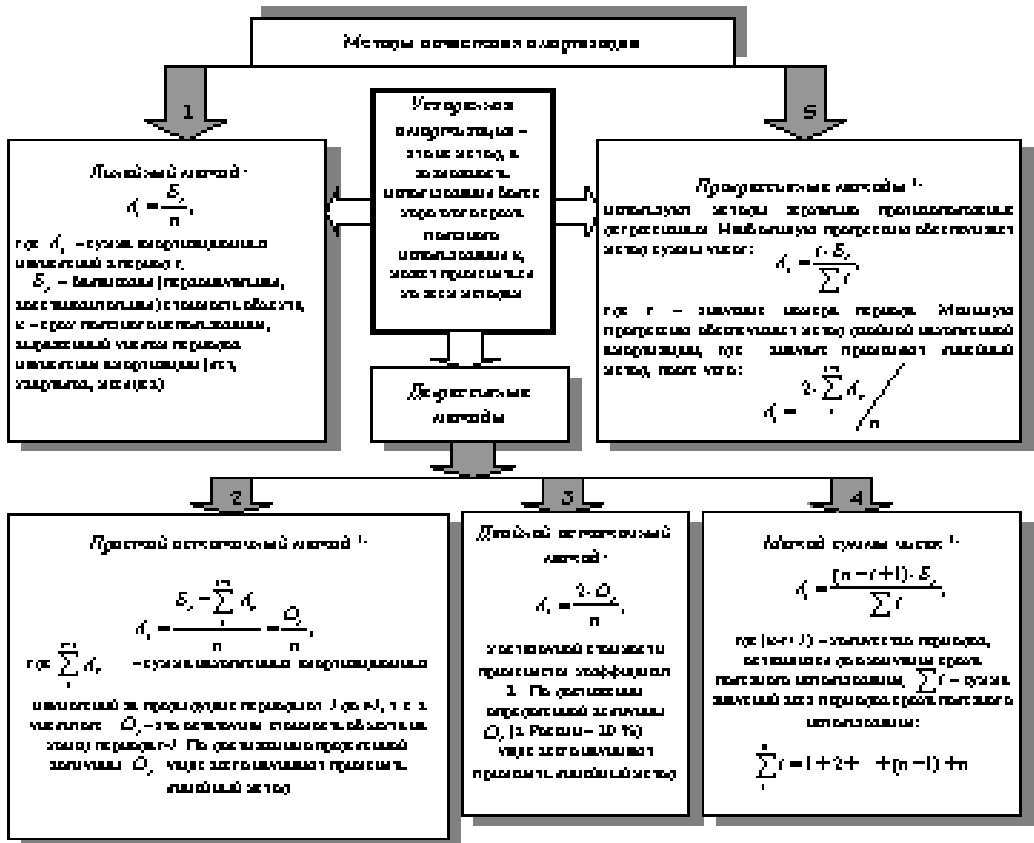
Следует признать, что лидируют в поиске таких методов США, где в последние полвека в дополнение к исторически сложившемуся линейному методу разработаны и апробированы новые группы методов прогрессивной и регрессивной амортизации (рисунок). Кратко охарактеризуем эти методы и покажем возможности стимулирующего воздействия некоторых из них.

Линейный метод начисления аморти-

зации – это метод, при котором затраты на приобретение или производство объектов амортизируемого имущества списываются на себестоимость производимых товаров (работ, услуг) равномерно в течение всего срока их полезного использования, при этом сумма амортизационных начислений остается неизменной в разные периоды данного срока.

Прогрессивный метод начисления амортизации – это метод, при котором затраты на приобретение или производство объектов амортизируемого имущества списываются на себестоимость производимых товаров (работ, услуг) в возрастающих суммах на протяжении срока их полезного использования, при этом сумма амортизационных начислений в начальный период использования меньше суммы начислений в конечный период данного срока.

Регрессивный метод начисления амортизации – это метод, при котором затраты



Характеристика основных методов начисления амортизации

Примечание: * – в российском налоге на прибыль данный метод не используется

на приобретение или производство объектов амортизируемого имущества списываются на себестоимость производимых товаров (работ, услуг) в убывающих суммах на протяжении срока их полезного использования, при этом сумма амортизационных начислений в начальный период использования больше суммы начислений в конечный период данного срока.

Для того чтобы понять, как начисляется амортизация по разным методам, разберем простейший пример. Возьмем условный объект амортизируемого имущества стоимостью 800 у.е. и сроком полезного использования – 8 лет. Будем считать, что амортизационный период, выраженный в годах, соответствует сроку полезного использования, а объект не будет иметь ликвидационной стоимости по истечении восьми лет.

