

БУХГАЛТЕРСКИЙ НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Гутковская Е. А.

*К.э.н., доцент кафедры экономического анализа и учета
ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»*

Изория К. К., Куликова О. Ю.

*студентки 5 курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»*

В статье рассматривается применение нелинейного метода начисления амортизации основных средств как законного способа минимизации налоговых платежей. Использование нелинейного метода начисления амортизации по основным фондам позволяет в течение первых трех лет предпринимательской деятельности в значительной степени снизить платежи по налогу на прибыль и высвободить финансовые ресурсы для постепенного восстановления основных производственных фондов. Это является важным элементом налогового планирования предпринимательской деятельности.

АМОРТИЗАЦИЯ, ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ, НЕЛИНЕЙНЫЙ МЕТОД, ЛИНЕЙНЫЙ МЕТОД

Налоговое планирование как основополагающий компонент успеха финансовой деятельности любого хозяйствующего субъекта основной своей целью ставит минимизацию налоговых платежей законными способами на основе использования налоговых льгот и преференций, правильности выбора налоговых режимов и объектов налогообложения, грамотности формирования и использования элементов учетной политики.

В 2005г. в гл.25 НК РФ была введена новая норма, льготу по которой для краткости именуют «амортизационной премией». В соответствии с п.1.1 ст.259 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных

средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст.257 НК РФ. С 1 января 2009 года «амортизационная премия» составит 30%.

Суммы амортизационной премии уменьшают налогооблагаемую прибыль в качестве косвенных расходов отчетного периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости при реконструкции или модернизации). Это указано в пункте 3 статьи 272 НК РФ.

В качестве примера рассмотрим ОАО «Мордовцемент», которое в апреле 2008 года приобрело и ввело в эксплуатацию производственный станок. Его покупная цена – 980 000 руб. (без НДС). На основании приказа руководителя для целей налогообложения прибыли станок отнесен к третьей амортизационной группе, срок его использования – 37 месяцев. В сентябре 2008 года станок был модернизирован. В результате модернизации появилась возможность производить на станке большее количество изделий. Кроме того, срок полезного использования станка увеличился на 12 месяцев. На модернизацию оборудования затрачено 120 000 руб. (без НДС). Согласно учетной политике организации капитальные вложения в размере 10 % от первоначальной стоимости основных средств и расходов на модернизацию учитываются при налогообложении прибыли единовременно на дату начисления амортизации.

В налоговом учете ОАО «Мордовцемент» начисляет амортизацию по станку с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию, т.е. с мая 2008 года. В мае в расходы была включена и амортизационная премия в размере 98 000 руб. ($980\,000 \cdot 10\%$). Ежемесячная сумма амортизационных отчислений с мая по сентябрь 2008 года составила 23 838 руб. [$(980\,000 \text{ руб.} - 98\,000 \text{ руб.}) : 37 \text{ мес.}$]. В сентябре 2008 года в результате модернизации первоначальная стоимость станка увеличилась на 120 000 руб. В том же месяце станок был введен в эксплуатацию. Значит, с октября 2008 года

сумма амортизационных отчислений по станку составит 20 204 руб. [(980 000 руб.-98 000 руб.+120 000 руб.-12 000 руб.):(37 мес.+12 мес.)].

Грамотное формирование учетной политики является важным элементом в системе налогового планирования предпринимательской деятельности¹. Важно помнить, что в налоговом учете стоимость основных средств отражается в расходах только через механизм начисления амортизации. Здесь важное место следует отводить определению способа начисления амортизации основных средств, поскольку амортизационные отчисления учитываются как расход, подлежащий вычету из дохода при налогообложении прибыли. При решении вопроса о введении метода амортизации следует иметь в виду, что начисленная сумма амортизации влияет на величину себестоимости продукции и на прибыль.

Действующее налоговое законодательство начисление амортизационных отчислений по основным средствам регламентирует в соответствии со ст.258 и 259 главы НКРФ:

- амортизируемое имущество распределяется на 10 групп в соответствии со сроками полезного использования;
- налогоплательщик начисляет амортизацию одним из следующих методов:
 - о а) линейный;
 - б) нелинейный.

Линейный способ начисления амортизации основных средств предполагает равномерное списание стоимости основных средств в течение всего срока полезного использования².

