

УДК 657.1

***ОСОБЕННОСТИ ВЛИЯНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ НА
ВЕЛИЧИНУ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ***

Шатунова Г.А.

к.э.н., профессор

Самарский государственный экономический университет,

Самара, Россия

Швецова М.В.

магистрант

Самарский государственный экономический университет,

Самара, Россия

Аннотация

В статье рассмотрены особенности влияния амортизационной премии на величину налога на прибыль. В работе приведены сравнительные расчеты для различных вариантов учета основных средств, рассмотрен допустимый законодательством метод уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (применение амортизационных премий), который позволит организации существенно экономить на налоге в определенные периоды.

Ключевые слова: основные средства, налог на прибыль, амортизационная премия, налоговое планирование.

***EFFECT OF THE DEPRECIATION PREMIUM ON THE AMOUNT OF
INCOME TAX***

Shatunova G.A.

PhD in Economics, professor

Samara State University in Economics,

Samara, Russia

Shvetsova M. V.

undergraduate

Samara State University in Economics,

Samara, Russia

Annotation

The article considers the features of the impact of the depreciation premium on the amount of income tax. This paper presents comparative calculations for various types of fixed assets accounting. The method of reducing the tax base for income tax, which is allowed by law, is considered. It will allow the organization to save significantly on tax during certain periods.

Key words: fixed assets, income tax, depreciation, depreciation premium, tax planning.

Согласно с п. 9 ст. 258 НК РФ [1] налогоплательщики могут применять амортизационную премию. Эффективность учетной политики может изменяться за счет выбора метода учета основных средств, в том числе за счет использования права на амортизационную премию.

Если налогоплательщик использует право на применение амортизационной премии, то объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за ее вычетом.

В случае приобретения неамортизируемого имущества, перечисленного в пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ (инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и т.д.), налогоплательщик может самостоятельно определить порядок признания в целях налогообложения расходов на него.

С точки зрения налогового планирования способ, при котором стоимость имущества одновременно и целиком уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, является более предпочтительным.

Таким образом, с точки зрения налогового планирования более предпочтительно признавать все расходы единовременно, если это разрешено законодательством.

Чтобы оценить эффективность используемой учетной политики необходимо сравнить расходы по налогу на прибыль для разных вариантов учета (с учетом применения амортизационной премии и без). Сравним расходы по налогу на прибыль по двум вариантам учетной политики.

Возьмем организацию, работающую на основной системе налогообложения и рассмотрим её расходы по налогу на прибыль в течение десяти налоговых периодов (2019-2028 гг.). Для целей расчета предположим, что доходы организации при обоих вариантах учетной политики одинаковы, поэтому будем рассчитывать эффективность на основании суммы уменьшения налогооблагаемой базы и, как следствие, экономии по уплате налога на прибыль.

Данные организации, необходимые для расчета, приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Данные организации для расчета эффективности учетной политики

Показатель	Сумма, руб.	Срок использования, год
Стоимость основных средств	100 000 000,00	15
из них перечисленных в п. 1 ст. 259.3 НК РФ	20 000 000,00	7
Капитальные вложения в ОС	7 000 000,00 ежегодно	15
Неамортизируемое имущество	5 000 000,00 ежегодно	3

Сравниваемые условия учетной политики приведены в таблице 2.

Таблица 2 – Варианты применяемой учетной политики

Показатель	1 вариант	2 вариант
Метод начисления амортизации	линейный	линейный
Амортизационная премия	Не применяется	Применяется, в среднем 15%
Амортизационная премия на капитальные вложения в ОС	Не применяется	Применяется, в среднем 15%
Повышающие коэффициенты	Не применяется	Применяется, 2

Стоимость неамортизируемого имущества	равномерно	единовременно
Резервы	не создаются	Создаются, в среднем 2 000 000,00 ежемесячно

Также установим некоторые допущения:

- Основные средства введены в эксплуатацию в 2019 году.
- Амортизационная премия, применяемая во втором варианте учетной политики, не применяется к основным средствам, к которым применяется повышающий коэффициент расчета амортизации.
- Капитальные вложения осуществляются только в основные средства, не поименованные в п. 1 ст. 259.3 НК РФ.
- Создаваемые резервы используются в среднем в течение следующего года после их создания.

В таблице 3 отражены расчеты по первому варианту учетной политики.

