

СОВЕРШЕНТВОВАНИЕ УЧЕТА НАЛОГОВОЙ АМОРТИЗАЦИИ

К.С. Сунатаев

Проанализирована практика применения нового порядка учета и расчета налоговой амортизации основных средств. Предложены рекомендации по упрощению расчета налоговой амортизации и улучшению администрирования налога на прибыль.

Ключевые слова: налоговая амортизация; основные средства; налог на прибыль; налоговый платеж; отсроченные налоги.

Налог на прибыль – составной элемент налоговой системы Кыргызской Республики – служит инструментом перераспределения национального дохода. Он является прямым налогом, то есть его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Налог на прибыль предприятий и организаций – прямой, то есть его величина прямо зависит от конечных результатов хозяйственной деятельности. Он эффективно воздействует на финансовое положение предприятий, повышает их заинтересованность в развитии производства. Поэтому данный налог влияет на процессы инвестирования и наращивания капитала предприятия.

Учитывая роль, которую играет налог на прибыль в составе налоговых поступлений Кыргызской Республики, можно отметить, что основная доля налогов поступает в бюджет от косвенных налогов. Однако необходимо отметить тот факт, что сумма налога на прибыль в общей сумме доходной части бюджета в последние годы имеет тенденцию к снижению.

Проблема практического применения налога на прибыль состоит в том, что современный уровень знаний налогоплательщиков не позволяет вести учет объективно, точно и в соответствии с требованиями налогового законодательства. Заполнение налоговых деклараций и подсчет налогооблагаемой базы требует специальных знаний. Напрямер, налог на прибыль к уплате – это сумма

налога, исчисленная от налогооблагаемого дохода и подлежащая уплате за отчетный период.

А бухгалтерский доход – это прибыль или убыток от обычной деятельности и чрезвычайных ситуаций юридического лица до вычета налогового платежа, причитающегося с прибыли. Он рассчитывается как разность между доходами и расходами, определяемая в соответствии с утвержденными стандартами бухгалтерского учета. Налогооблагаемый доход – это сумма прибыли (убытка) за отчетный период, определяемая в соответствии с налоговым законодательством.

Требования налогового законодательства отличаются от требований бухгалтерского учета, в результате чего возникает разница в определении бухгалтерского и налогооблагаемого дохода. В зависимости от причин возникновения разницы могут быть постоянными или временными. Постоянная разница – это разница между налогооблагаемым и бухгалтерским доходом, которая возникает в текущем отчетном периоде и не аннулируется в последующем. Причина возникновения постоянной разницы заключается в том, что часть статей доходов и расходов, учитываемых при расчете бухгалтерского дохода, не учитывается при расчете налогооблагаемого дохода.

Временные разницы (или расхождение во времени) – это разницы между налогооблагаемым и бухгалтерским доходом за отчетный период. Они возникают вследствие того, что период, в котором некоторые статьи доходов и расходов включаются в налогооблагаемый доход, не совпадает с перио-

дом, в котором они включаются в бухгалтерский доход. Иными словами, часть статей доходов и расходов, учитываемых при расчете бухгалтерского дохода в одном отчетном периоде, при расчете налогооблагаемого дохода учитывается в другом отчетном периоде. Временные разницы, возникшие в одном отчетном периоде, аннулируются в последующих отчетных периодах.

Временные разницы возникают в результате различия в подходах определения амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активами в связи с применением разных методов и норм амортизационных отчислений. Информация о природе и сумме постоянных и временных разниц полезна для пользователей финансовой отчетности. Однако учет и метод отражения в финансовой отчетности этих разниц различен. Так, постоянные разницы учитываются в отдельных ведомостях, используемых в налоговом учете и подлежат раскрытию в пояснительной записке. Временные разницы учитываются путем определения и отражения в бухгалтерском учете налогового эффекта от сумм этих временных разниц.

