

Приложение И1

(обязательное)

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий
Направление подготовки: Бухгалтерский учёт, анализ и аудит
Кафедра экономики

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

Тема работы
Выбор оптимального метода амортизации на примере предприятия ООО «СибРегионПромсервис»

УДК 657.372.3(571.16)

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-ЗБ13	Дирина Е.А.		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
	Косова Ю.В.	Доцент, к.э.н.		

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
	Барышева Г.А.	Профессор, д.э.н.		

Оглавление

Введение	4
1. Теоретические основы организации учета амортизации основных средств	6
1.1 Понятие и классификация основных средств	6
1.2. Виды оценки основных средств	11
1.3. Срок полезного использования и амортизационные группы	13
1.4. Правила начисления амортизации	15
1.5. Амортизационная премия.....	18
1.6. Методы амортизации	20
1.6.1. Методы амортизации в бухгалтерском учете	21
1.6.2. Методы амортизации в налоговом учете	26
1.7. Учетная политика предприятия по амортизации ОС	29
2. Расчетная часть	31
2.1. Краткое описание предприятия.....	31
2.2. Обзор основных средств и определение цели исследования	33
2.3. Учет амортизируемого имущества на предприятии	34
2.4. Расчет амортизации в бухгалтерском учете.....	35
2.4.1. Линейный способ.....	36
2.4.2. Способ уменьшаемого остатка	36
2.4.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	37
2.4.4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	38
2.5. Расчет амортизации в налоговом учете.....	39
2.5.1. Линейный способ.....	39
2.5.2. Нелинейный способ	40
3. Выбор оптимального метода амортизации	44
3.1. Сравнение способов амортизации в бухгалтерском учете.	44
3.2. Расчет экономического эффекта по налогу на имущество	46
3.3. Расчет экономического эффекта по налогу на прибыль	48
3.4. Рекомендации по оптимизации амортизационной политики предприятия....	50
Заключение.....	53

Литература.....	55
Приложение А. Классификация ОС по сроку полезного использования	58
Приложение Б. Устав ООО «СибРегионПромсервис»	58
Приложение В. Учетная политика ООО «СибРегионПромсервис».....	58

Введение

Основные средства - это элемент производственных ресурсов, который используется для осуществления производственного процесса. Основные средства относятся к активам организации, включаются в состав внеоборотных активов, т.е. данный вид активов используется для производства, обеспечивая выпуск продукции, однако, непосредственно в обороте он не участвует.

В составе основных средств согласно видовой классификации выделяют здания, сооружения, жилища, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, а также материальные внеоборотные активы, которые не относят к предыдущим группам. Используются и иные признаки классификации.

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, что выражается в потере части стоимости. Износ может быть физическим, под которым понимается потеря со временем потребительских свойств, и моральным, под которым понимается потеря свойств в результате совершенствования средств труда и повышения производительности.

Выражением износа в стоимостном выражении является амортизация. Амортизация начисляется ежемесячно по установленным нормам, которые зависят от срока полезного использования объекта основных средств. Определение срока полезного использования определяется через отнесение объекта к определенной амортизационной группе в соответствии с положениями НК РФ.

Каждое предприятие заинтересовано в ведении такой учетной политики, при которой наибольшая стоимость ОС списывается за первые годы их использования. Актуальность темы исследования состоит в том, что ведение грамотной учетной политики в области амортизации ОС позволяет уменьшить налогооблагаемую прибыль, тем самым минимизировав налоги, а также ускорить процесс обновления основных средств, в итоге обеспечив экономический рост предприятия.

Теоретическую базу исследования составили положения и принципы бухгалтерского учета, экономического анализа, экономики предприятия, управленческого учета, финансового учета. Элементы системы повышения эффективности использования производственных ресурсов, а также разработка процесса формирования амортизационной политики и воспроизводства основных фондов рассматриваются в работах Агаркова А.П., Сигидова Ю.И., Мороз Н.Ю., Бабаева Ю.А., Бабук И.М., Баскакова О.В., Кондракова Н.П., Голышева И.М., Погорелова М.Я., Самохвалова Ю.Н., Вахрушина М.А., Вещуновой Н.Л.,

Фоминой Л.Ф., Лисихиной И.В., Гомолы А.И., Кириллова В.Е., Иванова И.Н., Савина А.А., Лебедевой Е.М. и других. В их работах затрагиваются вопросы амортизации в условиях кризиса производства и инфляции, высказываются мысли о необходимости реформирования системы амортизации, о более строгом учете амортизационных отчислений. Тема является достаточно разработанной и широко освещается в литературных источниках.

Целью дипломной работы является выбор оптимального метода начисления амортизации на предприятии ООО «СибРегионПромсервис» и закрепление этого метода в учетной политике.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы организации учета амортизации основных средств;
- рассмотреть основные понятия и правила в сфере амортизационных отчислений ОС;
- произвести обзор методов амортизации, используемых в бухгалтерском и налоговом учете, а также провести их сравнительный анализ;
- произвести оценку эффективности применения методов начисления амортизации;
- на основе проведенного исследования осуществить выбор наиболее оптимального для применения метода начисления амортизации и экономически обосновать его.

Объект исследования – учетная политика ООО «СибРегионПромсервис» в части закрепления метода начисления амортизации.

Предмет исследования – процесс формирования амортизационного фонда.

Структурно работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы.

1. Теоретические основы организации учета амортизации основных средств

1.1 Понятие и классификация основных средств

Основные средства — средства труда, участвующие в производственном процессе и сохраняющие натуральную форму. Основные средства являются материальными активами, за счет которых осуществляется производственная деятельность, обеспечивается процесс поставки товарно – материальных ценностей, а также для сдачи в аренду или осуществления административных функций [19, с.192].

Учет основных средств регламентируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [1]. Согласно данному положению основные средства включаются в состав внеоборотных активов организации, а основанием для отнесения актива к основным средствам являются следующие условия:

Объект участвует в производстве продукции (работ, услуг), может использоваться для управленческих нужд или для предоставления в аренду за плату, то есть используется организацией для получения дохода сейчас и в будущем,

Срок использования объекта – более 1 года, или одного операционного цикла при условии превышения операционным циклом продолжительности в 1 год.

Объект находится в собственности организации, либо находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Стоимость с 2016 года основных средств и нематериальных активов в налоговом учете составляет 100 тыс. руб. В бухгалтерском учете лимит стоимости остался 40 тыс. руб. [99]

Основные средства учитываются на счете 01 «Основные средства».

ОС, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (счет 03).

Основные средства являются частью фондов предприятия и совершают кругооборот, обеспечивая возобновление производства с учетом требований рынка и потребностей в совершенствовании производственных процессов. Кругооборот состоит из четырех стадий: начисление износа, погашение стоимости основных средств, аккумуляция

средств и обеспечение капитальных вложений для замены основных фондов. Выбытие средств и их замена новыми отражают завершение кругооборота, окончание срока полезного использования, наступлении по следующему кругу первой стадии кругооборота.

На рисунке 1.1 отражен кругооборот основных средств [13 с.71].



Рис. 1.1. Кругооборот основных средств

Существует два вида износа основных средств – физический износ и моральный износ. Под физическим износом понимается изменение свойств объектов под воздействием различных факторов, в т.ч. обеспечении производства. В экономическом плане физический износ – это утрата с течением времени первоначальных свойств, которые можно восстанавливать в ходе ремонтов, реконструкции или модернизации, которые позволяют продлить срок полезного использования. Моральный износ рассматривается как снижение стоимости средств из-за развития научно-технического прогресса и повышения производительности труда [14, с.52].

Виды износа представлены на рисунке 1.2.

