

УДК 336.221:334.735

Г. А. Якубенко (galina-yakubenko@tut.by),
кандидат экономических наук, доцент
Белорусского торгово-экономического университета
потребительской кооперации

УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛЬЮ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕХАНИЗМА АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ

В статье рассматриваются пути оптимизации налогообложения прибыли организаций потребительской кооперации посредством применения амортизационной политики. Для того чтобы эффективно использовать амортизационную политику, необходимо правильно выбрать метод начисления амортизации. Использование амортизационной премии приводит к уменьшению налоговых платежей текущего периода.

The article deals with the ways to optimize taxation of profit of consumer cooperatives organization by the use of depreciation policy. For effective use of depreciation policy it is necessary to choose the method of calculation of depreciation properly. The use of depreciation bonus leads to reduction of tax payments in a current year.

Ключевые слова: амортизационная премия; амортизируемая стоимость; линейный способ начисления амортизации; нелинейный способ начисления амортизации; метод уменьшаемого остатка; прямой метод суммы чисел лет; обратный метод суммы чисел лет; производительный способ начисления амортизации; ускоренная амортизация; налогооблагаемая временная разница; отложенное налоговое обязательство; налогооблагаемая прибыль; налог на прибыль.

Key words: depreciation bonus; depreciated cost; straight-line method of depreciation calculation; non-straight-line method of depreciation calculation; reducible balance method; direct method of the years' sum; inverse method of the years' sum; productive way of depreciation; accelerated depreciation; taxable timing difference; deferred tax obligation; taxable profit; profit tax.

Введение

Прибыль как экономическая категория получила новое содержание в условиях перехода к рыночным отношениям, а вопросам ее сущности, роли, функций в специальной литературе уделяется большое внимание. Для организаций потребительской кооперации прибыль выступает важнейшим объектом и критерием эффективности управления; условием обеспечения социальной миссии потребительской кооперации; источником самофинансирования, экономического роста, текущего и долгосрочного развития; индикатором конкурентоспособности; основным интересом пайщиков, поскольку обеспечивает возможность возрастания их доходов; гарантом выполнения кооперативной организацией своих обязательств перед наемными работниками и государством.

Проблема налогообложения прибыли организаций в условиях экономической нестабильности является наиболее важной для государства. В настоящее время в Республике Беларусь доходы от налогообложения прибыли организаций являются значимыми при формировании доходной базы консолидированного бюджета (в 2009 году налог на прибыль составил 9,9% доходов консолидированного бюджета, в 2010 году – 11,5, в 2011 году – 10,2, в 2012 году – 12,37%). Кроме того, налогообложение прибыли позволяет создавать систему экономических стимулов для пропорционального развития национальной экономики. Поэтому любое изменение налогового законодательства, модели оптимизации налогообложения прибыли оказывают серьезное влияние как на деятельность организаций-налогоплательщиков, так и на финансово-бюджетную систему страны.

Налогообложение прибыли организаций оказывает весьма существенное влияние на инвестиционное поведение субъектов хозяйствования. С целью активизации инвестиционной дея-

тельности используются различные формы поддержки, одной из которых (главной) является система налогообложения с использованием различных налоговых инструментов, которые, в свою очередь, оказывают положительное воздействие на развитие производства, достижение определенного экономического и социального эффекта.

В 2010 году в связи с принятием Налогового кодекса Республики Беларусь и перманентной корректировки на протяжении 2010–2012 годов главы 14 «Налог на прибыль» подходы к налогообложению прибыли организаций претерпели ряд изменений концептуального характера. Прогрессивными автор считает следующие из них: в Налоговом кодексе Республики Беларусь были разъяснены все основные понятия, необходимые для понимания и корректного расчета налога на прибыль; снизилась налоговая ставка по налогу до 18%, введен порядок переноса убытков на будущее; определена возможность включения в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности и находящимся в эксплуатации в повышенном размере (амортизационная премия); введен переход с кассового метода на метод начислений и др.

С 1 января 2012 года организации потребительской кооперации в целях минимизации налога на прибыль могут применять такой налоговый инструмент, как амортизационная премия, которая представляет собой ускоренный порядок списания на затраты, учитываемые при налогообложении, суммы амортизации основных средств и (или) нематериальных активов.

