

Ускоренная амортизация как фактор инновационного развития предприятий

В.А. ОСИПОВ, доктор экономических наук, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. E-mail: professorosipov17@mail.ru,
Я.В. ГОРОБЕЦ, Дальневосточный федеральный университет, Владивосток.
E-mail: ygorobets@mail.ru

В статье анализируется зарубежный и отечественный опыт использования механизма ускоренной амортизации, показаны различия в целях и средствах ее применения. Предлагаются направления совершенствования расчета и внедрения метода ускоренной амортизации в целях инновационного развития.

Ключевые слова: ускоренная амортизация, зарубежный опыт, применение в практике

Ускоренная амортизация¹ за рубежом распространена чрезвычайно широко. Однако в отечественной практике этот метод списания стоимости основных фондов предприятий не получил должного признания и применения. Ускоренная амортизация рассматривается исключительно как льгота для предприятий по налогообложению. С одной стороны, это организационно затрудняет ее внедрение (усложняются отчетность на предприятии, взаимодействие с налоговыми органами и т.п.). С другой – возникают проблемы измерения износа основных фондов в целом по экономической системе. В Министерстве финансов РФ периодически эксперты предлагают отменить использование ускоренной амортизации вообще.

Зарубежный опыт

Впервые ускоренная амортизация была применена в середине 1940-х годов в Великобритании. Она массово использовалась в тот период и в США, когда было ясно, что оборудование, производящее оружие, не будет работать «нормативные» 15–20 лет. Ускоренный возврат вложенного капитала стал основным средством для поощрения военного производства, а в дальнейшем – способом форсированного развития и гражданской промышленности.

Позднее в Японии, например, были установлены особый порядок амортизации, налоговые скидки, применяемые

¹ Ускоренная амортизация – это списание стоимости основных фондов увеличенными нормами задолго до их реального физического износа.

к определенным видам основных средств, расходов на НИОКР из налогооблагаемой базы, а также исключения возможности проведения ускоренной амортизации оборудования для НИОКР.

В Германии специальные нормы амортизационных отчислений применяются ко всем инвестициям, направленным на создание новых рабочих мест, охрану окружающей среды, выпуск технически передовой продукции, экспортные поставки. Списание стоимости основных фондов осуществляется за три года: 50% – в первый, 30% – во второй и 20% – в третий год. Ускоренная амортизация позволяет малым предприятиям проводить активную инвестиционную политику. В составе источников финансирования основных фондов 66% приходится на амортизационные отчисления.

В США в ходе налоговой реформы 1980-х годов были значительно сокращены сроки службы основных фондов, а также уменьшено число классов основных фондов с неодинаковыми сроками службы, что существенно упростило процедуру расчета амортизации. С 1962 г. по 1986 г. в США фирмы имели право вычитать из налога на прибыль до 10% затрат на новое оборудование. В 1981–1986 гг. они получили право вычитать из налога на прибыль 6% расходов на оборудование со сроком амортизации до четырех лет и 10% – со сроком более четырех лет. Применение ускоренной амортизации капитала привело к значительному росту инвестиционных фондов американских фирм: с 341,3 млрд долл. в 1979 г. до 426,7 млрд. долл. в 1985 г. (в ценах 1982 г.)².

Амортизационная политика развитых стран предполагает большие льготы, например, в США фирмы уже давно могут перейти с одной системы начисления амортизации на другую, лишь поставив в известность об этом налоговую инспекцию³. Кроме того, в США в отраслях военно-промышленного комплекса в 1981 г. срок амортизации оборудования сокращен с 12,7 до 5,7 года. В Англии срок амортизации для некоторых видов оборудования варьируется от трех-четырёх лет до восьми месяцев. При этом фактические сроки службы этого оборудования составили в США 14 лет, Англии – 12 лет.

В Швеции амортизационная политика одна из самых либеральных – до 1955 г. компаниям разрешалось списывать стоимость

² Комментарий к федеральному закону «О финансовой аренде (лизинге)» / Под ред. д.ю.н. Н.М. Коршунова. – М.: НОРМА-М, 2005.

³ Обновление основного капитала в США. – М.: Прогресс, 1977. – 344 с.

машин и оборудования по собственному усмотрению уже в первый год эксплуатации. В настоящее время разрешается списывать в первый год не более 30%, а ежегодные списания не могут быть ниже 20% стоимости оборудования, т.е. стоимость машин и оборудования должна быть полностью списана в течение пяти лет. В конце года каждый налогоплательщик может сам выбрать вариант, позволяющий списать больший объем амортизации в данном году⁴. В ряде случаев в первые годы освоения новой техники применяется низкая норма амортизации, а затем она резко возрастает.