Вообще ситуация, когда реальный срок полезного использования объекта соответствует сроку начисления амортизации, а темпы переноса его стоимости на себестоимость производимой продукции соответствуют реальным темпам износа этого объекта, называется *подлинной экономической амортизацией*. Заметим, что в реальной действительности достичь такой ситуации очень непросто, поэтому она чаще всего выступает как целевой ориентир.

Предположим вначале, что инфляции нет или она ничтожно мала. Результаты безинфляционных расчетов представлены в табл. 1.

1. По *линейному методу* в любой период $A_t = 800 : 8 = 100$. При отсутствии инфляции и при обоснованном определении срока начисления амортизации данный метод наиболее точно отображает подлинную экономическую

амортизацию.

2. По *простому остаточному методу* амортизация исчисляется не по балансовой, а по остаточной стоимости объекта O_c . В первый период $A_1 = (800 - 0) : 8 = 100$, во второй $A_2 = (800 - 100) : 8 = 87,5$ и т. д. до достижения определенной величины O_c (в нашем примере она достигнута в последнем периоде), когда O_c равномерно распределяется по числу оставшихся периодов. Данный метод обеспечивает слишком низкие темпы переноса стоимости амортизируемого объекта, особенно в середине срока его полезного использования. Даже при отсутствии инфляции в эти периоды наблюдается отставание от подлинной экономической амортизации. Вместе с тем данный метод в необходимых случаях позволяет удлинять процесс амортизации и (или) увеличивать ликвидационную (остаточную) стоимость объекта. Используется крайне редко, в отечественной практике вообще не используется.

3. По *двойному остаточному методу* амортизация также исчисляется по остаточной стоимости объекта, но применяется повышающий коэффициент «2», отсюда и название метода. В первый период $A_1 = 2 \cdot (800 - 0) : 8 = 200$, во второй период $A_2 = 2 \cdot (800 - 100) : 8 = 150$ и т. д. до достижения определенной величины O_c (в нашем примере она достигнута в двух последних периодах), когда O_c равномерно распределяется по числу оставшихся периодов. Данный метод обеспечивает очень существенное списание стоимости объекта в первые периоды, значительно опережающее подлинную экономическую амортизацию, после чего амортизационные начисления резко сокращаются. Первоначальное списание значи-

Таблица 1
Годовые суммы амортизации, полученные по разным методам начисления (у.е.)

Номер ме года по рнс.	Годы амортизационного периода								Итого
	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	100	100	100	100	100	100	100	100	800
2	100	87,5	76,5	67,0	58,6	51,3	44,9	314,2*	800
3	200	150,0	112,5	84,4	63,3	47,4	31,2*	71,2*	800
4	177,8	155,5	133,3	111,1	88,9	66,7	44,4	22,3	800
5	22,3	44,4	66,7	88,9	111,1	133,3	155,5	177,8	800

Примечание: * – начисление амортизации (A_t) линейным методом по достижении $O_c = 20\%$

тельно опережает подлинную экономическую амортизацию, в результате чего в США даже развернулся спор о том, что государство в эти периоды предоставляет предприятиям своеобразную субсидию. Активно используется во многих странах. В нашей стране этот метод имеет название *нелинейного метода начисления амортизации*.

4. В *методе суммы чисел* амортизация исчисляется по балансовой стоимости объекта, но специфика его определяется оригинальным множителем, рассчитываемым как отношение количества периодов, оставшихся до окончания срока полезного использования, к сумме значений всех периодов. Эта сумма в нашем примере будет составлять $\sum_{t=1}^8 t = 1+2+3+4+5+6+7+8 = 36$. Тогда в первый период $A_1 = (8-1+1) \cdot 800 : 36 = 177,8$, во второй период $A_2 = (8-2+1) \cdot 800 : 36 = 155,5$ и т. д. до восьмого периода, где

Данный метод обеспечивает не столь существенное списание стоимости $A_8 = (8-8+1) \cdot 800 : 36 = 23,3$ в последние периоды, как предыдущий метод, но при этом не приводит к резкому снижению амортизационных начислений в средние периоды. Активно используется во многих странах, у нас, к сожалению, не используется.

5. В *прогрессивном методе* с использованием суммы чисел амортизация определяется произведением балансовой стоимости на оригинальный множитель, рассчитываемый как отношение номера периода к сумме значений всех периодов. В нашем примере эта сумма равна 36. Тогда в первый период $A_1 = 1 \cdot 800 : 36 = 22,2$, а в восьмой период начисления будут составлять

Следует отметить, что данный метод, обеспечивающий основное списание $A_8 = 8 \cdot 800 : 36 = 177,8$.

объекта в последние периоды, естественно, не находит практического применения ни в одной стране.