Название «амортизационная премия» является неофициальным – в тексте Налогового кодекса Республики Беларусь она именуется «часть первоначальной стоимости основного средства или нематериального актива, включенные в состав затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при налогообложении» [1].

Суть механизма применения амортизационной премии заключается в том, что при расчете налога на прибыль в затратах текущего налогового периода организация вправе одновременно при принятии к бухгалтерскому учету основных средств и (или) нематериальных активов учесть следующее:

- до 10% первоначальной стоимости основных средств, относящихся к зданиям и сооружениям;
- до 20% первоначальной стоимости основных средств, относящихся к машинам и оборудованию, транспортным средствам;
- до 20% первоначальной стоимости нематериальных активов.

Основным нормативным документом, определяющим порядок начисления амортизации, является Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 (далее – Инструкция № 37/18/6) (с учетом изменений и дополнений от 2 декабря 2009 г. № 191/144/27; от 30 сентября 2010 г. № 141/106/28; от 30 сентября 2011 г. № 162/101/45; от 30 сентября 2011 г. № 162/101/45; от 22 декабря 2012 г. № 117/80/37) [2]. Инструкция № 37/18/6 содержит нормы, позволяющие как ускорить процесс амортизации, так и максимально его замедлить, приводя эти нормы в соответствие с потребностями каждой конкретной организации и сложившейся экономической ситуацией.

Организациям разрешено применять следующие способы начисления амортизации:

1. Линейный;
2. Нелинейный:
 - метод уменьшаемого остатка;
 - прямой метод суммы чисел лет;
 - обратный метод суммы чисел лет.
3. Производительный.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств, нематериальных активов.

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств, нематериальных активов.

Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств или нематериальных активов заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой

стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта, определенному в соответствии с пунктом 23 Инструкции № 37/18/6 [2].

Следует отметить, что организация вправе применять амортизационную премию независимо от того, каким способом они начисляют амортизацию – линейным, нелинейным или производительным.

Базой для расчета амортизационных отчислений основных средств является амортизируемая стоимость. В соответствии с пунктом 7 Инструкции № 37/18/6 определено, что стоимостью, от которой рассчитываются амортизационные отчисления, является:

- первоначальная стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством;
- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством [2].

В мировой практике обычно ускоренная амортизация допускается только в налоговом законодательстве как стимулирование инвестиций и обновления основных средств. В Республике Беларусь общий порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадает. Вместе с тем применение амортизационной премии неизбежно приведет к возникновению разницы в налоговом и бухгалтерском учете. Если организация воспользовалась правом применения амортизационной премии, то согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь при расчете амортизационных отчислений в целях налогообложения принимается стоимость основных средств и (или) нематериальных активов, уменьшенная на сумму части первоначальной стоимости, включенную в состав затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при налогообложении, что отражено на нижеприведенном рисунке.

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Амортизируемая стоимость} \\ \text{основных средств} \\ \text{или нематериальных активов} \\ \text{для целей налогообложения} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Первоначальная стоимость} \\ \text{основных средств или немате-} \\ \text{риальных активов по данным} \\ \text{бухгалтерского учета} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Сумма амортизаци-} \\ \text{онной премии} \end{array}}$$

Порядок определения амортизируемой стоимости основных средств или нематериальных активов для расчета амортизации в целях налогового учета

Однако в бухгалтерском учете амортизация по таким объектам с момента оприходования начисляется по-прежнему в соответствии с Инструкцией № 37/18/6 исходя из нормативных сроков службы основных средств, установленных постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 [3]. Поэтому на сумму амортизационной премии формируется налогооблагаемая временная разница, уменьшение которой будет происходить по мере начисления амортизации в сумме разницы между суммой амортизации, отраженной в бухгалтерском учете, и суммой амортизации, рассчитанной в целях налогообложения. В бухгалтерском учете будет отражаться соответствующее погашение отложенного налогового обязательства.

Рассмотрим порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете с использованием различных способов ее начисления, а также отражение в бухгалтерском учете амортизационной премии (при условии, что амортизация отражена без учета переоценки).

