

## ПОСЛЕДСТВИЯ НЕНАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Базовыми условиями эффективного инвестирования средств в долгосрочные активы являются действующие и вновь вводимые механизмы и инструменты амортизационной и налоговой политики. Для восстановления воспроизводственной функции амортизации рассмотрены сущность амортизации в инновационной экономике и налоговые механизмы стимулирования инвестиционной деятельности.

The basic conditions for effective investment in long-term assets are existing and newly introduced mechanisms and tools for depreciation and tax policy. To restore the reproductive function of depreciation, the essence of depreciation in an innovative economy and tax mechanisms to stimulate investment activity are considered.

*Ключевые слова:* амортизация; инвестиционный вычет; инновационная экономика; основные средства; налог на прибыль.

*Key words:* depreciation; investment deduction; innovative economy; fixed assets; income tax.

Высокий уровень физического и морального износа основных средств, низкие темпы обновления производственных фондов во многом связаны с несовершенством инвестиционной, налоговой и амортизационной политики. Поэтому особую значимость приобретает разработка эффективного амортизационного механизма в условиях инновационной экономики.

В современных условиях значительно усилилась роль прибыли, ставшей главным обобщающим фактором и оценочным показателем деятельности организации, основным источником ее самообеспеченности и самофинансирования.

Амортизация рассматривается как процесс перенесения изношенной стоимости основных средств и нематериальных активов на произведенный с их помощью продукт. Однако в инновационной экономике амортизацию следует рассматривать как механизм накопления собственных финансовых ресурсов, включаемых в себестоимость изготовленной продукции в течение амортизационного периода и направляемых на обновление и модернизацию парка технологического оборудования.

Применение различных методов амортизации позволяет обеспечить соответствие объемов начисляемой и включаемой в затраты на производство и реализацию товаров (продукции, работ, услуг) амортизации и предполагаемой структуры поступления будущих доходов от использования каждого конкретного объекта основных средств, а также призвано способствовать стабилизации финансово-экономического положения организации.

Амортизационные отчисления от стоимости используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов основных средств (полной их стоимости или части) и нематериальных активов включаются в состав затрат организации, а по не используемым в предпринимательской деятельности – в состав прочих расходов.

Амортизационные отчисления являются важной составляющей при исчислении налога на прибыль.

Так, согласно ст. 170 Налогового кодекса Республики Беларусь к затратам, учитываемым при налогообложении прибыли, относятся амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности и находящимся в эксплуатации. При этом к основным средствам, находящимся в эксплуатации, относятся, в том числе основные средства, находящиеся в простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до 3 мес., запасе [1].

Суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации, при налогообложении прибыли не учитываются, согласно пункту 1.9 ст. 173 Налогового кодекса Республики Беларусь [1].

Согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6, объектами начисления амортизации являются числящиеся на бухгалтерском учете (кроме числящихся на забалансовых счетах) организации (в учете у индивидуального предпринимателя) основные средства и нематериальные активы, как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности, а также объекты, предоставленные организацией во временное владение и (или) пользование с целью получения дохода, учитываемые в качестве доходных вложений в материальные активы, в том числе инвестиционной недвижимости [2].

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится следующим образом:

- по вновь введенным в эксплуатацию объектам с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию;
- учреждаемой или образующейся в результате реорганизации организацией с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организации.

Если активы приняты к бухгалтерскому учету в составе объектов основных средств, нематериальных активов, но их фактическая эксплуатация не начата по причинам производственного и иного характера, начисление амортизации линейным и нелинейным способами начинается с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации, в соответствии с назначением их использования в данной организации. При этом течение срока полезного использования, установленного при приобретении указанных объектов, также начинается с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации.

