

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

Ю.Н. Самылина¹

¹Тверской государственной технический университет, г. Тверь, Россия

В статье рассматриваются взаимосвязи между суммами начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете и финансовыми результатами деятельности предприятия. 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.

Ключевые слова. Финансовый результат, основные средства, амортизация, амортизационные отчисления, амортизационная политика, первоначальная стоимость, остаточная стоимость.

В большинстве отраслей экономики амортизация является одним из основных элементов расходов предприятий, прежде всего это касается крупных и средних промышленных предприятий. В этой связи можно говорить о системном влиянии сумм начисленной амортизации на результаты деятельности организации.

С точки зрения взаимосвязи сумм начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете с финансовым результатом, для предприятия следует отметить влияние амортизационных отчислений на сумму чистой прибыли организации как *непосредственное, так и опосредованное*. Воздействие амортизации на сумму прибыли, остающейся в распоряжении организации, происходит на разных этапах формирования финансовых результатов (табл. 1).

Суммы начисленной амортизации в бухгалтерском учете, отраженные в составе затрат организации, *непосредственно* влияют на формирование финансового результата – прибыли от продаж.

Под *опосредованным* влиянием следует понимать следующее:

- суммы начисленной амортизации, признанные в целях налогообложения прибыли, равно как и применение амортизационной премии, влияют на формирование налоговой базы по налогу на прибыль. В свою очередь сумма налога на прибыль уменьшает сумму прибыли до налогообложения.

- остаточная стоимость основных средств является основой для формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций. Сумма налога на имущество организаций при этом включается в состав прочих расходов.

Амортизация, являясь объектом как бухгалтерского, так и налогового учета, представляет собой способ возмещения основного капитала и обеспечение стабильности финансового состояния предприятия.

Таблица 1

Влияние суммы амортизации на формирование финансового результата

Этапы формирования финансовых результатов	Сущность влияния амортизации на результаты деятельности	Система учета, применяемый метод
Прибыль от продаж	Сумма начисленной амортизации включается в затраты, связанные с производством и реализацией	Бухгалтерский финансовый учет Способ начисления амортизации
Прочие расходы	Величина остаточной стоимости выбывших основных средств	Бухгалтерский финансовый учет Способ начисления амортизации
	Сумма налога на имущество организаций	Бухгалтерский финансовый учет Способ начисления амортизации
Прибыль до налогообложения	Прибыль от продаж + прочие доходы – прочие расходы	Бухгалтерский финансовый учет Способ начисления амортизации
Текущий налог на прибыль	Суммы начисленной амортизации включаются в состав расходов	Налоговый учет Способ начисления амортизации
	Включение в состав расходов амортизационной премии	Налоговый учет Применение амортизационной премии
Чистая прибыль	Прибыль до налогообложения – текущий налог на прибыль	Бухгалтерский финансовый учет Способ начисления амортизации Налоговый учет Способ начисления амортизации, амортизационная премия

В бухгалтерском учете суммы начисленной амортизации позволяют погашать первоначальную стоимость основных средств, то есть 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. В соответствии с ПБУ 10\99, амортизация является элементом расходов и, естественно, уменьшает доходы организации. Сумма амортизации, начисленная в налоговом учете, влияет на налогооблагаемую прибыль и формирует размер налога на прибыль. В данном случае величина чистой прибыли организации, будет зависеть в том числе и от размера налога на прибыль.

В этой связи рассматривая порядок начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете важно учитывать ее экономическую составляющую.

Нормы законодательства, на основании которых формируется амортизационная политика представлены в табл. 2.

Нормативное регулирование формирования амортизационной политики

Инструменты амортизационной политики	Нормативный документ	Порядок закрепления
Отнесение активов к амортизируемому имуществу	ПБУ 6/01 «Основные средства»	Учетная политика в целях бухгалтерского учета
	Гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»	Учетная политика в целях налогового учета
Способ начисления амортизации в бухгалтерском финансовом учете	ПБУ 6/01 «Основные средства»	Учетная политика в целях бухгалтерского учета
Способ начисления амортизации в бухгалтерском финансовом учете	Гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»	Учетная политика в целях налогового учета
Использование амортизационной прибыли	Гл. 25 НК РФ Налог на прибыль организаций	Учетная политика в целях налогового учета
Определение срока полезного использования в целях налогового учета	Общероссийский классификатор основных фондов" (Приказ Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст)	В приложение к учетной политике в целях налогового учета

Рассмотрим основные элементы начисления амортизации (рис. 1).

