

Copyright © 2018 by Sochi State University



Published in the Russian Federation
Sochi Journal of Economy
Has been issued since 2007.
ISSN: 2541-8114
2018, 12(4): 429-439

www.vestnik.sutr.ru



UDC 330.142.211, 336.662

Free Depreciation of Fixed Assets Value

Aleksandr D. Trusov ^a

^a Sochi scientific-research center of the RAN, Russian Federation

Abstract

The purpose of this work is to justify the possibility of widespread use free depreciation mechanism of fixed assets value in order to tax incentives for investment activity of enterprises. The attention is devoted to the problems of depreciation in the economic literature due to the fact that the accrued depreciation is an essential item of current costs of enterprises, being part of the previously made capital expenditures, affecting the profitability of economic activity, the amount of taxable and net profit. The author of the article is a proponent of “free depreciation”, believes that empowering enterprises to recover their long-term investments in tangible and intangible assets in any way that is beneficial for them, including by writing off all capital expenditures in the year of their implementation as a part of costs taken into account when determining tax base for income tax, is the best way to stimulate investment, because it allows to reduce taxable income to zero.

Keywords: depreciation, free depreciation, accelerated depreciation, profit tax, fixed assets, freedom of economic activity.

1. Введение

Содержание понятия «свободная амортизация» раскрывают два его существенных признака, определяемых понятиями «свобода» и «амортизация».

В сфере экономической деятельности понятие «свобода» символизирует способность и возможность субъекта экономической деятельности («предприятия») действовать в соответствии со своими экономическими интересами и обусловленными ими целями, не нарушая при этом интересов и целей других субъектов. Степень свободы определяют права субъекта экономической деятельности. Прежде всего – это право выбора: право выбора самой деятельности и действий, связанных с ее осуществлением. Свободу характеризует самостоятельность субъекта в принятии решений, его независимость от других субъектов, объективно ограничивающих его свободу. Ограничения – инструмент согласования общественных, групповых и частных экономических интересов, средство обеспечения свободы экономической деятельности множества субъектов. Баланс их интересов призвано обеспечить сочетание государственного регулирования и саморегулирования.

В экономической теории понятие «амортизация» используется для обозначения процесса погашения (возмещения, восстановления) стоимости долгосрочных материальных и нематериальных активов предприятий в течение длительного периода времени.

Следует различать начисление амортизации в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения прибыли. В бухгалтерском учете механизм амортизации применяется для того, чтобы обеспечить возврат капитала, вложенного в долгосрочные материальные и нематериальные активы, гармонизировать получаемые доходы с понесенными капитальными расходами с тем, чтобы обеспечить их возмещение. В сфере

налогообложения начисленная амортизация приобретает формы налогового вычета, который уменьшает в большей или меньшей степени налоговую базу по налогу на прибыль. Как правило, режим амортизации в налоговых целях отличается от режима, применяемого в учетных целях. В некоторых странах налоговые установления в части начисления амортизации существенно не отличаются от норм, применяемых в целях ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако, полного соответствия, пожалуй, нет нигде, поскольку во всех странах применяются целевые налогово-амортизационные льготы. Их цель – побуждать предприятия к инвестициям в собственную материальную базу в целях ее совершенствования и обновления.

Согласно информации, приведенной в обзоре «Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2017» [1], к числу стран, в которых правила начисления амортизации в налоговых целях отличаются от правил начисления амортизации в целях бухгалтерского учета, относятся Австралия, Бразилия, Великобритания, Греция, Индия, Канада, Китай, Корея, Кувейт, Малайзия, Мексика, Россия, Саудовская Аравия, Сингапур, США, Южная Африка, Япония. В этом же обзоре указаны страны, в которых правила начисления амортизации в налоговых целях в основной своей части соответствуют правилам начисления амортизации в целях бухгалтерского учета. К ним относятся Аргентина, Германия, Италия, Испания, Нидерланды, Португалия, Турция, Франция, Швеция.

Понятие «свободная амортизация» служит для обозначения процесса возмещения (погашения) стоимости долгосрочных активов предприятия любым выгодным для него способом, то есть таким способом, который бы соответствовал его экономическим интересам.

«Свободная амортизация» означает установление предприятиями такого режима амортизации, который позволяет им возмещать долгосрочные вложения в материальные и нематериальные активы в любой пропорции и за любой период времени. Такое или аналогичное ему определение понятия «свободная амортизация» приводится в разного рода экономических словарях, таких как англо-русский экономический словарь, словарь бухгалтерского учета, словарь по бизнесу и менеджменту, словарь финансов и банковского дела и др.¹⁶

2. Материалы и методы

В статье использованы работы российских и зарубежных авторов по практическим и теоретическим вопросам амортизации долгосрочных материальных и нематериальных активов. Фактическим материалом послужили данные Росстата, международные и национальные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерского учета, положения Налогового кодекса РФ и США. Использован метод сравнительного анализа и обобщения практики амортизации долгосрочных активов предприятий.