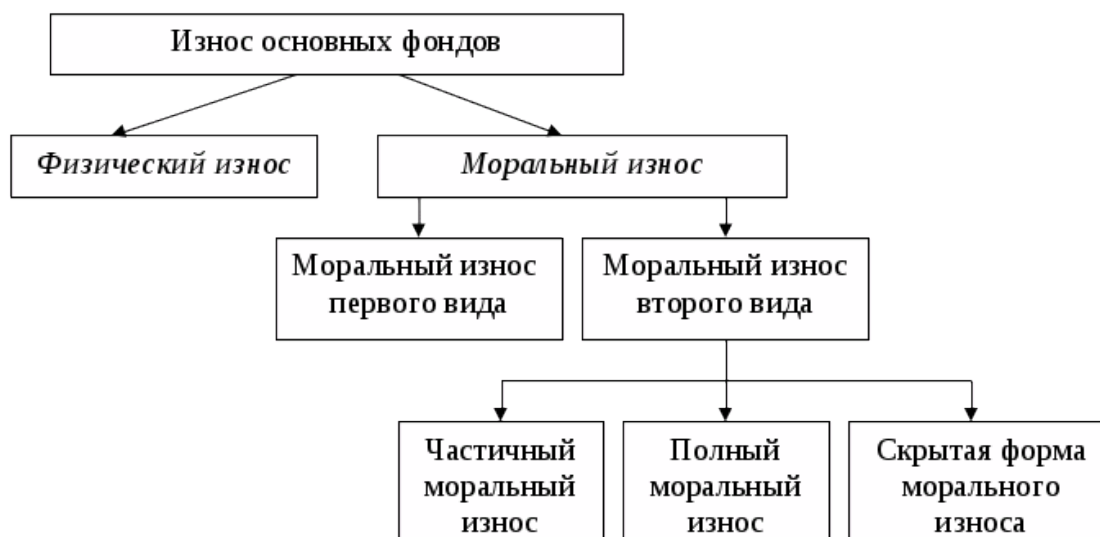


Рис. 1.2. Виды износа основных средств

В моральном износе выделяют две формы [24, с.155]:

- темпы научно - технического прогресса приводят к необходимости использования в практике принципиально новых основных средств в большинстве сфер деятельности. При этом существующее оборудование, несмотря на малый физический износ, начинает устаревать, уступает аналогам современных технологий, которые используются на других предприятиях, что вызывает снижение основных показателей деятельности.

- увеличение производительности приводит к тому, что новые основные средства продаются дешевле, чем задействованные в производстве, что существенно снижает эффективность их использования.

Классификация основных средств является составным элементом организации учета имущества на предприятии. Она помогает конкретизировать информацию о тех или иных объектах, решает определенные задачи учетного процесса и управления. Классификация основных средств предполагает их группировку по определенным признакам. Для целей учета, оценки, а также анализа имущественных объектов можно выделить шесть основных критериев для классификации. [17, с.178]:

1. По натурально-вещественному составу и выполняемым функциям (по видам) – типовая классификация в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) показана в Таблице 1.1.

Таблица 1.1. Классификация по видам основных средств

Наименование группы	Состав группы
Здания (кроме жилых)	Корпуса цехов, административных зданий, мастерских, вспомогательных подразделений и др. Объектом считается отдельно стоящее здание, имеющее самостоятельное хозяйственное значение.
Сооружения	Скважины, эстакады, мосты, шахты, автодороги, ворота и др., т.е. инженерно-строительные объекты, которые должны создавать условия, необходимые для определенных функций производства. Объект - отдельное сооружение с устройствами
Жилища	Дома, здания и помещения, которые используются для жилья
Машины и оборудование	Энергетическое оборудование, производящее электроэнергию или тепловую энергию. Объект - отдельная машина, включающая принадлежности и приборы, ограждение, фундамент;
	Рабочие машины и оборудование для воздействия на предмет. Объектом является машина, аппарат, установка и др.
	Средства измерения,
	Компьютерная техника и оргтехника.
	Прочие машины и оборудование, которые не относятся к предыдущим группам.
Средства транспортные	Средства для перевозки людей и грузов.
Инвентарь производственный и хозяйственный	Электродрели, отбойные молотки, контейнеры и др., применяемые для облегчения труда. Объект должен быть самостоятелен по назначению и не относится к другим объектам.
Скот рабочий, продуктивный и племенной	Рабочие животные, кроме скота для убоя
Насаждения многолетние	Зеленые насаждения на территории независимо от их количества
Материальные основные фонды, не включенные в другие группировки	Библиотечные фонды, затраты на проведение мелиоративных, ирригационных и др. работ.

ОКОФ – составная часть Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации (ЕСКК) в России, сферой его применения является [18, с.122]:

- деятельность по проведению работ по анализу объемов, состава и состояния основных фондов на предприятиях;

- реализация комплексного учета функций основных фондов в рамках деятельности государственной статистики;

- осуществление международных сравнений по структуре и состоянию ОС;

- расчет экономических показателей, таких как фондоемкость, фондовооруженность, фондоотдача и других;

- расчет рекомендательных нормативов проведения капитальных ремонтов ОС.

К основным средствам ОКОФ **не относит**:

- предметы, у которых срок службы меньше года и стоимость ниже 40000 рублей, кроме сельхозмашин и орудий, и рабочего и продуктивного скота;

- орудия лова;

- оборудование, используемое в лесных работах при валке леса;

- инструменты и приспособления для серийного и массового производства конкретных изделий или изготовления индивидуального изделия, независимо от их стоимости;

- сменное оборудование к основным фондам,

- специальная одежда и обувь, форменная одежда, постельные принадлежности;

- временные сооружения и устройства, затраты на которые включают в состав накладных расходов;

- тара;

- предметы, выдаваемые напрокат;

- молодняк животных, животные на откорме и подопытные, ездовые и сторожевые собаки,

- многолетние насаждения, которые выращиваются как посадочный материал;

- машины и оборудование, являющиеся готовыми изделиями на складах.

2. По сроку полезного использования. На базе классификационных кодов ОКОФ разработан перечень из 10 амортизационных групп, который утвержден Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Этот документ применяется в основном для группировки амортизируемого имущества, определения сроков его полезного использования (СПИ) и расчета сумм амортизации в целях исчисления налога на прибыль.

3. По степени использования выделяют средства, которые находятся: в эксплуатации; в резерве или на консервации; на ремонте; в процессе достройки, реконструкции, дооборудования, модернизации и ликвидации.

4. По принадлежности средства подразделяют на: собственные; арендованные; находящиеся в оперативном управлении (хозяйственном ведении); полученные в доверительное управление или в безвозмездное пользование;

5. По функциональному назначению выделяют производственные и непроизводственные основные средства. Производственные основные средства – это объекты, используемые в обычной деятельности организации. К непроизводственным относят, соответственно объекты, не используемые в обычной деятельности организации.

6. По степени участия в производстве выделяют активные и пассивные основные средства. Активные воздействуют на предмет труда, оказывают влияние на выпуск продукции; пассивные обеспечивают условия нормального производственного процесса [23, с.108].

Также можно классифицировать ОС по таким параметрам, как:

- по отраслевой принадлежности выделяют средства, используемые в разных отраслях: промышленности; сельском хозяйстве; торговле; транспорте и пр.
- по формам собственности позволяют выделять государственные, частные, коллективные и пр. основные средства.

1.2. Виды оценки основных средств

В практике учета основных средств используют денежные и натуральные измерители, так как могут рассматриваться и как обладатели стоимости, и как совокупность средств труда. Натуральная форма учитывает средства согласно классификацию по видам основных средств и содержит технические характеристики. Натуральные показатели используются для характеристики технического состояния и расчета мощности производства. Учетной единицей является инвентарный номер. Денежная (стоимостная) оценка используется для учета динамики, планирования, расчета амортизации, определения себестоимости выпускаемой продукции, расчета рентабельности [21, с.148].

В связи с участием основных средств в процессе производства в течение длительного времени, для них характерен постепенный износ, что позволяет выделять несколько видов стоимостной оценки.

Порядок формирования стоимости основных средств приведен на рисунке 1.3:

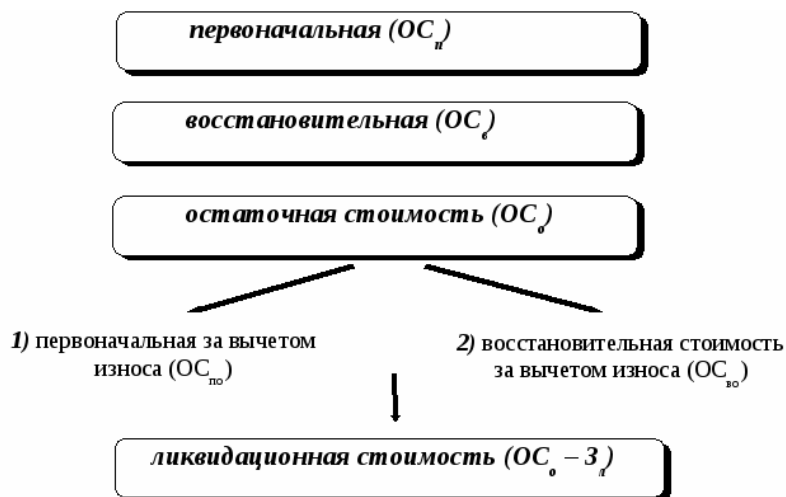


Рис 1.3. Порядок формирования стоимости основных средств

Первоначальная стоимость рассматривается как стоимость приобретения, она включает расходы по доставке, стоимость монтажа и иные затраты, которые связаны с приобретением или строительством основных средств [24, с.133].

