

НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ И ОТЧЕТНОСТЬ

О. И. Хайруллина

НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПОЛИТИКИ

Аннотация: Динамично меняющееся законодательство требует от налогоплательщиков выбора эффективной налоговой политики. Курс на реновацию производства предполагает выбор эффективной амортизационной политики.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, амортизация, амортизационная политика, налогообложение, основные средства, методы амортизации, способы амортизации, срок полезного использования, вариант начисления амортизации, налоговая экономия.

Современное развитие законодательной базы в области воспроизводства основных средств имеет инновационную направленность.

Наиболее важные из нормативно-правовых актов: Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000 г. №117-ФЗ, Постановление Правительства №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. и Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» от 30.03.2001 г. №26н. (в ред. Приказа Минфина от 27.11.2006 №156н).

В основе эффективного использования основных средств лежит правильно сформированная амортизационная политика.

Амортизационная политика хозяйствующего субъекта – это деятельность организации в области воспроизводства основных средств, направленная на повышение эффективности их использования, путем принятия управленческих решений в области бухгалтерского и налогового учета.

Для определения оптимального варианта амортизационной политики необходимо использовать следующий алгоритм действий:

- 1) выяснить, относятся ли объекты к амортизируемому имуществу;
- 2) определить первоначальную стоимость амортизируемого имущества;
- 3) установить срок полезного использования;
- 4) выбрать метод начисления амортизации;
- 5) определить дату начала и прекращения начисления амортизации.

6) установить возможность применения амортизационной премии.

7) оценить бухгалтерские и налоговые последствия принимаемого решения.

Понятие амортизируемого имущества в налоговом учете определено Налоговым кодексом РФ, который устанавливает следующие условия (ст. 256 НК РФ):

- наличие права собственности на объект;
- использование налогоплательщиком для извлечения дохода;
- стоимость погашается путем начисления амортизации;
- срок полезного использования более 12 месяцев;
- первоначальная стоимость более 20 000 руб.

В бухгалтерском учете определение данного термина отсутствует. Основной стандарт ПБУ 6/01 определяет лишь виды основных средств, по которым амортизация не начисляется (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям). В основе критерия лежат потребительские свойства актива, при этом стоимостные ограничения отсутствуют. Хозяйствующему субъекту также предоставлена самостоятельность в учете активов, стоимость которых не превышает 20.000 руб., которые могут быть учтены либо в составе материально-производственных запасов, либо в составе основных средств.

Формирование первоначальной стоимости внеоборотного актива имеет свои особенности.

Анализ положений бухгалтерского и налогового законодательства позволил определить основные отличия, таблица 1. Фактическая стоимость приобретения основного средства будет, как правило, больше в бухгалтерском учете. Это связано с тем, что перечень расходов будет намного шире по сравнению с налоговым учетом. П. 8 ПБУ 6/01 включает следующие затраты:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Вместе с тем есть ряд расходов, которые связаны с приобретением основных средств за плату и по правилам налогового учета не включаются в их первоначальную стоимость, а учитываются в составе внереализационных (ст. 265 НК РФ) или прочих (ст. 264 НК РФ) расходов. [5]

К таким расходам относятся:

- начисленные проценты за пользование кредитами и займами, взятыми на приобретение основных средств (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ);
- уплаченные на таможне пошлины и сборы (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ);

- сборы за регистрацию прав собственности (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- оплата услуг нотариусов (пп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- оплата консультационных услуг (пп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- оплата посреднических услуг (пп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- оплата юридических, информационных услуг (пп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- другие перечисленные в ст. ст. 264, 265 НК РФ расходы, связанные с приобретением основного средства. [6]

Таким образом, различия в формировании первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете очевидны. [8,9]

Вместе с тем ст. 257 НК РФ не содержит конкретный перечень расходов на приобретение основного средства, следовательно, у налогоплательщика имеется возможность определить их самостоятельно и закрепить в учетной политике.