Начисление амортизации по объектам основных средств производительным способом начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

На протяжении последних лет, начиная с 2015 г., правительством принимались решения о предоставлении организациям возможности не начислять амортизацию по основным средствам и нематериальным активам с одновременным продлением нормативных сроков службы и сроков полезного использования таких объектов на срок, равный периоду, в котором не производилось начисление амортизации.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах» от 30 октября 2017 г. № 802 предусмотрено, что организации, за исключением банков, открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь» и небанковских кредитно-финансовых организаций, а также индивидуальные предприниматели вправе принять решение о неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам, используемым ими в предпринимательской деятельности, за исключением основных средств, используемых при оказании жилищно-коммунальных и транспортных услуг населению, субсидируемых за счет бюджетных средств [3].

Решение организации о неначислении амортизации целесообразно закрепить в учетной политике.

Организации, имущество которых находится в государственной собственности, доли (акции) в уставных фондах которых принадлежат Республике Беларусь и административно-территориальным единицам, решение не начислять амортизацию обязаны согласовать с соответствующим республиканским органом государственного управления и иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, другими государст-

венными органами и государственными организациями, в том числе местными исполнительными и распорядительными органами.

Для получения согласования организация направляет в соответствующий государственный орган экономическое обоснование необходимости неначисления амортизации, подписанное руководителем.

Согласование осуществляется государственным органом в письменной форме в течение пяти рабочих дней со дня представления организациями экономического обоснования необходимости неначисления амортизации. При этом в случае отказа в согласовании организациям направляется уведомление с соответствующим аргументированным обоснованием нецелесообразности принятия решения о неначислении амортизации.

Приостановление начисления амортизации осуществлялось по выбору организации в отношении используемых в предпринимательской деятельности всех объектов основных средств; всех объектов нематериальных активов; отдельных объектов основных средств и всех объектов нематериальных активов; отдельных объектов нематериальных активов и всех объектов основных средств; отдельных объектов основных средств; отдельных объектов нематериальных активов; отдельных объектов основных средств и нематериальных активов.

В соответствии со ст. 170 Налогового кодекса Республики Беларусь плательщик имеет право применить инвестиционный вычет, т. е. включить в состав затрат часть первоначальной стоимости основных средств, а также часть сформированной в бухгалтерском учете стоимости вложений в основные средства, используемые в предпринимательской деятельности, в связи с их реконструкцией, модернизацией, реставрацией в следующих пределах:

- по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию – не более 15% от первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию);

- по машинам и оборудованию, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию, по транспортным средствам (за исключением легковых автомобилей, кроме относимых к специальным, а также используемых для оказания услуг такси) – не более 30% от первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию) [1].

Инвестиционный вычет имеет место только в налоговом учете, в бухгалтерском учете его начисление не отражается. Он является правом плательщика, его можно не применять.

Сумма инвестиционного вычета включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в отчетном периоде, на который приходится месяц: с которого в соответствии с законодательством начато начисление амортизации основных средств, используемых в предпринимательской деятельности; в котором стоимость вложений в реконструкцию увеличилась в бухгалтерском учете первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

Применительно к одному и тому же объекту основных средств, используемому в предпринимательской деятельности, инвестиционный вычет может быть применен плательщиком повторно только в отношении стоимости вложений в реконструкцию, ранее не принятой для расчета инвестиционного вычета.

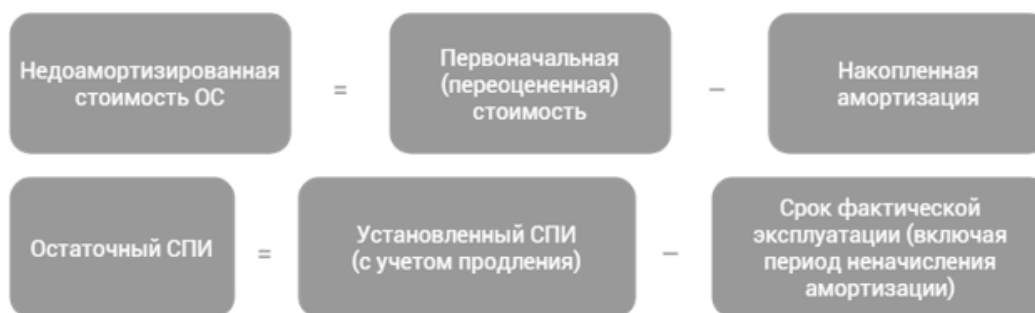
Таким образом, если с момента постановки основного средства на учет организация воспользуется своим правом не начислять амортизацию, инвестиционный вычет в отношении такого основного средства применению не подлежит. Впоследствии при принятии организацией решения о начислении амортизации по такому основному средству она сможет реализовать право на применение инвестиционного вычета в месяце, с которого (в котором) будет начато начисление амортизации.