Полная восстановительная стоимость рассматривается как затраты на воспроизводство, устанавливаемая во время переоценки. Метод оценки при этом не учитывает степень износа, поэтому такой расчет должен быть дополнен расчетом восстановительной стоимости с учетом износа. Восстановительная стоимость, учитывающая износ, показывает ту часть стоимости, которая еще не была перенесена на новый продукт.

Переоценка нужна для установления действительной стоимости основных средств. Переоценку основных проводят с использованием индексного метода или метода прямого счета. Индексный метод основан на применении индекса изменения стоимости. Метод прямой оценки точнее индексного метода, восстановительная стоимость определяется через прямой пересчет стоимости объектов основных средств по подтвержденным рыночным ценам на такие же объекты, которые существуют на 1 января соответствующего года [19, с.31].

Среднегодовая стоимость основных средств применяется в ходе экономических расчетов. Она определяется по формуле 1.

$$ОФ_{СР} = ОФ_{Н.П.} + ОФ_{ВВ} \cdot T_{ф}/12 - ОФ_{ВЫБ} \cdot T_{о}/12 \quad (1)$$

Остаточная стоимость рассчитывается как первоначальная (восстановительная) стоимость за минусом начисленного за предыдущий период износа.

Ликвидационная стоимость представляет собой стоимость реализации объектов основных средств, которые изношены или выводятся из эксплуатации.

Балансовая стоимость это стоимость объектов, отражаемая в балансе.

Рыночная стоимость представляет собой возможную цену продажи с учетом текущего состояния. При этом рыночная цена может определяться с использованием подходов – сравнительного, затратного и доходного [18, с.140].

Сравнительный подход основан на использовании данных анализа цен на аналогичные объекты, причем используется принцип замещения, согласно которому покупатель не будет платить за объект основных средств больше, чем можно заплатить за аналогичный объект, который обладает теми же характеристиками полезности. В рамках этого подхода применяют следующие методы: ценовых индексов, прямого сравнения с аналогичным или идентичным объектом с применением качественных корректировок, расчеты по удельным показателям, корреляционные модели.

Затратный подход включает методы, основанные на определении затрат, которые нужны для воспроизводства или замещения с учетом износа. Стоимость определяется как сумма затрат, которые необходимы на создание и продажу. Доходный подход основан на определении текущей стоимости как возможных будущих доходов от использования.

1.3. Срок полезного использования и амортизационные группы

Согласно НК РФ сроком полезного использования считается период, в течение которого данное основное средство может служить для выполнения целей налогоплательщика. Для целей бухгалтерского учета это определение звучит несколько иначе, но несмотря на различие формулировок, это определение совпадает с тем, что действует в бухгалтерском учете.

Расходы на основные средства нужно списывать через амортизацию. Причем как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Поэтому очень важно правильно определить амортизационную группу и срок полезного использования объекта. Ведь если занижить СПИ, то в расходы попадет увеличенная сумма. Придется сдавать уточненные декларации, платить пени и штраф.

Срок полезного использования предприятие устанавливает самостоятельно на ту дату, когда ОС считается введенным в эксплуатацию. Однако проявление полной

самостоятельности при установлении СПИ недопустимо, а нужно придерживаться классификации, которая утверждена постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1.

В этой классификации все ОС распределены на десять амортизационных групп [20, с.91], и для каждой группы заданы нижние и верхние пределы срока полезного использования. Классификация ОС по амортизационным группам и сроку полезного использования представлена в **Приложении А**.

Ввиду того, что сроки полезного использования, установленные Классификатором основных средств в группах, определены границами, конкретный срок (или порядок его определения) для объекта основных средств, отнесенного к той или иной амортизационной группе, должен быть установлен налогоплательщиком в Учетной политике, применяемой для целей налогообложения.

Если предприятие получает ОС, бывший в употреблении, в этом случае следует вместе с документами о передаче ОС запросить справку от предыдущего владельца, в которой должна быть предоставлена информация о том, какой срок полезного использования был установлен прежним владельцем, и сколько времени он эксплуатировал объект ОС. Указанную информацию новый владелец учитывает при вводе ОС в эксплуатацию и начислении амортизации. Бывшее в употреблении основное средство обязательно включается в ту же амортизационную группу, к которой оно относилось у прежнего владельца.

В большинстве ситуаций СПИ можно только увеличить. Однако есть два случая, когда срок можно уменьшить:

- Ошибка. Неправильно определена амортизационная группа. Тогда срок использования можно либо уменьшить, либо увеличить – все зависит от правильной группы [6]. Для этого нужно сдать уточненную декларацию по налогу на прибыль за периоды, в которых налоговая база оказалась занижена.

- Изменили ОКОФ. Если в результате реконструкции или модернизации изменился код ОКОФ основного средства, в этом случае его нужно отнести к новой амортизационной группе [7].

Срок полезного использования увеличивается в случаях:

- Реконструкция. При реконструкции увеличивается мощность основного средства и улучшается качество выпускаемой продукции (абз. 3 п. 2 ст. 257 НК РФ). Решить, увеличивать ли СПИ после этого, должна приемочная комиссия, когда будет принимать основное средство после реконструкции (п. 20 ПБУ 6/01).

- Модернизация. При модернизации меняются технологическое и служебное назначение объекта (абз. 2 п. 2 ст. 257 НК РФ). Также как и при реконструкции, увеличивать СПИ или нет, решает приемочная комиссия. Результат пересмотра срока нужно оформить приказом руководителя.

- Техническое перевооружение. Сюда относятся любые переделки, которые улучшили технико-экономические показатели основного средства или же его отдельных частей (п. 2 ст. 257 НК РФ).

1.4. Правила начисления амортизации

Пункты 21-25 ПБУ 6/01 устанавливают следующие правила начисления амортизационных отчислений:

После принятия объекта ОС к бухгалтерскому учету, начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия, и продолжается до полного погашения его стоимости, либо списания с учета. Если основное средство в эксплуатацию еще не введено (например, находится на складе), в налоговом учете амортизация по нему не начисляется;

Полное погашение стоимости объекта ОС, либо списание его с учета, начисление амортизации по объекту ОС прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем этого события;

Начисление амортизации не приостанавливается в течение всего срока полезного использования объекта ОС, исключая случаи перевода его на консервацию (более трех месяцев), а также в период восстановления объекта (свыше 12 месяцев);

Независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде, производится начисление амортизации и отражается в бухгалтерском учете данного периода;

На специальном счете бухгалтерского учета отражаются суммы начисленной амортизации по объектам ОС;

В налоговом учете амортизация начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем введения основного средства в эксплуатацию. Об этом сказано в пункте 2 статьи 259 НК РФ.

Основные проводки по амортизации ОС [27, с.9] представлены в таблице 1.1.:

Таблица 1.2. Типовые проводки по амортизации ОС

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начисление амортизации ОС	20, 23, 25, 26, 29	02
2	Начисление амортизации ОС в торговле	44	02
3	Начисление амортизации ОС сданных в аренду	91.2	02
4	Начисление амортизации по объекту доходных вложений	20, 26	02
5	Списание амортизации при выбытии основных средств	02	01-В
6	Корректировка амортизации при переоценке:		
	- увеличение стоимости основных средств	83	02
	- уменьшение стоимости основных средств	02	83

Рассмотрим случаи, в которых амортизация не начисляется в бухгалтерском учете [16, с.23]. Согласно пункту 17 ПБУ 6/01 амортизация не начисляется по следующим объектам ОС:

- объекты жилого фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.);
- объекты внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п. объектам;
- продуктивный скот, буйволы, волы и олени;
- многолетние насаждения, которые не достигли эксплуатационного возраста;
- объекты, потребительские свойства которых во времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Однако, износ (не амортизация) по вышеперечисленным ОС начисляется и отражается на забалансовых счетах (010 «Износ основных средств»).

В налоговом учете этот перечень немного отличается - некоторые ОС не амортизируются только при определенных условиях. Например, не амортизируются построенные за счет бюджетных средств объекты лесного или дорожного хозяйства, а также ОС некоммерческих организаций, которые были приобретены за счет целевых поступлений и используются для некоммерческой деятельности. Кроме этого, не амортизируется продуктивный скот, за исключением рабочего скота. На объекты

жилищного фонда, используемые для извлечения дохода, амортизация начисляется в общем порядке.

