

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УДК 65.052.21

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: НАУЧНЫЙ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ПОДХОДЫ

Ю.Н. Самылина

Тверской государственной технической университет, г. Тверь

Раскрыты взаимосвязи сумм начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете с финансовым результатом предприятия. Раскрыты основные элементы начисления амортизации. Выделены и описаны отличительные особенности начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, а также рассмотрены действующие нормы как бухгалтерского, так и налогового законодательства в части начисления амортизации основных средств. Определена сущность и значимость сумм начисленных амортизационных отчислений и налогообложения прибыли организации.

***Ключевые слова:** амортизация, амортизационные отчисления, амортизационная политика, первоначальная стоимость, учет.*

Амортизация – это способ возмещения основного капитала и обеспечения стабильности финансового состояния предприятия. Она является объектом как бухгалтерского, так и налогового учета.

В бухгалтерском учете суммы начисленной амортизации позволяют погашать первоначальную стоимость основных средств. Т. е., амортизацию можно рассматривать как денежное возмещение износа основных средств путём включения части их стоимости в затраты на выпускаемую продукцию.

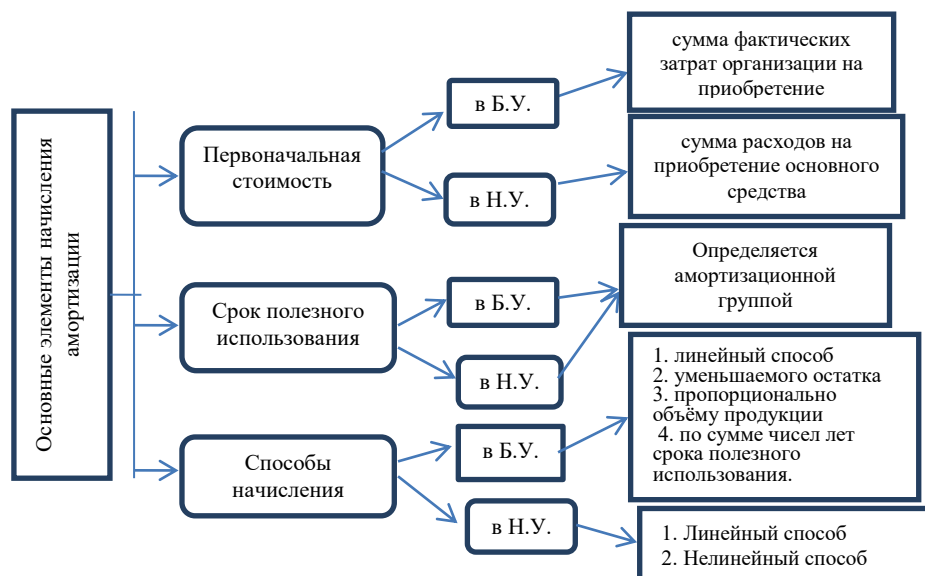
В налоговом учете под амортизацией понимают процесс переноса по частям стоимости основных средств по мере их физического или морального износа на стоимость производимой продукции.

С точки зрения взаимосвязи сумм начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете с финансовым результатом предприятия следует отметить непосредственное влияние амортизационных отчислений на сумму чистой прибыли организации.

В соответствии с ПБУ 10/99 амортизация является элементом расходов, и уменьшает доходы организации. Сумма амортизации, начисленная в налоговом учете, влияет на налогооблагаемую прибыль и естественным образом формирует размер налога на прибыль. В данном случае величина чистой прибыли организации, остающейся в её распоряжении, будет зависеть и от размера налога на прибыль.

Рассмотрим основные элементы начисления амортизации (рис. 1).

Для того чтобы определить размер амортизационных отчислений, нужно знать первоначальную стоимость основного средства. Под первоначальной стоимостью в бухгалтерском учете понимается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление основного средства, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (п. 2 ПБУ 6/01).



Р и с . 1. Основные элементы начисления амортизации, влияющие на размер амортизационных отчислений

В налоговом учете первоначальная стоимость определяется как сумма расходов на приобретение основного средства (если основное средство получено безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации – как сумма, в которую оценено такое имущество (ст. 257 НК РФ). Однако первоначальная стоимость может меняться в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации объекта основных средств.

Налоговое законодательство предоставляет возможность одновременно списать на текущие расходы часть денег, потраченных на покупку или сооружение объекта с помощью амортизационной премии.

Амортизационная премия – это единовременные капитальные вложения, которые налогоплательщик вправе отнести на расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, при вводе в эксплуатацию приобретенного объекта основных средств. Предельный размер премии определяется в процентном соотношении к первоначальной стоимости и зависит от амортизационной группы. Для основных средств, принадлежащих к третьей и седьмой амортизационным группам, премия не превышает 30 %, для прочих групп – 10 %.