В условиях отсутствия или ничтожно низкого уровня инфляции решение проблемы стимулирования инвестиций в основные фонды посредством налогообложения прибыли, в принципе, лежит на поверхности. Достаточно взвешенно подходить к обоснованию срока начисления амортизации, который следует устанавливать чуть менее реального срока полезного использования объекта, применять линейный метод и цель стимулирования будет достигнута. Однако инфляция вносит столь существенные коррективы, что единообразное применение линейного метода может даже дестимулировать процесс реновации. Посмотрим в цифрах как по различным методам начисления амортизации собственнику возмещаются единовременные инвестиции в объект основных фондов стоимостью 800 у.е. при уровне инфляции 10 %. Амортизационные начисления по итогам каждого периода будем приводить к моменту осуществления предприятием инвестиций посредством коэффициента дисконтирования $K_{диск.}$ (табл. 2). В этом случае амортизационные начисления в период t составят

$$A_t^{диск.} = A_t \cdot \frac{1}{(1+0,1)^t} \quad (1)$$

Как видно из табл. 2, ни один метод в условиях инфляции (по уровню близкой к российской) не обеспечивает полной реновации основных фондов, не говоря уже о каком-либо стимулировании данного процесса. В нашем примере наибольшую реновацию 73 и 74 % от первоначального размера инвестиций обеспечивают депрессивные методы: двойной

Таблица 2
Годовые дисконтированные суммы амортизации, полученные по разным методам начисления (у.е., инфляция неизменна – 10 %)

Номер метода по р.н.с.	Год амортизационного периода								Итого
	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	90,9	82,6	75,1	68,3	62,1	56,4	51,3	46,7	533,4
2	90,9	72,3	57,5	45,8	36,4	28,9	23,0	146,7	501,5
3	181,8	123,9	84,5	57,6	39,3	26,7	18,5	13,3	583,6
4	161,5	128,4	100,1	75,9	55,2	37,6	22,8	10,4	592,0
5	20,3	36,7	50,1	60,7	69,0	75,2	79,8	83,0	474,8
$K_{диск.}$	0,909	0,826	0,751	0,683	0,621	0,564	0,513	0,467	-

остаточный и суммы чисел соответственно, а наименьшую – 59 % – обеспечивает прогрессивный метод с использованием суммы чисел. Линейный метод возмещает собственнику 67 % первоначально инвестированных им средств. Около 30 % составляют чистый не компенсируемый убыток собственника.

Общая зависимость здесь очевидна: чем больший будет устанавливаться срок начисления амортизации, тем меньший процент от первоначального объема инвестиций будет возмещаться собственнику. При этом ни один из методов не обеспечит стимулирующего эффекта, поскольку они оставляют неизменной общую номинальную сумму амортизационных начислений. Рассмотрим три основных способа стимулирования инвестиций в основные фонды посредством налогообложения прибыли.

Во-первых, государство может разрешить предприятиям регулярно индексировать либо ежегодные амортизационные начисления, либо остаточную стоимость основных фондов. Возможно также индексировать первоначальную стоимость, при этом вычитая из нее суммы начисленной амортизации формировать новую восстановительную стоимость, как это делалось в нашей стране в 2002 г. В любом случае при регулярной индексации проблема полной компенсации обесценивающегося в результате инфляции фондов была бы решена. Однако практика в большинстве

стран оказалась мало восприимчивой к использованию данного способа.

Во-вторых, государство может разрешить предприятиям применять ускоренную амортизацию, т. е. сокращать срок начисления амортизации по сравнению с реальным сроком полезного использования объекта.

Ускоренная амортизация – это способ полного перенесения затрат на приобретение или производство объектов амортизируемого имущества на себестоимость производимых товаров (работ, услуг) в более короткие сроки, чем это предусмотрено действующими нормами амортизации.

Преимущества данного способа заключаются в том, что он не только применим к любому методу начисления амортизации, но и при правильном подборе специального коэффициента, сокращающего срок начисления амортизации, способен повысить уровень компенсации собственнику капитальных вложений, а также обеспечить адресный регулирующий эффект для определенных групп основных фондов и отраслей экономики.

Продолжая рассматривать этот пример, мы можем увидеть, что в табл. 3 представлены расчеты дисконтированных сумм амортизации по разным методам при введении специального коэффициента, равного 1,6. В результате срок начисления амортизации сокращается до 5 лет.

По данным табл. 3 видно, что ускорен-

Таблица 3

Годовые дисконтированные суммы амортизации, полученные по разным методам начисления при применении ускоренной амортизации (у.е., инфляция неизменна – 10 %)

Номер метода по рнс	Год амортизационного периода					Итого	В % от первоначальной стоимости
	1	2	3	4	5		
1	145,4	132,2	120,2	109,3	99,4	606,5	75,8
2	145,4	105,7	76,9	55,9	203,5	587,4	73,4
3	290,9	158,6	86,5	47,2	64,4	647,6	81,0
4	242,4	176,2	120,2	72,9	33,1	644,8	80,6
5	96,9	88,1	120,2	145,7	165,6	616,5	77,1
$\Sigma_{\text{пол}}$	0,909	0,826	0,751	0,688	0,621	-	-

ная амортизация, конечно же, не панацея от инфляции. Она не решает проблемы полной компенсации обесценивающейся стоимости основных фондов: в нашем примере при сокращении срока начисления амортизации в 1,6 раза эффект повышения дисконтированной суммы амортизационных начислений составил всего около 8 %. Кроме того, ускоренная амортизация не свободна от негативных последствий. При применении ее к фондам с малыми и средними нормативными сроками службы она может приводить к повышению себестоимости, а следовательно, и цен на выпускаемую продукцию.

