

УДК 657.372.3:657.421

**ОПТИМИЗАЦИЯ ВЫБОРА БУХГАЛТЕРСКИХ
И НАЛОГОВЫХ МЕТОДОВ НАЧИСЛЕНИЯ
АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Л.И. Сафонова

Томский политехнический университет
E-mail: safon-larisa2012@yandex.ru**Сафонова Лариса Ивановна**, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры экономики Института социально-гуманитарных технологий ТПУ.E-mail: safon-larisa2012@yandex.ru
Область научных интересов: проблемы совмещения бухгалтерских и налоговых правил ведения учета основных средств, нематериальных активов и финансовых результатов хозяйственной деятельности, учет затрат с элементами управленческого подхода.

Рассмотрены методы начисления амортизации, применяемые в бухгалтерском и налоговом учете. Определены факторы, влияющие на их выбор. Показано влияние амортизационной политики организации на формирование инвестиционных ресурсов, себестоимость и налоговую нагрузку.

Ключевые слова:

Бухгалтерские и налоговые методы начисления амортизации, основные средства, нематериальные активы, деловая репутация фирмы, отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство.

Для российской учетной практики характерно наличие разных методов начисления амортизации для целей ведения бухгалтерского и налогового учета. Существующая система ведения бухгалтерского учета допускает применение четырех методов начисления амортизации основных средств и трех методов по нематериальным активам. По основным средствам это:

1. Метод равномерного, или прямолинейного, списания.
2. Метод начисления пропорционально объему выпускаемой продукции (выполненных работ, услуг). Он удобен в отношении транспортных средств и оборудования, работающего в несколько смен, и не подходит к зданиям и сооружениям.
3. Метод уменьшаемого остатка.
4. Начисление амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования.

В отношении нематериальных активов применяются те же методы, за исключением кумулятивного.

У организаций появился выбор, каким методом рассчитывать амортизацию, однако этот выбор ограничен набором нескольких методов.

Главным исходным моментом при расчете амортизации является распределение первоначальной стоимости основных средств на весь срок их полезного использования. В связи с этим «необходимо выбрать такой метод, который распределял бы стоимость по периодам в соответствии с величиной прибыли, получаемой от использования основных средств в течение каждого из них» [1].

Таким образом, если предполагаемая выгода (прибыль) каждый год одинакова, то предпочтение следует отдавать методу равномерного начисления амортизации. Если наибольшую прибыль от использования основного средства планируют на первые годы, то целесообразнее применять метод уменьшаемого остатка либо кумулятивный.

С позиции государства применение заниженных норм начисления амортизации не дает возможности формировать достаточный в национальных масштабах фонд для расширенного воспроизводства. В то же время завышенные нормы списания способствуют росту инвестиционных ресурсов, обновлению основных фондов, «но сокращают объявленную прибыль, являющуюся налоговой базой, т. е. уменьшают налоговые поступления в бюджет. Поэтому данный процесс регулируется государством» [2].

Выбор стратегии формирования амортизационной политики для организаций был бы более простым, если бы ведение учета ограничивалось только правилами бухгалтерского учета. Дело усложняется тем, что существуют и другие правила, с которыми необходимо считаться. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, для целей налогообложения прибыли следует применять специальные методы начисления амортизации. Для уменьшения налоговой нагрузки по налогу на прибыль вполне логично рассчитывать налоговую амортизацию либо нелинейным методом, либо используя повышающие коэффициенты 2 и 3, а также так называемую амортизационную премию. Государство проявляет определенную заботу о налогоплательщиках, расширяя диапазон применения повышающих коэффициентов.

Так, например, в первой редакции НК РФ коэффициент 2 можно было применять только в отношении оборудования, работающего в условиях агрессивной среды и с повышенным коэффициентом сменности. Впоследствии к этому перечню добавились основные средства сельскохозяйственных предприятий промышленного типа, а также основные средства организаций – резидентов промышленно-производственных особых экономических зон или туристско-рекреационных экономических зон. С 1 мая 2012 г. под эту льготу попадает и энергоэффективное оборудование. И еще один плюс: в соответствии с письмом Минфина России от 27 июня 2012 г. № 03-03-06/1/325 компании могут пересчитать налоговую амортизацию по энергоэффективному оборудованию начиная с 2010 г. [3].

Повышающий коэффициент 3 также расширил сферу своего действия. Если с введением Налогового кодекса он применялся в отношении только лизингового имущества, то впоследствии, с 1 января 2008 года, право использовать данный коэффициент получили организации, занимающиеся научно-технической деятельностью. Общим правилом применения повышающих коэффициентов является то, что базовым методом для них выступает прямолинейное начисление. Если используется нелинейный метод, то он уже обеспечивает ускоренное списание первоначальной стоимости, и потому повышающие коэффициенты к нему неприменимы.