Срок полезного использования основного средства в бухгалтерском учете определяется с учетом особенностей их использования. [1]

В налоговом учете хозяйствующие субъекты обязаны ориентироваться исключительно на Постановление Правительства «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. №1. Данный нормативный документ устанавливает срок полезного использования для объектов основных средств по видам. Тем не менее, организациям предоставлена возможность самостоятельно определять период эксплуатации внутри группы с учетом определенных ограничений.

Выбор метода начисления амортизации необходимо обосновать экономическими расчетами. [4] Следует отметить, что законодательство не запрещает устанавливать различные методы начисления амортизации для разных групп основных средств.

Определим возможные варианты начисления амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, таблица 2.

Таблица 1

Сходства и различия бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств

Понятие	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Критерий отнесения к категории «Основные средства»	Соблюдение следующих условий: 1) объект предназначен для использования в производстве продукции, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; 2) объект используется свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла; 3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; 4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.	1) часть имущества, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией; 2) стоимость имущества должна составлять более 20 000 руб.
Формирование первоначальной стоимости	сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов	сумма расходов организации на приобретение, сооружение, изготовление, доставку, доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования
Срок полезного использования	Устанавливается исходя из: -ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; -ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен); естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; -нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта Может быть изменен только в случае реконструкции или достройки	Сроком полезного использования признается период, в течение которого амортизируемое имущество служит для выполнения целей деятельности организации. Устанавливается на основании Постановления Правительства №1 Может быть изменен в случаях восстановления основных средств и применения повышающих коэффициентов
Расчет амортизации	Способы амортизации: 1. линейный способ; 2. способ уменьшаемого остатка; 3. способ списания стоимости по сумме чисел лет 4. срока полезного использования; 5. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). 6. предусмотрена возможность устанавливать различные способы по группам основных средств	Методы амортизации: 1. линейный; 2. нелинейный. Единый метод начисления для всех групп
Изменение порядка расчета амортизации	Не возможно	Возможен не чаще 1 раза в пять лет переход с нелинейного на линейный метод
Норма амортизационных отчислений	Годовая	месячная
Применение корректирующих коэффициентов	Возможно только при способе уменьшаемого остатка	Повышающие коэффициенты 2 и 3 в зависимости от условий использования имущества
Дата начала и прекращения начисления амортизации.	Начинается начисление первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.	
Приостановление начисления амортизации	В случае консервации более чем на 3 месяца, либо ремонт более 12 месяцев	
Амортизационная премия	Не предусмотрена	Списание единовременно в расходы до 10% стоимости основного средства. Для 3-7 группы до 30%.

Таблица 2

Варианты начисления амортизации

Вид учета	Вариант сочетания методов амортизации					
	1	2	3	4	5	6
Бухгалтерский учет	Линейный	Линейный	Способ уменьшаемого остатка (коэффициент 2)	Способ уменьшаемого остатка (коэффициент 2)	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования
Налоговый учет	Линейный	Нелинейный	Линейный	Нелинейный	Линейный	Нелинейный

В данном случае способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) мы не рассматриваем ввиду сложности прогнозирования объемов производства. Данной точки зрения придерживаются и другие экономисты [2,3]

Предположим, что организацией приобретен

легковой автомобиль сроком полезного использования 5 лет. Амортизационная группа 3. Имеется возможность применения амортизационной премии от 10% до 30%. Первоначальная стоимость основного средства совпадает в бухгалтерском и налоговом учете. Данные примера представлены в таблице 3.

Таблица 3

Расчет методов начисления амортизации для транспортного средства

Период	Вид учета	Вариант сочетания методов амортизации предприятия					
		1	2	3	4	5	6
1-й год	Бухгалтерский учет	110000,00	110000,00	220000,00	220000,00	183333,33	183333,33
	Налоговый учет	110000,00	274560,25	110000,00	274560,25	110000,00	274560,25
2-й год	Бухгалтерский учет	110000,00	110000,00	132000,00	132000,00	146666,67	146666,67
	Налоговый учет	110000,00	137499,65	110000,00	137499,65	110000,00	137499,65
3-й год	Бухгалтерский учет	110000,00	110000,00	79200,00	79200,00	110000,00	110000,00
	Налоговый учет	110000,00	68859,76	110000,00	68859,76	110000,00	68859,76
4-й год	Бухгалтерский учет	110000,00	110000,00	47520,00	47520,00	73333,33	73333,33
	Налоговый учет	110000,00	34484,94	110000,00	34484,94	110000,00	34484,94
5-й год	Бухгалтерский учет	110000,00	110000,00	71280,00	71280,00	36666,67	36666,67
	Налоговый учет	110000,00	34595,40	110000,00	34595,40	110000,00	34595,40

