
МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА НАЛОГОВУЮ НАГРУЗКУ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Леонова Ольга Ивановна,

кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра 1; kaf.nalogi@yandex.ru

Волкова Наталья Николаевна,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского чета и аудита Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра 1; vnp@agroeco.vsau.ru

Эволюционный скачок от амортизации как способа накопления денег к амортизации как фактору формирования прибыли представляет интерес, обусловленный тем, что позволяет сформулировать один из ключевых принципов, относящихся к данному понятию: «амортизация – это постепенный процесс переноса стоимости основных средств и нематериальных активов на расходы». А, следовательно, амортизация оказывает влияние на налоговую нагрузку организации. В статье разъясняются сложные вопросы, связанные с пониманием проблемы амортизации отдельных объектов основных средств; рассматриваются методы ее начисления в финансовом учёте, а также влияние амортизационных отчислений на величину налога на имущество и на прибыль; уделяется внимание возможным способам оптимизации налоговой нагрузки.

Ключевые слова: амортизация, амортизационная политика, бухгалтерский учет, затраты, концепции, налоговая нагрузка, налоговый учёт, оптимизация.

Методологические аспекты начисления амортизации следует рассматривать в контексте современных концепций амортизации, которые до сих пор являются предметом многочисленных дискуссий и остаются достаточно противоречивыми.

С точки зрения Кутера М.И., Мамедова Р.И., Кузнецовой А.В. [2] и других специалистов концепции амортизации подразделяются на:

- экономическую, т.е. распределение финансового результата во времени;
- юридическую, т.е. определение стоимости, по которой имущество можно продать при банкротстве или ликвидации организации по другим причинам;
- финансовую концепцию (финансовую в чистом виде, представляющую покрытие инвестированного капитала, и фискально-финансовую, проявляющуюся в условиях применения ускоренной амортизации и выраженную в усилении капитальной базы предприятия за счет экономии на налогах).

В рамках настоящей статьи наибольший интерес представляют экономическая и финансовая концепции, поэтому рассмотрим их более подробно.

Экономическая концепция амортизации, заключающаяся в денежной оценке износа капитала или перенесенной стоимости за определенный период, лежит в основе бухгалтерского отражения процесса распределения затрат, связанных с приобретением долгосрочных материальных активов, на отчетные периоды, в течение которых ожидается получение текущих доходов от использования этих активов. Иными словами, в системе бухгалтерского учета реализуется принцип соответствия доходов и расходов, который в условиях сельскохозяйственного производства (зависимость от природных, климатических условий, консервация, сокращение производства нерентабельных видов продукции и т.д.) приобретает особую актуальность.

Таким образом, бухгалтерские аспекты экономической концепции амортизации охватывают целый комплекс вопросов: определение срока списания расходов по приобретению долгосрочных материальных активов, расчет погасительных норм, выбор метода распределения, расчет суммы периодического списания для сопоставления ее с текущими доходами, порядок отражения амортизации в системном бухгалтерском учете и балансе.

Наиболее детально понятие «амортизация» раскрывается в п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [5], где сказано, что амортизационные отчисления являются расходами по обычным видам деятельности и рассматриваются как средство возмещения стоимости основных средств. А расходы по обычным видам деятельности включаются в себестоимость продукции и уменьшают финансовый результат от предпринимательской деятельности организации. Следовательно, амортизация показывает, какая часть всех затрат, связанных с приобретением основного средства, перенесена на себестоимость продукции и уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Финансовая концепция рассматривает амортизацию как часть финансовой политики организации, заключающуюся в формировании амортизационных фондов (резервов). С точки зрения профессора Широбокова В.Г. [11], «...в сложившейся экономической ситуации амортизация выполняет в

большинстве случаев лишь функцию регулятора, роль резерва в конкретных организациях зачастую сведена на нет».