3. Обсуждение

Настоящая статья посвящена анализу механизма «свободной амортизации» применительно к основным средствам.

В отношении основных средств понятие «свободная амортизация» служит для обозначения действий предприятия, связанных с возмещением его долгосрочных вложений в объекты основных средств путем начисления амортизации, включения сумм начисленной амортизации в расходы, связанные с производством товаров и оказанием услуг, накопления их в денежной и иной высоколиквидной форме и использования для финансирования процессов обновления основных средств, осуществленных им самостоятельно на основе собственных оценок получаемых доходов и планируемых текущих и капитальных затрат.

Процесс погашения долгосрочных вложений в объекты основных средств или стоимости этих объектов осуществляется на систематической основе.

Основные элементы системы амортизации регламентируются государством. Государство в законодательном порядке устанавливает правила начисления амортизации, определяет права и обязанности предприятий.

В России правила амортизации определены в законодательстве по бухгалтерскому учету и в налоговом законодательстве: в федеральном законе «О бухгалтерском учете»,

¹⁶ См., напр., Словари и энциклопедии на Академике. [Электронный ресурс]. URL: <https://dic.academic.ru> (дата обращения 10.09.2018)

в национальных и международных стандартах бухгалтерского учета, введенных в действие Минфином РФ, в Налоговом кодексе РФ (НК РФ).

Понятие «амортизация основных средств» определено в стандартах учета и отчетности.

В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», введенным в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н, амортизация основных средств – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования¹⁷.

Согласно российского Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств» амортизация – это средство погашения стоимости объектов основных средств частями: амортизация начисляется ежемесячно независимо от выбранного способа начисления в размере 1/12 годовой суммы¹⁸.

Понятие «свободная амортизация» в российском законодательстве не определено. Механизм свободной амортизации не применяется. Режим свободной амортизации применяется (применялся) в ряде стран только в налоговых целях в качестве льготы, дающей право налогоплательщикам, действующим в определенной сфере экономической деятельности (как правило, в сфере R&D – исследований и разработок), уменьшать налогооблагаемый доход на сумму капитальных вложений в определенные объекты основных средств и в определенные периоды времени. В разное время и в разных целях режим свободной амортизации допускался в Великобритании, Дании, Ирландии, Испании, Канаде, Швеции. Например, в Испании активы, за исключением зданий, используемые в сфере исследований и разработок и добычи полезных ископаемых, приобретенные в течение определенного периода времени могут амортизироваться в налоговых целях в режиме свободной амортизации [1, С. 148].

Право свободной амортизации в сфере налогообложения доходов (прибыли) – это право налогоплательщика самостоятельно решать какую часть стоимости долгосрочных активов и за какой период включать в состав расходов, принимаемых в уменьшение налогооблагаемых доходов. В налоговых целях сумма начисленной амортизации представляет собой вычет из налогооблагаемой прибыли части капитальных затрат предприятия.

Экономия на налоге на прибыль, полученная при применении режима свободной амортизации, является дополнительным источником собственных средств предприятий, направляемых на обновление основного капитала.

Начисление амортизации являлось и является в настоящее время одной из тех хозяйственных операций, которые осуществлялись под строгим государственным контролем. Государство определяло правила амортизации, которые обязаны были соблюдать все предприятия. Оно классифицировало активы, подлежащие амортизации, определяло сроки и нормы их амортизации, методы амортизации, частоту начисления амортизации, порядок налогового администрирования процессов амортизации, регулировало иные вопросы, связанные с начислением, накоплением и использованием сумм амортизации.

История свидетельствует о либерализации системы амортизации, о предоставлении предприятиям больших прав, об увеличении их возможностей самостоятельно выбирать наиболее приемлемый режим амортизации.

Изначально предприятия сами определяли объем амортизационных отчислений, учитываемых в составе расходов по осуществляемой ими деятельности. Однако с введением налога на прибыль (в начале XX века) государство стало контролировать процесс включения капитальных затрат в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, то есть стало устанавливать порядок начисления амортизации в налоговых целях и контролировать его соблюдение предприятиями.

Процесс либерализации отношений в сфере амортизации основного капитала можно проиллюстрировать на примере США. Это непрерывный процесс сокращения устанавливаемых государством норм, сроков, групп (классов) амортизируемых активов и,

¹⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» // СПС КонсультантПлюс

¹⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 // СПС КонсультантПлюс

одновременно, процесс расширения спектра предоставляемых льгот: различных вариантов «ускоренной» и «бонусной» амортизации.

