

Начисление амортизации в РФ: проблемы и пути их решения

Сыктывкарский государственный университет им. Питирима Сорокина

Введение

Особенность основных средств заключается в том, что под воздействием производственного процесса и внешней среды они начинают постепенно изнашиваться, в результате перенося свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение всего срока полезного использования путем начисления амортизации.

Амортизация является одним из элементов структуры издержек предприятия, влияет на результат финансово-хозяйственной деятельности. Любое предприятие заинтересовано в выборе такой учетной политики начисления амортизации, при которой за первые года эксплуатации основных средств списывается в качестве амортизационных отчислений ее большая часть. Такая политика позволит снизить налогооблагаемую прибыль и ускорить обновление основных средств, что немаловажно на сегодняшний день, при быстром развитии научно-технического прогресса. Правильный выбор способа начисления амортизации позволит предприятию увеличить экономические выгоды, оптимизировать издержки по налогам.

В бухгалтерском учете существует четыре способа начисления амортизации, а для целей налогообложения – два. Перед предприятием стоит не простая задача при выборе, какой из способов использовать в процессе начисления, какой из них будет оказывать наиболее положительное влияние на финансовый результат. Чтобы решить данный вопрос, необходимо понимать как тот или иной способ будет отражаться в финансовых результатах деятельности предприятия и влиять на формирование налогооблагаемой базы.

В настоящее время амортизация является единственным инструментом отражения информации об износе внеоборотных активов, расчет которой позволяет оказать существенное влияние на показатели бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Основным источником информации для анализа амортизации основных средств является данные бухгалтерского учета предприятия. Технология учетных работ по учету основных средств и начисления износа выполняется в автоматизированном виде, который включает: создание базы основных средств в разрезе инвентарных номеров, ведение учета наличия и движения основных средств, расчеты по начислению амортизации, формирование учетных регистров, включая формы годового отчета.

Нормативно правовые документы определяют общие положения и требования по ведению бухгалтерского и налогового учета, также устанавливают особый порядок начисления амортизации основных средств в зависимости от выбранного способа.

Бухгалтерский баланс предприятия является одной из важнейших форм в бухгалтерской отчетности, который служит источником информации для различного круга пользователей. Основные средства предприятия отражаются в активе баланса раздела I. «Внеоборотные активы» по остаточной стоимости. Данные бухгалтерского баланса показывают общую тенденцию увеличения (снижения) основных средств на предприятии, сумму переоценки внеоборотных активов.

Отчет о финансовых результатах показывает финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и содержит данные о доходах, расходах и сумму текущего налога на прибыль. С помощью данных отчета можно проследить влияние применения различных методов амортизации основных средств на финансовую нагрузку предприятия, то есть, как изменится сумма прибыли (убытка) от использования сочетаний других способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете и, следовательно, какая сумма налога на прибыль будет уплачена.

Первичные документы в свою очередь содержат информацию о самом объекте основных средств (характеристику, сведения об объекте), его передвижениях, ремонте и затратах на него. Оборотно-сальдовая ведомость является одним из регистров учета, где формируются остатки по счетам на начало и конец периода, а также обороты по этим счетам. Также оборотно – сальдовая ведомость является источником формирования показателей для баланса и отчета о финансовых результатах.

Это основные источники информации для анализа амортизации основных средств, благодаря которым можно проанализировать влияние действующих методов оценки основных средств и рассмотреть влияние других, сделать вывод о наиболее выгодном способе начисления амортизации для предприятия и спрогнозировать увеличение прибыли от внедрения нового метода.

Начисление амортизации по объектам основных средств в бухгалтерском учете производится одним из следующих способов [3]:

- линейным;
- уменьшения остатка;
- списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования (далее СПИ) этого объекта [3].