Налоговый эффект – это сумма налогового платежа, которая в результате возникших временных разниц (согласно налоговому законодательству) подлежит отсрочке, то есть оплате в будущем периоде или выплате заранее в текущем периоде.

Налоговый платеж за отчетный период определяется на основе учета налогового эффекта методом обязательств. По этому методу подоходный налог рассматривается как расход, понесенный юридическим лицом в ходе получения дохода, и начисляется в тот же период, в котором возникли соответствующие доходы. Возникший в отчетном периоде налоговый эффект временных разниц включается в налоговый платеж и отражается в статье бухгалтерского баланса “Отсроченные налоги”.

Подлежащие амортизации основные средства классифицируются по шести группам со следующими нормами амортизации:

1-я группа: легковые автомобили, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности, компьютеры, телефонные аппараты, периферийные устройства и оборудование по обработке данных – 30 %;

2-я группа: подвижной состав автомобильного транспорта: грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы, строительное оборудование, машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства, кузнечно-прессовое оборудование, электронное и простое оборудование, сельскохо-

зяйственные машины, мебель для офиса, нематериальные активы – 25 %;

3-я группа: основные средства, не перечисленные в других группах, подлежащие амортизации, и расходы, приравненные к ним – 20 %;

4-я группа: железнодорожные, морские и речные транспортные средства, силовые установки и оборудование: теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизель-генераторы, устройства электропередачи и связи, трубопроводы – 10 %;

5-я группа: здания, сооружения, строения – 10 %;

6-я группа: расходы налогоплательщика на геологическую подготовку месторождения полезных ископаемых, проектные и инженерно-исследовательские работы и получение прав пользования недрами, а также на горно-капитальные и горно-подготовительные работы с целью последующей добычи полезных ископаемых, а также основные средства горнодобывающих и/или горно-перерабатывающих предприятий, введенных в эксплуатацию и фактически используемых при недропользовании – 50 %. При этом допускается использование пониженной нормы амортизации.

До 2009 г. налоговая стоимость группы рассчитывалась как сумма стоимости основных средств на начало года и стоимости приобретенных основных средств за исключением стоимости убывших основных средств. После введения нового Налогового кодекса Кыргызской Республики налоговая стоимость группы на конец года подсчитывается следующим образом:

1) налоговая стоимость группы на начало года, определяемая как налоговая стоимость группы на конец предыдущего года, уменьшенная на сумму амортизационных отчислений, исчисленных в предыдущем году;

2) плюс стоимость основных средств, добавленных к группе в течение года, по стоимости определенных в зависимости от времени пребывания в данном субъекте;

3) плюс оставшаяся часть стоимости основных средств, добавленных к налоговой стоимости группы предыдущего года;

4) минус выбывшие в течение года основные средства, по стоимости, определенной в зависимости от времени выбывания с данного субъекта;

5) минус оставшаяся часть стоимости основных средств, выбывших в предыдущем году.

В соответствии с пунктом 6 и 7 статьи 200 Налогового кодекса Кыргызской Республики стоимость основных средств, добавляемая к налоговой стоимости группы, определяется по следующей формуле:

$$B \times (A + 0,5)/12,$$

где А – число полных месяцев, в которых основное средство фактически использовалось для получения дохода; В – стоимость введенных основных средств; 0,5 – независимо от введенного числа месяца, в среднем считается основное средство, фактически использована половина месяца, поскольку они могут быть введены для получения дохода в начале, середине или в конце месяца.

Стоимость основных средств, исключаемая из налоговой стоимости группы, выбывающих в течение текущего года, определяется по следующей формуле:

$$D \times (C + 0,5)/12,$$

где С – количество полных месяцев, оставшихся в году после месяца, в котором эти основные средства выбыли; D – стоимость выбывших основных средств.