Таблица 3 – Расчет уменьшения налога при первом варианте учетной политики

Период	Расходы на амортизацию, руб.	Расходы на неамортизируе- мое имущество, руб.	Расходы, по которым создаются резервы, руб.	Уменьшение налогооблагаем- ой базы, руб.	Уменьшение налога на прибыль, руб.
2019	7 133 333,33	1 666 666,67	0,00	8 800 000,00	1 760 000,00
2020	7 600 000,00	3 333 333,33	24 000 000,00	34 933 333,33	6 986 666,67
2021	8 066 666,67	5 000 000,00	24 000 000,00	37 066 666,67	7 413 333,33
2022	8 533 333,33	5 000 000,00	24 000 000,00	37 533 333,33	7 506 666,67
2023	9 000 000,00	5 000 000,00	24 000 000,00	38 000 000,00	7 600 000,00
2024	9 466 666,67	5 000 000,00	24 000 000,00	38 466 666,67	7 693 333,33
2025	9 933 333,33	5 000 000,00	24 000 000,00	38 933 333,33	7 786 666,67
2026	10 400 000,00	5 000 000,00	24 000 000,00	39 400 000,00	7 880 000,00
2027	10 866 666,67	5 000 000,00	24 000 000,00	39 866 666,67	7 973 333,33
2028	11 333 333,33	5 000 000,00	24 000 000,00	40 333 333,33	8 066 666,67
Итого	92333333,33	45000000,00	216000000,00	353333333,33	70666666,67

При втором варианте учетной политики используются все допустимые способы уменьшения налогооблагаемой базы, а именно:

- Амортизационная премия ОС – 12 000 000,00 руб.

- Амортизационная премия на капитальные вложения в ОС – 1 050 000,00 руб. ежегодно (так как было принято, что вложения осуществляются ежегодно).
- Амортизация ОС, перечисленных в п. 1 ст. 259.3 НК РФ, приведена в таблице 4.
- Амортизация ОС, не перечисленных в п. 1 ст. 259.3 НК РФ, приведена в таблице 5.

Таблица 4 – Амортизация ОС, перечисленных в п. 1 ст. 259.3 НК РФ

Период	Сумма амортизации, руб.
2019	5 714 285,714
2020	5 714 285,714
2021	5 714 285,714
2022	2 857 142,857
Итого	20 000 000,00

Таблица 5 – Амортизация ОС, не перечисленных в п. 1 ст. 259.3 НК РФ

Период	Сумма амортизации, руб.
2019	4 930 000,00
2020	5 326 666,67
2021	5 723 333,33
2022	6 120 000,00
2023	6 516 666,67
2024	6 913 333,33
2025	7 310 000,00
2026	7 706 666,67
2027	8 103 333,33
2028	8 500 000,00
Итого	67 150 000,00

В таблице 6 отражены расчеты по второму варианту учетной политики.

Таблица 6 – Расчет уменьшения налога при втором варианте учетной политики

Период	Расходы на амортизацию, руб.	Расходы на неамортизируемое имущество, руб.	Резервы, руб.	Уменьшение налогооблагаемой базы, руб.	Уменьшение налога на прибыль, руб.
2019	23 694 285,71	5 000 000,00	24 000 000,00	52 694 285,71	10 538 857,14
2020	12 090 952,38	5 000 000,00	24 000 000,00	41 090 952,38	8 218 190,48
2021	12 487 619,05	5 000 000,00	24 000 000,00	41 487 619,05	8 297 523,81
2022	8 977 142,86	5 000 000,00	24 000 000,00	37 977 142,86	7 595 428,57

2023	7 566 666,67	5 000 000,00	24 000 000,00	36 566 666,67	7 313 333,33
2024	7 963 333,33	5 000 000,00	24 000 000,00	36 963 333,33	7 392 666,67
2025	8 360 000,00	5 000 000,00	24 000 000,00	37 360 000,00	7 472 000,00
2026	8 756 666,67	5 000 000,00	24 000 000,00	37 756 666,67	7 551 333,33
2027	9 153 333,33	5 000 000,00	24 000 000,00	38 153 333,33	7 630 666,67
2028	9 550 000,00	5 000 000,00	24 000 000,00	38 550 000,00	7 710 000,00
Итого	108600000,00	50000000,00	240000000,00	398600000,00	79720000,00

Проведем сравнение рассмотренных вариантов учетной политики. В таблице 7 представлено сравнение уменьшения налогооблагаемых баз по налогу на прибыль при использовании первого и второго вариантов учетной политики.