Если в 1928 году допустимые сроки полезного использования и годовые нормы амортизации были определены для ~2700 видов амортизируемых активов, используемых в 44 различных отраслях, а в 1942 году - для ~ 5000 видов активов, используемых в 57 отраслях, то в 1962 году список таких активов был сокращен с 5000 до 100 групп и при этом в среднем на 30-40 % были сокращены допустимые сроки амортизации. В 1981 году в рамках «системы ускоренного возмещения затрат» (ACRS) были выделены только 6 классов возмещаемых активов: соответственно, трех-, пяти-, десятилетние активы, пятнадцатилетняя недвижимость и пятнадцатилетние коммунальные активы, а также недорогое (социальное) жильё, которому также был определен пятнадцатилетний срок. С 1987 года «модифицированной системой ускоренного возмещения затрат» (MACRS) было предусмотрено 7 классов амортизируемых активов: трех-, пяти-, семи- десяти- пятнадцати- и двадцатилетние активы, а также класс недвижимости со сроками 27,5 и 31,5 лет, принадлежащей, соответственно, резидентам и нерезидентам.

В 1954 году наряду с методом «прямолинейной» (равномерной) амортизации было разрешено применять методы «ускоренной» (дегрессивной) амортизации: метод двойного уменьшаемого остатка (баланса) стоимости основных средств и метод суммы чисел лет срока их службы. В 1971 году была предоставлена свобода в выборе метода амортизации и переходе от одного метода к другому. В 1981 году был введен особый порядок списания в налоговых целях расходов на НИОКР: было разрешено либо единовременное их списание, либо их списание в течение 3-х лет [2].

Начиная с 2002 года в США в налоговых целях наряду с методами ускоренной амортизации активно применяется «бонусная амортизация», под которой понимается дополнительный амортизационный вычет из налогооблагаемой прибыли в размере от 20 до 100 % первоначальной стоимости основных средств в первый год их использования. Соответствующие решения принимались в 2002, 2003, 2004, 2008, 2009, 2010 и 2012 гг. В результате применения методов ускоренной и бонусной амортизации крупные американские корпорации существенно уменьшили свои налогооблагаемые доходы. Например, в 2011 году их экономия на уплате налога на прибыль составила 76,1 млрд. долларов или 42 % от общей суммы корпоративного налога (налога на прибыль) [3, С. 6-8].

Для сравнения, в России в 2013 году применение «амортизационной премии» в размере 10 % и 30 % и повышающих коэффициентов к основной норме амортизации позволило предприятиям сэкономить на налоге на прибыль 216,6 млрд. руб., что составляет ~ 10 % от общей суммы налога на прибыль за 2013 год¹⁹. В 2017 году по данным Минфина РФ ускоренная амортизация (амортизационная премия + применение повышающих коэффициентов) позволила предприятиям сократить обязательства по налогу на прибыль на 279,2 млрд. руб. или на 8,5 %²⁰.

Как видно, масштабы применения в налоговых целях ускоренной и бонусной амортизации в России существенно меньше чем в США.

В США в настоящее время в налоговых целях применяются следующие методы ускоренной амортизации: метод двухсотпроцентного уменьшаемого баланса стоимости основных средств (200 percent double declining balance method или 200 % DDB), применяемый в отношении объектов со сроком возмещения их стоимости, установленным Налоговым кодексом США (НК США), в пятнадцать и менее лет, и метод стопятидесятипроцентного уменьшаемого баланса стоимости основных средств (150 % DB), применяемого в отношении объектов, срок погашения стоимости которых определен в 15 и 20 лет [1, С. 171].

В США в 2017 году были введены еще более радикальные правила применения амортизационных вычетов из налоговой базы по налогу на прибыль. При этом была существенно понижена ставка федерального налога на прибыль: до 01.01.2018 г. она составляла 35 %, с 01.01.2018 г. – 21 %.

¹⁹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов (одобрены Правительством РФ), раздел II, пункт 4 // СПС КонсультантПлюс

²⁰ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов (утв. Минфином России), приложение № 1, пункт 13 // СПС КонсультантПлюс

До введения новых правил разрешалось в 1 год эксплуатации основных средств, период погашения стоимости которых составлял не более 20 лет, списывать на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, до 50 % их первоначальной стоимости. С 2018 года ежегодные списания капитальных затрат были существенно увеличены: в отношении объектов, принятых на обслуживание в период с 27.09.2017 г. по 01.01.2023 г., разрешено заявлять 100 % бонусной амортизации; в дальнейшем предусмотрено ее 20 % ежегодное снижение: до 80 % в отношении объектов, принятых на обслуживание до 01.01.2024 г., до 60 % – до 01.01.2025 г., до 40 % – до 01.01.2026 г. и до 20 % – до 01.01.2027 г. [4].

В США большой выбор способов амортизации. Система предоставляет широкую свободу в формировании графиков амортизации основных средств. Но он должен быть заявлен налоговым органам (службе внутренних доходов – IRS) и обоснован. Принимается любое предложение, если оно имеет четкую и убедительную основу, если оно является справедливым и разумным в сложившихся обстоятельствах.