Поскольку амортизация является покрытием поддерживаемого капитала и не входит в состав приращения капитала, то проявление финансовой концепции амортизации характерно для простого воспроизводства (согласно концепции сохранения (поддержания) капитала собственный капитал на конец периода всегда больше или равен капиталу на начало периода). В этой связи, в условиях рынка в целях реализации концепции сохранения капитала, обеспечения контроля за источниками инвестиций и т.д., многие специалисты обосновывают целесообразность учета амортизационного фонда, формировавшегося в условиях административно-командной экономики России.

Особый интерес представляет фискально-финансовая концепция амортизации, проявляющаяся в условиях применения ускоренной амортизации, так как увеличение расходов на амортизацию в начальные периоды эксплуатации долгосрочных активов приводит к понижению прибыли и налогооблагаемой базы. При этом обязательное условие применения ускоренных методов начисления амортизации — потребление экономии на налоге на прибыль на воспроизводство долгосрочных активов и строжайший контроль целенаправленного потребления амортизационного капитала.

Соколова М.М. [8] указывает на преимущества начисления ускоренной амортизации (дополнительные денежные средства, представляющие стабильный источник, который, в отличие от свободного остатка прибыли, не отягощен налогом; наличие амортизационного фонда и необходимость его использования строго по целевому назначению само по себе дисциплинирует предпринимателя, заставляет его расходовать эти денежные средства на расширение и модернизацию производства).

Итак, амортизация является одним из способов оптимизации налоговой нагрузки, в частности занижает налоговую базу по налогу на имущество, а в связи с тем, что налог на имущество включается в состав прочих расходов (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ), занижается налоговая база по налогу на прибыль [4].

Следует иметь в виду, что размер амортизации с точки зрения фискально-финансовой концепции может отличаться от амортизационных отчислений, начисленный в финансовом учете.

На примере продуктивного скота сельскохозяйственных предприятий представим сравнительную оценку начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете с целью обоснования возможных способов оптимизации налоговой нагрузки.

Заметим, что в отрасли сельского хозяйства долгое время прослеживалось несовершенство механизма формирования себестоимости продукции, а также наблюдалось противоречие между правилами ведения бухучета и налоговым законодательством. Так, например, хозяйства, использующие высокопродуктивных племенных животных, в соответствии со

старой редакцией ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [6] не начисляли амортизацию на дорогостоящий племенной скот, а потому работали неэффективно. В целях налогообложения прибыли продуктивный скот, буйволы, волю, яки, олени и другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота) также были включены в список имущества, не подлежащего амортизации.

Начиная с 1 января 2009 г., в целях унификации бухгалтерского и налогового учета, по всем перечисленным выше видам животных начисляется амортизация.

Значительное влияние на величину амортизационных отчислений, а, следовательно, на себестоимость продукции и конечный финансовый результат организации, оказывают методы начисления амортизации. Поэтому одной из важных задач при разработке амортизационной политики организации, на наш взгляд, является определение эффективного способа амортизации основных средств.

Нормативными актами, регулируемыми бухгалтерский [6] и налоговый [4] учет, предусмотрены разные методы начисления амортизации.

Сельскохозяйственные предприятия в целях бухгалтерского учета могут применять один из следующих способов начисления амортизации основных средств: линейный; уменьшаемого остатка; списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) [6]. При этом в течение всего срока полезного использования объектов применяется один из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств, входящих в эту группу.

При начислении амортизации по продуктивному крупному рогатому скоту следует руководствоваться положениями Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. В соответствии с ними продуктивный скот относится к четвертой амортизационной группе. Поэтому срок его полезного использования может составлять свыше 5 до 7 лет включительно.

Из применяемых в бухгалтерском учете способов начисления амортизации (п. 18 ПБУ 6/01) с налоговым учетом (п. 1 ст. 259 НК РФ) совпадает только линейный способ.

Проанализируем плюсы и минусы каждого из способов (методов) на условном примере.

Например, сельскохозяйственное предприятие в январе 2012 года купило высокоудойную племенную корову по цене 240 000 руб. (без НДС).

Организация установила срок службы объекта – 6 лет. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» объект отнесен к 4 группе со сроком полезного использования от 5 до 7 лет.