Сейчас вместо равномерного списания амортизации многие зарубежные государства пришли к дегрессивному методу амортизации, при котором устанавливается определенная (обычно завышенная), рассчитанная на весь срок службы основного капитала, норма списания. Но если в первый год списания она относится к полной стоимости основного капитала, то в последующие годы – к остаточной. За первые пять лет эксплуатации списывается почти 100% первоначальной стоимости основных производственных фондов (ОПФ). В российской практике эта норма была сильно занижена, что противоречило смыслу ускоренной амортизации.

Дегрессивная амортизация может осуществляться и за счет установления убывающей нормы списания от первоначальной стоимости средств труда по определенной схеме (в первый год – 45%, во второй – 25%, в третий – 10% и далее по 5%). В последние годы за рубежом политика дегрессивных амортизационных списаний была нацелена на увеличение объема списаний, приходящихся на первый год (в Великобритании – до 90% первоначальной стоимости).

Использование ускоренной амортизации в России

В СССР (а затем и в России) концепция ускоренной амортизации пробивалась с большим трудом и с опозданием. Основная проблема состояла в теоретическом объяснении процессов отдельного и самостоятельного движения реального физического износа основных производственных фондов (ОПФ) и ускоренного переноса их стоимости. Кроме этого, доминировала теоретическая

⁴ Волков А.М. Швеция: социально-экономическая модель. – М.: Мысль, 1991. – 188 с.

концепция, что цель амортизации – денежное обеспечение лишь простого воспроизводства основных фондов. В действительности же механизм воспроизводства ОПФ так действовал только на очень небольших предприятиях – лишь после полного списания стоимости оборудования (и накопления ее в амортизационном фонде) можно было использовать эти средства для приобретения нового. Однако уже тогда было замечено, что в крупных производствах накопленные в амортизационном фонде денежные средства могут обеспечивать и расширенное воспроизводство ОПФ.

Чем крупнее предприятие, тем более осуществим этот процесс: например, если имеется 10 станков со сроком службы 10 лет, в амортизационный фонд ежегодно поступает сумма, достаточная для приобретения одного нового станка. То есть амортизация в реальности уже могла давно быть источником расширенного воспроизводства ОПФ.

Первоначально применять ускоренную амортизацию ОПФ разрешалось отдельным «прогрессивным» производствам, затем – «передовым» отраслям промышленности. Возможность ее использования с целью создания финансовых условий и повышения заинтересованности предприятий в ускоренном обновлении и техническом развитии активной части основных производственных фондов была законодательно закреплена «Положением о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве» от 29 декабря 1990 г. № ВГ-21. В соответствии с данным Положением «ускоренная амортизация является целевым методом более быстрого, по сравнению с нормативными сроками службы основных фондов, полного перенесения их балансовой стоимости на издержки производства и обращения».

Ускоренная амортизация могла применяться в отношении основных фондов, используемых для увеличения выпуска средств вычислительной техники, новых прогрессивных видов материалов, приборов и оборудования, расширения экспорта продукции в случаях, когда осуществляется массовая замена изношенной и морально устаревшей техники новой, более производительной. Малые предприятия могли использовать ускоренную амортизацию для активной части основных фондов, а также списывать в первый год дополнительно как амортизационные отчисления до 20% (в дальнейшем – до 50%) стоимости основных фондов.

Ускоренная амортизация начисляется равномерно с использованием коэффициента ускорения не больше двух. Государство

осуществляло контроль: в случае нецелевого использования сумм амортизации, начисленных ускоренным способом, предприятия обязаны были исключать «ускоренную» часть амортизационных отчислений из состава издержек производства и обращения.

В Положении по бухгалтерскому учету⁵ впервые предлагалось, чтобы срок службы основных средств определяли их собственники, и давались новые способы исчисления амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему продукции. Однако ожидаемого эффекта внедрение ускоренной амортизации в России не дало, так как предприятия фактически ее не применяли. Кроме того, в дальнейшем п. 6 Письма Госналогслужбы России от 27.10.1998 г. №ШС-6-02/768 был практически установлен запрет на применение трех последних способов исчисления амортизации⁶.

С 2002 г. гл. 25 Налогового кодекса РФ предусмотрены два способа начисления амортизации – линейный и нелинейный. Последний схож со способом уменьшаемого остатка и ускоряет формирование амортизационного фонда.