Несмотря на широкие возможности ускоренного списания капитальных затрат, действующая в США система не является системой свободной амортизации, поскольку существует много ограничений и в части объектов, к которым могут быть применены правила бонусной амортизации (аналог нашей «амортизационной премии» в размере 10 % и 30 % капитальных вложений), и в части периодов времени, в течение которых она может быть применена, и в части субъектов экономической деятельности, которые могут применять правила как ускоренной, так и бонусной амортизации, и в части допустимых объемов бонуса (от 20 % до 100 %). Определены и иные ограничения. Правила ускоренной и бонусной амортизации, установленные НК США, представляют собой сложную систему, позволяющую предприятиям выбрать наиболее выгодный для них вариант амортизационных налоговых вычетов. Их применение позволяет существенно сократить корпоративный налог и сделать бизнес более выгодным. Однако система не гарантирует равенство возможностей. Возможности пользования плодами «ускоренной» и «бонусной» амортизации существенно различаются по отраслям и видам экономической деятельности [3, С. 16-19].

В России наряду с линейным (равномерным) методом амортизации разрешено применять нелинейный метод. Он более эффективен по сравнению с применяемым в США методом двухсотпроцентного уменьшаемого баланса стоимости основных средств (200 % DDB), поскольку позволяет начислять амортизацию в налоговых целях более высокими темпами.

Это можно проиллюстрировать путем сравнения месячных норм амортизации, установленных НК РФ при применении линейного (ЛМА) и нелинейного (НЛМА) методов, с методом 200 % DDB (200 percent double declining balance), определенного НК США. В расчетах срок полезного использования («n») определен в месяцах. В целях сравнения метод 200 % DDB применен условно ко всем амортизационным группам основных средств, предусмотренных НК РФ.

Таблица 1. Сравнение норм амортизации при применении метода равномерной (линейной) амортизации и методов ускоренной амортизации

Амортизационная группа	Норма амортизации (в %)		
	ЛМА (100% / n)	DDB (200% / n)	НЛМА
1 (от 1 года до 2 лет)	от 4,17 до 8,33%	от 8,33 до 16,67%	14,3%
2 (свыше 2 лет до 3 лет)	от 2,78 до 4,00%	от 5,56 до 8,00%	8,8%
3 (свыше 3 лет до 5 лет)	от 1,67 до 2,70%	от 3,33 до 5,41%	5,6%
4 (свыше 5 лет до 7 лет)	от 1,19 до 1,64%	от 2,38 до 3,28%	3,8%
5 (свыше 7 лет до 10 лет)	от 0,83 до 1,18%	от 1,67 до 2,35%	2,7%
6 (свыше 10 лет до 15 лет)	от 0,56 до 0,83%	от 1,11 до 1,65%	1,8%
7 (свыше 15 лет до 20 лет)	от 0,42 до 0,55%	от 0,83 до 1,10%	1,3%
8 (свыше 20 лет до 25 лет)	от 0,33 до 0,41%	от 0,67 до 0,83%	1,0%
9 (свыше 25 лет до 30 лет)	от 0,28 до 0,33%	от 0,56 до 0,66%	0,8%
10 (свыше 30 лет)	не более 0,28%	не более 0,55%	0,7%

Как видно, нелинейный метод, предусмотренный НК РФ, обеспечивает наибольшее ускорение в начислении сумм амортизации, вычитаемой из налоговой базы по налогу на прибыль.

Несмотря на это нелинейный метод не нашел широкого применения среди российских организаций – плательщиков налога на прибыль. Дело в том, что при применении нелинейного метода амортизируется остаточная стоимость амортизационной группы в целом, которая, зачастую, существенно меньше первоначальной их стоимости, амортизируемой при применении линейного метода. По имеющимся оценкам «...выбор нелинейного метода дает существенную экономию по налогу на прибыль» при наличии большого объема основных средств и «...низком уровне среднего коэффициента износа (менее 30 %)...» [5]. По данным Росстата в 2017 году степень износа основных средств коммерческих организаций России составляла ~51 %. При этом наибольшее значение коэффициент износа наблюдалось в оптовой и розничной торговле (64,9 %), в области информации и связи (61 %), в добыче полезных ископаемых (56,4 %), в строительстве (52,1 %), в обрабатывающих производствах (48,8 %) [6].

Нелинейный метод в России в его нынешнем виде станет выгодным для применения только в условиях больших объемов новых капитальных вложений.

За период времени, начиная с 2002 года (введение в действие норм главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций») и по настоящее время, расширился как спектр налогово-амортизационных льгот, так и их количество.

Наряду с «амортизационной премией» в размере 10 % и 30 %, разрешено использовать повышающие коэффициенты к основной норме амортизации в отношении отдельных совокупностей объектов основных средств. Если в 2002 году НК РФ было предусмотрено только два варианта применения повышающего коэффициента, то в настоящее время количество вариантов применения повышающих коэффициентов возросло до девяти²¹.

С 1 января 2018 года разрешен инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль. Он вводится законом субъектов РФ и представляет собой вычет из суммы налога на прибыль²². В настоящее время он установлен законом только одного субъекта РФ – Республики Карелия – и ограничен только двумя видами экономической деятельности.