При линейном способе начисления амортизации сумма амортизационных

отчислений определяется по формуле (1) исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной)) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта

$$A = \frac{ПС}{T}, \quad (1)$$

где A – годовая сумма амортизационных отчислений; $ПС$ – первоначальная стоимость; T – срок полезного использования.

Начисление амортизации в течение шести лет отражено в табл. 1.

Таблица 1

Начисление амортизации по основным средствам
линейным способом (руб.)

Год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость объекта
2012	40 000	40 000	200 000
2013	40 000	80 000	160 000
2014	40 000	120 000	120 000
2015	40 000	160 000	80 000
2016	40 000	200 000	40 000
2017	40 000	240 000	0

Приведенные расчеты позволяют сделать следующие выводы:

- 1) в течение всех 6 лет амортизационные отчисления одинаковы;
- 2) накопленная амортизация увеличивается равномерно;
- 3) остаточная стоимость актива равномерно уменьшается.

Очевидно, что линейный способ начисления амортизации должен использоваться в случаях, когда можно предположить, что объект приносит одинаковый доход в течение всего периода его эксплуатации и уменьшение остающейся полезности объекта происходит равномерно.

Согласно способу списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ), сумма амортизационных отчислений определяется по формуле (2) исходя из натурального показателя объёма продукции (работ) в отчётном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объёма продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств,

$$A_M = \frac{ПС \cdot O_M}{O_{ПЛАН}}, \quad (2)$$

где O_M – фактический объём выпуска продукции за год; $O_{ПЛАН}$ – предполагаемый объём выпуска продукции.

В развитие условия рассматриваемого примера, предположим, что от приобретённого животного планировалось получить 24000 л молока. Амортизационные расходы на единицу будут определены таким образом: $240\,000 / 24\,000 = 10$ руб. Амортизационные отчисления по годам эксплуатации приведены в табл. 2.

Начисление амортизации по объекту основных средств способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), руб.

Год	Объем выпуска (л)	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
2012	5 400	54 000	54 000	186 000
2013	5 000	50 000	104 000	136 000
2014	4 500	45 000	149 000	91 000
2015	4 000	40 000	189 000	51 000
2016	3 600	36 000	225 000	15 000
2017	1 500	15 000	240 000	0

Данные табл. 2 показывают, что:

- 1) имеется прямая связь между годовой суммой амортизации и объемом выпуска;
- 2) накопленная амортизация увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы;
- 3) остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю объема выпуска;
- 4) этот метод является самым экономически обоснованным, однако его надо применять в том случае, когда отдача объекта в течение срока его полезной эксплуатации может быть определена с достаточной точностью.

Если согласно расчетам организации экономически выгодно как можно быстрее списать балансовую стоимость объекта, то применяется способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, при котором годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле (3), исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и соотношения, где в числителе – число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта,

$$A_M = \frac{(T - m + 1) \cdot ПС}{\sum_{i=1}^T i}, \quad (3)$$

где A_M – годовая сумма амортизационных отчислений за год m ; m – номер года от начала срока полезного использования объекта основных средств;

$\sum_{i=1}^T i$ – сумма чисел лет срока полезного использования.

Определим по этой формуле сумму чисел лет срока службы животного (кумулятивное число), которая составит 21. В каждый год эксплуатации объекта будет начисляться амортизация в соответствующем размере (6/21; 5/21; 4/21; 3/21; 2/21; 1/21) от первоначальной стоимости объекта (табл. 3).

Из табл. 3 видно, что самая высокая сумма амортизации начисляется в первый год, а затем год за годом она снижается, накопленная амортизация возрастает незначительно, а остаточная стоимость каждый год уменьшается.

Следует заметить, что равномерное начисление амортизации при рассмотренных пропорциональных методах не обеспечивает концентрацию ресурсов, необходимую для покупки молодого животного. Стимулирующая роль амортизации существенно возрастает с применением методов ускоренной амортизации, которым в Российской Федерации является способ уменьшаемого остатка.