Возможность на законных основаниях завысить расходы и уменьшить налогооблагаемую прибыль можно обеспечить и путем применения амортизационной премии. Это особый механизм, предусмотренный п. 9 ст. 258 НК РФ, в которой указывается, что налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 и не более 30 % – в отношении первоначальной стоимости основных средств, относящихся к 3–7 амортизационным группам. Исключаются из этого списка основные средства полученные безвозмездно. К расходам на капитальные вложения, позволяющим применять амортизационную премию, относят также затраты, «на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и т. д.» [4].

Таким образом, мы видим, что ускоренная амортизация по правилам, допускаемым Налоговым кодексом, дает возможность обеспечить экономию по налогу на прибыль. Что касается применения бухгалтерских методов ускоренного начисления амортизации (это метод уменьшаемого остатка и кумулятивный метод), то в этом случае появляется возможность более быстрого формирования амортизационного фонда, обеспечивающего оперативное обновление основных средств.

В отношении налога на имущество, расчет которого осуществляется с учетом амортизации, исчисленной бухгалтерскими методами, ускоренная амортизация дает возможность фирме уплачивать его в меньшем размере (списание основного средства идет быстрее, остаточная стоимость как база для определения суммы налога на имущество становится меньше по сравнению с результатами расчетов, полученных при линейной амортизации).

Парадоксальным является тот факт, что экономия по налогу на имущество ограничивает возможность экономить по налогу на прибыль. Попробуем разобраться, почему это происходит. Дело в том, что сумма налога на имущество включается в расходы организации, принимаемые для целей налогообложения прибыли (что, кстати, не зависит от того, относим мы его на издержки производства либо на финансовые результаты хозяйственной деятельности). Экономия по налогу на имущество за счет ускоренной бухгалтерской амортизации, мы завывшаем базу по налогу на прибыль.

Рассмотрим эту взаимосвязь на условном примере. Предположим, что экономия по налогу на имущество за счет ускоренного списания составила 90 000 р., а экономия по налогу на прибыль – 140 000 р. При таком соотношении экономия по налогу на прибыль «съедается» экономией по

налогу на имущество на 18 000 р. (90 000 р. умножаем на ставку по налогу на прибыль, равную 20 %, и получаем 18 000 р.). Таким образом, общая экономия составит 212 000 р. Несмотря на некоторые потери при уплате налога на прибыль, фирма остается в выигрыше, тем более что при этом решается задача более быстрого формирования амортизационного фонда.

При ином соотношении сумм экономии может получиться иной результат. Если экономия по налогу на имущество для фондоемкого предприятия составит, к примеру, 170 000 р., а экономия по налогу на прибыль – 60 000 р., то в этом случае экономия по налогу на прибыль уменьшается на 34 000 р., и общая экономия составит 196 000 р. (170 000 + 60 000 – 34 000). Тоже неплохой результат.

Посмотрим, как поведет себя фирма в условиях ценовой конкуренции. В данной ситуации, безусловно, выигрывает тот, у кого наименьшие издержки в расчете на единицу продукции. Вполне очевидно, что фирма при формировании себестоимости в этом случае предпочтет либо линейную, либо заниженную амортизацию. При этом, однако, упускается возможность сформировать амортизационный фонд, обеспечивающий своевременное обновление основных средств.

Примечательным является тот факт, что, экономя на издержках, фирма может параллельно обеспечить себе экономию по налогу на прибыль, если в налоговом учете при начислении амортизации использует нелинейный метод или повышающие коэффициенты. Такое сочетание методов вполне допустимо, необходимо лишь закрепить это в учетной политике организации.

Таким образом, мы видим, что организация, ставя различные цели, должна решить вопрос о выборе методов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах, так как здесь возможны различные вариации. На практике подавляющее большинство российских компаний предпочитают не усложнять свою жизнь и применяют линейный метод в бухгалтерском и налоговом учетах.

Делая такой выбор, они не обременяют себя двойными расчетами, которые неизбежно приводят к несовпадению сумм начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах и, как следствие этого, учет вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Требования этого специфического ПБУ (Положение по ведению бухгалтерского учета) непросты, но вполне постижимы [5].