Рассмотрим учет разниц, которые могут появляться между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, в результате применения различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, которые регламентирует ПБУ 18/02. Разницы разделяются на постоянные (по доходам и расходам, учитываемым только в одном из учетов) и временные (по доходам и расходам, учитываемым в обоих учетах, но в разных отчетных периодах).

В рамках учета ОС и амортизационной политики разница может образоваться в следующих случаях [26, с.136]:

Постоянные разницы:

- при начислении амортизации (в бухгалтерском учете проводится начисление амортизации, а в налоговом учете нет);
- при начислении амортизации из-за постоянных разниц в первоначальной стоимости;

Временные:

- при установлении первоначальной стоимости объекта основного средства;
- в случае включения 10 % расходов на капитальные вложения в состав расходов текущего периода, т.к. амортизация в налоговом учете рассчитывается исходя из оставшихся 90% стоимости;
- в случае разных дат принятия к учету и ввода в эксплуатацию также возникают различия в датах начала амортизации;
- в случае начислении амортизации разными методами;
- в случае начислении амортизации с разными сроками СПИ в налоговом и бухгалтерском учетах;
- в случаях, когда происходит модернизация ОС;
- в случае реализации ОС, если остаточная стоимость в налоговом учете больше стоимости реализации.

Таким образом, постоянные разницы приводят к формированию постоянных налоговых обязательств (ПНО) или активов (ПНА). Временные разницы классифицируются как вычитаемые или налогооблагаемые временные разницы и образуют отложенные налоговые активы (ОНА) и обязательства (ОНО).

1.5. Амортизационная премия

Впервые амортизационная премия была введена Федеральным законом от 06.06.2005 г. № 58-ФЗ и стала применяться с 01 января 2006 г. Данный «налоговый инструмент» был разработан с целью привлечения инвестиций в капитальные вложения в Российской Федерации и в настоящее время приобретает все более широкое применение у налогоплательщиков.

Каждое предприятия может применить амортизационную премию ко всем основным средствам, кроме тех, которые были получены безвозмездно. Премия дает возможность одновременно списать на текущие расходы часть средств, которые были потрачены на приобретение или создание объекта основных средств. Максимальный размер премии находится в зависимости от амортизационной группы и определяется в процентном соотношении к первоначальной стоимости. Так, для ОС, которые принадлежат к третьей — седьмой амортизационным группам максимальная премия рассчитывается не более 30 %, для других групп — 10 %.

Также амортизационная премия может применяться к расходам на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и частичную ликвидацию. Предельный размер в таких случаях определяется аналогично случаю приобретения или создания основного средства.

Если до истечения пяти лет с момента ввода в эксплуатацию компания продаст основное средство взаимозависимому лицу, амортизационную премию необходимо восстановить, то есть включить в налогооблагаемые доходы. В этом случае финансовый результат от продажи следует уменьшить на величину амортизационной премии. В ситуации, когда объект реализован лицу, не относящемуся к взаимозависимым, амортизационная премия не восстанавливается и не уменьшает финансовый результат.

Амортизационную премию применять необязательно, соответственно все понесенные расходы, связанные с приобретением основного средства, будут включены в его первоначальную стоимость [28, с.117].

В бухгалтерском учете амортизационная премия не предусматривается, поэтому при ее использовании возникает разница между налоговым и бухгалтерским учетами.

В бухгалтерском учете в первом месяце начисления амортизации сумма расходов в виде амортизации будет меньше расходов в налоговом учете, которые состоят из налоговой амортизации и амортизационной премии. В результате в учете организации возникают налогооблагаемая временная разница (НВР) и соответствующее ей отложенное налоговое

обязательство (ОНО), которое отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» [2].

По мере начисления амортизации происходит уменьшение возникшей НВР и соответствующего ей ОНО, поскольку сумма ежемесячных амортизационных отчислений, признаваемых в бухгалтерском учете, будет превышать сумму начисленной амортизации в налоговом учете (п. 18 ПБУ 18/02). То есть на последнее число каждого месяца ОНО уменьшается, что отражается записью по дебету счета 77 и кредиту счета 68.

Таблица 1.3. Типовые проводки после применения амортизационной премии

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Принят к учету объект ОС	01	08
2	Начислена амортизация ОС	20 (26, 44)	02
3	Отражено отложенное налоговое обязательство	68 (налог на прибыль)	77
4	Уменьшено отложенное налоговое обязательство	77	68 (налог на прибыль)

Применение амортизационной премии является правом, а не обязанностью налогоплательщика [8]. Поэтому организация, которая приняла решение использовать эту льготу, свой выбор должна закрепить в налоговой учетной политике (абз. 5 ст. 313 НК РФ). Кроме того, в учетной политике нужно отразить:

- размер амортизационной премии. Обратите внимание: законодательство устанавливает только максимальный размер – не более 10 или 30 процентов от первоначальной стоимости ОС или стоимости модернизации в зависимости от того, к какой амортизационной группе оно относится (п. 9 ст. 258 НК РФ). Это означает, что компания вправе начислять амортизационную премию в меньших размерах в пределах ограничений, предусмотренных п. 9 ст. 258 НК РФ. При этом обосновывать выбранный размер премии организация не обязана;

- критерии, согласно которым амортизационная премия будет применяться в отношении всех или отдельных объектов амортизационного имущества [9]. Другими словами, организация может выбрать категорию объектов, по которым будет применяться льгота [10]. К примеру, только недвижимость или транспортные средства, или все амортизируемое имущество. Также в качестве критерия можно использовать стоимость объекта [11].

1.6. Методы амортизации

В системе амортизации большую роль играют способы начисления, которые влияют на объем фонда амортизационных отчислений, их размеры, которые включаются в себестоимость продукции.

В бухгалтерском учете согласно ПБУ 6/01 можно использовать следующие способы начисления амортизации [19, с.105]:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В налоговом учете метода всего два: линейный и нелинейный [3].

Методы бухгалтерского и налогового учета ОС имеют некоторые различия. Сравнительная характеристика методов бухгалтерского и налогового учета по начислению амортизации, представлены в таблице 1.2.:

Таблица 1.4. Сравнительная характеристика

Критерии	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Применимые методы	- линейный; - уменьшаемого остатка; - по сумме чисел лет СПИ; - пропорционально объему продукции (работ)	- линейный; - нелинейный;
В отношении чего устанавливается способ (метод) амортизации	В отношении группы однородных ОС.	В отношении всего амортизируемого имущества. Для зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в 8 - 10-ю амортизационные группы, всегда применяется линейный метод [62].
Как часто можно менять способ (метод) амортизации	Выбранный для объекта ОС (группы однородных ОС) способ амортизации нельзя изменить в течение всего срока эксплуатации объекта.	Изменение метода допускается с начала очередного года, но переход с нелинейного на линейный метод возможен не чаще одного раза в 5 лет.
Применение специальных коэффициентов	Коэффициент может применяться в отношении любых основных средств, по которым амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка.	Коэффициенты могут применяться в отношении амортизируемых ОС, изложенных в статье 259.3 НК РФ

Сблизить бухгалтерский и налоговый учет можно, если первоначальная стоимость ОС в бухучете и налоговом учете одинаковая. Для этого надо:

- применять линейный способ (метод) начисления амортизации;
- не применять в налоговом учете амортизационную премию (Пункт 9 ст. 258 НК РФ) и повышающие (понижающие) коэффициенты к норме амортизации (Статья 259.3 НК РФ);

- установить в бухгалтерском и налоговом учете одинаковые СПИ.

В следующем разделе рассмотрим каждый из методов начисления амортизации подробнее.

1.6.1. Методы амортизации в бухгалтерском учете

1.Линейный способ

Последовательность начисления амортизации при использовании линейного способа:

Определяется норма амортизации основных средств в год как частное от деления 100% на срок полезного использования в годах согласно формуле 2.

$$Na_{\text{год}}=100\%/СПИ, \quad (2)$$

Где Na – норма амортизации, %,

СПИ – срок полезного использования, год.

Определяется норма амортизации в месяц как частное от деления годовой нормы амортизации и 12 месяцев по формуле 3.

$$Na_{\text{мес}}=Na_{\text{год}}/12, \quad (3)$$

Определяется сумма амортизации в месяц как произведение первоначальной стоимости ОС и нормы амортизации в месяц в долях от единицы по формуле 4.

$$A=ПС \times Na_{\text{мес}}, \quad (4)$$

Где A – сумма амортизации в месяц, руб.,

ПС – первоначальная стоимость объекта основных средств, руб.

В результате применения линейного метода:

- амортизационные отчисления одинаковы.
- износ возрастает равномерно.
- остаточная стоимость равномерно уменьшается, к последнему году использования она достигает ликвидационной стоимости объекта.