Таблица 3

Начисление амортизации по объекту основных средств способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, руб.

Год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость объекта
2012	68 571	68 571	171 429
2013	57 143	125 714	114 286
2014	45 714	171 428	68 572
2015	34 286	205 714	34 286
2016	22 857	228 571	11 429
2017	11 429	240 000	0

Его необходимо применять при формировании устойчивой тенденции к снижению прибыли от использования объекта основных средств. При этом способе расчета годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется по формуле (4), исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

$$A = \frac{OC}{T}, \quad (4)$$

где OC – остаточная стоимость.

В нашем примере годовая норма амортизации по высокоудойной племенной корове составит 16,67% (100% : 6 лет).

Как видно из табл. 4, фиксированная норма амортизации всегда применялась к остаточной стоимости предыдущего года. Сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается из года в год.

Таблица 4

Начисление амортизации по объекту основных средств способом уменьшаемого остатка (руб.)

Год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
2012	40 000	40 000	200 000
2013	33 340	73 340	166 660
2014	27 782	101 122	138 878
2015	23 151	124 273	115 727
2016	19 292	143 565	96 435
2017	16 075	159 640	80 360

Однако часть первоначальной стоимости объекта остается недо-

амортизированной по истечении всего срока, т.е. данный метод не гарантирует полного списания стоимости: ежегодный размер амортизации уменьшается, и амортизация растягивается на много лет. Для сравнительного анализа полученные при расчетах суммы амортизационных отчислений обобщим в табл. 5.

Таблица 5

Сравнительная оценка способов начисления амортизации по основным средствам, руб.

Год	Сумма амортизации, исчисленная			
	линейным способом	способом уменьшаемого остатка	способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	способом списания стоимости пропорционально объему продукции
2012	40 000	40 000	68 571	54 000
2013	40 000	33 340	57 143	50 000
2014	40 000	27 782	45 714	45 000
2015	40 000	23 151	34 286	40 000
2016	40 000	19 292	22 857	36 000
2017	40 000	16 075	11 429	15 000

Таким образом, как свидетельствуют приведенные данные, при любом способе начисления амортизации общая сумма амортизационных отчислений за весь срок полезного использования объекта равна амортизируемой стоимости основных средств.

Вместе с тем сумма ежегодной амортизации существенно различается в зависимости от принятого способа ее начисления. Выбирая для начисления амортизации один из этих способов, организация должна помнить о том, что начисленная сумма амортизации влияет на себестоимость продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Однако другим фактором, от которого зависит выбор способа амортизации, являются ограничения, налагаемые на величину амортизационных отчислений налоговым законодательством, поскольку остаточная стоимость имущества является составляющей налоговой базы по налогу на имущество (п. 1 ст. 375 НК РФ). Сравнение начисленного налога на имущество при линейном способе и способе списания по сумме чисел лет срока полезного использования приведено в табл. 6 (в расчетах ставка налога на имущество равна 2,2%).

Таблица 6

Величина налога на имущество при различных способах начисления амортизации, руб.

Год	Линейный способ		Способ списания по сумме чисел лет срока полезного использования	
	Остаточная стоимость	Начисленный налог	Остаточная стоимость	Начисленный налог
2012	200 000	4 400	171 429	3 771
2013	160 000	3 520	114 286	2 514
2014	120 000	2 640	68 572	1 509
2015	80 000	1 760	34 286	754
2016	40 000	880	11 429	251
Итого	-	13 200	-	8 799

Анализ данных табл. 6 показывает, что при линейном методе начисления амортизации сумма налога на имущество по указанному объекту основных средств за весь период эксплуатации составит 13 200 руб. Применение иного способа начисления амортизации позволит сократить налог в 1,5 раза. В табл. 6 нами рассмотрены только два способа, так как применение других методов в приведенном случае нецелесообразно.

