

АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

*Л.А. Омарбакиев, кандидат экономических наук, доцент,
Университет международного бизнеса, Казахстан*

Амортизация фиксированных активов, согласно действующему законодательству Республики Казахстан, является показателем, влияющим на налоговую нагрузку налогоплательщика. Фиксированные активы – основные средства и нематериальные активы, учитываемые в бухгалтерском балансе налогоплательщика и используемые для получения совокупного годового дохода. Стоимость фиксированных активов относится на вычеты посредством амортизационных отчислений, при этом по фиксированным активам исчисление производится по амортизационным группам.

С начала 80-х годов в странах с рыночной экономикой был разработан целый ряд стратегий налоговой защиты предприятий, основанных на использовании различных методов ускоренной амортизации активов. Суть этих стратегий в том, что если полезный период использования активов остается неизменным, то применение в первые годы их эксплуатации повышенных норм амортизации (что составляет сущность методов ускоренной амортизации активов) позволяет отсрочить уплату определенной части налогов на последующие годы. Несмотря на то, что в рамках неизменного полезного срока эксплуатации активов номинальная сумма прибыли и уплачиваемых налогов не уменьшается, избранная предприятием стратегия налоговой защиты в первые годы их использования позволяет ему получить дополнительный эффект стоимости денег во времени по сумме отсроченных платежей (при наличии у предприятия соответствующих инвестиционных возможностей). Этот эффект является довольно ощутимым в условиях высокого уровня налогообложения прибыли и большого объема использования амортизируемых активов.

Достигаемый при использовании повышенных норм амортизации на первом этапе их эксплуатации эффект «налогового щита» приводит параллельно к уменьшению суммы дивидендных выплат (т.к. снижается размер прибыли), что положительно сказывается на формировании опционных ресурсов предприятия за счет внутренних источников (т.к. сумма амортизационного фонда, не подлежащего

налогообложению, возрастает в большем размере, чем снижается сумма чистой прибыли).

Использование более высоких норм амортизации в отдельные интервалы общего периода эксплуатации активов позволяет повысить уровень абсолютной платежеспособности предприятия. Рост этой платежеспособности обеспечивается положительной суммой чистого денежного потока предприятия. Одним из элементов чистого денежного потока является сумма амортизационных отчислений, сформированных в отчетном периоде. Повышение норм амортизации активов на отдельных этапах их эксплуатации, вызывающее соответствующее увеличение суммы чистого денежного потока, вызывает возрастание размера остатка денежных активов, а соответственно, и рост уровня абсолютной платежеспособности предприятия. Однако при этом важно подчеркнуть, что в рассматриваемом неизменном полезном периоде эксплуатации активов общая сумма чистого денежного потока, генерируемого их амортизацией, не изменяется при использовании любого метода амортизации (любой комбинации норм амортизации в рамках этого периода). Иными словами, общая сумма сформированного и отсроченного чистого денежного потока, генерируемого амортизацией активов в рамках неизменного периода их эксплуатации, остается постоянной величиной.

Применение более высоких норм амортизации на первоначальном этапе общего периода эксплуатации активов формирует определенную часть гудвилла предприятия. Размер сокращения первоначальной балансовой стоимости при ускоренной амортизации актива опережает размер снижения его реальной рыночной стоимости. Этот разрыв формирует потенциальную сумму гудвилла, потенциальной она является потому, что его конкретный реальный размер может быть определен только в момент продажи актива или всего их комплекса. Пока эта часть гудвилла остается в потенциальном состоянии, она налогами не облагается (что и обеспечивает формирование эффекта «налогового щита» при

ускоренной амортизации активов). Но при реализации актива в момент разрыва балансовой и рыночной его стоимости сумма гудвилла будет подвергнута соответствующему налогообложению. Чистая стоимость реализованного в данном случае гудвилла используется обычно как источник формирования собственных инвестиционных ресурсов предприятия.