Даже если организация ограничила свой выбор линейным методом списания первоначальной стоимости основных средств, то и здесь могут возникнуть проблемы. Если, положим, основные средства приобретены за счет инвестиционного кредита, то в данном случае первоначальная стоимость основного средства, исчисленная по правилам бухгалтерского и налогового учета, не будет совпадать. Это происходит по той причине, что проценты по инвестиционным кредитам до ввода основного средства в эксплуатацию включаются в первоначальную стоимость основного средства по правилам ведения бухгалтерского учета, а в целях налогообложения не включаются. Начисляем амортизацию одним методом, срок полезного использования одинаковый, а первоначальная стоимость разная, отсюда и различия в суммах начисленной амортизации. Надо учесть эту разницу, определить, является ли она постоянной или временной, и найти производную величину от нее, отразить соответствующей проводкой. Задача непростая. Хотелось бы избежать сложностей, но не получается.

Проблемы такого же порядка возникают и в случае переоценки основных средств. Большинство крупных компаний с целью представления в балансе более объективной информации о своем имуществе проводят процедуру переоценки основных средств (не чаще одного раза в год). Если до переоценки при использовании линейного метода в бухгалтерском и налоговом учетах различий не возникало, то после переоценки, в силу того что в бухгалтерском учете начисление амортизации осуществляется от новой восстановительной стоимости, появляются проблемы такого же характера, как и при учете процента по инвестиционному кредиту.

Если организация все же решила на применение разных методов начисления амортизации в целях бухгалтерского учета и налогообложения для решения своих стратегических задач, то в этом случае неизбежно возникают различия в суммах начисленной амортизации. Здесь могут быть два варианта: либо бухгалтерская амортизация больше налоговой, либо наоборот. В первом варианте, когда в бухгалтерском учете начисления идут ускоренные, а в налоговом – линейные, возникает вычитаемая временная разница, с суммы которой исчисляется отложенный налоговый актив, который отражается проводкой Дебет 09 Кредит 68. В последующих отчетных периодах необхо-

можно определить суммы его погашения и соответствующего отражения их бухгалтерскими проводками (Дебет 68 Кредит 09).

Если предпочтение отдано варианту равномерного и неусложненного формирования себестоимости в бухгалтерском учете в сочетании с ускоренной амортизацией для целей налогообложения, обеспечивающей экономию по налогу на прибыль, то возникает налогооблагаемая временная разница, с которой рассчитывается отложенное налоговое обязательство (Дебет 68 Кредит 77) с последующим погашением в будущих отчетных периодах (Дебет 77 Кредит 68).

Рассматривая проблему выбора методов начисления амортизации, нельзя оставить без внимания нематериальные активы, которые выступают как вид амортизируемого имущества. В последней редакции ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» введены новые правила учета НМА (нематериальных активов), которые в значительной степени касаются и процедуры их списания. Для ведения бухгалтерского учета выделяют две группы нематериальных активов: результаты интеллектуальной деятельности и деловую репутацию фирмы (гудвилл). В порядке определения сроков их полезного использования и методов начисления амортизации имеются существенные различия.

Срок полезного использования НМА организацией определяется:

- из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или как средство индивидуализации и периода контроля за активом (примером средства индивидуализации для Томской области может служить марка «Чажемто»);
- ожидаемого срока использования НМА, в течение которого организация рассчитывает получать экономические выгоды от их применения;

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации [5].

Несколько необычным, но в то же время вполне логичным в отношении нематериальных активов является необходимость ежегодного пересмотра ранее установленных сроков полезного использования на предмет их уточнения. Возникающие в связи с этим изменения должны отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как оценочные значения.

Особой группой выступают нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования. Амортизация по ним не начисляется, сроки полезного использования ежегодно пересматриваются. Вразумительных объяснений по поводу порядка их списания в данном ПБУ не имеется.

По нематериальным активам с определенным сроком полезного использования начисление амортизации возможно одним из трех способов: линейным, методом уменьшаемого остатка и пропорционально объему выпускаемой продукции (выполняемых работ либо оказываемых услуг). При расчете амортизации НМА для организации, которые осуществляют переоценку своих нематериальных активов, в расчет берется не первоначальная, а восстановительная стоимость. К слову сказать, процедура осуществления такой переоценки в ПБУ 14/2007 не нашла отражения.

В отношении положительной деловой репутации применим лишь линейный метод начисления амортизации. Срок ее списания составляет 20 лет, но не более срока действия самой организации.

В налоговом учете нематериальные активы наряду с основными средствами рассматриваются в составе амортизируемого имущества. Деловая репутация фирмы выпадает из этого ряда. Остаются лишь результаты интеллектуальной деятельности. Принято считать, что линейный и нелинейный методы начисления амортизации применимы и к основным средствам, и к нематериальным активам. Как использовать нелинейное списание в отношении к НМА, если ежемесячные нормы нелинейной амортизации приведены лишь по 10 группам основных средств? Вопрос остается до сих пор открытым. В то же время в НК РФ отмечается, что срок полезного использования нематериальных активов «определяется исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования результатов интеллектуальной деятельности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя полезного из срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами» [4].