НК РФ определены также и случаи единовременного списания стоимости приобретенных основных средств в размере 100% их первоначальной стоимости (100 % расходов на их приобретение или создание). Организациям, осуществляющим деятельность в области информационных технологий, предоставлено право признавать в составе затрат расходы на приобретение электронно-вычислительной техники в полном объеме в момент ввода в эксплуатацию. Такое же право предоставлено театрам, музеям, библиотекам, концертным организациям, являющимся бюджетными учреждениями, в отношении расходов на приобретение объектов амортизируемого имущества, за исключением объектов недвижимого имущества²³. Стопроцентная амортизация в налоговых целях применяется в отношении плательщиков единого сельскохозяйственного налога и единого налога по упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения «доходы минус расходы»²⁴.

Несмотря на увеличение количества льгот, большинство из которых носит частный характер, стимулирующий потенциал системы амортизация, предусмотренной НК РФ, не велик. Слишком много запретов и ограничений. Основные их них: запрет учитывать результаты переоценок основных средств в налоговых целях (действует с 2002 года); возможность пересмотра срока их полезного использования только в пределах диапазона сроков, установленных НК РФ для соответствующей амортизационной группы; запрет на применение разных методов амортизации в отношении разных групп основных средств (в отношении всех объектов должен быть выбран один метод; исключения составляют здания, сооружения и передаточные устройства, входящие в восьмую-десятую амортизационные группы, к которым применяется только линейный метод); ограничение на переход с одного метода амортизации на другой: не чаще одного раза в пять лет;

²¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ, статья 259.3 (ред. 11.10.2018) // СПС КонсультантПлюс

²² Там же, статья 286.1

²³ Там же, статья 258

²⁴ Там же, статьи 346.5 и 346.16

ограничение в виде установленной частоты начисления амортизации: ежемесячно, что предусмотрено действующей системой авансовых платежей налога на прибыль.

Применение механизма свободной амортизации, в том числе в форме предоставления предприятиям права списывать до 100 % капитальных затрат в год приобретения (создания) основных средств и ввода их в эксплуатацию, направлено на стимулирование нового капитала, новых капитальных вложений.

Предприятия-плательщики налога на прибыль, осуществляющие значительные капитальные вложения, должны поощряться, в том числе и путем предоставления им права уменьшать на сумму завершённых капитальных затрат налоговую базу по налогу на прибыль до нуля.

В настоящее время они такой возможности лишены. Действующие налогово-амортизационные льготы неэффективны. Система амортизации, установленная НК РФ, не выполняет стимулирующей инвестиции функции, не нацелена на обновление основного капитала.

Отдельная проблема, на которой следует остановиться в связи с введением режима свободной амортизации – проблема контроля за целевым использованием аккумулируемых сумм амортизации.

Вопрос об осуществлении государственного контроля за целевым использованием сумм накопленной амортизации поднимался в публикациях многих российских экономистов.

Например, Екатерина Голикова считает, что должен применяться механизм свободного начисления амортизации: «В условиях свободного начисления амортизации отдельно взятое предприятие самостоятельно будет решать вопрос о темпах возмещения расходов капитального характера – как во времени, так и в объеме». Но при этом полагает, что «...с целью пресечения оттока капитала за рубеж в виде амортизационных отчислений, использования их по нецелевому назначению необходимо установить государственный контроль за их использованием [7]. М.М. Соколов предлагает ввести жесткий государственный контроль за использованием амортизационных отчислений, а «...в случае нецелевого использования амортизации, ввести взимание с этой ее части налога на прибыль, увеличенного дополнительно на 10 процентных пунктов к основной его ставке» [8]. Фиापшев А.Б., Фиапшева Н.М., Бекшоков Т.В. также считают необходимым ввести государственный контроль за использованием сумм накопленной амортизации и предлагают «...в законодательном порядке обязать организации отражать всю сумму амортизационного фонда на отдельном счете бухгалтерского учета», а «...суммы, составляющие амортизационный фонд, зачислять на ... специальный банковский счет...» [9].

Предложения обязать предприятия накапливать денежные средства в размере сумм начисленной амортизации на специальных банковских счетах содержатся в статьях многих авторов [см. напр., 10-12].

Предлагается размещать часть доходов от продажи товаров и оказания услуг в размере сумм начисленной амортизации не только на специальных счетах в банках, но и в специальных финансовых организациях, например, в объединенных амортизационных фондах. Такое предложение содержалось в проекте закона «Об обороте основного капитала», который предлагалось принять еще в период обсуждения в Государственной Думе проекта части второй НК РФ [13].

На наш взгляд, подобного рода предложения не могут быть адресованы предприятиям, осуществляющих свою деятельность в условиях реальной конкурентной среды.

В СССР план счетов предусматривал использование пассивного синтетического счета бухгалтерского учета 86 «Амортизационный фонд». На двух его субсчетах отражались суммы начисленной амортизации, предназначенные, соответственно, для капитальных вложений и капитального ремонта. Их денежный эквивалент перечислялся на соответствующие банковские счета, открытые в Госбанке и Стройбанке. Часть денежных средств перечислялась на счета министерств и ведомств и использовалась централизованно. Средства амортизационного фонда могли быть использованы только на финансирование капитальных вложений и капитального ремонта. Предприятия были не свободны не только в части начисления амортизации, но и в части использования «оплаченной» в составе выручки амортизации.