Высокая роль процесса амортизации активов предприятия в формировании доходной части государственного бюджета и осуществлении государственной инвестиционной политики определяет жесткие формы регулирования этого процесса. Такое регулирование осуществляется путем установления возможных к использованию предприятиями методов амортизации активов, утверждения единых норм амортизации наиболее массовых видов используемых активов, соответствующего налогового регулирования амортизационного процесса.

Механизм амортизации активов является важным финансовым рычагом управления эффективностью их использования и обеспечения своевременного их обновления на предприятии.

Важная роль в методическом инструментарии управления формированием собственных инвестиционных ресурсов отводится методам амортизации активов. Выбор этих методов предприятием существенно влияет на скорость оборота амортизируемых активов в отдельные интервалы полезного периода их использования, интенсивность формирования амортизационного фонда, другие показатели его хозяйственной деятельности. Экономический механизм стран с развитой рыночной системой обеспечивает возможность использования широкого перечня методов амортизации внеоборотных активов основных средств и нематериальных имущественных ценностей. В Казахстане возможности использования различных методов амортизации внеоборотных активов значительно ограничены действующими правовыми нормами. В дальнейшем предприятия республики смогут в перспективе широко использовать весь арсенал методов амортизации, разработанных зарубежной хозяйственной практикой и получивших отражение как в европейских, так и в американских стандартах бухгалтерского учета.

Учитывая зарубежный опыт, необходимо производить начисление амортизации объектов основных средств одним из следующих способов: линейным или равномерного списания стоимости, уменьшающегося остатка, списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования (кумулятивный метод), списания

стоимости пропорционально объему продукции (производственный метод).

К различным видам основных средств допускается применение различных методов начисления амортизации. При этом к одному виду основных средств следует применять не более одного метода. Выбранные предприятием методы начисления амортизации должны определяться учетной политикой и применяться от одного отчетного периода к другому.

На предприятиях с большим объемом собственных основных средств и нематериальных активов для повышения эффективности управления этим источником инвестиционных ресурсов разрабатывается и реализуется амортизационная политика.

Амортизационная политика предприятия представляет собой составную часть общей политики формирования собственных инвестиционных ресурсов, заканчивающуюся в управлении амортизационными отчислениями от используемых собственных основных средств и нематериальных активов с целью их реинвестирования в производственную деятельность. Она в значительной степени отражает амортизационную политику государства на различных этапах экономического развития и базируется на установленных государством принципах, методах и нормах амортизационных отчислений. Вместе с тем каждое предприятие имеет возможность индивидуализировать свою амортизационную политику, учитывая конкретные условия, определяющие ее параметры.

В составе этих факторов рассматриваются:

объем используемых операционных основных средств и нематериальных активов. Воздействие амортизационной политики предприятия на интенсивность обновления операционных внеоборотных активов и на конечные финансовые результаты его деятельности возрастает пропорционально увеличению объема собственных основных средств и нематериальных активов;

методы отражения в учете реальной стоимости используемых основных средств и нематериальных активов. Осуществляемая переоценка этих видов операционных активов предприятия носит в современных условиях периодический характер и не в полной мере отражает рост цен на них. В связи с этим амортизационные отчисления не характеризуют в полной мере фактический износ этих активов и утрачивают свое реновационное значение. Занижение размера реального износа операционных внеоборотных активов приводит не только к уменьшению

скорости их обновления, но и к формированию излишней фиктивной суммы прибыли предприятия, а соответственно, изъятию у него дополнительных финансовых средств в виде уплачиваемого налога на прибыль;

реальный срок использования предприятием амортизируемых активов. Установленный в процессе разработки норм амортизации средний срок использования отдельных видов основных средств носит обезличенный характер и должен конкретизироваться на каждом предприятии с учетом особенностей их использования в операционной деятельности. Это относится и к используемым в операционном процессе отдельным видам нематериальных активов, срок службы которых предприятие устанавливает самостоятельно (но не более 10 лет);

