

УДК 339.15

Е. М. Чернюк,
старший преподаватель
Белорусского торгового-экономического университета

Н. Н. Жлоба,
ассистент
Белорусского торгового-экономического университета

УПРАВЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКОЙ ОРГАНИЗАЦИЙ СИСТЕМЫ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ В ЦЕЛЯХ МИНИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ПРИБЫЛЬ

В условиях рыночной экономики усиливается значение прибыли, которая является показателем деятельности субъектов хозяйствования, позволяет удовлетворять экономические интересы государства за счет поступивших налогов и сборов. Размер прибыли напрямую зависит от величины затрат, поэтому очень важно избрать эффективные методы управления затратами, одним из которых является амортизационная политика. В статье рассматривается эффективность применяемых способов начисления в целях минимизации налоговой нагрузки на прибыль.

The value of profit increases under market economy. The profit is an indicator of efficiency of business entities' activity, and enables to satisfy the economic interests of the state through taxes and fees received. The amount of profit depends directly on the magnitude of costs, so it's important to choose effective methods of cost management. One of which is the depreciation policy. The paper discusses the effectiveness of calculation methods used to minimize the tax load on profits.

Введение

В трансформационной экономике налоговая система помимо фискальной функции должна выполнять и функцию стимулирования инвестиций в реальный сектор. Стимулирующая функция может реализовываться посредством применения предусмотренных законодательством Республики Беларусь различных способов начисления амортизации.

В настоящее время законодательство Республики Беларусь позволяет организациям проводить гибкую амортизационную политику, основанную на таких инструментах, как установление сроков полезного использования амортизируемых объектов и выбор способов и методов начисления амортизации. Комбинирование вышеуказанных инструментов амортизационной политики организации позволяет управлять величиной амортизационных отчислений.

Амортизационная политика в каждой конкретной организации формируется исходя из производственной специфики, учитывающей не только финансово-экономическое состояние организации, состав и структуру ее основных средств, жизненный цикл производимой продукции, уровень конкуренции в отрасли, но и потребность в оптимизации налоговой нагрузки, выполняя тем самым (помимо прочих функций) еще и функцию налогового стимула для привлечения инвестиций.

Повышенный интерес к механизму амортизации во многом связан с тем, что амортизационные отчисления включаются в затраты на производство продукции, отпускную цену и тем самым непосредственно влияют на величину прибыли, и следовательно, на сумму налога на прибыль и налоговую нагрузку на прибыль. Сокращение сроков полезного использования амортизируемых объектов и применение нелинейных методов начисления амортизации позволяет снизить налогооблагаемую базу налога на прибыль и наоборот.

В соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. №37/18/6, предусмотрены линейные и нелинейные способы начисления амортизации. В основном в организациях потребительской кооперации используется линейный способ начисления амортизации основных средств. В связи с потребностью организаций в дополнительных финансовых ресурсах целесообразно произвести расчеты эффективности применения линейного и нелинейного способов начисления амортизации.

Предположим, что первоначальная стоимость амортизируемого оборудования составляет 4 100 тыс. р. Срок полезного использования равен семи годам. Прибыль организации до налогообложения в данном случае составила 95 000 тыс. р.

При исчислении амортизации оборудования линейным способом норма амортизации составит 14,3% ($100 : 7$). Годовая сумма амортизации рассчитывается путем умножения стоимости амортизируемого оборудования на годовую норму амортизационных отчислений. Следовательно, годовая сумма амортизации при линейном способе составит 585,7 тыс. р. ($4\ 100 \times 0,143$).

При начислении амортизации можно использовать нелинейный способ, который включает метод уменьшаемого остатка, прямой и обратный методы суммы чисел лет.

Норма амортизации по методу уменьшаемого остатка с применением коэффициента ускорения, равного 1,4, составит 20% ($14,3 \cdot 1,4$). Сумма амортизации первого года эксплуатации будет составлять 820 тыс. р. ($4\ 100 \cdot 0,2$), второго года – 656 тыс. р. ($(4\ 100 - 820) \cdot 0,2$). Соответственно, за третий год сумма амортизации составит 525 тыс. р., за четвертый – 420 тыс. р., за пятый – 336 тыс. р., за шестой – 269 тыс. р. и за седьмой – 1 074 тыс. р.