Данные таблицы 3 свидетельствуют о том, что наиболее привлекательным для организации будет вариант 4, где сочетаются способ уменьшаемого остатка для целей бухгалтерского учета и нелинейный метод для целей налогового учета. При данном

варианте в первые годы эксплуатации списывается большая часть стоимости основных средств, что позволит получить временную экономию денежных средств по уплате авансовых платежей по налогу на прибыль.

Согласно п. 21 ПБУ 6/01 начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Далее определим последствия применения амортизационной премии для организации.

Организация может часть расходов на приобретение и создание основного средства согласно п. 9 ст. 258 НК РФ включить единовременно в текущие расходы, т.е. применить так называемую амортизационную премию. Основным смыслом использования амортизационной премии - как можно быстрее списать в налоговом учете стоимость приобретенного имущества на расходы, снизив тем самым налоговую нагрузку в первоначальный период его эксплуатации. При этом у организации сохраняется право выбора одного из двух методов начисления амортизации.

Применение амортизационной премии - это право, а не обязанность налогоплательщика. Поэтому это необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения. Если организация использует право применения механизма амортизационной премии, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии.[8]

Согласно ст. 318 НК РФ амортизационная премия относится к косвенным расходам. А суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг, как правило, относятся к прямым расходам. Продолжим пример по транспортному средству, таблица 4.

Таблица 4

Размеры амортизационных отчислений в зависимости от амортизационной премии, руб.

Период	Амортизационные отчисления		
	Без амортизационной премии	Использование амортизационной премии	
		10%	30%
1-й год	274560,25	302104,22	357192,2
2-й год	137499,65	123749,68	96249,75
3-й год	68859,76	61973,79	48201,83
4-й год	34484,94	31036,44	24139,46
5-й год	34595,40	31135,86	24216,76

Данные таблицы 4 свидетельствуют о том, что при применении амортизационной премии в размере 30% в первый отчетный год организация может включить в расходы 357,19 тыс. руб., что

позволит максимально сэкономить на платежах по налогу на прибыль -16526,39 руб. Результат расчета итоговых отчетных показателей приведен в таблице 5.

Таблица 5

Результаты расчетов финансового результата при применении разных способов начисления амортизации в первом году функционирования объектов, тыс. руб.

Показатель	Без применения амортизационной премии	С использованием амортизационной премии	
		10%	30%
Доходы организации (без учета НДС)	5600,00	5600,00	5600,00
Расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете,	3700,00	3700,00	3700,00
в т.ч амортизация	220,00	220,00	220,00
Прочие расходы в бухгалтерском учете	414,77	403,28	380,31
Итого расходов в бухгалтерском учете	4114,77	4103,28	4080,31
Расходы в налоговом учете, связанные с производством и реализацией:	3700,00	3755,00	3865,00
- прямые расходы	1700,00	1700,00	1700,00
- косвенные расходы	2000,00	2055,00	2165,00
Внереализационные расходы в налоговом учете:	414,77	403,28	380,31
- налог на имущество организаций (2,2%[10])	43,46	42,85	41,64
- налог на прибыль	371,31	360,43	338,67
Итого расходов в налоговом учете	4114,77	4158,28	4245,31
Чистая прибыль	1485,23	1496,72	1519,69