Пример. Районное потребительское общество в декабре 2013 года приобрело и ввело в эксплуатацию торговое оборудование, стоимость которого составляет по данным бухгалтерского учета 100 млн р., срок полезного использования – 5 лет. Руководством организации принято решение о применении амортизационной премии в размере 20% от стоимости введенного в эксплуатацию торгового оборудования. Прибыль от текущей деятельности организации (без учета сумм начисленной амортизации) в целях исключения влияния ее размера на сумму налога на прибыль определим в размере 60 млн р. за каждый год эксплуатации оборудования.

В таблицах 1 и 2 представлены результаты расчетов начисления амортизации с применением линейного и нелинейных способов (прямого метода суммы чисел лет, обратного метода суммы чисел лет и метода уменьшаемого остатка с использованием коэффициента 2) в целях бухгалтерского учета и в целях налогового учета с использованием амортизационной премии.

Таблица 1 – Начисление амортизации в целях бухгалтерского учета с применением линейного и нелинейных способов

Период эксплуатации	Линейный метод		Прямой метод суммы чисел лет		Обратный метод суммы чисел лет		Метод уменьшаемого остатка (коэффициент = 2)	
	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации
<i>2014 год</i>								
Январь	100,0	1,67	100,0	2,78	100,0	0,56	100,0	3,33
Февраль	100,0	1,67	100,0	2,78	100,0	0,56	100,0	3,33
Март	100,0	1,67	100,0	2,78	100,0	0,56	100,0	3,33
И т. д.								
Всего	100,0	20,04	100,0	33,36	100,0	6,72	100,0	39,96
<i>2015 год</i>								
Январь	100,0	1,67	100,0	2,22	100,0	1,1	60,0	2,00
Февраль	100,0	1,67	100,0	2,22	100,0	1,1	60,0	2,00
Март	100,0	1,67	100,0	2,22	100,0	1,1	60,0	2,00
И т. д.								
Всего	100,0	20,04	100,0	26,64	100,0	13,32	60,0	24,00
<i>2016 год</i>								
Январь	100,0	1,67	100,0	1,67	100,0	1,67	36,0	1,20
Февраль	100,0	1,67	100,0	1,67	100,0	1,67	36,0	1,20
Март	100,0	1,67	100,0	1,67	100,0	1,67	36,0	1,20
И т. д.								
Всего	100,0	20,04	100,0	20,04	100,0	20,04	36,0	14,40
<i>2017 год</i>								
Январь	100,0	1,67	100,0	1,1	100,0	2,22	21,6	0,72
Февраль	100,0	1,67	100,0	1,1	100,0	2,22	21,6	0,72
Март	100,0	1,67	100,0	1,1	100,0	2,22	21,6	0,72
И т. д.								
Всего	100,0	20,04	100,0	13,32	100,0	26,64	21,6	8,64
<i>2018 год</i>								
Январь	100,0	1,67	100,0	0,56	100,0	2,78	12,96	1,08
Февраль	100,0	1,67	100,0	0,56	100,0	2,78	12,96	1,08
Март	100,0	1,67	100,0	0,56	100,0	2,78	12,96	1,08
И т. д.								
Всего	100,0	20,04	100,0	6,72	100,0	33,36	12,96	12,96
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	–	100,0

Таблица 2 – Начисление амортизации в целях налогового учета с применением линейного и нелинейных способов

Период эксплуатации	Линейный метод		Прямой метод суммы чисел лет		Обратный метод суммы чисел лет		Метод уменьшаемого остатка (коэффициент = 2)	
	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации
<i>2014 год</i>								
Январь	80,0	1,33	80,0	2,22	80,0	0,44	80,0	2,67
Февраль	80,0	1,33	80,0	2,22	80,0	0,44	80,0	2,67
Март	80,0	1,33	80,0	2,22	80,0	0,44	80,0	2,67
И т. д.								
Всего	80,0	15,96	80,0	26,64	80,0	5,28	80,0	32,04
<i>2015 год</i>								
Январь	80,0	1,33	80,0	1,78	80,0	0,89	48,0	1,60
Февраль	80,0	1,33	80,0	1,78	80,0	0,89	48,0	1,60
Март	80,0	1,33	80,0	1,78	80,0	0,89	48,0	1,60
И т. д.								
Всего	80,0	15,96	80,0	21,36	80,0	10,68	48,0	19,20