Из вышеприведенных расчетов следует, что при данном методе списание стоимости приобретенного оборудования по сравнению с линейным методом осуществляется неравномерно (таблица 1).

Таблица 1 – Начисление амортизации по методу уменьшаемого остатка, тыс. р.

Годы	Амортизируемая стоимость	Годовая сумма амортизации	Остаточная стоимость
1	4 100	820	3 280
2	3 280	656	2 624
3	2 624	525	2 099
4	2 099	420	1 679
5	1 679	336	1 343
6	1 343	269	1 074
7	1 074	1 074	0

Следующим способом начисления амортизации является прямой метод суммы чисел лет. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из амортизируемой стоимости оборудования и нормы, которая определяется как отношение числа лет, оставшегося до конца срока полезного использования, к сумме чисел лет.

При заданных данных сумма чисел лет равна

$$СЧЛ = \frac{7 \cdot (7 + 1)}{2} = 28.$$

Следовательно, норма амортизации будет составлять в первый год 25% ($7 : 28 \cdot 100$), во второй – 21,4% ($6 : 28 \cdot 100$), в третий – 17,9% ($5 : 28 \cdot 100$), в четвертый – 14,3% ($4 : 28 \cdot 100$) и т. д. Сумма амортизации в первый год равна 1 025 тыс. р. ($4\ 100 \cdot 0,25$), во второй год начисленная амортизация составит 879 тыс. р. ($4\ 100 \cdot 0,214$) и т. д. (таблица 2).

Таблица 2 – Начисление амортизации прямым методом суммы чисел лет, тыс. р.

Годы	Амортизируемая стоимость	Годовая сумма амортизации	Остаточная стоимость
1	4 100	1 025	3 075
2	4 100	879	2 196
3	4 100	732	1 464
4	4 100	586	878
5	4 100	439	439
6	4 100	293	146
7	4 100	146	0

Как видно из таблицы 2, годовая сумма амортизации оборудования так же, как и при методе уменьшаемого остатка, снижается постепенно, что присуще самой природе эксплуатации оборудования, которое со временем теряет свои характеристики в первую очередь в результате морального износа.

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости оборудования и нормы, которая определяется как отношение разности срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования, увеличенной на 1, к сумме чисел лет.

Следовательно, норма амортизации будет составлять в первый год 3,6% ($1 : 28 \cdot 100$), во второй – 7,1% ($2 : 28 \cdot 100$), в третий – 10,7% ($3 : 28 \cdot 100$), в четвертый – 14,3% ($4 : 28 \cdot 100$) и т. д. Сумма амортизации в первый год равна 146 тыс. р. ($4 \cdot 100 \cdot 0,036$), во второй год начисленная амортизация составит 293 тыс. р. ($4 \cdot 100 \cdot 0,071$) и т. д. (таблица 3).

Таблица 3 – Начисление амортизации обратным методом суммы чисел лет, тыс. р.

Годы	Амортизируемая стоимость	Годовая сумма амортизации	Остаточная стоимость
1	4 100	146	3 954
2	4 100	293	3 661
3	4 100	439	3 222
4	4 100	586	2 636
5	4 100	732	1 904
6	4 100	879	1 025
7	4 100	1 025	0

Начислив амортизацию оборудования линейным способом, методом уменьшаемого остатка, прямым и обратным методами суммы чисел лет, целесообразно провести сравнительный анализ полученных данных, чтобы сделать вывод о суммах амортизации, списываемых на затраты по годам полезного использования оборудования (таблица 4).

Таблица 4 – Оценка сумм начисленной амортизации различными способами, тыс. р.

