

УДК 657.471.62

ВЫБОР ОПТИМАЛЬНОГО СПОСОБА НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ

Ткаченко А. С. – студент

Кубанский государственный аграрный университет

В статье на конкретных примерах рассмотрены в сравнении различные методы начисления амортизации, экономические выгоды, которые может принести каждый из них, последние изменения в законодательстве в части учета основных средств.

Выбранный в учетной политике способ начисления амортизации по основным средствам влияет на налоговые обязательства организации по налогу на имущество и налогу на прибыль.

С 1 января 2006 г. организации смогут одновременно списать на расходы 10 % от стоимости нового основного средства в соответствии со статьей 259 Налогового кодекса РФ. В обновленном пункте 3 статьи 272 Налогового кодекса РФ уточнено, что 1/10 стоимости объекта списывается в первый месяц начисления амортизации. Таким образом, амортизировать придется только 9/10 от первоначальной стоимости основных средств. Такое новшество распространяется и на суммы, истраченные на достройку, дооборудование, модернизацию и техническое перевооружение основных средств.

В соответствии с действующим налоговым законодательством стоимость объектов, полученных безвозмездно, амортизируется полностью. 10 % от их стоимости списать одновременно нельзя.

Если организация делает ставку на быструю замену или обновление основных средств и нематериальных активов, предпочтение отдается ускоренным способам амортизации. Они позволяют на начальном этапе включать в расходы большую часть стоимости активов и уменьшать налогооблагаемую прибыль. В более же поздние сроки использования активов налогооблагаемая прибыль, наоборот, увеличивается за счет снижения амортизационных отчислений. Соответственно налоговая база по налогу на прибыль смещается во времени к более поздним периодам.

Еще один фактор, который делает тот или иной метод амортизации более привлекательным, – это необходимость сближения бухгалтерского и налогового учета.

Нормативными актами, регулирующими бухгалтерский и налоговый учет, предусмотрены разные правила начисления амортизации по амортизируемым активам. Это может стать серьезной технической проблемой для бухгалтера (табл. 1).

Таблица 1 – Методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете

Налоговый учет	Бухгалтерский учет
Основные средства	
п. 1 ст. 259 НК РФ	п. 18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"
1. Линейный метод 2. Нелинейный метод	1. Линейный способ 2. Способ уменьшаемого остатка 3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного

	использования 4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
Нематериальные активы	
п. 1 ст. 259 НК РФ	п. 15 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов"
1. Линейный метод 2. Нелинейный метод	1. Линейный способ 2. Способ уменьшаемого остатка 3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Суммы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, если:

1) величина первоначальной стоимости актива в налоговом и бухгалтерском учете одинакова;

2) срок полезного использования актива в налоговом и бухгалтерском учете одинаков. При исчислении налога на прибыль он устанавливается в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1. В письмах Минфина России от 20.03.2002 № 16-00-14/98 и от 28.02.2002 № 16-00-14/75 подчеркивается, что указанную Классификацию можно использовать для целей бухгалтерского учета при определении срока полезного использования объектов основных средств,

принятых к учету после 1 января 2002 года;

3) метод начисления амортизации актива в налоговом и бухгалтерском учете – линейный. Сумма амортизационных отчислений в данном случае рассчитывается на основании первоначальной (восстановительной) стоимости актива и нормы амортизации, рассчитанной исходя из срока его полезного использования (п. 19 ПБУ 6/01, п. 16 ПБУ 14/2000 и п. 4 ст. 259 НК РФ).

В некоторых случаях нельзя избежать различий в суммах амортизации. Так, практически невозможно сблизить бухгалтерский и налоговый учет по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 года. Причина – особые правила начисления "налоговой" амортизации таких основных средств, предусмотренные статьей 322 НК РФ.

Есть и другие причины неустранимых расхождений между величиной амортизационных отчислений в налоговом и бухгалтерском учете.

Во-первых, состав амортизируемого имущества в налоговом учете может отличаться от аналогичного состава в бухгалтерском учете. Например, в соответствии с пунктом 3 статьи 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, переданные в безвозмездное пользование другим организациям. В бухгалтерском же учете ПБУ 6/01 амортизировать такие основные средства не запрещает.

Во-вторых, в бухгалтерском учете амортизация начисляется независимо от финансовых результатов. В налоговом же – если организация начисляет амортизацию в период, когда внеоборотные активы не используются для ведения деятельности, направленной на извлечение дохода, сумма начисленной амортизации не может уменьшать

налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Об этом сказано в пункте 1 статьи 252 НК РФ и пункте 2 раздела 5.3 Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденных приказом Минфина России от 20.12.2002 № БГ-3-02/729. Поэтому налоговые органы вправе потребовать от организации доказательств, почему амортизация в каждом конкретном случае уменьшает налогооблагаемую прибыль.