Окончание таблицы 2

Период эксплуатации	Линейный метод		Прямой метод суммы чисел лет		Обратный метод суммы чисел лет		Метод уменьшаемого остатка (коэффициент = 2)	
	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации	амортизируемая стоимость	сумма амортизации
2016 год								
Январь	80,0	1,33	80,0	1,33	80,0	1,33	28,8	0,97
Февраль	80,0	1,33	80,0	1,33	80,0	1,33	28,8	0,97
Март	80,0	1,33	80,0	1,33	80,0	1,33	28,8	0,97
И т. д.								
Всего	80,0	15,96	80,0	15,96	80,0	15,96	28,8	11,64
2017 год								
Январь	80,0	1,33	80,0	0,89	80,0	1,78	17,28	0,58
Февраль	80,0	1,33	80,0	0,89	80,0	1,78	17,28	0,58
Март	80,0	1,33	80,0	0,89	80,0	1,78	17,28	0,58
И т. д.								
Всего	80,0	15,96	80,0	10,68	80,0	21,36	17,28	6,96
2018 год								
Январь	80,0	1,33	80,0	0,44	80,0	2,22	10,37	0,86
Февраль	80,0	1,33	80,0	0,44	80,0	2,22	10,37	0,86
Март	80,0	1,33	80,0	0,44	80,0	2,22	10,37	0,86
И т. д.								
Всего	80,0	15,96	80,0	5,28	80,0	26,64	10,37	10,32
Итого	80,0	80,0	80,0	100,0	80,0	100,0	–	100,0

В таблицах 3, 4, 5 и 6 представлены результаты сравнительного анализа сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, при применении амортизационной премии и без применения амортизационной премии при различных способах начисления амортизации.

Таблица 3 – Сравнительный анализ сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, при применении амортизационной премии и без применения амортизационной премии при начислении амортизации линейным способом

Показатель	С применением амортизационной премии					Без применения амортизационной премии				
	Годы					Годы				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
1. Прибыль от текущей деятельности (без учета сумм начисленной амортизации)	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0
2. Сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета	20,04	20,04	20,04	20,04	20,04	20,04	20,04	20,04	20,04	20,04
3. Сумма начисленной амортизации в целях налогообложения (с учетом суммы амортизационной премии в первый год)	35,96	15,96	15,96	15,96	15,96	20,04	20,04	20,04	20,04	20,04
4. Прибыль от текущей деятельности в целях бухгалтерского учета (стр. 1 – стр. 2)	39,96	39,96	39,96	39,96	39,98	39,96	39,96	39,96	39,96	39,96
5. Налогооблагаемая временная разница на конец года (налогооблагаемая временная разница на начало года + стр. 3 – стр. 2)	15,92	11,84	7,76	3,68	0	0	0	0	0	0
6. Отложенное налоговое обязательство (стр. 5 · 18% : 100%)	2,87	2,13	1,40	0,66	0	0	0	0	0	0
7. Налогооблагаемая прибыль исходя из требований налогового законодательства (стр. 1 – стр. 3)	24,04	44,04	44,04	44,04	44,04	39,96	39,96	39,96	39,96	39,96
8. Налог на прибыль (стр. 7 · 18% : 100%)	4,33	7,93	7,93	7,93	7,93	7,19	7,19	7,19	7,19	7,19

Таблица 4 – Сравнительный анализ сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, при применении амортизационной премии и без применения амортизационной премии при начислении амортизации прямым методом суммы чисел лет

Показатель	С применением амортизационной премии					Без применения амортизационной премии				
	Годы					Годы				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
1. Прибыль от текущей деятельности (без учета сумм начисленной амортизации)	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0
2. Сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета	33,36	26,64	20,04	13,32	6,72	33,36	26,64	20,04	13,32	6,72
3. Сумма начисленной амортизации в целях налогообложения (с учетом суммы амортизационной премии в первый год)	46,64	21,36	15,96	10,08	5,28	33,36	26,64	20,04	13,32	6,72
4. Прибыль от текущей деятельности в целях бухгалтерского учета (стр. 1 – стр. 2)	26,64	33,36	39,96	46,68	53,28	26,64	33,36	39,96	46,68	53,28
5. Налогооблагаемая временная разница на конец года (налогооблагаемая временная разница на начало года + стр. 3 – стр. 2)	13,28	8,00	3,92	0,68	0	0	0	0	0	0
6. Отложенное налоговое обязательство (стр. 5 · 18% : 100%)	2,39	1,44	0,71	0,12	0	0	0	0	0	0
7. Налогооблагаемая прибыль исходя из требований налогового законодательства (стр. 1 – стр. 3)	13,36	38,64	44,04	49,92	54,72	26,64	33,36	39,96	46,68	53,28
8. Налог на прибыль (стр. 7 · 18% : 100%)	2,40	6,96	7,93	8,99	9,85	4,80	6,00	7,19	8,40	9,59