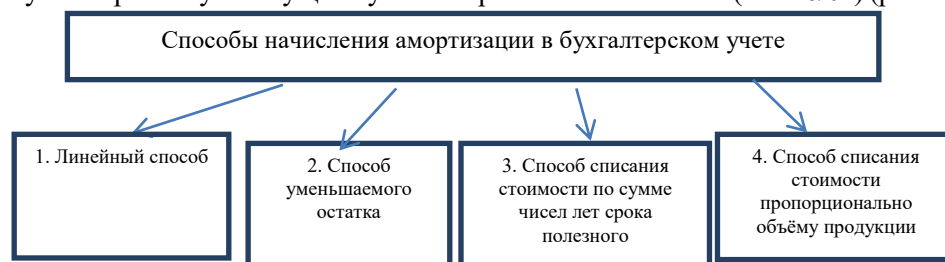
Амортизационная премия позволяет существенно увеличить расходы, а, следовательно, уменьшить налогооблагаемую прибыль и сумму налога на прибыль. Тем самым чистая прибыль, остающаяся в распоряжении организации, увеличивается.

Начисление амортизации зависит и от срока полезного использования основного средства. В бухгалтерском и налоговом учете эти сроки равны, однако в бухгалтерском учете амортизационные начисления по основным средствам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их

принятия к учету, а в налоговом учете амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем введения в эксплуатацию основного средства (п. 21 ПБУ 6/01); (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Таким образом, если основное средство еще не вводилось в эксплуатацию (например, находится на складе), в налоговом учете амортизация по нему не начисляется. Начисление амортизации в налоговом учете прекращается так же, как в бухгалтерском учете, с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда основное средство полностью самортизировано или будет списано с баланса организации.

Отметим, что чем больше срок полезного использования объекта основных средств, тем длительнее погашения первоначальной стоимости основных средств. Но ключевую роль во влиянии сумм начисленной амортизации на финансовый результат играют способы начисления амортизации. Для начисления амортизации по объектам основных средств в целях бухгалтерского учёта существуют четыре основных способа (ПБУ 6/01) (рис. 2).



Р и с . 2. Способы начисления амортизации в бухгалтерском учете

Рассмотрим каждый из способов начисления амортизации на примере чего и выберем тот, при котором амортизацию основного средства удастся начислить в более краткие сроки: основное средство имеет первоначальную стоимость 500 000 руб.; срок полезного использования – 5 лет. Рассчитаем годовую и ежемесячную сумму амортизации по каждому из способов начисления.

1. Линейный способ. Годовая норма амортизации составит:

$$100 \% : 5 = 20 \%$$

Тогда ежегодная сумма амортизационных отчислений будет равна:

$$500\,000 \times 20 \% = 100\,000 \text{ руб.}$$

Теперь рассчитаем ежемесячную сумму амортизации:

$$100\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} = 8\,333,33 \text{ руб.}$$

2. Способ уменьшаемого остатка. Данный способ предполагает применение повышающего коэффициента. Организация приняла коэффициент ускорения, равный 1,5. Норма амортизации: $100 \% : 5 = 20 \%$.

1-й год эксплуатации. Годовая сумма амортизации:

$$500\,000 \times 20 \% \times 1,5 = 150\,000 \text{ руб.}$$

Ежемесячная сумма амортизации: $150\,000 / 12 = 16\,666,67 \text{ руб.}$

2-й год эксплуатации. Годовая сумма амортизации:

$$(500\,000 - 150\,000) \times 20 \% \times 1,5 = 105\,000 \text{ руб.}$$

Ежемесячная сумма амортизации: $105\,000 / 12 = 8\,750 \text{ руб.}$

3-й год эксплуатации. Годовая сумма амортизации:

$(500\ 000 - 150\ 000 - 105\ 000) \times 20\ \% \times 1,5 = 73\ 500$ руб. Ежемесячная сумма амортизации: $73\ 500/12 = 6\ 125$ руб.

4-й год эксплуатации. Ежемесячная сумма амортизации: $(500\ 000 - 150\ 000 - 105\ 000 - 73\ 500) = 51\ 450$ руб.

$51\ 450 \times 20\ \% \times 1,5 = 15\ 435$ руб.

Ежемесячная сумма амортизации: $105\ 000/12 = 1\ 286,25$ руб. и т.д.

3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Срок полезного использования 4 года.

Исходя из этих данных, рассчитаем сумму чисел лет срока полезного использования: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ лет

1-й год эксплуатации. Годовая сумма амортизации: $500\ 000 \times 5/15 = 166\ 666,67$ руб. Ежемесячная сумма амортизации: $166\ 666,67/12 = 13\ 888,89$ руб.

2-й год эксплуатации. Годовая сумма амортизации: $500\ 000 \times 4/15 = 133\ 333,33$ руб. Ежемесячная сумма амортизации: $133\ 333,33/12 = 11\ 111,11$ руб.