Возврат к прежней системе формирования амортизационного фонда и использования аккумулированных в нем сумм только на финансирование долговременных капитальных затрат означает существенное ограничение прав предприятий (субъектов рынка), касающихся вопросов распоряжения собственными денежными средствами, поступающими в оплату проданных товаров и оказанных услуг.

К сожалению многие авторы предлагают принуждать предприятия к капитальным затратам, а не стимулировать их.

Налоговые органы вправе контролировать соблюдение правил начисления амортизации, установленных НК РФ, но не вправе контролировать их использование.

Ссылки на зарубежный опыт, которые содержатся в статьях отдельных авторов, неуместны [14; 15]. В экономически развитых странах контролируется правомерность и обоснованность применения амортизационных вычетов из налогооблагаемых доходов, а не целевое использование сумм начисленной амортизации.

Для этого применяются различные методы. Их назначение состоит в том, чтобы проверить соответствие практики возврата основного капитала плательщиками налога на прибыль установленным государством правилам. Отметим, что методы контроля, основанные на результатах анализа прошлого опыта, в том числе на оценке фактических сроков службы основных средств и сложившихся темпов роста капитальных вложений в них, как правило, оказываются нежизнеспособными.

В качестве примера можно привести попытку применения в практике налогового контроля в США такого «механического» метода как «тест резервного соотношения» или «тест соотношения резервирования» (The Reserve Ratio Test). Он стал применяться в 1962 году. Суть метода заключалась в исследовании соотношения количества накопленной амортизации с суммой инвестиций в амортизируемые основные средства определенного класса (группы). Предприятия-налогоплательщики вычисляли «резервное соотношение» путем деления общей суммы накопленной амортизации по всем объектам определенного класса на общую сумму их первоначальной стоимости. Затем полученное соотношение сравнивалось с установленным государством допустимым диапазоном такого соотношения. Диапазон допустимых соотношений государство устанавливало для определенных групп (классов) основных средств, в зависимости от сроков их фактического использования, применяемых методов амортизации и средних фактических темпов роста стоимости объектов данного класса (капитальных вложений в них) за период равный сроку их службы. Если был превышен верхний предел диапазона, то предприятиям следовало удлинить применяемый срок полезного использования на 25 %, если резервное соотношение было меньше нижнего предела диапазона, срок можно было сократить ~ на 15 %.

На адаптацию нового метода контроля был предусмотрен трехлетний срок. В 1965 году исследование Казначейства показало, что фактическое резервное соотношение, определенное для ~ 90 % обследованных фирм, выходит за пределы установленного государством диапазона. Попытки изменить правила, сократить пределы корректировок, ввести скользящую шкалу удлинения сроков полезного использования не дали желаемого результата. Сложность теста и его необоснованность в конечном итоге привели к отказу от его использования. В широких масштабах он никогда эффективно не применялся [2, С. 16-17].

Государство должно стимулировать капитальные вложения, в том числе через механизм амортизации стоимости объектов капитальных вложений, позволяя предприятиям принимать их в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Движение от строго регулируемой государством системы амортизации к свободной амортизации означает прежде всего предоставление предприятиям права списания на расходы, уменьшающие налогооблагаемые доходы, всей суммы капитальных затрат, воплощенных во введенных в эксплуатацию основных средствах. Право на полное возмещение стоимости введенных в действие основных средств – важнейший признак механизма свободной амортизации. Его антипод – ограничение такого возмещения и неравенство размеров возмещения, применяемых в отношении разных субъектов экономической деятельности и разных групп основных средств.

Свободная амортизация должна применяться как в целях бухгалтерского учета, так и в целях налогообложения прибыли (доходов). В России несвобода в бухгалтерском учете основных средств в настоящее время выражается прежде всего в запрете изменять срок полезного использования основных средств и метод их амортизации. Следует вменить в обязанность организаций проведение анализа срока полезного использования объектов

основных средств и применяемого метода амортизации на предмет возможного пересмотра «...как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года...»²⁵. При наличии достаточных оснований срок полезного использования и метод амортизации должны быть пересмотрены. Такая норма предусмотрена международными стандартами финансовой отчетности.

Государство должно давать различного рода рекомендации, разрабатывать графики амортизации, учитывающие региональные и отраслевые особенности предприятий, и предлагать их для использования, но не должно ограничивать свободу предприятий при выборе режима амортизации.

Введение режима свободной амортизации в налоговых целях означает разрешение принимать к вычету из налогооблагаемых доходов всей суммы капитальных затрат, воплощенных во введенных в эксплуатацию основных средствах, или их части с целью минимизации налогооблагаемой прибыли или сокращения ее до нуля в зависимости от объема капитальных затрат, а также разрешение переносить затраты, не принятые к вычету, на следующие налоговые периоды.

