Никитинская Е.С.
первый заместитель председателя Национальной экономической палаты «Союз Атамекен», г. Астана
e-nikitinskaya@mail.ru

Казахстан: амортизация, налоги и обновление основных фондов

Налоговая амортизационная политика как фактор обновление основных фондов[1]

Аннотация

В статье рассматривается механизм амортизации, используемый в казахстанской налоговой практике. Проведен сравнительный анализ методов амортизации в целях налогообложения и бухгалтерского учета. Определены возможные экономические последствия применения некорректных методик амортизации. Даны предложения по совершенствованию налоговой амортизационной политики для стран с сырьевой направленностью экономики.

Ключевые слова: налоговая политика, амортизация, основные фонды, налогообложение, инвестиции

В амортизационной налоговой политике наиболее важен анализ механизма исчисления амортизационных отчислений в целях налогообложения. Он считается одним из самых действенных инструментов государственного налогового регулирования темпов обращения основного капитала, уровня капитализации доходов, распределения инвестиций по сферам общественного производства и отраслям.

В идеале должно происходить опережение налоговой амортизации относительно экономической, и, следовательно, соответствующее уменьшение величины облагаемой прибыли. Во многих странах возможность несовпадения фактической и налоговой амортизации закреплена законодательно.

При использовании ускоренной амортизации наибольшее распро-

[1] Заметим, что амортизация основных средств в целях налогообложения в Казахстане производится в соответствии с Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет». Его требования по указанному вопросу значительно отличается от установленных в Налоговом кодексе РФ, в этой связи отличается и употребляемая автором терминология – *прим. ред.*

во многих странах возможность несовпадения фактической и налоговой амортизации закреплена законодательно

странение приобрел метод уменьшающегося остатка. С 70-х годов в развитых странах в систему льгот, применяемых при взимании корпоративного налога, была введена «система амортизационного диапазона». Она предусматривала право самостоятельного выбора метода списания, а также установления корпорациями сроков амортизационного списания элементов основного капитала. Следствием применения этой системы стал отрыв налоговой амортизации от бухгалтерской. Для некоторых государств достаточно частой была ситуация, когда в отдельных отраслях величина предоставляемых налогово-амортизационных льгот превышала налоговые обязательства фирм, полностью освобождая их от налогообложения.(1,с. 171–173)

И все же при рассмотрении вопроса не следует забывать, что в основе применяемых методик лежат методы амортизации, определенные в бухгалтерском учете. Это экономически оправдано поскольку, какой бы метод начисления износа не был бы выбран, он должен привести к систематическому и рациональному распределению себестоимости актива (за вычетом ликвидационной стоимости) на протяжении всего срока полезной службы актива.

Методы начисления амортизации: МСФО и казахстанские стандарты

Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО 16) установлены три метода – метод равномерного начисления, метод ускоренного начисления износа и метод суммы произведенных единиц. (2, с. 197) Казахстанскими стандартами бухгалтерского учета (СБУ 6) также определены три метода начисления амортизации: равномерного (прямолинейного) списания, списания стоимости пропорционально объему выполненных работ (производственный метод) и ускоренное списание. К числу методов ускоренного списания относятся списание стоимости по сумме чисел (кумулятивный метод) и метод уменьшающегося остатка. (3, с. 48)

Эффективность методов начисления износа зависит от реальной инвестиционной ситуации. Например, метод равномерного начисления предполагает получение от использования актива в каждом периоде одних и тех же экономических выгод. Методы ускоренного списания предназначаются для объединения уменьшающихся в течение срока службы отчислений на износ с возрастающими расходами на ремонт и обслуживание. Таким образом, предполагается поддерживать уровень всех затрат на использование приблизительно равным в течение всего срока использования актива.

Метод суммы произведенных единиц лучше всего подходит к таким активам, как машины и оборудование, предполагаемый срок службы которых наиболее рационально определяется количеством произведенной продукции либо интенсивностью его

использования. В периоды сокращения объема производства машины и оборудование используются меньше, что увеличивает срок их службы. Более того, использование данного метода в периоды сокращения объемов производства может быть нерациональным. Учитывая, что отчисления на износ относятся на стоимость продукции, себестоимость единицы изделия может быть завышена, а иногда даже превышать допустимую цену реализации. Бухгалтерский учет предполагает периодический пересмотр методов начисления износа. Если предполагаемая схема использования актива изменилась с момента времени, когда было принято решение о применении того или иного метода амортизации, должен быть выбран другой, более подходящий метод. Это изменение находит свое отражение в учетной политике.