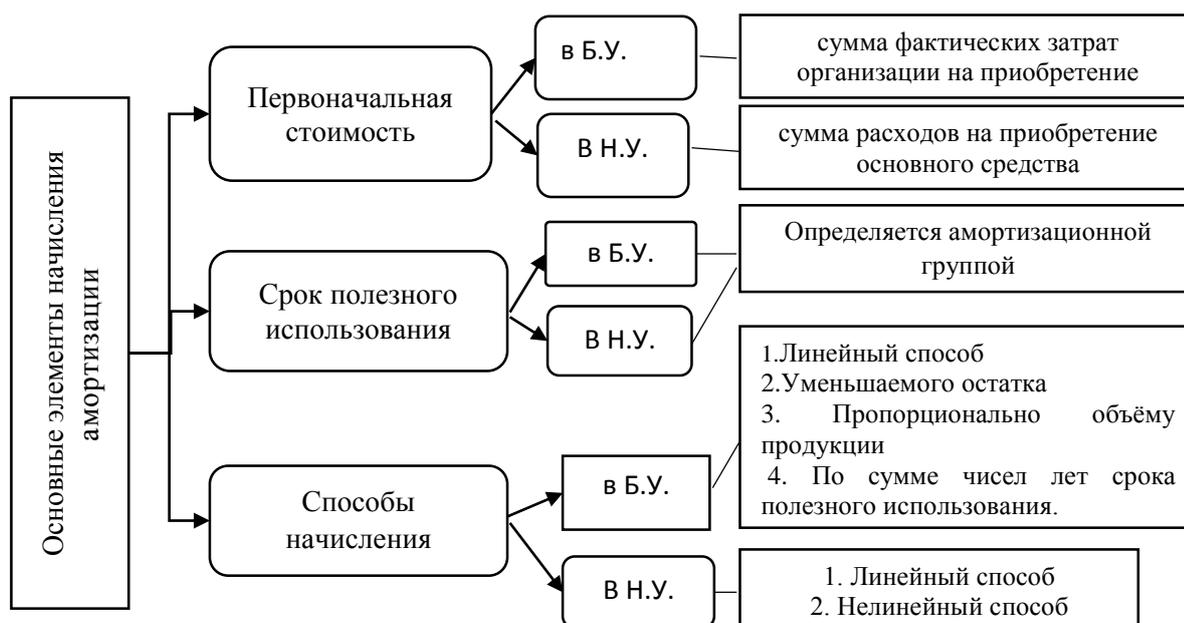


Рис. 1. Основные элементы начисления амортизации, влияющие на размер амортизационных отчислений

Для определения размера амортизационных отчислений необходимо сформировать первоначальную стоимость основного средства. Первоначальная стоимость в бухгалтерском учете — это сумма фактических затрат организации на приобретение и изготовление основного средства, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. В налоговом учете первоначальная стоимость — это сумма расходов на приобретение основного.

Отметим, что налоговое законодательство предоставляет возможность применения амортизационной премии - единовременного списания на текущие расходы части денег, потраченных на покупку или сооружение объекта. Предельный размер премии определяется в процентном соотношении к первоначальной стоимости и зависит от амортизационной группы: для третьей и седьмой амортизационной группы - не более 30 процентов, для прочих групп — 10 процентов. Амортизационная премия позволяет существенно увеличить расходы, а, следовательно, уменьшить налогооблагаемую прибыль и сумму налога на прибыль, тем самым увеличив чистую прибыль.

Также начисление амортизации зависит 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 - с месяца, следующего за месяцем введения в эксплуатацию основного средства.

Таким образом, если основное средство еще не вводилось в эксплуатацию, 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 снятия с учета.

Ключевая роль во влиянии сумм начисленной амортизации на финансовый результат принадлежит способам начисления амортизации, для начисления амортизации в целях бухгалтерского учёта применяются четыре основных способа (ПБУ 6\01) (рис. 2).