Если налоговым законодательством будет разрешено полное списание стоимости введенных в эксплуатацию основных средств, то необходимость в переоценке основных средств в налоговых целях отпадет. Амортизация в свободном режиме будет начисляться с первоначальной стоимости.

Важнейшим элементом любой системы амортизации является частота начисления сумм амортизации в целях определения налогооблагаемой прибыли. В большинстве стран в налоговых целях амортизация начисляется и вычитается из подлежащих налогообложению доходов ежегодно (1 раз в год). К числу таких стран относятся, в частности, Австралия, Аргентина, Великобритания, Греция, Индия, Италия, Испания, Канада, Малайзия, Мексика, Нидерланды, Португалия, Саудовская Аравия, Сингапур, США, Турция, Франция, Швеция, Япония [1].

Свободная амортизация предполагает ее ежегодное начисление и принятие к вычету по итогам налогового периода. По итогам года будут определены объемы введенных в эксплуатацию основных средств и размеры налоговой базы по налогу на прибыль. Сопоставив эти величины, предприятие-налогоплательщик сможет определить размер амортизационного вычета, который будет равен меньшей из этих величин.

Возможность минимизации налога на прибыль и понижения его до нуля за счет завершенных капитальных вложений является наилучшим стимулом для новых инвестиций.

4. Результаты

Выгоды от применения механизма свободной амортизации в налоговых целях сводятся не столько к экономии на уплате налога на прибыль, а точнее к его отсрочке, поскольку принятие к вычету до 100 % стоимости основных средств к вычету из налогооблагаемых доходов приводит к возникновению отложенных налоговых обязательств, которые будут погашаться в будущем, сколько к увеличению капитальных затрат (в основные средства, нематериальные активы, НИОКР).

5. Заключение

Механизм свободной амортизации призван стать важнейшим налоговым стимулом существенного расширения масштабов обновления основных средств и иных долгосрочных активов предприятий. Постепенный переход к нему будет означать продвижение к лучшей налоговой политике, преследующей долговременные цели. Несмотря на кратковременные издержки в виде потерь для бюджета, механизм свободной амортизации является залогом более эффективной и справедливой налоговой системы, позволяющей учесть многообразие отраслевых и региональных особенностей осуществляемой предприятиями экономической деятельности, освобожденной от частных налогово-амортизационных льгот и порождаемого ими неравенства.

²⁵ МСФО (IAS) 16 «Основные средства», пункты 51 и 61 // СПС КонсультантПлюс

Литература

1. Worldwide Capital and Fixed Assets Guide. 2017. [Electronic resource]. URL: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf> (date of access 10.09.2018).
2. David W. Brazell, Lowell Dworin, Michael Walsh. A History of Federal Tax Depreciation Policy. Washington, D.C.: U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, 1989. [Electronic resource]. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/documents/WP-64.pdf> (date of access 10.09.2018).
3. Jason J. Fichtner, Adam N. Michel. Options for Corporate Capital Cost Recovery: Tax Rates and Depreciation. Mercatus Research, Mercatus Center at George Mason University, Arlington, VA, January 2015 [Electronic resource]. URL: <https://www.mercatus.org/system/files/Fichtner-Corporate-Capital-Cost.pdf> (date of access 10.09.2018).
4. 26 U.S.Code § 168 – Accelerated cost recovery system [Электронный ресурс]. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/168> (date of access 10.09.2018).
5. Зубарев А.А., Щербакова Е.Н. К вопросу о выборе оптимального метода начисления амортизации // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 12. С. 46.
6. Росстат. Официальная статистика. Предпринимательство. Основные фонды. Степень износа основных фондов коммерческих организаций в Российской Федерации на конец отчетного года. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.gks.ru> (дата обращения: 05.11.2018).
7. Екатерина Голикова. Амортизация: от условного к реальному // *Экономика и жизнь*. Август 2007. № 34. С. 31.
8. Соколов М.М. Амортизационная политика в США и России // *Экономические системы*. 2012. № 2. С. 21.
9. Фиापшев А.Б., Фиапшева Н.М., Бекшоков Т.В. Амортизационная политика организаций на современном этапе // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 11. С. 17-18.
10. Дасковский В.Б., Киселев В.Б., Голикова Е.И. Механизм интенсификации воспроизводственной функции амортизации // *Хранение и переработка сельхозсырья*. 2008. № 4. С. 11-20.
11. Фрадина Т.И. Амортизационная политика фирмы как средство повышения инвестиционной активности предприятий // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 6. С. 36-42
12. Вейг Н.В. Целевое использование амортизационных средств как условие эффективной модернизации производственного аппарата предприятий // *Экономика и управление. Экономические науки*. 2014. № 8. С. 114-117.
13. Проект федерального закона № 100593-3 «Об обороте основного капитала» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pcp.ru/manage/page?tid=764400040&nd=901856387&nh=1> (дата обращения: 20.11.2017).
14. Соколов М.М. Изменения в амортизационной политике как особая форма налогового воздействия на развитие экономики // *Все о налогах*. 2008. № 3. С. 23-34.
15. Уткин Б.Е. Направления совершенствования амортизационной политики в Российской Федерации // *Государственное управление. Электронный вестник*. Выпуск № 47. Декабрь 2014 г. С. 291.