При использовании линейного метода месячную норму амортизации для каждого объекта ОС определяют так:

$$\text{Норма амортизации} = \frac{1}{\text{СПИ ОС в месяцах}} * 100\% \quad (1)$$

Сумму ежемесячных амортизационных отчислений рассчитывают:

$$\text{Сумма ежемесячных отчислений} = \frac{\text{Первоначальная стоимость ОС} * \text{норма амортизации}}{\text{норма амортизации}} \quad (2)$$

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизационных отчислений определяется по остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Норма амортизации =

$$\frac{100\%}{\text{СПИ в месяцах}} * \text{Коэффициент ускорения} \quad (3)$$

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки объекта ОС) и годового соотношения, где в числителе — число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта. Применяется следующий алгоритм:

Первый шаг. Сумма чисел лет срока полезного использования определяется по формуле кумулятивного числа:

$$S = \frac{(n+1)*n}{2}, \quad (4)$$

где n — срок полезного использования объекта.

Второй шаг. Определяется показатель кумулятивного коэффициента соответствующего года:

$$K_i = \frac{k}{S}, \quad (5)$$

где i — номер года, за который начисляется амортизация;

k — количество лет, оставшихся до конца срока полезного использования объекта ОС.

Третий шаг. Рассчитывается годовая сумма амортизации:

$$A = K_i * \text{ОС}_n, \quad (6)$$

где OC_n – первоначальная или текущая стоимость объекта основных средств [9].

При способе списания стоимости объекта пропорционально объему продукции, работ, услуг начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объемов продуктов труда в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции, работ, услуг за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Выбранный метод начисления амортизации основных средств обязательно должен быть отражен в приказе об учетной политике. При этом не обязательно использовать один и тот же метод по всем основным средствам - один и тот же метод может применяться внутри группы однородных объектов. Способ амортизации в течение всего срока полезного использования не должен изменяться [4].

В налоговом учете способа начисления амортизации основных средств всего два линейный и нелинейный.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками, ежемесячно начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации в следующем порядке:

- При применении линейного метода – отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества;
- При применении нелинейного метода – отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) [1].

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения линейного метода начисления амортизации, сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта [1].

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = \frac{1}{n} * 100\%, \quad (7)$$

где K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах [1].

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации, то на 1-е число налогового периода для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе) [1].

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число каждого последующего месяца. При этом по правилам ст. 259.2 НК РФ суммарный баланс либо увеличивается, либо уменьшается.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы, начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы)

на начало месяца и норм амортизации, установленных настоящей статьей, по следующей формуле:

$$A = B * \frac{K}{100}, \quad (8)$$

где А - сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации (см. таблицу 1.1):

Таблица 1.1 – Норма амортизации для нелинейного метода [1].

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

В последнее время актуальность набирает трансформация бухгалтерской отчетности российских предприятий в соответствии с требованиями международных стандартов. Переход на международную финансовую отчетность считается важным шагом для привлечения иностранных

инвесторов и выхода на международный рынок, что поспособствует увеличению числа совместных проектов.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» говорит о том, что используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива. Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод [5].

Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции.

Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется остаточная стоимость актива.

В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается.

Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности. Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе [7].

Как сказано выше, ПБУ 6/01 «Учет основных средств» выделяет 4 метода начисления амортизации. Но по сути можно говорить о двух видах методов: пропорциональные, к которым можно отнести линейный метод и метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ); регрессивные (метод ускоренной амортизации), к которым относится метод уменьшаемого остатка, метод списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования.

Проведем сравнительный анализ способов начисления амортизации основных средств. Достоинства представлены в таблице 1.2, недостатки в таблице 1.3.

Таблица 1.2 – Достоинства способов начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета[9]

Способ начисления амортизации	Достоинства
Бухгалтерский учет	
Линейный способ	Равномерность формирования амортизационного фонда
	Стабильность и пропорциональность включения в себестоимость продукции
	Простота и высокая точность расчетов
	Традиционность для отечественного учета
Способ уменьшаемого остатка	Самое быстрое восстановление амортизационного фонда
	Уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и имущества организации
Способ списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования	Динамика списания объекта более равномерна по сравнению со способом уменьшаемого остатка
	Уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и имущество организации
	Возможность списать всю стоимость объекта без остатка
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).	Позволяет учесть физический износ в соответствии с режимом использования техники
	Возможность списать всю стоимость объекта без остатка