Таблица 5 – Сравнительный анализ сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, при применении амортизационной премии и без применения амортизационной премии при начислении амортизации обратным методом суммы чисел лет

Показатель	С применением амортизационной премии					Без применения амортизационной премии				
	Годы					Годы				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
1. Прибыль от текущей деятельности (без учета сумм начисленной амортизации)	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0
2. Сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета	6,72	13,32	20,04	26,64	33,36	6,72	13,32	20,04	26,64	33,36
3. Сумма начисленной амортизации в целях налогообложения (с учетом суммы амортизационной премии в первый год)	25,28	10,68	15,96	21,36	26,64	6,72	13,32	20,04	26,64	33,36
4. Прибыль от текущей деятельности в целях бухгалтерского учета (стр. 1 – стр. 2)	53,28	46,68	39,96	33,36	26,64	53,28	46,68	39,96	33,36	26,64
5. Налогооблагаемая временная разница на конец года (налогооблагаемая временная разница на начало года + стр. 3 – стр. 2)	18,56	15,92	11,84	6,56	0	0	0	0	0	0
6. Отложенное налоговое обязательство (стр. 5 · 18% : 100%)	3,34	2,87	2,23	1,18	0	0	0	0	0	0
7. Налогооблагаемая прибыль исходя из требований налогового законодательства (стр. 1 – стр. 3)	34,72	49,32	44,04	38,64	33,36	53,28	46,68	39,96	33,36	26,64
8. Налог на прибыль (стр. 7 · 18% : 100%)	6,25	8,88	7,93	6,96	6,00	9,59	8,40	7,19	6,00	4,80

Таблица 6 – Сравнительный анализ сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, при применении амортизационной премии и без применения амортизационной премии при начислении амортизации методом уменьшаемого остатка

Показатель	С применением амортизационной премии					Без применения амортизационной премии				
	Годы					Годы				
	2014	2015	2016	2017	2018	2014	2015	2016	2017	2018
1. Прибыль от текущей деятельности (без учета сумм начисленной амортизации)	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0
2. Сумма начисленной амортизации в целях бухгалтерского учета	39,96	24,00	14,40	8,64	12,96	39,96	24,00	14,40	8,64	12,96
3. Сумма начисленной амортизации в целях налогообложения (с учетом суммы амортизационной премии в первый год)	52,04	19,20	11,64	6,96	10,32	39,96	24,00	14,40	8,64	12,96
4. Прибыль от текущей деятельности в целях бухгалтерского учета (стр. 1 – стр. 2)	20,04	36,00	45,60	51,36	47,04	20,04	36,00	45,60	51,36	47,04
5. Налогооблагаемая временная разница на конец года (налогооблагаемая временная разница на начало года + стр. 3 – стр. 2)	12,08	7,28	4,52	2,84	0	0	0	0	0	0
6. Отложенное налоговое обязательство (стр. 5 · 18% : 100%)	2,17	1,31	0,81	0,51	0	0	0	0	0	0
7. Налогооблагаемая прибыль исходя из требований налогового законодательства (стр. 1 – стр. 3)	7,96	40,80	48,36	53,04	49,68	20,04	36,00	45,60	51,36	47,04
8. Налог на прибыль (стр. 7 · 18% : 100%)	1,43	7,34	8,70	9,55	8,94	3,61	6,48	8,21	9,24	8,47

Как свидетельствуют данные таблицы, в месяце применения амортизационной премии расходы в налоговом учете будут больше, чем в бухгалтерском учете. В этом месяце между учетами появляется разница, которая является налогооблагаемой временной разницей. Эта разница приводит к возникновению в бухгалтерском учете отложенного налогового обязательства.

Начиная со второго месяца начисления амортизации расходы в налоговом учете будут меньше, чем в бухгалтерском учете. Это происходит из-за того, что величина ежемесячной амортизации в бухгалтерском учете больше, поскольку она здесь рассчитана из первоначальной стоимости актива без учета амортизационной премии. Поэтому, начиная со второго месяца в бухгалтерском учете будет происходить уменьшение налогооблагаемой временной разницы и, соответственно, погашение отложенного налогового обязательства.