Амортизация и инфляция

Поскольку в целях налогообложения в казахстанской практике применяется метод уменьшающегося остатка, представляется целесообразным сравнить порядок его исчисления с установленными стандартами. Согласно налоговому законодательству амортизационные отчисления подсчитываются путем применения установленной нормы амортизации к стоимостному балансу группы на конец налогового периода, сформированного по принципу остаточной стоимости. Однако в целом действующий порядок вычетов по фиксированным активам нельзя отнести к ускоренной амортизации. Метод уменьшающегося остатка предполагает определение годовых норм амортизации таким же образом, как и при равномерном методе. Его отличие заключается только в том, что амортизация исчисляется не от первоначальной, а остаточной стоимости и сама норма амортизации всегда удваивается. Как свидетельствуют нормы Налогового кодекса Республики Казахстан при определении вычетов по амортизационным отчислениям в налоговых целях фактически используется метод уменьшающегося остатка только в части расчета остаточной стоимости. Сами нормы амортизации не являются удвоенными. Налицо применение модификации методики ускоренной амортизации не соответствующей международной практике. (4)

К чему приводит ее применение? Наиболее убедительным описанием возникающей ситуации может быть конкретный расчет. Возьмем промышленное оборудование, с нормой амортизации 10, 15, 20, 25 процентов. В принципе срок их амортизации должен соответственно составить 10, 7, 5, 4 лет, в течение которых средства, затраченные на приобретение основных средств, должны быть аккумулированы для их восстановления.

Из приведенных расчетов (*см. табл. 1–4 на с. 178*), видно, что в налоговых целях амортизация оборудования по этим нормам фактически не может

бухгалтерский учет предполагает периодический пересмотр методов начисления износа

Таблица 1

Расчет налоговой амортизации оборудования с применением основных ставок налоговой амортизации (10%)

10% (Срок окупаемости 10 лет)		
год	стоимость активов	амортизационные начисления
1	100,00	90,00
2	90,00	9,00
3	81,00	8,10
4	72,90	7,29
5	65,61	6,56
6	59,05	5,91
7	53,14	5,31
8	47,83	4,78
9	43,05	4,31
10	38,74	3,87
11 год	34,87	

Таблица 2

Расчет налоговой амортизации оборудования с применением основных ставок налоговой амортизации (15%)

15% (Срок окупаемости 7 лет)		
год	стоимость активов	амортизационные начисления
1	100,00	15,00
2	85,00	12,75
3	72,25	10,83
4	61,42	9,21
5	52,21	7,83
6	44,38	6,66
7	37,72	5,66
8 год	32,06	

Таблица 3

Расчет налоговой амортизации оборудования с применением основных ставок налоговой амортизации (20%)

20% (Срок окупаемости 5 лет)		
Год	Стоимость активов	амортизационные начисления
1	100,00	20,00
2	80,00	16,00
3	64,00	12,80
4	51,20	10,24
5	40,96	8,19
6 год	32,77	

Таблица 4

Расчет налоговой амортизации оборудования с применением основных ставок налоговой амортизации (25%)

25% (Срок окупаемости 4 лет)		
год	стоимость активов	амортизационные начисления
1	100,00	25,00
2	75,00	18,75
3	56,25	14,06
4	42,19	10,55
5 год	31,64	

быть осуществлена в какие-либо разумные сроки. Любое приобретение основных фондов либо ремонт в течение восьми лет не позволят полностью осуществить окончательный разовый вычет. При использовании принципа остаточной стоимости фактические нормы амортизации даже при установленных в Налоговом кодексе годовых нормах 25–20% не превышают уже во второй год 10–12,5%. С учетом

средней инфляции в Казахстане (5–7%) и за рубежом (4–5%) нормы амортизации через 2–3 года приближаются к нулевым. Фактически действующий порядок не решает даже проблему простой замены основных фондов, поскольку она частично фактически должна финансироваться за счет чистой прибыли.