Таблица 7 – Сравнение уменьшения налогооблагаемых баз

Период уменьшения налогооблагаемой базы	Уменьшение налогооблагаемой базы, руб.		Разница в сумме уменьшения (между вариантом 2 и 1), руб.
	1 вариант	2 вариант	
2019	8 800 000,00	52 694 285,71	43 894 285,71
2020	34 933 333,33	41 090 952,38	6 157 619,05
2021	37 066 666,67	41 487 619,05	4 420 952,38
2022	37 533 333,33	37 977 142,86	443 809,52
2023	38 000 000,00	36 566 666,67	-1 433 333,33
2024	38 466 666,67	36 963 333,33	-1 503 333,33
2025	38 933 333,33	37 360 000,00	-1 573 333,33
2026	39 400 000,00	37 756 666,67	-1 643 333,33
2027	39 866 666,67	38 153 333,33	-1 713 333,33
2028	40 333 333,33	38 550 000,00	-1 783 333,33
Итого	353 333 333,33	398 600 000,00	45 266 666,67

Отообразим динамику уменьшения налогооблагаемой базы за десять лет по установленным принципам в первом и втором варианте учетной политики на рисунке 1.

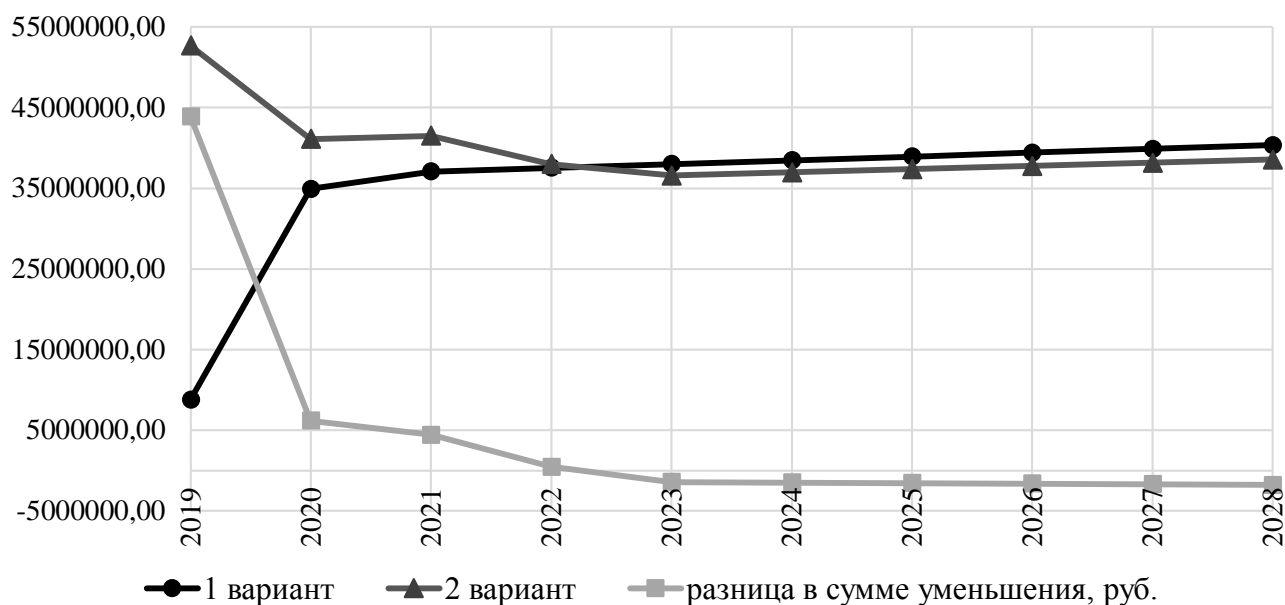


Рисунок 1 – Динамика уменьшения налогооблагаемой базы

Далее рассмотрим различия в самом налоге на прибыль (таблица 8, рисунок 2).

Таблица 8 – Сравнение уменьшения сумм налога к уплате

Период уменьшения налогооблагаемой базы	Уменьшение налога на прибыль, руб.		Разница в сумме налога (между вариантом 2 и 1), руб.
	1 вариант	2 вариант	
2019	1 760 000,00	10 538 857,14	8 778 857,14
2020	6 986 666,67	8 218 190,48	1 231 523,81
2021	7 413 333,33	8 297 523,81	884 190,48
2022	7 506 666,67	7 595 428,57	88 761,90
2023	7 600 000,00	7 313 333,33	-286 666,67
2024	7 693 333,33	7 392 666,67	-300 666,67
2025	7 786 666,67	7 472 000,00	-314 666,67
2026	7 880 000,00	7 551 333,33	-328 666,67
2027	7 973 333,33	7 630 666,67	-342 666,67
2028	8 066 666,67	7 710 000,00	-356 666,67
Итого	70 666 666,67	79 720 000,00	9 053 333,33