При использовании упрощенной системы налогообложения предусмотрен особый режим начисления амортизации, позволяющий остаточную стоимость основных средств со сроком полезного использования до трех лет списывать на затраты в течение года, а стоимость амортизируемого имущества со сроком полезного использования от трех до 15 лет – погасить в течение трех лет в следующем порядке: 50% – в течение первого, 30% – второго и 20% – третьего года.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, ст. 259 НК РФ дает возможность применять специальный поправочный коэффициент к основной норме амортизации в размере не выше двух. Его могут также применять сельскохозяйственные предприятия промышленного типа. Таким образом, и при использовании линейного метода возможно ускоренное списание стоимости амортизируемого имущества.

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97 // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 3. – С. 3-11.

⁶ *Забрамная Е.Ю., Чепуренко А.В.* Комментарий к Положению о составе затрат. – М.: Главбух, 1999. – 132 с.

Совершенствование механизма ускоренной амортизации

В условиях инфляции в начале 2000-х гг. предприятиям было разрешено использовать амортизационные отчисления в качестве средств для операционной деятельности. Это положение не отменено до настоящего времени. Поэтому иногда в литературе встречаются предложения считать амортизацию разновидностью прибыли предприятия, особенно при обосновании эффективности инвестиций. Роль амортизации как источника воспроизводства основных фондов в натуральной форме перестала быть актуальной в практической деятельности предприятий. Такая амортизационная политика за последнее десятилетие обусловила рост доли заемных средств при финансировании реального воспроизводства основного капитала, что тормозит развитие (таблица).

Инвестиции в основной капитал в РФ по источникам финансирования (в фактически действовавших ценах) в 1995–2012 гг.

Инвестиции	1995	2000	2005	2010	2011	2012
В основной капитал, млрд руб. (до 1998 г. – трлн руб.)	267,0	1053,7	2893,2	6625,0	8445,2	9567,9
В том числе по источникам финансирования:						
собственные средства	131,0	500,6	1287,2	2715,0	3539,5	4261,2
привлеченные средства	136,0	553,1	1606,0	3910,0	4905,7	5306,7
В основной капитал, %	100	100	100	100	100	100
В том числе по источникам финансирования:						
собственные средства	49,0	47,5	44,5	41,0	41,9	45,4
привлеченные средства	51,0	52,5	55,5	59,0	58,1	55,5

Источник: URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/invest/Inv-if.xls

Задачу финансирования инноваций и обновления технического уровня предприятий успешно решает ускоренная амортизация как процесс возвращения денежных средств владельцу капитала, которые были им ранее вложены в данные производственные фонды. В условиях инфляции и технического прогресса сохранить стоимость капитала простыми линейными методами исчисления невозможно.

Увеличенная ставка нормы амортизации – это по существу разрешение государства направлять средства на развитие предприятия, минуя процесс налогообложения. И если государства стремятся к развитию национального производства, то они активно идут на установление ускоренных норм амортизации, так как это сохраняет вложенный в производство капитал и реально

увеличивает производственные мощности. Причем это касается не только передовых отраслей, а вообще активной (иногда и пассивной) части основных фондов. За рубежом применение ускоренной амортизации показало свою высокую эффективность как средство форсирования процесса накопления капитала, обновления и модернизации машин и оборудования с целью повышения конкурентоспособности продукции в условиях инфляции.

В целом ускоренные нормы амортизационных отчислений могут привести к значительным темпам расширенного воспроизводства основных производственных фондов на новой технической основе. Их применение эффективно не только в важнейших отраслях промышленности, но и в регионах, отстающих в своем экономическом развитии. Кажется, что такая политика уменьшает поток поступающих в бюджет средств, так как увеличивает издержки предприятий и уменьшает налогооблагаемую прибыль. В действительности же ускоренная амортизация увеличивает издержки производства незначительно и только в первые годы ее применения.

Во-первых, доля амортизации в издержках производства на предприятиях промышленности редко превышает 15%. Поэтому даже при удвоении амортизации общая величина издержек увеличится и составит 115% от первоначальной. Во-вторых, это увеличение всегда временное. Начисленная ускоренная амортизация через несколько лет будет распределяться на большее количество оборудования (включая вновь приобретенное на накопленную сумму амортизации и на то, которое реально действует, но по которому начисления прекратились). Это приводит к нормализации издержек производства в целом.