С 2019 г. право не начислять амортизацию по основным средствам существенно ограничено. Возможность неначисления амортизации сохранена только по основным средствам и нематериальным активам, предусмотренным бизнес-планами инвестиционных проектов по созданию или модернизации производства.

Начисление амортизации с 2019 г. возобновлено. Для этого на год продлены нормативный срок службы и срок полезного использования (СПИ). Амортизация будет начисляться исходя их недоамортизированной стоимости и остаточного срока полезного использования.

Исходные данные для начисления амортизации представлены на нижеприведенном рисунке.

### Исходные данные для начисления амортизации



Принцип соответствия доходов и расходов предусматривает, что расходы признают расходами периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Поэтому «откладывать» или переносить расходы на «чужие» периоды нельзя. В свою очередь, согласно принципу осмотрительности, следует применять методы оценки, предотвращающие занижение оценки обязательств и расходов, завышение оценки активов и доходов организации [4].

Неначисление амортизации влечет за собой занижение расходов и, как следствие, завышение активов и доходов, чего не должно быть.

Согласно нормам Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» амортизация – систематическое распределение амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования. Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования и прекращается на дату классификации этого актива как предназначенного для продажи (или включения его в состав выбывающей группы), которая классифицируется как предназначенная для продажи или на дату прекращения признания данного актива в зависимости от того, какая из них наступает раньше. Следовательно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или изъятия его из эксплуатации, за исключением случаев, когда объект полностью самортизирован [5].

Амортизация основных средств выступает одним из элементов состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Поэтому ее неначисление равносильно невключению в себестоимость материальных затрат, затрат на оплату труда. Неначисление амортизации, которая является возмещением прошлых расходов, связанных с осуществлением капитальных вложений, ведет, во-первых, к сокрытию реальных затрат организации, и, во-вторых, как следствие, к уменьшению источника для возмещения этих прошлых затрат. Соответственно, себестоимость продукции (работ, услуг), сформированная без учета амортизации, начисленной по объектам, участвующим в процессе производства, имеет искаженное значение, завышая при этом финансовый результат.

Неначисление амортизации и возникающая при этом необоснованная оценка объектов основных средств влечет в определенных случаях увеличение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Любая организация заинтересована в контроле получаемого финансового результата. Политика управления амортизационными отчислениями на основе результата анализа степени влияния суммы начисляемой амортизации на финансовый результат позволяет объективно оптимизировать амортизационные суммы.

Таким образом, амортизация должна систематически начисляться организацией по объектам основных средств и нематериальных активов. При этом организация имеет возможность выбрать способы и методы, порядок начисления амортизации, который позволяет наиболее эффективно перенести стоимость основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг) при сохранении заданного уровня прибыли.

### Список использованной литературы

1. **Налоговый** кодекс Республики Беларусь. Особенная часть : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 2 дек. 2002 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

2. **Инструкция** о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : утв. постановлением М-ва экономики, М-ва финансов, М-ва статистики и анализа, М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февр. 2009 г. № 37/18/6 (в ред. постановления от 6 мая 2014 г. № 35/23/26) // КонсультантПлюс : Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.

3. **О начислении** амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 30 окт. 2017 г. № 802 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.

4. **О бухгалтерском** учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 (с изм. от 17 июля 2017 г. № 52-3) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2019.

5. **Генералова, Н. В.** Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / Н. В. Генералова. – Минск : Проспект, 2016. – 161 с.