Производительность труда и старое оборудование

Существующая налоговая практика в республике становится непреодолимым экономическим и административным барьером для развития реального сектора и реализации любой индустриальной политики в стране. Необходимо ее дальнейшее реформирование, поскольку современное налоговое законодательство не обеспечивает даже простого воспроизводства основных средств. Их обновление, начиная с 2000г., товаропроизводители вынуждены производить за счет чистой прибыли или отвлечения оборотных средств. В долгосрочной перспективе это может приводить к уходу в «теневую экономику» и свертыванию производства.

Производство, чтобы быть стать конкурентоспособным, должно иметь возможность быстро внедрять инновации, иначе говоря, передовую технику и технологии. Для этого необходим прогрессивный механизм восстановления основных средств, основанный на соответствующей налоговой политике. Прогрессивная она или регрессивная – от этого будет зависеть состояние реального сектора, его эффективность, а значит, и состояние экономики.

Старое изношенное оборудование не может обеспечить необходимый рост производительности труда, более того, чем старее оборудование, тем ниже производительность. Если производительность труда в стране не растет, и делается попытка повышения заработную платы, то естественным результатом станет нарастание инфляционных процессов. Такой же итог только в более пролонгированном варианте будет достигнут при сохранении неизменных заработной платы и технической базы. Рост производительности находится в прямой зависимости от возможности быстрого перевооружения вообще и в первую очередь индустрии.

Проведение в ходе реформирования налогового законодательства сокращение амортизационных вычетов при расчете корпоративного подоходного налога обосновывалось необходимостью пополнения доходной части бюджета. Однако как показывает исторический опыт решение проблем бюджета за счет ухудшения условий воспроизводства капитала – опасный экономический эксперимент. Такие действия в дальнейшем будут стимулировать свертывание предпринимательской деятельности, сокращение налоговой базы и как следствие снижение бюджетных поступлений.

Выработка наиболее оптимальной фискальной политики в области амортизации требует учета опыта, накопленного международной практикой. Его анализ позволяет сделать два основополагающих вывода в отношении методов налоговой амортизации. Во-первых, в налоговых целях в большинстве развитых стран одновременно используются методы равномерного начисления и уменьшающегося остатка. Преобладающее применение имеет первый из них. Во-вторых, при возможности исполь-

зования в налоговых целях обоих методов, налогоплательщику предоставляется право выбора.

С этих позиций наиболее оптимальным представляется сочетание методов ускоренной амортизации для технологического оборудования и прямолинейного для зданий и сооружений. При этом метод ускоренной амортизации в целях налогообложения должен быть приближен к бухгалтерскому методу уменьшающегося остатка без изъятий.

Инвестиционная налоговая модель обязательно должна включать специальные сегменты стимулирования инвестиционной активности недропользователей. Особенно в налоговых системах стран, где данная категория налогоплательщиков обеспечивает основную часть налоговых поступлений. Прежде всего, это установление достаточных и единых размеров амортизационных отчислений по оборудованию при исчислении корпоративного подоходного налога для всех категорий недропользователей, а также введение системы инвестиционных преференций для низкорентабельных месторождений.

В целом реформирование налоговой амортизационной политики, безусловно, повлечет за собой реструктуризацию доходной части государственного бюджета и наиболее безболезненно его проводить в фазе экономического роста или его начала.

Литература

1. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В.Толкушкин и др.; Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 495 с.

2. Международные стандарты финансовой отчетности 2005. – М.: Аскери-АССА, 2005. – 1064 с.

3. Стандарты бухгалтерского учета. – Алматы: Lem, 2003. – 280 с.

4. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) по состоянию на 1 февраля 2010г. Алматы: Познание, 2010. – 424 с.

Nikitinskaya E.S.
First Deputy of the Chairman of the National Economic Chamber Soyuz Atameken (Atameken Union) Astana

Tax Depreciation Policy as a Factor in Renewal of Fixed Assets

Abstract

The article examines the mechanism of depreciation used in the Kazakhstan tax practice. A comparative analysis of depreciation methods for taxation and accounting is provided. The author defines the possible economic consequences of using improper depreciation methods and she gives suggestions for improvement of the tax depreciation policy for countries with the raw material oriented economy.

Keywords: tax policy, depreciation, fixed assets, taxation, investments