Налоговый учет	
Нелинейный способ	Быстрое восстановление амортизационного фонда и уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и имущества организации

Таблица 1.3 – Недостатки способов начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета [9,3]

Способ начисления амортизации	Достоинства
Бухгалтерский учет	
Линейный способ	Отсутствие концентрации ресурсов, необходимой для быстрой замены оборудования, подверженному активному влиянию износа
	Относительно большой размер налога на имущество организации
	Отсутствие зависимости от объема производства, режима эксплуатации, напряженности производственной программы на объекте
Способ уменьшаемого остатка	Большие отклонения балансовой стоимости основных средств от рыночной
	Законодательное ограничение применения метода в налоговом учете
	Возникновение «недоамортизации»
Способ списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования	Большие отклонения балансовой стоимости основных средств от рыночной
	Отсутствие аналогов в законодательстве по налогу на прибыль
Способ списания стоимости	Область применения ограничена особыми

пропорционально объему продукции (работ).	условиями эксплуатации техники
	В некоторых случаях достаточно сложно адекватно оценить ожидаемый объем производства продукции
	Не учитывается моральный износ
	Снижение себестоимости продукции зависит от объема производства
Налоговый учет	
Нелинейный способ	Только в некоторых случаях налогоплательщику предоставлено право применять повышенные коэффициенты амортизации
	С течением срока амортизации эффект от применения нелинейного метода существенно снижается

Проанализировав все метода начисления амортизации основных средств можно сделать вывод о том, что наиболее простым и традиционным методом является линейный. Его лучше всего использовать лишь в первый год для того, чтобы дать возможность предприятию оправиться от последствий немалого инвестирования и полностью наладить работу оборудования.

Использование методов ускоренной амортизации позволяют организации списывать в первые годы эксплуатации объекта основных средств большие суммы, чем, например, при линейном методе. Другими словами, ускоренные методы предполагают увеличение амортизационных отчислений в первые годы эксплуатации объекта, и преимущественно в первый год, в то время, когда объект еще не стал функционировать с полной отдачей. Поэтому в первый год происходит снижение прибыли, рентабельности и, следовательно, инвестиционной привлекательности предприятия. Такие методы могут

позволить только предприятия с высокими финансовыми показателями выручки и рентабельности.

К методу ускоренной амортизации также можно отнести нелинейный способ начисления амортизации для целей налогообложения, он также позволяет в первые месяцы списывать в уменьшение налогооблагаемой прибыли стоимость основных средств, почти в два раза большую, чем при линейном методе. Но такой метод стоит применять, если ситуация на предприятии благоприятна, и с течением срока амортизации эффект от применения нелинейного метода существенно снижается, что может повлиять на уменьшение прибыли.

Применения метода начисления амортизации основных средств способом списания стоимости пропорционально объему продукции хорошо подходит для активов, интенсивность эксплуатации которых может значительно меняться в течение срока полезного использования. Чем интенсивней будет использоваться основное средство, тем больший приток денежных средств необходим для обеспечения его содержания и эксплуатации [8].

Рассмотрев достоинства и недостатки существующих методов амортизации основных средств, можно сделать вывод о том, что при вводе в эксплуатацию в первый год лучше всего использовать линейный метод для того, чтобы дать возможность предприятию стабилизироваться от инвестирования. А затем применять один из способов ускоренной амортизации, которые позволят быстрее списать стоимость объекта основных средств и уменьшить налогооблагаемую базу. Но такого способа законодательно не существует.

Следовательно, возникает необходимость создания нового метода начисления амортизации. Подобный метод разработала Бикметова З.М. которая в своей статье «Разработка и обоснование применение комбинированного метода исчисления амортизации» предлагает комбинированный метод, который заключается в том, что в первый год эксплуатации объекта основных средств величина амортизационных

отчислений должна быть равна величине аналогичной линейному методу амортизации, в последующие годы, происходит увеличение амортизационных отчислений, с последующим снижением к концу срока использования объекта.