Таблица 6

Корреспонденция счетов по учету амортизационных отчислений за первый месяц

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Д	К
1	Принят к учету автомобиль	550000,00	08	60
2	На сумму амортизационной премии сформировано ОНО (550000 руб. x 30% x 20%)	33000,00	68	77
3	Автомобиль введен в эксплуатацию	550000,00	01	08
4	Начислена амортизация (способ уменьшаемого остатка, коэффициент 2)	18333,33	26	02
5	Списано ОНО как разница между амортизационными отчислениями в бухгалтерском и налоговом учете (21560-18333,33) x 20%	645,93	68	77

Таким образом, применение 4 варианта начисления амортизации с учетом амортизационной премии позволит в отчетном году получить 1519,69 тыс. прибыли, что на 34,46 тыс. руб. (2,3%) больше, чем в варианте без применения амортизационной премии.

Корреспонденция счетов с Использованием плана счетов [7] представлена в таблице 6.

Резюмируя вышеизложенное, необходимо отметить, что, несмотря на существующие трудности в учете, экономически обоснованная амортизационная политика способна приносить реальную налоговую экономию организации.

Библиография:

1. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник (ГРИФ) / Гетьман В.Г., Терехова В.А. М.: Издательский дом "Дашков и К", 2009. 496 с.
2. Врублевская О.В., Романовский М.В. Налоги и налогообложение. СПб.: Питер, 2009. 205 с.
3. Королева О.А. Амортизируем по-новому // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2009. N 2 С. 5-6.
4. Лалаев С.Г. Амортизационная премия как инструмент оптимизации налогообложения // Финансы. 2009. N 9. С 45.
5. Лермонтов Ю.М. Практический комментарий к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль» // КонсультантПлюс [электронная версия]
6. Налоговое законодательство // Федеральная налоговая служба Российской Федерации [сайт]. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения 15.01.11 г.)
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. М.: "Омега-Л", 2008. 128 с.
8. Хайруллина О.И. Выбор оптимального метода начисления амортизации // Казанская наука. 2010. №1. С.416
9. Хайруллина О.И. Учет инвестиций в форме капитальных вложений // Экономика АПК Предуралья: Научно-практический журнал. 2010 №1. С. 45
10. Юридическим лицам // Управление ФНС России по Пермскому краю [сайт]. URL: http://www.r59.nalog.ru/index.php?topic=ul_59 (дата обращения 11.01.11 г.)

References (transliteration):

1. Buhgalterskij finansovyj uchet: Uchebnik (GRIF) / Get'man V.G., Terehova V.A. M.: Izdatel'skij dom "Dashkov i K", 2009. 496 s.
2. Vrublevskaia O.V., Romanovskij M.V. Nalogi i nalogooblozhenie. SPb.: Piter, 2009. 205 s.
3. Koroleva O.A. Amortiziruem po-novomu // Finansovyj vestnik: finansy, nalogi, strahovanie, buhgalterskij uchet. 2009. N 2 S. 5-6.
4. Lalaev S.G. Amortizacionnaja premija kak instrument optimizacii nalogooblozhenija // Finansy. 2009. N 9. S 45.
5. Lermontov Ju.M. Prakticheskij kommentarij k glave 25 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii «Nalog na pribyl'» // Konsul'tantPljus [jelektronnaja versija]
6. Nalogovoe zakonodatel'stvo // Federal'naja nalogovaja sluzhba Rossijskoj Federacii [sajt]. URL: <http://www.nalog.ru> (data obrawenija 15.01.11 g.)
7. Plan schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozjajstvennoj dejatel'nosti organizacij. M.: "Omega-L", 2008. 128 s.
8. Hajrullina O.I. Vybora optimal'nogo metoda nachislenija amortizacii // Kazanskaja nauka. 2010. №1. S.416
9. Hajrullina O.I. Uchet investicij v forme kapital'nyh vlozhenij // Jekonomika APK Predural'ja: Nauchno-prakticheskij zhurnal. 2010 №1. S. 45
10. Juridicheskim licam // Upravlenie FNS Rossii po Permskomu kraju [sajt]. URL: http://www.r59.nalog.ru/index.php?topic=ul_59 (data obrawenija 11.01.11 g.)