Способ уменьшаемого остатка не позволяет достичь желаемого результата, поскольку в первый год сумма начисленной амортизации при данном способе равна сумме амортизации, начисленной при линейном методе, а в последующие годы сумма амортизации будет снижаться по сравнению с линейным способом. Следовательно, остаточная стоимость объекта основных средств будет больше, чем при линейном способе. Кроме того, погашение стоимости амортизируемого объекта в убывающей прогрессии означает, что начисленная амортизация никогда не достигнет 100%.

Способ списания стоимости пропорционально объему выпуска продукции на практике используют крайне редко из-за технических сложностей в расчетах.

Таким образом, из всех четырех методов начисления амортизации основных средств, с точки зрения налогообложения, выигрышным оказывается способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Данный способ позволяет оптимизировать налоговую нагрузку организации.

Список источников

1. Горлов, В.В. Сравнительный анализ методов начисления амортизации [текст] / В.В. Горлов // Все о налогах. – 2011. – №11. – С. 14 – 16.
2. Кутер, М.И. Современный взгляд на концепции амортизации [текст] / М.И. Кутер, Ал.В. Кузнецов, Р.И. Мамедов // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 24.
3. Кутер, М.И. Роль амортизационных процессов в формировании структуры и величины собственного капитала [текст] / М.И. Кутер, А.Э. Делиболтоян, Ж.Л. Комкова // Вектор науки ТГУ. – 2010. – № 3 (13).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: по сост. На 1 июля 2011 года [текст]. – М.: ООО «Рид Групп», 2011. – 720 с.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): [утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 06.05.1999 г. №33н, (в ред. от 08.11.2010 г. №144н) [текст] // 23 ПБУ. Сборник положений по бухгалтерскому учету. – М.: Кнорус, 2011. – С. 65 – 870.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): [утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 30.03.2001 г. №26н] [текст] // 23 ПБУ. Сборник положений по бухгалтерскому учету. – М.: Кнорус, 2011. – С. 38 – 44.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» (ПБУ 18/02): [утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 19.11.2002г. №114н] [текст] // 23 ПБУ. Сборник положений по бухгалтерскому учету. – М.: Кнорус, 2011. – С. 114 – 123.

8. Соколова, М.М. Изменения в амортизационной политике как особая форма налогового воздействия на развитие экономики [текст] / М.М. Соколова // Все о налогах. – 2008. – № 3.

9. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [текст] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

10. Хритинина, О.В. Амортизация продуктивного скота [электронный ресурс] /О.В. Хритинина // Капитал-аудит. – 2006. – Май. – URL: [http:// kapital-audit.ru/consultation / cons2006-05.htm](http://kapital-audit.ru/consultation/cons2006-05.htm).

11. Широбоков, В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: концептуальные подходы, теория и практика [текст] / В.Г. Широбоков. – Воронеж: ВГАУ, 2001. – 366 с.

METHODOLOGICAL POSITIONS FOR AMORTIZATION OF FIXED ASSETS AND THEIR EFFECT ON TAX BURDEN OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Leonova Olga Ivanovna,

Ph. D. of Economy, Associate Professor of the Chair of Tax and Taxation of Voronezh State Agricultural University named by Emperor Peter I; kaf.nalogi@yandex.ru

Volkova Nataliya Nikolayevna,

Ph. D. of Economy, Associate Professor of the Chair of Accounting and Audit of Voronezh State Agricultural University named by Emperor Peter I; vnn@agroeco.vsau.ru

The evolutionary leap from amortization as a way of collecting money to amortization as a factor of profit formation is of interest, due to the fact that it allows us to formulate one of the key principles relating to this concept: « amortization – is gradual process of transferring value of fixed assets and intangible assets at cost». And, therefore, amortization has an impact on the organization tax burden. The article explains complex issues related to the understanding of the problem of amortization for certain fixed asset items; considers methods of its calculation in the financial accounting and the impact of amortization costs on an amount of property tax and on profit; focuses on possible ways of optimizing the tax burden.

Keywords: amortization, amortization policy, accounting, costs, concepts, tax burden, tax accounting, optimization.