Линейный метод целесообразен для применения по отношению к пассивной части основных средств, поскольку использование этой подгруппы основных средств не связано с действием факторов переменного характера.

Достоинством линейного метода является простота расчетов ежегодных и ежемесячных амортизационных отчислений, а недостатком является отсутствие учета объема произведенной на объекте основных средств продукции, режима эксплуатации, напряженности производственной программы. Следовательно, по этой причине линейное начисление амортизации не обеспечивает концентрацию ресурсов, которые необходимы для ускоренной замены объектов основных средств, подверженных влиянию морального износа.

2. Способ уменьшаемого остатка

Метод уменьшаемого остатка отличается от линейного метода тем, что расчет суммы амортизационных отчислений производится от остаточной стоимости объекта на момент начисления амортизации.

Порядок расчета данным методом следующий:

Нужно выяснить величину остаточной стоимости ОС. Для этого из первоначальной стоимости объекта нужно вычесть уже начисленную амортизацию.

Далее рассчитывается норма амортизации, согласно формуле 2.

Также для расчета нужно знать величину коэффициента ускорения. Размер коэффициента ускорения организация устанавливает в учетной политике (Пункт 19 ПБУ 6/01). В соответствии с законодательством РФ, субъекты предпринимательства могут применять коэффициент ускорения к основной норме амортизации [4].

Отдельно нужно остановиться на размере повышающего коэффициента.

Некоторые объекты в налоговом учете можно амортизировать с применением повышающих коэффициентов (т. е. в ускоренном режиме). К ним относятся основные средства, которые:

- приняты на учет до 1 января 2014 года и эксплуатируются в агрессивной среде и (или) в условиях повышенной сменности. К таким объектам можно применить повышающий коэффициент не выше 2,0. Исключение составляют основные средства первой, второй или третьей амортизационных групп, амортизация по которым начисляется нелинейным методом (подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ);

- являются объектами с высокой энергетической эффективностью или имеют высокий класс энергетической эффективности (если определение такого класса

предусмотрено законодательством). К таким основным средствам можно применить повышающий коэффициент не выше 2,0 (подп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК РФ). Перечень объектов с высокой энергетической эффективностью утвержден постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2012 г. № 308. При амортизации объектов, включенных в этот перечень, применять повышающий коэффициент можно начиная с 1 января 2010 года (письма Минфина России от 27 июня 2012 г. № 03-03-06/1/325, от 22 мая 2012 г. № 03-03-06/1/317);

- переданы в лизинг. К таким объектам лизингодатель или лизингополучатель (в зависимости от того, на чьем балансе учитывается предмет лизинга) вправе применить повышающий коэффициент не выше 3,0. Повышающий коэффициент не применяется к основным средствам первой, второй или третьей амортизационных групп. Такое ограничение установлено абзацем 2 подпункта 1 пункта 2 статьи 259.3 Налогового кодекса РФ;

- используются исключительно в научно-технической деятельности. К таким объектам можно применить повышающий коэффициент не выше 3,0. Об этом сказано в подпункте 2 пункта 2 статьи 259.3 Налогового кодекса РФ;

- используются в деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новых морских месторождениях. К таким объектам можно применить повышающий коэффициент не выше 3,0.

Следует отметить, что разница между суммами амортизации, начисленными с применением повышающего коэффициента и без него, должна быть восстановлена и включена в состав внереализационных доходов, если основные средства будут использоваться в другой деятельности. Восстанавливать расходы не придется только в том случае, если характер использования объектов изменится после того, как соотношение между их остаточной и первоначальной стоимостью составит меньше 20 процентов. Такой порядок предусмотрен подпунктом 3 пункта 2 статьи 259.3 Налогового кодекса РФ.

Повышающий коэффициент не применяется к объектам ОС первой – третьей амортизационных групп.

При применении коэффициента ускорения достигается высокая степень амортизируемости, в первые годы списывается около 70% стоимости ОС, поэтому способ относится к способам ускоренной амортизации [21, с.148]. Формула расчета:

$$A = \text{Сост} * \text{На} * K \quad (5)$$

Где:

Сост – остаточная стоимость на начало периода;

На — норма амортизации;

К – коэффициент ускорения.

При применении этого способа в учетной политике следует предусмотреть порядок начисления амортизации в последний год срока полезного использования ОС:

- в последний год срока полезного использования ОС списать остаточную стоимость равными долями;

- рассчитать ежемесячный платеж в обычном порядке, а оставшуюся сумму остаточной стоимости списать в последнем месяце срока полезного использования ОС.

Способ уменьшаемого остатка стоит выбрать в двух случаях:

- известно, что основная нагрузка придется на первые несколько лет эксплуатации оборудования, так как со временем оно начнет ломаться и простаивать;

- планируется выпускать новый вид продукции, и для этого будет приобретено новое оборудование. Известно, что выручка от продаж в первые годы будет выше, чем в последующие.

Именно в этих случаях способ уменьшаемого остатка даст наиболее достоверную информацию в отчетности, так как основные суммы амортизации придутся именно на тот период, когда оборудование принесет большую выручку.

3. Способ списания по сумме чисел лет срока полезного использования (кумулятивный метод)

В его основе лежит расчет от неизменной величины – амортизируемой стоимости объекта, которая делится на частное от деления суммы чисел срока полезного использования и умножается на число лет срока службы объекта согласно формуле 6.

$$Ca = PC * t/T, \quad (6)$$

Где:

Ca – сумма начисленной амортизации, руб.;

PC – первоначальная стоимость объекта ОС, руб.;

t – число лет срока службы объекта,

T – сумма чисел лет срока полезного использования.

Расчет делается ежегодно.

Годовая сумма амортизации снижается, что соответствует природе эксплуатации основных средств, теряющих со временем качественные характеристики из-за физического и морального старения. В то время как потребительные свойства убывают, сумма износа растет, достигая к концу последнего года функционирования первоначальной стоимости.

Методы ускоренной амортизации для российской практики являются новыми, но в условиях рыночных отношений становятся более оптимальными. Они применяются преимущественно для объектов, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования; для которых быстрее наступает моральный износ, а расходы на восстановление возрастают по мере увеличения срока службы. Данные способы не изменяют объема амортизации, а перераспределяют его по периодам в течение срока службы [19, с.131].

4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции заключается в погашении первоначальной стоимости объекта пропорционально его отдаче. Период времени нахождения в эксплуатации не влияет на процесс начисления амортизации, а величина ежегодных отчислений определяется по количеству выпускаемой продукции в периоде. Для расчета по данному методу необходимо знать плановые данные по объему продукции за год и объем продукции за весь период срока полезного использования объекта основных средств. Базовый расчет производится по формуле 7.

$$C_a = PC * v/V \quad (7)$$

Где:

C_a – сумма амортизации за период, руб.;

PC – первоначальная стоимость объекта ОС, руб.;

v – объем продукции за период, руб.;

V – плановый объем продукции за весь срок полезного использования, руб.

Использование такого метода позволяет увидеть прямую зависимость суммы амортизации от результатов использования объекта, которая оказывает непосредственное влияние на формирование суммы износа и погашение остаточной стоимости. Остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально использованию объекта до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости [25, с.154].

Такой способ начисления называют также производственным, он не дает равномерного распределения сумм начисленной амортизации. Амортизационные отчисления изменяются в соответствии с изменениями в объеме производства, что формирует переменные издержки, а не постоянные, как в предыдущих способах. При четко прогнозируемом подходе к определению отдачи объекта применение данного метода более предпочтительно по сравнению с предыдущими методами, но на практике способ применяется достаточно редко, так как технически он достаточно сложен.

Таким образом, при любом методе начисления общая сумма отчислений за весь срок равна стоимости основных средств, хотя сумма амортизации различается в зависимости от принятого способа начисления. Сравнение второго и третьего способов показывает, что амортизационные отчисления в первый год службы больше, чем при линейном способе, но по последнему сроку использования ситуация обратна. Линейный способ характеризуется и большей величиной остаточной стоимости по сравнению с предыдущими методами [17, с.137].

Ускоренные способы позволяют быстрее аккумулировать средства амортизационного фонда, что позволяет инвестировать средства в обновление основных средств в соответствии с требованиями научно - технического прогресса. Методы ускоренной амортизации лучше применять по той части фондов, которые применяются для увеличения производства современной и высокотехнологичной продукции, но нужно учитывать, что метод ускоренной амортизации нельзя применять в отношении машин и оборудования, у которых нормативный срок службы не превышает трех лет. Ускоренные способы имеют и существенный недостаток: при их расчете остаточная балансовая стоимость основных средств имеет существенные отклонения от рыночной стоимости, которое возникает из – за быстрого снижения остаточной стоимости [13, с.161].