Можно заметить, что данный метод сочетает в себе линейный и ускоренный метод исчисления амортизации основных средств. Как говорилось ранее, такого метода как комбинированный в действующем законодательстве нет, и он приводится для ознакомления в целях дальнейшего применения и обращения на себя внимания со стороны законодательства.

Годовая сумма амортизации комбинированного метода рассчитывается по формуле:

$$A_n = \frac{S-AO}{\left(\sqrt[n]{T-n}\right)+1}, \quad (9)$$

где A_n – годовая сумма амортизации,

S – первоначальная сумма инвестиций,

AO – сумма накопленных амортизационных отчислений,

T – срок эксплуатации объекта,

n – порядковый номер года [6].

Принципиальные различия существуют в подходах к начислению амортизации основных средств в МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01. Так, согласно п.17 ПБУ 6/01 стоимость объектов погашается посредством начисления амортизации, которое производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится [3].

А в соответствии с МСФО (IAS) 16 используемый метод начисления амортизации должен отражать схему ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод от использования средств. Применяемый к активу метод начисления амортизации подлежит пересмотру, по крайней мере, в конце финансового года. Если обнаруживается значительное изменение в ожидаемой схеме потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, данный метод должен быть скорректирован для отражения этого

измерения. Согласно ПБУ 6/01 методы начисления амортизации основных средств не пересматриваются.

Безусловно, существуют и другие отличия, но это является самым важным по отношению к получаемой прибыли. Если бы в российском положении по бухгалтерскому учету было данное условие, то можно было бы применить к активно используемым основным средствам подходящие методы начисления амортизации для получения большей экономической выгоды [7].

Выводы

Выбор способа начисления амортизации зависит от того, какую цель перед собой ставит предприятие в перспективе и каких результатов он желает добиться. Отдельный анализ сумм амортизационных отчислений показывает, что из представленных ускоренных методов способ списания стоимости по сумме чисел лет наиболее эффективный, он, увеличивая стоимость в начале пути, плавно идет на снижение, списывая всю стоимость до конца. Анализ комбинаций способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете показывает, что использование в бухгалтерском и налоговом учете разных способов приводит к отложенным налоговым активам и обязательствам, которые требуют корректировки.

Методика начисления амортизации основных средств в российской практике не совершенна начиная с законодательного уровня регулирования, заканчивая непосредственно предприятием. Российские стандарты уже устарели. Для современной нестабильной экономики требуется иной подход к оценке стоимости основных средств, который будет учитывать влияние внешних и внутренних факторов. Есть два варианта решения данной проблемы, первое это сближение российских стандартов учета основных средств с МСФО, второе это разработать свою новую методику расчета амортизации и оценки стоимости основных средств.

Литература:

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 27.11.2017);
- 2) Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (ред. от 07.07.2016) «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;
- 3) Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»;
- 4) Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008));
- 5) «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016)
- 6) Бикметова З.М. Разработка и основание применения комбинированного метода исчисления амортизации [Электронный ресурс] // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2012. — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razrabotka-i-obosnovanie-primeneniya-kombinirovannogo-metoda-ischisleniya-amortizatsii/> (дата обращения: 12.12.2017);
- 7) Карагодин. Д.А. Сравнительная характеристика методик учета и оценки основных средств и их влияние на величину производственных затрат // Интернет – журнал Науковедение. 2015. – том 7, №3. – С. 1-11. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-metodik-ucheta-i-otsenki-osnovnyh-sredstv-i-ih-vliyanie-na-velichinu-proizvodstvennyh-zatrat> (дата обращения 09.12 2017);
- 8) Нестеров А.К. Влияние амортизации на финансовый результат (прибыль) [Электронный ресурс] // Образовательная энциклопедия. 2016. - URL:

ODiplom.ru - <http://odiplom.ru/lab/vliyanie-amortizacii-na-finansovyi-rezultat-pribyl.html> (дата обращения 11.12.2017);

- 9) Концепция амортизации в современной литературе / Сигидова Н.Ю., Рыбьянева М.С. // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2013. - № 91 (07). – С. 1-14. — URL <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsii-amortizatsii-v-sovremennoy-ekonomicheskoy-literature> (дата обращения: 10.12.2017).