Годы	Линейный способ	Метод уменьшаемого остатка	Прямой метод суммы чисел лет	Обратный метод суммы чисел лет
1	585,7	820	1 025	146
2	585,7	656	879	293
3	585,7	525	732	439
4	585,7	420	586	586
5	585,7	336	439	732
6	585,7	269	293	879
7	585,7	1 074	146	1 025
Итого	4 100	4 100	4 100	4 100

Амортизация списывается на затраты, что при увеличении суммы амортизируемых отчислений приводит к росту затрат, учитываемых при налогообложении, и к снижению валовой прибыли в целях налогообложения. А это в конечном итоге уменьшает сумму налога на прибыль. Для более детального анализа полученных данных необходимо выявить изменение налога на прибыль и налоговой нагрузки на прибыль при использовании нелинейного способа начисления амортизации в сравнении с линейным способом (таблица 5).

Таблица 5 – Оценка влияния амортизационной политики организации на налоговую нагрузку на прибыль

Показатели	Год						
	1	2	3	4	5	6	7
1. Изменение сумм начисленной амортизации при использовании нелинейного способа по сравнению с линейным, тыс.р.:							
а) метод уменьшаемого остатка	234,3	70,3	-60,7	-165,7	-249,7	-316,7	488,2
б) прямой метод суммы чисел лет	439,3	293,3	146,3	0,3	-146,7	-292,7	-439,8
в) обратный метод суммы чисел лет	-439,8	-292,7	-146,7	0,3	146,3	293,3	439,3
2. Изменение сумм налога на прибыль при использовании нелинейного способа по сравнению с линейным (стр.1 · 0,18), тыс.р.:							
а) метод уменьшаемого остатка	-42,2	-12,6	10,9	29,8	44,9	57,0	-87,9
б) прямой метод суммы чисел лет	-79,1	-52,8	-26,3	-0,1	26,4	52,7	79,2

Окончание таблицы 5

Показатели	Год						
	1	2	3	4	5	6	7
в) обратный метод суммы чисел лет	79,2	52,7	26,4	-0,1	-26,3	-52,8	-79,1
3. Сумма прибыли, тыс.р.	95000	95000	95000	95000	95000	95000	95000
4. Изменение налоговой нагрузки на прибыль при использовании нелинейного способа по сравнению с линейным, % (стр.2 : стр.3 · 100):							
а) метод уменьшаемого остатка	-0,044	-0,013	0,011	0,031	0,047	0,060	-0,093
б) прямой метод суммы чисел лет	-0,083	-0,056	-0,028	-	0,028	0,056	0,083
в) обратный метод суммы чисел лет	0,083	0,056	0,028	-	-0,028	-0,056	-0,083

Данные таблицы 5 свидетельствуют о том, что применение нелинейного способа начисления амортизации эффективнее, чем применение линейного, с качественной точки зрения, поскольку уменьшается налоговая нагрузка посредством увеличения амортизационных отчислений в первые годы эксплуатации оборудования и снижается риск морального износа. Если организация стремится снизить налог на прибыль, то в первые три года целесообразнее производить начисление амортизации прямым методом суммы чисел лет, так как в течение данного периода экономия налога на прибыль при использовании данного метода составит в первый год 79,1 тыс. р., во второй – 52,8 тыс. р. и в третий – 26,3 тыс. р. Следовательно, налоговая нагрузка снизится в первый год на 0,083 процентного пункта, во второй – на 0,056 процентного пункта и в третий – на 0,028 процентного пункта. В оставшийся срок полезного использования целесообразно перейти к начислению амортизации обратным методом суммы чисел лет, что позволит снизить налоговую нагрузку на прибыль.

Закключение

Для организаций потребительской кооперации целесообразнее было бы применять комбинированно методы начисления по мере наступления их выгоды. Например, в первые три года начислять амортизацию по прямому методу суммы чисел лет, а затем применить к оставшейся амортизируемой стоимости обратный метод суммы чисел лет. В результате организация сможет увеличить размер чистой прибыли, которую она могла бы использовать на расширение воспроизводства.

Различное начисление амортизационных отчислений приводит к изменению и перераспределению во времени суммы налоговых платежей, в частности налога на прибыль. Следовательно, правильное применение различных способов начисления амортизационных отчислений позволяет осуществлять налоговое планирование, воздействуя при этом на величину прибыли, налога на прибыль, а следовательно, и налоговой нагрузки на прибыль в отчетном периоде.

Получено 13.02.2012 г.