1.6.2. Методы амортизации в налоговом учете

Их всего два: линейный и нелинейный¹. Независимо от метода амортизации организации вправе применять амортизационную премию и специальные коэффициенты. Амортизационная премия уменьшает первоначальную стоимость ОС в момент, когда оно принимается на учет. После уменьшения первоначальной стоимости рассчитывается ежемесячная сумма амортизации. Она может быть увеличена (уменьшена), если организация применяет коэффициенты.

1.Линейный метод

В соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ линейный метод характерен равномерным списанием стоимости амортизируемого имущества в течение срока его полезного

¹ Статья 259 НК РФ Методы и порядок расчета сумм амортизации

использования, который предприятие устанавливает в момент принятия объекта ОС к учету.

Порядок расчета амортизации для целей налогового учета установлен статьями 256 – 259.3, статьями 322-323 Налогового Кодекса РФ. Налоговый учет амортизации одинаков для всех налогоплательщиков налога на прибыль: для банков, для предприятий и организаций.

При применении линейного метода 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. Расчет по линейному методу для налогового учета аналогичен расчету в бухгалтерском учете.

Только этот метод позволяет избежать различий между налоговой и бухгалтерской амортизацией, и то лишь в случае, если не применять амортизационную премию и установить одинаковый СПИ.

2.Нелинейный метод

При нелинейном методе амортизация начисляется не по каждому объекту основных средств, а в целом по амортизационным группам, состав которых определяется организацией.

Организация может применять нелинейный метод начисления амортизации ко всем основным средствам. Исключение составляют:

- здания, сооружения, передаточные устройства и нематериальные активы, срок полезного использования которых составляет более 20 лет (входящие в восьмую–десятую амортизационные группы). По этим объектам амортизацию можно начислять только линейным методом;

- амортизируемые основные средства, эксплуатация которых обусловлена деятельностью, связанной с добычей углеводородного сырья на новых морских месторождениях. Ограничение по методу начисления амортизации действует с 1 января 2014 года и применяется только в том случае, если основные средства используют операторы новых морских месторождений или организации, получившие лицензию на разработку месторождений. Если до 2014 года такие объекты амортизировались нелинейным методом, то по состоянию на 1 января 2014 года в налоговом учете нужно зафиксировать их остаточную стоимость и начать амортизировать линейным методом.

Такой порядок следует из положений пункта 3 статьи 259 Налогового кодекса РФ.

Чтобы рассчитать амортизацию нелинейным методом, нужно определить суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы). Он определяется как суммарная стоимость основных средств, которые входят в одну и ту же амортизационную группу (подгруппу). При определении суммарного баланса не учитывайте стоимость основных средств, по которым амортизацию можно начислять только линейным методом.

Первоначально размер суммарного баланса определите на 1-е число того налогового периода, с которого было принято решение применять нелинейный метод. В последующем суммарный баланс нужно определять на 1-е число каждого месяца. При этом необходимо учитывать, что его размер будет меняться.

Суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) увеличивается в следующих случаях [29, с.96]:

- ввод в эксплуатацию новых основных средств, входящих в данную амортизационную группу;
- изменение первоначальной стоимости основных средств в случае их достраивания, модернизации, дооборудования, технического перевооружения, реконструкции.

Суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) уменьшается в случаях [29, с.97]:

- выбытия основного средства;
- частичная ликвидации основного средства.

Это регулируется пунктами 2–4, 10 статьи 259.2, пунктом 1 статьи 322 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, суммарный баланс ежемесячно уменьшается на величину начисленной амортизации по амортизационной группе основных средств за предыдущий месяц. Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ), которая определяется по формуле 8:

$$Ca = B * Ha \quad (8)$$

Где:

Ca - сумма ежемесячно начисленной амортизации для соответствующей амортизационной группы, руб.;

B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы, руб.;

Ha – норма амортизации для соответствующей группы, %.

Норму амортизации при применении нелинейного метода самостоятельно рассчитывать не нужно, так как они приведены в п. 5 ст. 259.2 НК РФ.

В том случае, когда суммарный баланс амортизационной группы уменьшается ниже 20 000 руб., в следующем месяце предприятие вправе ликвидировать эту амортизационную группу, а величина суммарного баланса при этом переносится на внереализационные расходы (п. 12 ст. 259.2 НК РФ).

В тех случаях, когда срок полезного использования истек, имущество исключается из амортизационной группы, но при этом суммарный баланс амортизационной группы остается прежним (п. 13 ст. 259.2 НК РФ).

До 2013 г. можно было произвольно применять разные методы начисления амортизации по разным объектам амортизируемого имущества, то теперь по всему амортизируемому имуществу применяется только один из методов: только линейный, либо только нелинейный (абз. 2 п. 3 ст. 259 НК РФ); свой выбор налогоплательщик закрепляет в своей учетной политике.

С начала календарного года организации имеет право изменить применяемый метод начисления амортизации, при этом нужно знать, что переход с нелинейного метода на линейный осуществляется не чаще, чем один раз в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). Для перехода с линейного метода на нелинейный такого ограничения не установлено, то есть, перейдя с нелинейного метода на линейный, предприятие вправе через год вновь вернуться к начислению амортизации нелинейным методом.

1.7. Учетная политика предприятия по амортизации ОС

Учетная политика предприятия - принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Учетная политика формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации на основании и в соответствии с ПБУ 1/98 "Учетная политика организации" и требованиями Налогового кодекса РФ.

Учетную политику предприятие составляет для решения следующих основных задач [15, с. 74-81]:

1. Для выбора одного из нескольких альтернативных вариантов учета, предусмотренных законодательством.

2. Возможность отказа от метода учета, предусмотренного «по умолчанию». При желании налогоплательщик может воспользоваться альтернативным вариантом, предусмотренным в Налоговом кодексе, для этого нужно обозначит это в своей учетной политике.

3. Минимизация сумм ожидаемых или прогнозируемых налогов. Грамотно подготовленная учетная политика позволит предприятию значительно уменьшить налоговые выплаты.

Рассмотрим ту часть учетной политики предприятия, которая применяется к амортизации ОС [12, с.59]:

Таблица 1.5. Варианты формирования Приказа об учетной политике организации.

Выбор одного из вариантов	Основание
Способ амортизации основных средств: - для бухгалтерского учета - линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет, пропорционально стоимости продукции, - для налогового - линейный или нелинейный	п.18 ПБУ 6/01; ст. 259 НК РФ;
СПИ определяется налогоплательщиком самостоятельно в пределах интервала сроков, установленных для амортизационной группы.	постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1; п.1 ст. 258 НК РФ;
СПИ основных средств, бывших в употреблении: - равно сроку, установленному предыдущим собственником, уменьшенному на количество лет (месяцев) эксплуатации данных ОС предыдущим собственником; - самостоятельное определение в соответствии с законодательством;	п. 7 статьи 258 НК РФ;
Применение амортизационной премии: - применяется; - не применяется.	п. 9 ст. 258 НК РФ;
Повышающий коэффициент амортизации: - применяется равный 2; - применяется равный 3; - не применяется.	п. 3 ст. 259.3 НК РФ;
Резерв на ремонт основных средств: - создается в размере (до 10%); - не создается.	п. 9 ст. 258 НК РФ

Правильно разработанная амортизационная политика как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения, правильность подхода к ее подготовке и принятию могут оказать немаловажное влияние на формирование результатов деятельности организаций. В следующей главе будут произведены расчеты амортизации разными методами бухгалтерского и налогового учета, на основании этих расчетов в дальнейшем будут сделаны выводы о выборе оптимального метода амортизации и включении его в учетную политику.

2. Расчетная часть

2.1. Краткое описание предприятия

ООО "СибРегионПромсервис" организуется на базе подразделения Центр по ремонту оборудования АО «СХК» и имеет организационно-правовую форму Общества с ограниченной ответственностью.

Полное наименование ООО "СибРегионПромсервис" – Общество с ограниченной ответственностью «СибРегионПромсервис».

Сокращенное фирменное наименование Общества - ООО «СибРегионПромсервис».

Местонахождение общества: 636000 Российская Федерация, Томская область, г. Северск, Автодорога, 14/19, стр.№73.

ООО «СибРегионПромсервис» в своей деятельности руководствуется Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», иными нормативно-правовыми актами и Уставом. ООО «СибРегионПромсервис» имеет самостоятельный баланс и расчетный счет.