В-третьих, в бухгалтерском учете по группе однородных объектов основных средств устанавливается один способ начисления амортизации в течение всего срока полезного использования объектов (п. 18 ПБУ 6/01). В налоговом же учете по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, может быть установлен различный срок эксплуатации по каждому объекту и различный метод начисления амортизации. Об этом гласит пункт 3 статьи 259 НК РФ и пункт 2 раздела 5.3 Методических рекомендаций.

В-четвертых, в ряде случаев величина первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете может отличаться. Приведем некоторые примеры, когда это происходит.

В налоговом учете в первоначальную стоимость основных средств не включаются невозмещаемые налоги, которые признаются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией. До появления Закона № 58-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" таможенные пошлины и сборы упоминались в главе 25 Налогового кодекса РФ только в одном месте. А именно, пункт 2 статьи 254 требовал включать их в первоначальную стоимость импортных материалов.

О том же, как поступать с таможенными платежами во всех иных случаях, например, при экспорте или импорте товаров, налоговый кодекс умалчивал. Большинство бухгалтеров списывали их на прочие расходы, аргументируя это тем, что перечень таких расходов не ограничен.

Теперь ситуация с пошлинами и сборами окончательно прояснилась. Их действительно нужно относить к прочим расходам: на это прямо указывается в обновленной редакции подпункта 1 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ, причем данную норму можно применять с 1 января 2005 года.

Вместе с тем таможенные платежи по импортным товарам, материалам и основным средствам можно включать в их стоимость. В данном случае выбор остается за налогоплательщиком (п. 4 ст. 252 Налогового кодекса РФ). Первый вариант (таможенные платежи списываются на прочие расходы) позволяет уменьшить текущую налогооблагаемую прибыль организации. А второй вариант (пошлины и сборы включены в стоимость импортного имущества) поможет одинаково оценить товары, материалы и основные средства в бухгалтерском и налоговом учете.

В отличие от бухгалтерского в налоговом учете в первоначальную стоимость основных средств не включаются суммовые разницы. Согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 265 НК РФ они учитываются в составе внереализационных расходов с учетом требований статьи 269 НК РФ.

В бухгалтерском учете проценты по заемным средствам, начисленные до принятия объекта основных средств к учету, включаются в его первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", пункты 12–13 и 23–24 ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию"). В налоговом же учете такие расходы признаются

внереализационными (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При расчете налога на имущество остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется по данным бухгалтерского учета. Из всех четырех способов начисления амортизации основных средств в бухгалтерском учете с точки зрения налогообложения выигрышным оказывается способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. При данном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле (п. 19 ПБУ 6/01).

Годовая сумма амортизационных отчислений	=	Первоначальная (восстановительная) стоимость	x	Число лет, остающихся до конца срока полезного использования	:	Сумма чисел лет срока полезного использования
--	---	--	---	--	---	--

ПРИМЕР 1. Первоначальная стоимость основного средства составляет 3600000 руб. Срок полезного использования – 3 года. Сумма чисел лет срока полезного использования в данном случае составляет 6 (1 + 2 + 3), следовательно, в первый год эксплуатации основного средства может быть начислена амортизация в размере 50 % (3 : 6 x 100 %), что составляет 1800000 руб. (3600000 руб. x 50 %).

Согласно пункту 19 ПБУ 6/01 в течение года амортизационные отчисления начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. Таким образом, ежемесячная сумма амортизационных отчислений в первый год эксплуатации основного средства составит 150000 руб. (1800000 руб. : 12 мес.). Во второй год –

соответственно 33,33 % (2 года : 6 x 100 %) от первоначальной стоимости, что составляет (округленно) 1200000 руб. (ежемесячно – 100000 руб.). В третий год – 16,67 % (1 год : 6 x 100 %) от первоначальной стоимости, или (округленно) 600000 руб. (ежемесячно – 50000 руб.).

Если бы организация выбрала линейный способ начисления амортизации, она могла бы ежемесячно списывать в расходы по 100000 руб. (3600000 руб. : 3 года : 12 мес.) от первоначальной стоимости основного средства. Соответственно налоговая база по налогу на имущество и, следовательно, сам налог в последний год начисления амортизации были бы больше, чем при применении способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (табл. 2).