Нелинейный метод амортизации пока непопулярен. Сложный расчет, расхождения между расходами в бухгалтерском и налоговом учете – все это аргументы против. А между тем пользоваться нелинейным методом выгодно, когда доля расходов на амортизацию существенна, а налогооблагаемая прибыль высока. Важно, что нелинейный метод амортизации основных средств, особенно при высокой инфляции, имеет серьезные преимущества перед линейным.

Данный метод является более выгодным для высокорентабельных предприятий, так как при его применении большая часть амортизации приходится на первые годы эксплуатации объекта, однако срок амортизации фактически не изменяется из-за установления особых условий начисления амортизации для последних месяцев эксплуатации объекта.

Сохраняется также право организаций на применение так называемой ускоренной амортизации с коэффициентом, равным 2, который применяется в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. При этом данное положение не распространяется на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Рассчитывается ежемесячная сумма амортизации нелинейным методом как произведение остаточной стоимости амортизируемого основного средства на срок полезного использования объекта, выраженного в месяцах и умноженного на коэффициент 2. Понятно, что главное преимущество нелинейного метода – возможность начислять амортизацию с коэффициентом 2. Правда, его нужно применять не к первоначальной, а к остаточной стоимости основного средства.

При нелинейном методе в первые месяцы амортизации на расходы относится значительная часть затрат на покупку основного средства. С каждым последующим месяцем вместе с остаточной стоимостью уменьшается и амортизация. Если при линейном методе половина первоначальной стоимости основного средства списывается за 50 процентов от установленного срока эксплуатации объекта, то при нелинейном методе такого же результата можно достичь за 34-35 процентов этого времени. Остальная половина будет учтена в расходах в оставшиеся 65-66 процентов от установленного периода эксплуатации основного средства. А когда остаточная стоимость достигнет 20 процентов от первоначальной, ее фиксируют как базовую. И далее амортизация будет начисляться с этой фиксированной величины линейным методом. То есть равными долями в

течение оставшегося срока полезного использования. Таковы правила, предусмотренные пунктом 5 статьи 259 Налогового Кодекса РФ.

Сравнение сумм амортизации при применении линейного и нелинейного способов представлено в таблице 1. В качестве примера рассмотрим основное средство (грузовой автомобиль) ОАО «Мордовцемент» стоимостью 1 000 000 рублей (без НДС). Это основное средство попадает в третью амортизационную группу (от 3 до 5 лет включительно) согласно классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Срок полезного использования на объект установим равным 37 месяцам. При нелинейном способе (способ уменьшаемого остатка) в первый месяц размер амортизации будет самым высоким – 54 054 руб. ($1\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 2 : 37 \text{ мес.}$). Во втором уже ниже – 51 132 руб. ($(1\,000\,000 \text{ руб.} - 54\,054 \text{ руб.}) \cdot 2 : 37 \text{ мес.}$) и т.д.

Т а б л и ц а 1

Использование линейного и нелинейного способов начисления амортизации, руб.

Месяц	Начислено амортизации при линейном способе	Начислено амортизации при нелинейном способе
1	27 027	54 054
2	27 027	51 132
3	27 027	48 368
4	27 027	45 754
5-12	27 027	...
13	27 027	27 748
14	27 027	26 248
15	27 027	24 829
16-27	27 027	...
28	27 027	12 056
29	27 027	11 405
30	27 027	24 948
31-36	27 027	...
37	27 027	24 948

При линейном методе сумма амортизации в месяц будет постоянной – 27 027 руб. ($1\,000\,000 \text{ руб.} : 37 \text{ мес.}$). Если сравнить эту величину с суммами амортизации, начисленными нелинейным методом, становится понятным, когда предприятие получает отсрочку уплаты налога, а когда начинает платить больше.

Так, в 14-м месяце сумма нелинейной амортизации будет уже меньше «линейного» значения. Получается, что в данном случае нелинейный метод по-

зволил частично переносить уплату налога на прибыль в течение первых 13 месяцев. Таким образом, с 14-го месяца наступает срок, когда сэкономленный ранее налог на прибыль придется постепенно возвращать.

В 29-м месяце остаточная стоимость автомобиля стала чуть менее 20 процентов от первоначальной. Общая сумма амортизации к тому времени составила 800 417 руб. Следовательно, остаточная стоимость будет равна 199 582 руб. (1 000 000 руб. – 800 417 руб.). Эту сумму надо зафиксировать как базовую.