Единственным учредителем ООО «СибРегионПромсервис» является АО «СХК». Решения об учреждении, назначении исполнительных органов, утверждении Устава принимаются общим собранием ООО "СибРегионПромсервис".

ООО "СибРегионПромсервис" действует на основании Устава общества. Устав ООО "СибРегионПромсервис" представлен в Приложении Б.

Основными направлениями деятельности ООО "СибРегионПромсервис" являются выполнение услуг по:

- ремонту промышленного оборудования (спецтехнологического оборудования, зарегистрированного в органах Ростехнадзора РФ, грузоподъемного оборудования, насосного и компрессорного оборудования, технологических, сетевых трубопроводов и другого общепромышленного оборудования);

- монтажу промышленного оборудования;

- изготовлению, реставрации оборудования, запасных частей, комплектующих изделий, оснастки для выполнения ремонтных, монтажных работ и обеспечения выполнения госконтрактных обязательств и выполнения оборонного заказа АО «СХК»;

- производству строительного-монтажных работ по капитальному строительству в рамках реконструкции, модернизации и создания новых производств.

Основные задачи ООО "СибРегионПромсервис":

- обеспечение надежной работы оборудования АО "СХК" путем выполнения качественного, своевременного ремонта и монтажа оборудования, изготовление запасных частей и оборудования для подразделений комбината по ценам не выше аналогичных услуг на рынке и снижение стоимости этих работ для ОАО "СХК";

- получение дополнительных доходов от оказания своих услуг сторонним заказчикам, ежегодное увеличение продаж услуг сторонним потребителям;

- наличие положительного финансового результата;

- рост производительности труда, пропорциональный рост заработной платы;

Учредителем ООО "СибРегионПромсервис" со 100% долей капитала является АО "СХК". **Уставной капитал предприятия** составляет 29 046,2 тыс.руб. Формирование уставного капитала ООО "СибРегионПромсервис" было осуществлено:

- денежными средствами в размере 6001 тыс.руб., из них для получения разрешительной документации на осуществление деятельности 3024,0 тыс. руб.; обучения и аттестации работников 2977,0 тыс. руб.;

- основными средствами, необходимыми для выполнения производственной деятельности в сумме 7422,8 тыс.руб.;

- товарно-материальными ценностями со склада АО «СХК», необходимыми для поддержания непрерывного технологического процесса в сумме 15622,4 тыс.руб.

Рассмотрим основные показатели деятельности ООО "СибРегионПромсервис" за последние 5 лет:

Таблица 2.1. Основные показатели деятельности

№	Показатели	2011	2012	2013	2014	2015
	Выручка от продаж, тыс. руб., в т.ч.:	52372,13	48301,41	48473,55	48734,17	50196,20
1	Полная себестоимость, тыс. руб.	51140,75	45653,51	45729,76	45889,04	47265,71
2	Прибыль от продаж, тыс. руб.	1231,38	2647,90	2743,79	2845,13	2930,48
3	Налог на прибыль 20%, тыс.руб.	246,28	529,58	548,76	569,03	586,10
4	Чистая прибыль, тыс. руб.	985,10	2118,32	2195,03	2276,10	2344,39
5	Рентабельность продаж, %	2,35%	5,48%	5,66%	5,84%	5,84%
6	Чистая рентабельность, %	1,88%	4,39%	4,53%	4,67%	4,67%

Таким образом, предприятие по результатам процесса производственной деятельности получает прибыль и является рентабельным.

2.2. Обзор основных средств и определение цели исследования

ООО "СибРегионПромсервис" размещается на арендуемых у учредителя производственных площадях, которые находятся на режимной территории АО "СХК".

Рассмотрим основные средства, имеющихся в собственности предприятия по состоянию на 1 января 2016 г.:

Таблица 2.2. Основные средства предприятия, тыс.руб.

	Наименование	Дата ввода	Балансовая стоимость	Износ на 01.01.2016	Остаточная стоимость
1	Агрегат сварочный	01.01.2003	51,90	51,90	0,00
2	Агрегат сварочный	01.02.2004	60,90	60,90	0,00
3	Вертикально-сверлильный станок	01.01.2007	144,30	144,30	0,00
4	Вертикально-сверлильный станок	01.01.1999	139,40	139,40	0,00
5	Вертикально-сверлильный станок	01.01.2001	139,20	139,20	0,00
6	Вертикально-сверлильный станок	01.01.2007	144,30	144,30	0,00
7	Машина гибочная для труб	01.01.2007	318,40	318,40	0,00
8	Машина листогибочная	01.01.2008	48,60	48,58	0,00
9	Машина листогибочная	01.01.2007	41,80	41,79	0,00
10	Настольно-сверлильный станок	01.07.1999	264,90	264,90	0,00
11	Настольно-сверлильный станок	01.12.2008	281,70	281,70	0,00
12	Обдирочно-шлифовальный станок	01.01.2009	298,50	298,50	0,00
13	Обдирочно-шлифовальный станок	01.07.2003	75,90	75,90	0,00
14	Преобразователь сварочный	01.01.2001	75,00	75,00	0,00
15	Печь сушильная	01.12.2008	199,00	199,00	0,00
16	Радиально-сверлильный станок	01.06.2008	174,00	174,00	0,00
17	Радиально-сверлильный станок	01.01.2008	140,80	140,79	0,00
18	Станок вертикально-сверлильный	01.01.2007	975,10	975,10	0,00
19	Станок вертикально-фрезерный	01.01.2003	289,50	289,50	0,00
20	Станок точильно-шлифовальный	01.08.2005	676,40	676,40	0,00
21	Станок сверлильный универсальный	01.11.2004	597,00	597,00	0,00
22	Станок токарно-винторезный	01.12.2003	303,00	303,08	0,00
23	Станок трубогибочный	01.12.2003	395,60	395,60	0,00
24	Токарно-винторезный станок	01.01.2004	124,30	124,37	0,00
25	Токарно-винторезный станок	01.08.2008	278,60	278,60	0,00
26	Точильно-шлифовальный станок	01.01.2007	125,50	125,50	0,00
27	Точильно-шлифовальный станок	01.01.2007	155,60	155,60	0,00
28	Токарно-винторезный станок	01.01.2007	248,75	248,75	0,00
29	Токарно-винторезный станок	01.12.2008	193,70	193,70	0,00
30	Токарно-винторезный станок	01.01.2008	227,86	227,86	0,00
31	Шлифовальный станок	01.01.2008	47,61	47,61	0,00
32	Прочие ОС	01.01.2004	185,60	185,60	
ИТОГО			7422,80	7422,80	

Так как износ ОС очень значителен, появляется необходимость их обновления по причине физического и морального износа. Моральный износ ОС - старение и обесценивание основных средств в связи с тем, что их технико-технологические показатели все более отстают от растущего мирового уровня.

Высокий амортизационный (физический) и моральный износ основного производственного оборудования ведет не только к их низкой производительности и неконкурентноспособности, но и обуславливает высокий уровень аварийности этого оборудования, низкую безопасность производства [22, с.25]. Также предприятие сталкивается с такими проблемами, как частые поломки, требующие ремонта, срыв запланированных объемов производства, брак продукции из-за неисправного оборудования, а также штрафные санкции из-за нарушений договорных обязательств с заказчиками.

В связи с этим, руководством предприятия принято решение о частичном обновлении ОС для обеспечения договорных обязательств перед АО «СХК» и сторонними организациями.

Для реализации проекта были заключены договора о поставках нового современного оборудования на общую сумму 7647352,46 руб. Новые ОС планируется ввести в эксплуатацию с 1 января 2017 г., сроком на 5 лет, после истечения данного срока уже устаревшие ОС будут проданы по актуальным на тот момент ценам.

Для минимизации налогообложения руководителем предприятия было принято решение о проведении исследования по выбору оптимального метода амортизации ОС за планируемый пятилетний период использования с целью минимизации платежей по налогу на прибыль и налогу на имущество.

2.3. Учет амортизируемого имущества на предприятии

Учетная политика предприятия представлена в Приложении В.

Рассмотрим те пункты учетной политики предприятия, которые относятся к учету амортизации ОС:

СПИ определяется по минимальному целому значению интервала сроков, установленных для амортизационной группы, в которую включено основное средство в соответствии с классификацией, утверждаемой Правительством РФ.

СПИ основных средств, бывших в употреблении, определяется равным сроку, установленному предыдущим собственником, уменьшенному на количество лет (месяцев)

эксплуатации данных ОС предыдущим собственником. Норма амортизации определяется с учетом СПИ, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации предыдущими собственниками.

Амортизацию по всем объектам амортизируемого имущества начислять линейным методом.

Амортизационная премия не применяется. Амортизация начисляется в общем порядке.