Таблица 2 – Сравнение величины налога на имущество

Год	Квартал	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования		Линейный способ	
		остаточная стоимость на конец квартала, руб.	сумма налога за год, руб.	остаточная стоимость на конец квартала, руб.	сумма налога за год, руб.
1	I	3 150 000	54 000	3 300 000	60 000
	II	2 700 000		3 000 000	
	III	2 250 000		2 700 000	
	IV	1 800 000		2 400 000	
2	I	1 500 000	24 000	2 100 000	36 000
	II	1 200 000		1 800 000	

	III	900 000		1 500 000	
	IV	600 000		1 200 000	
3	I	450 000	6 000	900 000	12 000
	II	300 000		600 000	
	III	150 000		300 000	
	IV	0		0	
Итого	-	84 000	-	108 000	108 000

Способ уменьшаемого остатка не позволяет достичь желаемого результата без применения коэффициента ускорения, поскольку в первый год сумма начисленной амортизации при таком способе равна сумме амортизации, начисленной линейным способом, а в последующие годы ежемесячная сумма амортизации будет уменьшаться по сравнению с линейным способом. Следовательно, остаточная стоимость объекта основных средств будет больше, чем при линейном способе.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) на практике применяется крайне редко из-за технических сложностей в расчетах. Результаты применения этого способа для оптимизации налога на имущество напрямую зависят от способности организации правильно прогнозировать объемы своей деятельности.

В налоговом учете организация может выбрать один из двух методов начисления амортизации: линейный или нелинейный. С точки зрения налогообложения преимуществами обладает последний. Он позволяет быстрее списывать стоимость основных средств в расходы.

Согласно пункту 5 статьи 259 НК РФ при применении нелинейного метода сумма амортизации за месяц определяется как произведение

остаточной стоимости объекта на начало месяца и месячной нормы амортизации. Она определяется по формуле:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Месячная} \\ \text{норма} \\ \text{амортизации} \end{array}} = 2 : \boxed{\begin{array}{c} \text{Срок полезного} \\ \text{использования} \\ \text{в месяцах} \end{array}} \times 100\%$$

Необходимо помнить, что с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 % от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта определяется путем деления базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования.

ПРИМЕР 2. По договору лизинга на балансе организации-лизингополучателя числится оборудование для ремонта скважин (четвертая амортизационная группа). Его первоначальная стоимость 327510 руб. Срок полезного использования в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения – 62 месяца. Организация использует нелинейный метод начисления амортизации и специальный коэффициент 3 (п. 7 ст. 259 НК РФ).

Расчет амортизации приведен в таблице 3. По итогам 16-го месяца остаточная стоимость станет меньше на 20 % от первоначальной: 64428,26 руб. < 65502 руб. (327510 руб. x 20 %). Остаточная стоимость на этот момент

фиксируется как базовая. В дальнейшем ежемесячно начисляется амортизация в размере 1400,61 руб. $[64428,26 \text{ руб.} : (62 \text{ мес.} - 16 \text{ мес.})]$.

Если бы организация выбрала линейный метод начисления амортизации, она могла бы ежемесячно списывать в расходы по 5282,42 руб. $(3600000 \text{ руб.} : 62 \text{ мес.})$ от первоначальной стоимости.

Таблица 3 – Расчет амортизации в налоговом учете

Месяц	Показатель	
	Остаточная стоимость оборудования на конец месяца, руб.	Ежемесячная сумма амортизации, руб.
0	327 510,00	-
1	295 807,03	31 702,97
2	267 172,91	28 634,12
3	241 310,58	25 862,33
...
16	64 428,26	6905,07
17	1 400,61	1400,61
18	1 400,61	1 400,61
...
62	0,00	1 400,81
Всего	-	327 510,00

Выбор оптимального способа начисления амортизации является приоритетной задачей для любой организации. Ведь от этого зависит

величина налога на имущество и налога на прибыль, уплачиваемого организацией. Успешное решение этой задачи может принести организации существенные выгоды в виде экономии по уплате этих налогов. На конкретных примерах наглядно показано, что в бухгалтерском учете наиболее выгодным с точки зрения налогообложения является способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. В налоговом учете преимуществами обладает нелинейный метод начисления амортизации. Он позволяет быстрее списывать стоимость основных средств на расходы организации. Если организация принимает решение о выборе наиболее выгодных с точки зрения налогообложения методов начисления амортизации, то это существенно осложнит ведение бухгалтерского и налогового учета. Как известно, расчет амортизации в бухгалтерском и налоговом учете совпадает при определенных условиях, одним из которых является линейный способ начисления амортизации. Организации необходимо сделать выбор: экономить на уплате налога на прибыль и имущество, но при этом различно вести расчет амортизации в бухгалтерском и налоговом учете или идентично рассчитывать амортизацию, но при этом снизить трудоемкость учетных работ.