разрешенные законодательством методы амортизации. Зарубежный опыт свидетельствует о большом количестве разрешенных к использованию методов амортизации внеоборотных активов, что позволяет предприятиям формировать альтернативные варианты амортизационной политики в широком диапазоне;

состав и структура используемых основных средств. Методы амортизации дифференцируются в разрезе движимой и недвижимой (активной и пассивной) частей операционных основных фондов. Эту же дифференциацию определяют и установленные нормы амортизационных отчислений;

темпы инфляции. При высокой инфляции занижается база начисления амортизации, а соответственно, и размеры амортизационных отчислений. Кроме того, инфляция оказывает негативное воздействие на реальную стоимость накопленных средств амортизационного фонда, что отрицательно сказывается на финансовых возможностях увеличения скорости обновления операционных внеоборотных активов;

инвестиционная активность предприятия. Выбор методов амортизации в значительной мере определяется уровнем текущей потребности в инвестиционных ресурсах, готовностью предприятия к реализации отдельных инвестиционных проектов, обеспечивающих обновление операционных внеоборотных активов.

Перечисленные факторы позволяют предприятию в максимальной степени учитывать условия формирования этого вида собственных финансовых ресурсов предприятия в общей их совокупности.

Выбор определяется рассмотренными на первоначальном этапе разработки

амортизационной политики конкретными факторами и разрешенными к использованию конкретными методами прямолинейной или ускоренной амортизации активов.

С учетом избранного метода амортизации предприятие формирует систему норм амортизации отдельных групп операционных внеоборотных активов, характеризующих необходимый уровень интенсивности формирования собственных финансовых средств за счет этого источника.

Финансовые ресурсы, формируемые за счет накапливаемых амортизационных отчислений, носят целевой характер и должны направляться на следующие цели:

капитальный ремонт основных средств;
реконструкция, модернизация, техническое перевооружение и другие виды улучшения основных средств;

приобретение новых видов нематериальных активов (в первую очередь связанных с инновационной деятельностью).

В процессе формирования амортизационной политики должны быть определены гарантии целевого использования средств амортизационного фонда и регламентированы условия финансовых операций с ними до их использования в reinvestировании основного капитала предприятия.

Показателем такой эффективности выступает сумма прироста чистого денежного потока, достигаемая при использовании любого из рассмотренных методов амортизации в сравнении с методом прямолинейной амортизации актива. В нашей хозяйственной практике расчет этой эффективности сводится к сравнению чистого денежного потока при ускоренной и прямолинейной амортизации актива.

Методы амортизации внеоборотных активов довольно многообразны. Каждая из групп этих методов отражает определенную концепцию предполагаемого использования конкретного вида амортизируемого актива в хозяйственной деятельности предприятия, определяемую его функциональными особенностями, характером операционного процесса и факторами внешне-экономической и природной среды.

Несмотря на многообразие методов амортизации внеоборотных активов, исходная база ее начисления носит унифицированный характер и базируется на следующих основных показателях:

сумма первоначальной стоимости амортизируемого актива;

сумма ликвидационной стоимости амортизируемого актива (если ликвидационная

стоимость не прогнозируется, амортизируемый актив характеризуется термином «актив с нулевой ликвидационной стоимостью»);

предполагаемый период эксплуатации используемого внеоборотного актива выражается временным периодом, объемом производимой с его участием продукции, общим техническим его ресурсом.

Таким образом, выбор способа амортизации определяется прежде всего комплексом внешних и внутренних экономических условий функционирования предприятия применительно к конкретной группе основных средств. Всесторонний учет текущего финансового состояния предприятия, перспектив удаленности срока амортизации на формирование денежного потока позволяют повысить эффективность принимаемых управленческих решений и собственную инвестиционную активность хозяйствующего субъекта.

Июнь 2007 г.