Основные понятия, а также порядок отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в организациях потребительской кооперации определены Инструкцией по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 113 (далее – Инструкция № 113) [4].

Так, в соответствии с Инструкцией № 113 временные разницы – суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах либо формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде, а учетную прибыль (убыток) – в будущих отчетных периодах [4].

Отложенное налоговое обязательство – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц. Сумма отложенного налогового обязательства определяется путем умножения налогооблагаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством и действующую на отчетную дату.

Результаты расчета сумм отложенного налогового обязательства при различных способах начисления амортизации представлены по строке 6 в таблицах 3–6.

В таблице 7 представлен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета механизма применения амортизационной премии согласно упомянутой ранее Инструкции № 113. Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании которых они начислены. Пунктом 19 Инструкции № 113 определено, что начисление отложенного налогового обязательства отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 65 «Отложенные налоговые обязательства». По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в бухгалтерском учете отражается уменьшение (погашение) отложенных налоговых обязательств по дебету счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, при применении механизма амортизационной премии в период принятия объекта основных средств или нематериальных активов на баланс в бухгалтерском учете будет отражаться начисление налогового обязательства, величина которого в последующем по мере начисления амортизации будет уменьшаться.

Таблица 7 – Отражение на счетах бухгалтерского учета применение механизма амортизационной премии

Операция	Дебет	Кредит	Сумма (годовая)			
			Линейный метод	Прямой метод суммы чисел лет	Обратный метод суммы чисел лет	Метод уменьшаемого остатка
<i>2013 год</i>						
1. Торговое оборудование введено в эксплуатацию (декабрь)	01 «Основные средства»	08 «Вложения в долгосрочные активы»	100,0	100,0	100,0	100,0
<i>2014 год</i>						
1. Отражено начисление амортизации (ежемесячно)	44 «Расходы на реализацию»	02 «Амортизация основных средств»	20,04	33,36	6,72	39,96
2. Отражено начисление отложенного налогового обязательства года $20,0 \cdot 18\%$ (январь)	99 «Прибыли и убытки»	65 «Отложенные налоговые обязательства»	3,6	3,6	3,6	3,6
3. Отражено погашение отложенного налогового обязательства (ежемесячно)	65 «Отложенные налоговые обязательства»	99 «Прибыли и убытки»	$(20,04 - 15,96) \times 18\% = 0,74$	$(33,36 - 26,64) \times 18\% = 1,21$	$(6,72 - 5,28) \times 18\% = 0,26$	$(39,96 - 32,04) \times 18\% = 1,43$
4. Отражена прибыль от текущей деятельности	90 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	99 «Прибыли и убытки»	39,96	26,64	53,28	20,04
5. Отражено начисление налога на прибыль	99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	4,33	2,40	6,25	1,43
6. Отражена нераспределенная прибыль	99 «Прибыли и убытки»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	32,77	21,85	43,69	16,44
<i>2015 год</i>						
1. Отражено начисление амортизации (ежемесячно)	44 «Расходы на реализацию»	02 «Амортизация основных средств»	20,04	26,64	13,32	24,00
2. Отражено погашение отложенного налогового обязательства (ежемесячно)	65 «Отложенные налоговые обязательства»	99 «Прибыли и убытки»	$(20,04 - 15,96) \times 18\% = 0,73$	$(26,64 - 21,36) \times 18\% = 4,80$	$(13,32 - 10,68) \times 18\% = 0,48$	$(24,00 - 19,00) \times 18\% = 0,86$
3. Отражена прибыль от текущей деятельности	90 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»	99 «Прибыли и убытки»	39,96	33,36	46,68	36,00

Окончание таблицы 7

Операция	Дебет	Кредит	Сумма (годовая)			
			Линейный метод	Прямой метод суммы чисел лет	Обратный метод суммы чисел лет	Метод уменьшаемого остатка
4. Отражено начисление налога на прибыль	99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	7,93	6,96	8,88	7,34
5. Отражена нераспределенная прибыль	99 «Прибыли и убытки»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	32,76	31,18	38,28	29,52
<i>И т. д. за 2016, 2017 и 2018 годы</i>						

В таблице 8 обобщены результаты сравнительного анализа сумм налога на прибыль при использовании линейного и нелинейных методов начисления амортизации с применением и без применения амортизационной премии.