References

1. Worldwide Capital and Fixed Assets Guide. 2017. [Electronic resource]. URL: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf> (date of access 10.09.2018).
2. David W. Brazell, Lowell Dworin, Michael Walsh. A History of Federal Tax Depreciation Policy. Washington, D.C.: U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, 1989. [Electronic resource]. URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/documents/WP-64.pdf> (date of access 10.09.2018).
3. Jason J. Fichtner, Adam N. Michel. Options for Corporate Capital Cost Recovery: Tax Rates and Depreciation. Mercatus Research, Mercatus Center at George Mason University, Arlington, VA, January 2015 [Electronic resource]. URL: <https://www.mercatus.org/system/files/Fichtner-Corporate-Capital-Cost.pdf> (date of access 10.09.2018).
4. 26 U.S.Code § 168 – Accelerated cost recovery system [Elektronnyi resurs]. URL:

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/168> (date of access 10.09.2018).

5. Zubarev A.A., Shcherbakova E.N. K voprosu o vybore optimal'nogo metoda nachisleniya amortizatsii // *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*. 2013. № 12. P. 46.

6. Rosstat. Ofitsial'naya statistika. Predprinimatel'stvo. Osnovnye fondy. Stepenn' iznosa osnovnykh fondov kommercheskikh organizatsii v Rossiiskoi Federatsii na konets otchetnogo goda. [Elektronnyi resurs]. URL: <https://www.gks.ru> (data obrashcheniya: 05.11.2018).

7. Ekaterina Golikova. Amortizatsiya: ot uslovnogo k real'nomu. *Ekonomika i zhizn'*. Avgust 2007. № 34. P. 31.

8. Sokolov M.M. Amortizatsionnaya politika v SShA i Rossii. *Ekonomicheskie sistemy*. 2012. № 2. P. 21.

9. Fiapshev A.B., Fiapsheva N.M., Bekshokov T.V. Amortizatsionnaya politika organizatsii na sovremennom etape. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*. 2014. № 11. pp. 17-18.

10. Daskovskii V.B., Kiselev V.B., Golikova E.I. Mekhanizm intensivatsii vosproizvodstvennoi funktsii amortizatsii. *Khranenie i pererabotka sel'khozsyrya*. 2008. № 4. pp. 11-20.

11. Fradina T.I. Amortizatsionnaya politika firmy kak sredstvo povysheniya investitsionnoi aktivnosti predpriyatii. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*. 2011. № 6. pp. 36-42

12. Veig N.V. Tselevoe ispol'zovanie amortizatsionnykh sredstv kak uslovie effektivnoi modernizatsii proizvodstvennogo apparata predpriyatii. *Ekonomika i upravlenie. Ekonomicheskie nauki*. 2014. № 8. pp. 114-117.

13. Proekt federal'nogo zakona № 100593-3 «Ob oborote osnovnogo kapitala» [Elektronnyi resurs]. URL: <http://www.pcpi.ru/manage/page?tid=764400040&nd=901856387&nh=1> (data obrashcheniya: 20.11.2017).

14. Sokolov M.M. Izmeneniya v amortizatsionnoi politike kak osobaya forma nalogovogo vozdeistviya na razvitie ekonomiki. *Vse o nalogakh*. 2008. № 3. pp. 23-34.

15. Utkin B.E. Napravleniya sovershenstvovaniya amortizatsionnoi politiki v Rossiiskoi Federatsii. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronnyi vestnik*. Vypusk № 47. Dekabr' 2014 g. P. 291.

УДК [330.142.211](#), [336.662](#)

Свободная амортизация стоимости основных средств

Александр Дмитриевич Трусов ^а

^а Сочинский научно-исследовательский центр РАН, Российская Федерация

Аннотация. Цель данной работы заключается в том, чтобы обосновать возможность широкого применения механизма свободной амортизации стоимости основных средств в целях налогового стимулирования инвестиционной активности предприятий. Большое внимание, которое уделяется проблемам амортизации в экономической литературе, обусловлено тем, что начисленная амортизация является существенной статьёй текущих затрат предприятий, являясь при этом частью ранее произведенных капитальных затрат, влияющей на доходность осуществляемой экономической деятельности, на объем налогооблагаемой и чистой прибыли. Автор статьи является сторонником «свободной амортизации», считает, что наделение предприятий правом возмещения их долгосрочных вложений в материальные и нематериальные активы любым выгодным для них способом, в том числе путем включения всей суммы капитальных затрат в год их осуществления в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, является наилучшим способом стимулирования инвестиций, поскольку позволяет сократить налогооблагаемую прибыль до нуля.

Ключевые слова: амортизация, свободная амортизация, ускоренная амортизация, налог на прибыль, основные средства, свобода экономической деятельности.