3-й год эксплуатации. Годовая сумма амортизации: $500\ 000 \times 3/15 = 100\ 000$ руб. Ежемесячная сумма амортизации: $100\ 000/12 = 8\ 333$ руб. и т. д.

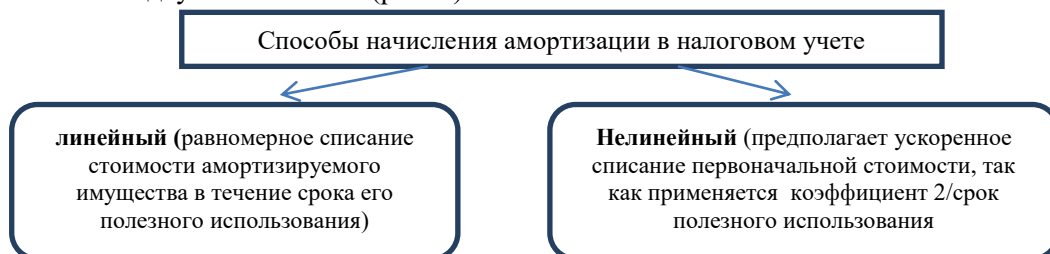
4. Способ списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ). Погашение стоимости основного средства производится прямо пропорционально его отдаче.

Организацией приобретено транспортное средство за 400 000 рублей. Предполагаемый пробег составляет 800 000 км. В отчетном месяце пробег составил 10 000 км. Рассчитать сумму амортизации за месяц.

$400\ 000$ руб./ $800\ 000$ км \times $10\ 000$ км = $5\ 000$ рублей.

Способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования относятся к ускоренным способам начисления амортизации. В начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышают амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта.

Для целей налогового учёта по налогу на прибыль амортизация может начисляться двумя способами (рис. 3).



Р и с . 3. Способы начисления амортизации в налоговом учете

Нелинейный способ начисления амортизации удобно применять для быстроизнашивающегося оборудования, поскольку большую часть стоимости оборудования удастся списать уже в первые годы начисления амортизации.

Таким образом, действующие нормы как бухгалтерского, так и налогового учета не позволяют сократить срок начисления амортизации, а значит, и возмещения основного капитала. Но предлагаемые способы

начисления амортизации позволяют «увязать» начисление амортизации (списание износа) и производительную способность основных средств.

В этой связи научность подхода к начислению амортизации основных средств прежде всего связана с обоснованием выбора методов амортизации, определению сроков службы объектов и управлению их стоимостью в рамках разрешенных альтернатив. Практический подход к формированию амортизационной политики предполагает создание в конечном итоге благоприятных условий для обновления основного капитала.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // СПС КонсультатПлюс (дата обращения: 16.02.2017).
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) // СПС КонсультатПлюс (дата обращения: 16.02.2017).
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) // СПС КонсультатПлюс (дата обращения: 16.02.2017).

DEPRECIATION ACCOUNTING OF FIXED ASSETS: THE SCIENTIFIC AND PRACTICAL APPROACH

Yu.N. Samylina

Tver State technical University, Tver

The article reveals the relationship between the amounts of accrued depreciation in accounting and tax accounting financial result of a company. The author analyses the main elements of depreciation. The article identifies and describes the distinctive features of depreciation in accounting and tax accounting, as well as the existing accounting standards and tax legislation within depreciation of fixed assets. The author defines the essence and significance of accrued depreciation sums in terms of renewal of fixed capital and net profit of the organization.

Keywords: *amortization, depreciation, amortization policy, initial cost, accounting.*

Об авторе:

САМЬЛИНА Юлия Николаевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов Тверского государственного технического университета, e-mail: yusamyлина@yandex.ru

About the author:

SAMYLINA Julija Nikolaevna – candidate of economic Sciences, associate Professor, Department of accounting and Finance, Tver State technical University, e-mail: yusamylina@yandex.ru

References

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja) [Jelektronnyj resurs] ot 05.08.2000 № 117-FZ (red. ot 28.12.2016) // SPS Konsul'tatPljus (data obrashhenija: 16.02.2017).
2. Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» PBU 6/01 [Jelektronnyj resurs] : Prikaz Minfina Rossii ot 30.03.2001 № 26n (red. ot 16.05.2016) // SPS Konsul'tatPljus (data obrashhenija: 16.02.2017).
3. Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Rashody organizacii» PBU 10/99 (Zaregistrovano v Minjuste Rossii 31.05.1999 № 1790) [Jelektronnyj resurs] : Prikaz Minfina Rossii ot 06.05.1999 № 33n (red. ot 06.04.2015) // SPS Konsul'tatPljus (data obrashhenija: 16.02.2017).