Таблица 8 – Сравнительный анализ сумм налога на прибыль при использовании различных методов начисления амортизации с применением и без применения амортизационной премии

Период	Линейный метод		Прямой метод суммы чисел лет		Обратный метод суммы чисел лет		Метод уменьшаемого остатка (коэффициент = 2)	
	с применением амортизационной премии	без применения амортизационной премии	с применением амортизационной премии	без применения амортизационной премии	с применением амортизационной премии	без применения амортизационной премии	с применением амортизационной премии	без применения амортизационной премии
2014	4,33	7,19	2,40	4,80	6,25	9,59	1,43	3,61
2015	7,93	7,19	6,96	6,00	8,88	8,40	7,34	6,48
2016	7,93	7,19	7,93	7,19	7,93	7,19	8,70	8,21
2017	7,93	7,19	8,99	8,40	6,96	6,00	9,55	9,24
2018	7,93	7,19	9,85	9,59	6,00	4,80	8,94	8,47

В результате проведенных расчетов можно сделать следующие выводы:

- за счет применения нелинейных способов начисления амортизации (прямого метода суммы чисел лет и метода уменьшаемого остатка) сумма амортизационных отчислений в первый год начисления амортизации на 60–65% превышает сумму амортизационных отчислений, начисленных линейным методом. В случае применения амортизационной премии сумма амортизационных отчислений в первый год возрастает на 35–40% при линейном и на 20–25% при нелинейном методе (прямого метода суммы чисел лет и метода уменьшаемого остатка). В случае применения амортизационной премии в максимальном размере (10% – по зданиям и сооружениям и 20% – по машинам и оборудованию, транспортным средствам и нематериальным активам) эффективность нелинейного метода по сравнению с линейным снижается и составляет порядка 40–45%.

- применение амортизационной премии в совокупности с нелинейным методом позволяет сократить срок переноса 50% первоначальной стоимости объекта до 1/3 его срока полезного использования. В сочетании с линейным методом этот срок сокращается на 3–5%.

Если сравнить результаты расчета применения линейного метода с использованием амортизационной премии и метода уменьшаемого остатка без амортизационной премии, то можно сделать вывод о том, что амортизационная премия дает меньший эффект, чем применение коэффициента к сроку полезного использования и нелинейных методов начисления амортизации, например, суммы чисел лет. При этом экономию по налогу на прибыль возвращать не понадобится.

Анализ проведенных расчетов свидетельствует о том, что максимальный эффект от применения амортизационной премии, так же, как и нелинейных методов начисления амортизации, достигается при использовании ее для основных средств с коротким сроком полезного использования. При большем сроке полезного использования эффект от применения описанных методов налогового планирования нивелируется существующей инфляцией.

Применение амортизационной премии к недорогим основным средствам дает слабый эффект в виде небольшой экономии на налоге на прибыль. Выгодно применять амортизационную

премию к дорогим основным средствам. Вместе с тем, если в налоговом периоде нет прибыли или она незначительна, то применение амортизационной премии может привести к возникновению убытка.

Сравнительный анализ сумм налога на прибыль при применении амортизационной премии и без применения амортизационной премии при различных способах начисления амортизации позволил сделать вывод о том, что амортизационная премия лишь откладывает во времени уплату налога на прибыль, но не влечет за собой сокращение налоговой базы в целом. Это свидетельствует о том, что применение амортизационной премии не способствует инвестированию средств в развитие производства, а выполняет лишь задачу временного пополнения оборотных средств плательщика, который понес затраты на приобретение основных средств.

Таким образом, применение амортизационной премии и различных методов начисления амортизации не избавит налогоплательщика от уплаты соответствующего налога на прибыль. Какой бы метод ни избрала организация, в итоге она заплатит одну и ту же сумму налога. Однако использование права на применение амортизационной премии в совокупности с различными методами начисления амортизации позволяет налогоплательщику в рамках установленных законодательством Республики Беларусь норм управлять смещением налоговой базы по налогу на прибыль во времени. С учетом фактора стоимости денег во времени это означает снижение текущей стоимости расходов организации по налогу на прибыль.