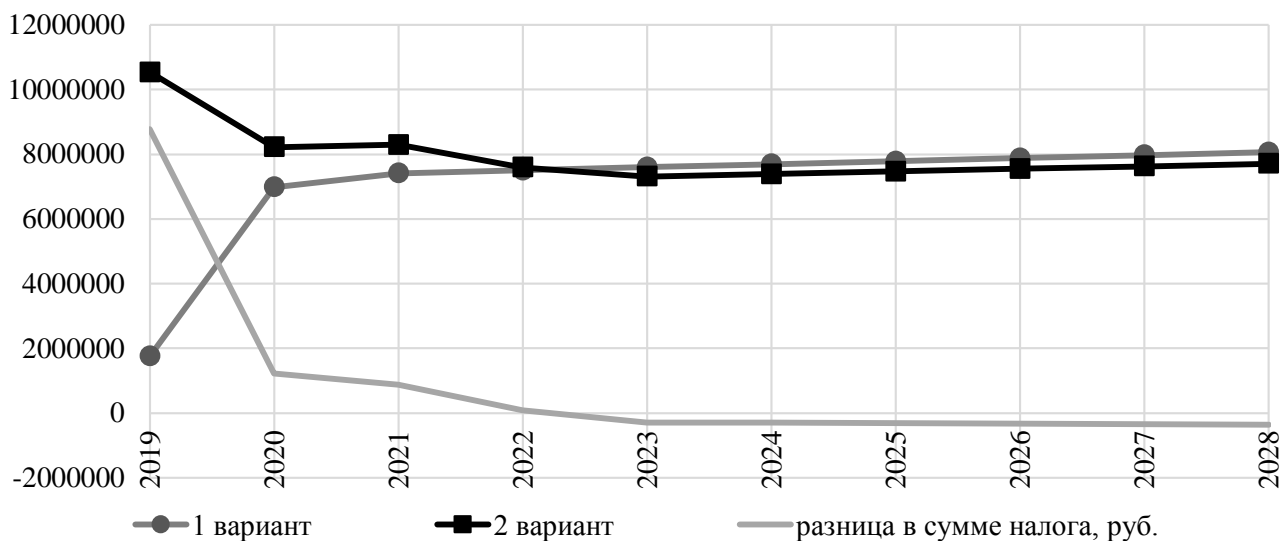


Рисунок 2 – Динамика уменьшения суммы налога

Таким образом, применение допустимого законодательством метода уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (учет амортизационных премий) позволит организации существенно экономить на налоге в первые три года применения второго варианта учетной политики. В четвертом отчетном периоде применения данного варианта учета экономия будет незначительной. В последующие годы возникнет превышение налога во втором варианте над первым, однако экономия в первые годы покрывает суммы этого превышения.

Совокупная экономия во втором варианте учета за десять лет составит 9053333,33 руб., что составляет 12,81% в сравнении с первым вариантом.

Следует учитывать тот факт, что применение различных вариантов учетной политики позволяет влиять лишь на размер налога во времени, но не на его общую величину за период полезного использования объектов основных средств.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.09.2019). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Режим доступа:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 25.04.2020 г.)

2. Бычкова, С.М. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств организации [Текст] / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева // Учет. Анализ. Аудит, 2015. - №2. - С.81-94.
3. Моисеев, Р.А. Проблемы использования налоговой и бухгалтерской амортизации в финансовой модели инвестиционного проекта [Текст] / Р.А. Моисеев, А.В. Тихомирова, Д.В. Тихомиров // Известия СПбГЭУ, 2018. - №4(112). - С. 44-51.
4. Одаховская, Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, нематериальных активов и амортизационных отчислений в целях развития и совершенствования подходов к оценке имущества компании [Текст] / Д.А. Одаховская, Г.Г. Печенникова // Известия БГУ, 2019. - №1. - С. 113-122.
5. Смольнякова, М.В. Влияние амортизационной политики экономического субъекта на его финансовые показатели и налоговую оптимизацию [Текст] / М.В. Смольнякова, Д.П. Виноградова // Научный журнал КубГАУ - Scientific Journal of KubSAU. - 2016. - №124. - С. 1195-1221.

Оригинальность 89%