Наибольший эффект обеспечивается при использовании регулятивных возможностей ускоренной амортизации, в частности при адресном применении ее к группам объектов, подверженных повышенному моральному износу в результате научно-технического прогресса. Следует заметить, что не повсеместное, а именно адресное применение данного способа стало стержнем его внедрения в практику обложения прибыли. Впервые внедренный в 1954 г. в США, способ ускоренной амортизации ныне избирательно применяется практически во всех развитых странах, в т. ч. и в России, за исключением Италии и Японии.

В-третьих, государство может более эффективно решить проблему стимулирования инвестиций в условиях инфляции, а именно частично освободить капитальные вложения от налога на прибыль (предоставить скидку или премию) или установить на определенный срок инвестору налоговые каникулы, т. е. в целом предоставить ему соответствующую налоговую льготу. Данными льготами государство сокращает налоговые платежи инвестора приблизительно на ту же сумму, которую он недополучает в результате инфляционного обесценения инвестиций в долгосрочные активы. В этом случае как раз обеспечивается стимулирующий эффект и возможно добиться практически полной компенсации обесценивающейся стоимости основных фондов. Напомним, что первоначальные инвестиции в создание основных фондов в мировой практике налогообложения обычно осуществляются из чистой прибыли, т. е. для инвестора их стоимость повышается еще на величину уплачиваемого

с них налога на прибыль. Следует заметить, что к данному способу относится также предоставление инвестиционного налогового кредита, стимулирующий эффект от масштабного применения которого некоторыми исследователями оценивается не ниже, чем эффект от предоставления освобождений и каникул.

Именно способ льготирования приобрел наибольшую популярность в развитых странах, стремящихся стимулировать инвестиционные процессы. Масштабная апробация данного способа относится к 80-м гг. XX в. В настоящее время использование пониженных ставок налога на прибыль при осуществлении инвестиций прочно закрепилось, например в США и Канаде, налоговых каникул – в Италии и Франции. Применялся данный способ в 90-х гг. и в России, но, к сожалению, не был воспроизведен в новой, кодифицированной редакции налога на прибыль. Ныне из возможного инструментария данного способа в отечественной практике остался лишь инвестиционный налоговый кредит, о масштабном предоставлении которого говорить не приходится в виду сложности процедуры и значительности ограничений его получения.

Важным теоретическим выводом является то, что предоставляемые предприятиям возможности по применению различных методов начисления амортизации и использованию различных стимулирующих способов не должны быть альтернативными и взаимоисключающими. Практика обложения прибыли в большинстве развитых стран подтверждает такой вывод. В таких странах, как Канада, Франция, Германия, Италия, Великобритания и США ныне апробирован и успешно применяется целый комплекс специальных налоговых стимулов, специфичный для каждой страны по составу применяемых способов и объему стимулирования. Нельзя сказать, что данная проблема уже решена. Но что она не остается без внимания и решается – это главный итог теории и практики совершенствования налога на прибыль в конце XX в.

К сожалению, следует признать, что в процессе формирования адекватных нало-

говых стимулов наша страна существенно отстает от развитых стран. Как было показано выше, применение нелинейного метода амортизации, притом ограниченного объектами 4-7 групп, и ускоренной амортизации, имеющей адресное применение, не позволяет вообще характеризовать их как налоговые льготы. Новое положение п.1 ст. 259 Налогового кодекса, позволяющее одновременно списывать до 10 % первоначальной стоимости основных средств, выдаваемое чиновниками Минфина за льготу, а именно за налоговую премию, безусловно, таковой не является. Данная норма не соответствует традиционной сущности инвестиционной премии, когда государство входит в качестве «молчаливого» партнера в предприятие, т.е. выступает соинвестором реновационного

процесса, позволяя предприятию сокращать платежи по налогу на прибыль. Все эти меры позволяют лишь сместить акценты в переносе на себестоимость амортизационных начислений с поздних сроков на более ранние, повышая уровень компенсации собственнику капитальных вложений. Для полной компенсации обесценивающихся в результате инфляции инвестиций в основные фонды следует внедрить в налогообложение прибыли механизмы льготирования, проверенные мировой практикой.