Например, если малое предприятие имеет одну машину со сроком службы три года, то при нормальной амортизации оно может заменить ее только через этот срок, обеспечивая простое воспроизводство (если нет инфляции). Но если применить ускоренную амортизацию с коэффициентом ускорения три, то уже через год оно может купить вторую машину, т.е. ускоренная амортизация второй машины будет распределяться на две. Через два года у него будет уже три машины, при этом повышенные издержки производства можно будет наблюдать только в первый год эксплуатации машины. Во второй год ускоренная амортизация распределяется уже на две машины, а начиная с третьего года, издержки амортизации каждой новой машины будут распределяться на три машины. Ускоренная амортизация обеспечивает расширенное воспроизводство даже при стартовом наличии одной машины.

Постоянное (и длительное) применение ускоренной амортизации фактически не повышает издержек производства в целом. При этом, чем выше ускоренная норма амортизации, тем быстрее происходит процесс расширенного воспроизводства ОПФ на новой технической основе. Расчеты показывают, что темпы ускоренного развития мощностей определяются сроком ускоренной амортизации.

Таким образом, механизм ускоренной амортизации позволяет реально (и быстро) накапливать в амортизационном фонде денежные средства, которые могут быть направлены на развитие производственных мощностей предприятий на новой технической основе, так как в современной машиностроительной промышленности каждые 3-5 лет происходит обновление выпускаемой продукции. А в случае появления на рынке более совершенных технических средств ускоренная амортизация становится реальным источником инновационного развития предприятий.

Существует одна особенность: **применение ускоренной амортизации эффективно лишь тогда, когда имеется реальная потребность в расширении данного производства (когда есть спрос на производимую продукцию) и когда реально есть возможность приобретения основных средств. В случае, когда поступления от ускоренной амортизации не используются для приобретения новых средств производства, она просто увеличивает издержки производства, и эффекта инновационного развития предприятия нет.**

При установлении величины ускоренной нормы амортизации нужно опираться на потребности инновационного или ускоренного развития производственных мощностей. Нормы или методы применения амортизации следует пересматривать при любом крупном изменении экономической политики в стране в целом и на предприятии в частности. В современных условиях целью амортизационной политики должно быть не просто финансирование возмещения основных фондов, но также противодействие обесценению авансированных средств в основные фонды вследствие инфляционных процессов, которые приводят к номинальному удорожанию вновь вводимых средств труда. В условиях негибкой амортизационной политики главным средством обеспечения воспроизводства в РФ были попытки «своевременной переоценки» основных фондов в соответствии с темпами инфляции. Это дорогостоящая процедура, и она, как

правило, запаздывала и не решала поставленной задачи, так как не обеспечивала накопление необходимых денежных средств для воспроизводства основных фондов в новых условиях.

Ускоренная амортизация для инновационного развития

В условиях рынка механизм самофинансирования предприятий за счет амортизации и прибыли существенно различается. Если амортизация теоретически полностью возвращается на предприятие и идет на развитие производства, то из прибыли осуществляются налоговые и другие отчисления, и только оставшаяся ее часть становится источником самофинансирования. Ускоренная амортизация является таким источником, который практически «без потерь» может идти на цели инновационного развития производства. Поэтому когда государством принимается политика ускоренной амортизации, то источником расширенного воспроизводства становится та часть маржинального дохода предприятия, которая прямо, минуя налоговые обложения, может идти на развитие производства.

Сейчас ускоренная амортизация повсеместно применяется за рубежом с целью инновационного обновления основных фондов, развития производства, ликвидации морального износа, а также ухода от негативных последствий инфляции. Предприятия, при полном перенесении стоимости средств труда, могут при необходимости легко идти на их замену. И чем больше концентрация производства в данной производственной единице, тем большими темпами возможно расширение производственных мощностей, а значит, модернизация и замена основного капитала. Применение ускоренной амортизации еще более увеличивает темпы расширенного воспроизводства ОПФ. Следует вернуться к реализации первоначальной функции амортизационного фонда как источника воспроизводства основных фондов. Необходимо расширить возможность применения этого механизма, особенно для малых предприятий, для ускоренного формирования амортизационного фонда с целью инновационного развития за счет ускоренного внедрения новой техники и технологий.

Массовое применение ускоренной амортизации позволит увеличить налоговые поступления для государства, расширить производство на новой технической основе, не увеличивая при этом издержки. Ускоренную амортизацию необходимо рассматривать как главное средство инновационного развития предприятий и экономики страны в целом.