Как мы уже отмечали, деловая репутация фирмы в НК РФ не рассматривается как вид нематериального актива и термин этот здесь не используется. Однако по смыслу деловая репутация и

порядок ее списания рассматривается в ст. 268.1 «Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса», введенной Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 216-ФЗ. В данной статье величина превышения цены приобретения предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов рассматривается в качестве надбавки к цене, уплачиваемой покупателем в расчете на будущие экономические выгоды. Данная надбавка признается расходом, который равномерно списывается течение пяти лет.

В связи с тем, сроки списания положительной деловой репутации в бухгалтерском и налоговом учетах не совпадают, возникают определенные трудности. Рассмотрим такую ситуацию на примере. Организация приобретает имущественный комплекс по цене 20 млн р. Балансовая стоимость приобретаемого имущества составляет 19,5 млн р., а ее обязательства – 0,5 млн р. При таком раскладе величина положительной деловой репутации (переплаты) составит 1 млн р. Покупка имущественного комплекса отразится в учете следующими записями:

Дебет 08 Кредит 60 – 20 млн р. – на цену без НДС;

Дебет 19 Кредит 60 – 3,6 млн р. – на величину НДС, уплачиваемую продавцу;

Дебет 60 Кредит 51 – 23,6 млн р. – произведен расчет с покупателем;

Дебет 68/НД Кредит 19 – 3,6 млн р. – НДС принят к вычету;

Дебет 04 Кредит 08 – 1 млн р. – деловая репутация поставлена на учет.

Списание положительно деловой репутации будет происходить следующим образом. В течение первых пяти лет в налоговом учете ежемесячно будет приниматься как расход суммы в 16 667 р. ($1\ 000\ 000 : 5 : 12$). В бухгалтерском учете сумма ежемесячного списания составит 4167 р. ($1\ 000\ 000 : 20 : 12$). Разница между суммой бухгалтерского и налогового списания равна 12 500 р. По правилам, предусмотренным ПБУ 18/02, это налогооблагаемая временная разница, с которой рассчитывают отложенный налоговый актив: $(16\ 667 - 4167) \times 0,2 = 2500$ р. Делаем необходимые проводки:

Дебет 91/2 Кредит 04 – 4167 р. – отражено списание деловой репутации;

Дебет 68/налог на прибыль Кредит 77 – 2500 р. – начислено отложенное налоговое обязательство.

В последующие 15 лет списание деловой репутации будет происходить только в бухгалтерском учете. С суммы этого списания необходимо исчислить величину ежемесячного погашения ранее начисленного отложенного налогового обязательства (ОНО) и сделать соответствующую проводку:

$4167 \text{ р.} \times 0,2 = 833,4 \text{ р.}$

Дебет 77 Кредит 68/налог на прибыль – 833,4 р. – погашение ОНО.

Для проверки правильности произведенных расчетов необходимо сопоставить общую сумму начисленного и погашенного отложенного налогового обязательства:

$2500 \times 5 \times 12 = 833,4 \times 15 \times 12$.

Данный пример показывает, что избежать трудностей при списании положительной деловой репутации не удастся по причине несовпадения сроков ее признания по правилам, предусмотренным бухгалтерским и налоговым учетами. Если организация считает целесообразным использование разных методов начисления амортизации нематериальных активов для ведения учета и налогообложения, то возникают проблемы такого же порядка, что и по основным средствам.

На основании вышеизложенного можно сделать следующий вывод. При выборе методов начисления амортизации каждая организация должна четко расставить свои приоритеты. Необходимость ведения двойного учета (бухгалтерского и налогового), с одной стороны, расширяет возможности маневрирования при выборе вариантов решения стратегических задач, а с другой стороны, порождает сложности в ведении учета, если решиться на применение различных вариантов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Ч. 2. – 5-е изд. – М.: Аскери Информайшн Лтд, 1993. – 342 с.
2. Сафонова Л.И., Арцер Т.В. Финансовый учет в коммерческих организациях: учеб. пособие. – Томск: Изд-во ТПУ, 2012. – 212 с.
3. Что изменилось в учете и налогообложении // Главбух. – 2012. – № 16. – С. 10–17.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Комментарии к последним изменениям / под ред. Г.Ю. Касьяновой. – 13-е изд., перераб. и доп. – М.: АБАК, 2013. – С. 512.
5. 26 положений по бухгалтерскому учету. – М.: Проспект, 2012. – С. 156, 177.

Поступила 23.10.2013 г.