Таким образом, прибытие и убытие основных средств пересчитывается пропорционально количеству месяцев, в течение которых налогоплательщик использовал данные средства. Это требует, во-первых, по каждому виду основных средств индивидуально вести учет, когда он приобретен и когда списан на выбытие, во-вторых, в индивидуальном порядке произвести расчет стоимости прибывших и убывших основных средств.

Например, АО “Таттуу” 6 апреля 2011 г. приобретено оборудование, стоимость которого составила 2,3 млн сом. Для добавления к налоговой стоимости данного оборудования произведен следующий расчет: $2,3 \text{ млн сом} \times (\text{число фактически использованных полных месяцев} 8 + 0,5 \text{ месяца}) / 12 \text{ месяцев} = (2,3 \text{ млн сом} \times 8,5 \text{ месяцев}) / 12 = 1,63 \text{ млн сом}$. На основе произведенного расчета, в отчетном году 1,63 млн сом. стоимости оборудования добавлены к налоговой стоимости группы, а оставшуюся часть стоимости оборудования 0,67 млн сом. предусмотрено добавить в следующем году. В течение отчетного года компания ввела более 37 различных видов основных средств, и столько же раз произведен индивидуальный расчет по этим средствам в порядке, показанном выше. Такие же расчеты произведены по всем выбывшим основным средствам.

Предприятие по результатам финансово-хозяйственной деятельности в 2011 г. получило налогооблагаемый доход в сумме 5,8 млн сом., и налог на прибыль составил 580 тыс. сом. (ставка налога 10 %). Сумма налоговой амортизации, подсчитанная по вышеуказанным правилам, составила 9,8 млн сом., а бухгалтерская амортизация, рассчитанная на основе учетной политики предприятия, составила 8,6 млн сом., т.е. сумма налоговой

амортизации была больше на 1,2 млн сом. На эту сумму предприятию предоставлена отсрочка по выплате налога на прибыль, и в связи с этим сделана следующая бухгалтерская запись:

Д-т Налог на прибыль к выплате – 120000 сом.

К-т Отсроченные налоги на прибыль – 120000 сом.

В результате предприятие в 2011 г. фактически выплатило налог на прибыль 460 тыс. сом., выплата налога на прибыль в сумме 120 тыс. сом. – отсрочена. Если сумма налоговой амортизации меньше суммы бухгалтерской амортизации, предприятие увеличивает фактическую выплату налога на прибыль за счет отсроченного в предыдущие годы налога. Такой порядок расчета налоговой амортизации регулирует сумму ежегодно выплачиваемой суммы налога на прибыль, а общая сумма налога на прибыль в целом по предприятию остается неизменной.

Можно сделать вывод о том, что введение и практическое применение положений учета и расчета налоговой амортизации, предусмотренные в новом Налоговом кодексе, создают проблемы. Порядок расчета налоговой амортизации усложнен, возникают трудности документального подтверждения каждого случая прибытия и выбытия основных средств. Наряду с этим затруднено администрирование этого налога. Задача состоит в том, чтобы сделать систему налогообложения прозрачной, простой и доступной для налогоплательщиков, которые без особых трудностей могли бы сами посчитать суммы выплачиваемого налога.

В целях упрощения учета налоговой амортизации и совершенствования действующего налогового законодательства Правительству и Жогорку Кенешу Кыргызской Республики рекомендуется следующее:

1) внести изменение в пункт 5 статьи 200 Налогового Кодекса в следующей редакции: “Основные средства, подлежащие амортизации в налоговых целях по каждой группе, определяют налоговую стоимость группы. Налоговая стоимость группы на конец года подсчитывается следующим образом:

а) налоговая стоимость группы на начало года, определяемая как налоговая стоимость группы на конец предыдущего года, уменьшенная на сумму амортизационных отчислений, исчисленных в предыдущем году;

б) плюс стоимость основных средств, добавленных к группе в течение года;

в) минус стоимость выбывших в течение года основных средств;

2) пункт 6 и 7 статьи 200 Налогового кодекса устранить.