Главное достоинство амортизационной премии заключается в том, что она позволяет уменьшать налоговые платежи текущего периода. Для плательщиков амортизационная премия – это инструмент регулирования для платежей в текущем году. Кроме того, амортизационная премия – это инструмент регулирования будущего оттока денежных средств, так как, применив ее, например, в 2014 году, мы уменьшаем базу и в этом 2014 году, и для текущих платежей будущего 2015 года (если они определяются исходя их налога на прибыль за предыдущий год). Следовательно, при оценке экономического эффекта использования амортизационной премии можно добавить доход от размещения высвободившихся средств в депозит.

Вместе с тем очевидно, что амортизационная премия гораздо менее выгодна для субъектов хозяйствования, чем существовавшая ранее льгота на финансирование капитальных вложений. К тому же возможности ее применения существенно уже, чем у наших партнеров по Таможенному союзу. В частности, в России можно одновременно списывать на затраты *расходы на капитальные вложения* (в том числе на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию) в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств, срок полезного использования которых составляет от одного года до трех лет, и 30% – в отношении остальных. В Казахстане существует как льгота по капитальным вложениям («инвестиционные налоговые преференции») для производственных основных средств, так и амортизационная премия для некоторых видов активов.

Также к отрицательным моментам применения амортизационной премии можно отнести нерегулированность отдельных вопросов ее применения, а также необходимость ее восстановления в случае реализации ранее, чем по истечении трех лет с момента введения в эксплуатацию. В России, например, с 1 января 2013 года действует правило, что в случае, если основное средство, в отношении которого была применена амортизационная премия, реализовано ранее чем по истечении 5 лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся *взаимозависимым* с налогоплательщиком, то сумма амортизационной премии включается в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация. В Республике Беларусь – восстановление следует производить в случае *реализации* (В Налоговом кодексе – отчуждения основных средств или нематериальных активов, передачи в аренду (финансовую аренду (лизинг), доверительное управление, безвозмездное пользование) *любому лицу (не только взаимозависимому)*).

Таким образом, мы полагаем, что амортизационная премия не справилась с задачей инвестиционной политики в части обновления основных средств. Проанализировав исключение из Налогового кодекса Республики Беларусь льготы по налогу на прибыль в части, направляемой на капитальные вложения, считаем целесообразным вернуть организациям возможность уменьшать налогооблагаемую прибыль на суммы капитальных вложений (также в размере 50% от прибыли). При этом, специально оговорив приоритетные направления вложения средств, например, затраты на инновационную деятельность, с введением условия, согласно которому организация, воспользовавшаяся такой льготой, не вправе применять механизм амортизационной премии к объектам, на финансирование которых были направлены средства, ранее выведенные из-под налогообложения

при помощи инвестиционной льготы. Во всяком случае налогоплательщику должен быть предоставлен выбор: инвестиционная премия либо инвестиционная льгота без предоставления последующей премии.

Заключение

Таким образом, применение амортизационной премии для организаций имеет свои положительные и отрицательные стороны. Один из недостатков заключается в том, что использование амортизационной премии ведет к расхождению между налоговым и бухгалтерским учетом (правила последнего не позволяют одновременно списывать часть стоимости основного средства). К тому же списание на расходы больших сумм не позволяет распределить расходы равномерно, что может привести к существенным убыткам в некоторых периодах. Главное достоинство амортизационной премии заключается в том, что она позволяет уменьшать налоговые платежи текущего периода.

Список литературы

1. **Налоговый** кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. : с изм. и доп. : текст по состоянию на 1 янв. 2013 г. // Бизнес-Инфо : Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.business-info.by/pravovaja-basa.htm>. – Дата доступа : 02.04.2013.

2. **Инструкция** о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г. № 37/18/6 : с изм. и доп. : текст по состоянию на 1 апр. 2013 г. // Бизнес-Инфо : Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.business-info.by/pravovaja-basa.htm>. – Дата доступа : 02.04.2013.

3. **Инструкция** об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 161 // Бизнес-Инфо : Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.business-info.by/pravovaja-basa.htm>. – Дата доступа : 02.04.2013.

4. **Инструкция** по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2011 г. № 113 // Бизнес-Инфо : Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.business-info.by/pravovaja-basa.htm>. – Дата доступа : 02.04.2013.

Получено 03.04.2013 г.