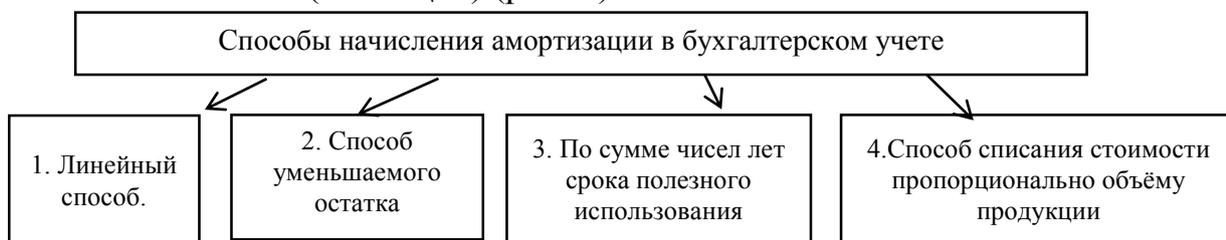


Рис. 2. Способы начисления амортизации в бухгалтерском учете

Рассмотрим каждый из способов начисления амортизации на примере и выберем тот, при котором амортизацию основного средства удастся начислить в более краткие сроки.

Рассмотрим пример: основное средство первоначальной стоимостью 500 000 рублей; сроком полезного использования: 5 лет.

1) Линейный способ. Годовая норма амортизации составит: $100\% : 5 = 20\%$. Тогда ежегодная сумма амортизационных отчислений будет равна:

$500\ 000 * 20\% = 100\ 000$ рублей.

Теперь рассчитаем ежемесячную сумму амортизации:

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

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

1 год эксплуатации. Годовая сумма амортизации:

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

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

2 год эксплуатации. Годовая сумма амортизации:

$(500\,000 - 150\,000) \times 20\% \times 1,5 = 105\,000$ руб. Ежемесячная сумма амортизации: $105\,000/12 = 8750$ 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 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 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. 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.

$$400\,000 \text{ руб.} / 800\,000 \text{ км} \times 10\,000 \text{ км} = 5\,000 \text{ рублей.}$$

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 (рисунок 3).

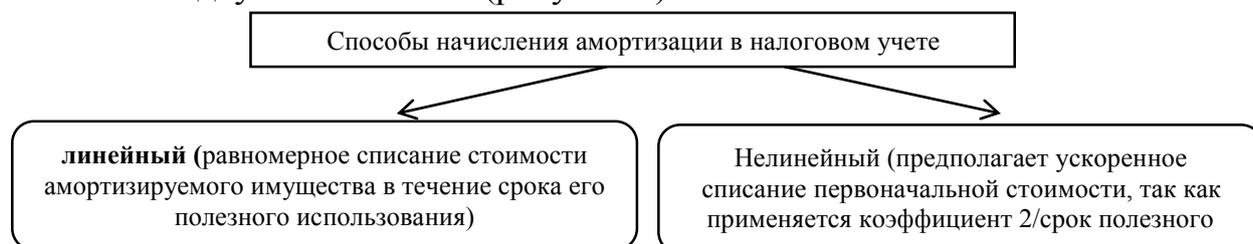


Рис. 3. Способы начисления амортизации в налоговом учете

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

Таким образом, действующее нормы как бухгалтерского, так и налогового учета не позволяют сократить срок начисления амортизации, а, значит, возмещения основного капитала, но способствуют «увязать» начисление амортизации и производительную способность основных средств. Практический подход к формированию амортизационной политики предполагает создание в конечном итоге благоприятных условий для обновления основного капитала.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ (часть 2) от 05.08.2010 г. (ред. от 03.07.2016 г.)
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». Приказ Минфина РФ от 30.03.2001г.№26н (ред. от 16.05.2016г.)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». Приказ Минфина РФ от 06.05.1999г.№33н (ред. от 06.04.2015г.)

DEPRECIATION FIXED ASSETS AS AN ACCOUNTING TOOL FOR PROFIT GENERATION

Y.N. Samylina¹

¹Tver state technical University, Tver, Russia

The article discusses the relationship between the amounts of accumulated depreciation in accounting and tax accounting and the financial results of the company. Identified and described the distinctive features of depreciation in accounting and tax accounting, as well as considered the existing standards as accounting and tax legislation in part of depreciation of fixed assets.

Key words: *Financial result, assets, depreciation, depreciation, depreciation policy, the initial cost, the residual value.*

Об авторах:

САМЫЛИНА Юлия Николаевна - кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, Тверской государственный технический университет (170026, г. Тверь, наб. Аф. Никитина, 22), e-mail: yusamylina@yandex.ru

About the authors:

SAMYLINA Yuliya Nikolaevna - candidate of economic Sciences, associate Professor, Department of accounting and Finance, Tver state technical University 170026, Tver region, Tver, Afanasy Nikitin embankment, 22, e-mail: yusamylina@yandex.ru