И с 30-го месяца до окончания срока эксплуатации объекта начислять амортизацию необходимо по 24 947 руб. (199 582 руб. : 8 мес.).

Таким образом, рассмотрев данный пример, можно сделать вывод о преимуществах использования нелинейного метода начисления амортизации перед линейным.

Нелинейный метод нельзя применять к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую-десятую амортизационные группы, то есть к объектам со сроком полезного использования свыше 20 лет (п.3 ст. 259 Налогового Кодекса РФ).

Применение нелинейного метода имеет только один существенный недостаток. Он заключается в том, что усложняется процесс долгосрочного планирования расходов, особенно если у организации много основных средств, амортизация по которым начисляется нелинейным методом. Ведь у каждого объекта свое время перехода с повышенной на пониженную амортизацию. Кроме того, возникают и другие проблемы. Во-первых, увеличиваются разницы по расходам между бухгалтерским и налоговым учетом. Во-вторых, расчет ежемесячной суммы амортизации сложнее, чем при линейном методе. Это не выглядит привлекательным. Однако этот риск можно свести к нулю, если учет ведется автоматизированно.

Помимо этого, не получится применять нелинейную амортизацию по тем основным средствам, по которым уже начали применять линейный метод. Ведь Налоговый Кодекс РФ запрещает изменять выбранный метод амортизации. И

очевидно, что нет смысла применять нелинейный метод, если налогооблагаемая прибыль компании невелика и его применение может привести к убыткам.

Таким образом, на сегодняшний день нелинейный метод – это законный способ перенести срок уплаты части налога на прибыль. Однако с 1 января 2009 года выбор метода амортизации, скорее всего, перестанет быть элементом налогового планирования. Дело в том, что сам этот выбор хотят отменить. Соответствующий законопроект Минфин России направил в Государственную Думу РФ. Если законодатели примут его, то нелинейный метод будет применяться к большинству основных средств и нематериальных активов вне зависимости от сроков введения их в эксплуатацию. А линейный метод останется только для отдельных объектов, входящих в восьмую-десятую амортизационные группы.

Кроме того, Минфин России подготовил еще один законопроект, который изменит правила амортизации основных средств при нелинейном методе. Предполагается, что он начнет действовать с 2009 года. Порядок будет распространяться на все амортизируемое имущество компаний, в том числе и на то, которое введено в эксплуатацию до 1 января 2009 года. Минфин предлагает начислять амортизацию не по объектам, а по группам. То есть будет суммарный баланс – совокупная стоимость всего имущества, которое входит в ту или иную группу. При этом сохраняются десять амортизационных групп, которые существуют сегодня. И для каждой группы устанавливается своя норма амортизации. Для предприятия, у которого 10 000 основных средств, вместо 10 000 норм амортизации останется только десять³. По итогам каждого месяца будет уменьшаться суммарный баланс группы. Вот это уменьшение и есть та амортизация, которую налогоплательщик может учесть при определении своих обязательств по налогу на прибыль.

При этом также дается налогоплательщику, который использует нелинейный метод, возможность ускорить амортизацию. В настоящий момент при нелинейном методе порядка половины стоимости амортизируемого имущества списывается в течение 1/3 срока полезного использования. Предложение Мин-

фина в том, чтобы списывать то же самое за 1/4 срока полезного использования.

Таким образом, новые амортизационные нормы действительно позволяют в начальный период эксплуатации существенно поднять величину амортизации. Использование нелинейного метода начисления амортизации по основным фондам позволяет в течение первых трех лет предпринимательской деятельности в значительной степени снизить платежи по налогу на прибыль и высвободить финансовые ресурсы для постепенного восстановления основных производственных фондов, что представляется особенно актуальным в условиях повышенной их изношенности практически во всех отраслях экономики.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ Жидкова, Е. Ю. Налоговое планирование и совершенствование системы налогообложения как составляющие развития предпринимательского сектора в РФ// Экономический анализ: теория и практика. 2008. №3. С.33.

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1,2: Официальный текст. – М.: ЭЛИТ, 2007. – 376 с.

³ Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет: Учеб. Пособие. – 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007. С.153.