Повышающий коэффициент амортизации равен 2.

Резерв на ремонт основных средств не создается. Расходы на ремонт основных средств признаются для целей налогообложения в составе прочих расходов в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, в сумме фактических затрат.

Таким образом, изучив учетную политику, выяснено, что предприятие на настоящий момент начисляет амортизацию линейным способом, коэффициент ускорения = 2, а СПИ равен минимальному сроку амортизационной группы + 11 месяцев.

2.4. Расчет амортизации в бухгалтерском учете

Статьей 374 гл. 30 НК РФ установлено, что налоговая база для целей налогообложения налогом на имущество определяется по данным бухгалтерского учета. Так как методы начисления амортизации объектов основных средств и определения их остаточной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете различаются весьма существенно, данное требование можно считать одним из наиболее специфических.

В бухгалтерском учете амортизацию основных средств можно начислять [30, с.52]:

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

Выбранный способ начисления амортизации основных средств будет закреплен в учетной политике (п. 7 ПБУ 1/2008). Организация вправе применять разные способы начисления амортизации к различным группам однородных основных средств. Изменить способ начисления амортизации по конкретному объекту после его ввода в эксплуатацию нельзя. Такой порядок предусмотрен пунктом 18 ПБУ 6/01.

2.4.1. Линейный способ

Произведем расчет амортизации линейным способом:

Таблица 2.3. Расчет амортизации линейным способом

Период	Первоначальная стоимость, тыс. руб.	СПИ, мес.	Амортизация, тыс.руб.	
			В месяц	В год
На начало 1 года	7647,35	96		
На конец 1 года	6691,43	96	79,66	955,92
На конец 2 года	5735,51	96	79,66	955,92
На конец 3 года	4779,60	96	79,66	955,92
На конец 4 года	3823,68	96	79,66	955,92
На конец 5 года	2867,76	96	79,66	955,92

Таким образом, затраты на приобретение ОС списываются равномерно в течение всего срока полезного использования объекта, на протяжении всего периода эксплуатации ОС ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет одинаковой - в размере 955,92 тыс.руб.

2.4.2. Способ уменьшаемого остатка

Годовая сумма амортизации на протяжении срока эксплуатации каждый год будет меняться. При применении этого способа в учетной политике следует предусмотреть порядок начисления амортизации в последний год срока полезного использования ОС:

- в последний год срока полезного использования ОС списать остаточную стоимость равными долями;

- рассчитать ежемесячный платеж в обычном порядке, а оставшуюся сумму остаточной стоимости списать в последнем месяце срока полезного использования ОС.

Рассчитаем амортизацию данным способом:

Таблица 2.4. Способ уменьшаемого остатка

Год	Остаточная стоимость	Годовая норма амортизации, %	Амортизация, тыс.руб.	
			В месяц	В год
На начало 1 года	7647,35	25,00		
На конец 1 года	5735,51	25,00	159,32	1911,84
На конец 2 года	4301,64	25,00	119,49	1433,88
На конец 3 года	3226,23	25,00	89,62	1075,41
На конец 4 года	2419,67	25,00	67,21	806,56
На конец 5 года	1814,75	25,00	50,41	604,92
На конец 6 года	1361,06	25,00	37,81	453,69
На конец 7 года	1020,80	25,00	28,36	340,27
На конец 8 года	0,00		85,07	1020,80

Пояснение к расчетам:

Остаточная стоимость на начало года будет равна разнице между стоимости ОС на начало предыдущего года и начисленной годовой амортизации.

Коэффициент ускорения = 2, так как оборудование будет работать в условиях повышенной сменности.

2.4.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

При этом способе, как и при способе уменьшаемого остатка, суммы ежегодной амортизации будут различными.

Таблица 2.5. Способ списания стоимости по сумме чисел лет СПИ

Год	Остаточная стоимость ОС	Сумма лет СПИ =36	Число лет, остающихся до окончания СПИ	Амортизация, тыс.руб.	
				В месяц	В год
На начало 1 года	7647,35	36			
На конец 1 года	5947,94	36	8	141,62	1699,41
На конец 2 года	4460,96	36	7	123,92	1486,99
На конец 3 года	3186,40	36	6	106,21	1274,56
На конец 4 года	2124,26	36	5	88,51	1062,13
На конец 5 года	1274,56	36	4	70,81	849,71

Результат начисления амортизации этим способом очень похож на тот, который возникает при способе уменьшаемого остатка. В первые годы эксплуатации ОС списывается значительная доля затрат на его приобретение и очень быстро снижается остаточная стоимость.

2.4.4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Для расчета амортизации способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) нужно знать:

- первоначальную стоимость основного средства. Перечень расходов, формирующих первоначальную стоимость основного средства, приведен в таблице;
- предполагаемый объем продукции (работ), которую можно произвести с помощью основного средства за весь срок его полезного использования (в натуральных измерителях);
- фактический объем продукции (работ), произведенной с помощью основного средства за отчетный период (в сопоставимых натуральных измерителях).

Такой порядок установлен пунктом 19 ПБУ 6/01. Таким образом, данный способ учета амортизации представляется только в виде прогноза на основании предполагаемого объема выпуска продукции, так как фактический объем продукции в настоящее время неизвестен.

Данные по объему выпуска продукции за все время полезного использования предоставлены производителем ОС, и далее распределены по годам с учетом более высокой нагрузки в первые годы и низкой в последние годы в связи с рисками выхода оборудования из строя:

Таблица 2.6. Прогноз объема выпуска продукции

Год	Использование оборудования, % в год	Предполагаемый объем выпуска	
		в месяц	всего
На конец 1 года	110	42052	3670000
На конец 2 года	110	42052	3670000
На конец 3 года	100	38229	3670000
На конец 4 года	100	38229	3670000
На конец 5 года	100	38229	3670000
ИТОГО в год		305833	

На основании данных таблицы рассчитаем амортизационные отчисления:

Таблица 2.7. Расчет амортизации пропорционально объему продукции

Год	Первоначальная стоимость, тыс.руб.	Предполагаемый объем выпуска в месяц, тыс.руб.	Амортизация		Остаточная стоимость, тыс.руб.
			в месяц	в год	
На начало 1 года	7647,35				
На конец 1 года	7647,35	42052	87,63	1051,51	6595,84
На конец 2 года	7647,35	42052	87,63	1051,51	5544,33
На конец 3 года	7647,35	38229	79,66	955,92	4588,41
На конец 4 года	7647,35	38229	79,66	955,92	3632,49
На конец 5 года	7647,35	38229	79,66	955,92	2676,57

Таким образом, сумма амортизации и размер остаточной стоимости зависят от интенсивности использования ОС при изготовлении продукции (выполнении работ). Очевидно, если выпуск продукции ограничен по каким-то причинам (например, нет спроса), сумма амортизации будет меньше. Если объем выпускаемой продукции будет расти, то будут расти и расходы. Поскольку доходы зависят от выпуска продукции, то такой способ амортизации лучше, чем другие, соотносит расходы с полученными доходами.

2.5. Расчет амортизации в налоговом учете

В соответствии с пунктом 1 статьи 259 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщики могут выбрать один из способов начисления амортизации:

- линейный способ;
- нелинейный способ.

Выбранный организацией способ начисления амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества на основании пункта 3 статьи 259 НК РФ не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

Произведем расчеты по каждому методу.

2.5.1. Линейный способ

Как уже говорилось в пункте 1.6.1. - линейный метод амортизации для целей налогового учета представляет собой списание равномерными суммами стоимости

амортизируемого имущества в течение срока его полезного использования, который устанавливается предприятием при принятии объекта к учету.

Таблица 2.8. Расчет линейным способом

Период	Остаточная стоимость, тыс.руб.	СПИ, мес.	Амортизация, тыс.руб.	
			В месяц	В год
На начало 1 года	7647,35	96		
На конец 1 года	6691,43	96	79,66	955,92
На конец 2 года	5735,51	96	79,66	955,92
На конец 3 года	4779,60	96	79,66	955,92
На конец 4 года	3823,68	96	79,66	955,92
На конец 5 года	2867,76	96	79,66	955,92
На конец 6 года	1911,84	96	79,66	955,92
На конец 7 года	955,92	96	79,66	955,92
На конец 8 года	0,00	96	79,66	955,92

Сравнивая полученные данные с линейным способом для целей бухгалтерского учета в таблице 2.3, мы видим, что расчетные данные по амортизации линейным способом в бухгалтерском и налоговом учете полностью совпадают.

2.5.2. Нелинейный способ

Амортизация начисляется не по отдельному объекту ОС, а по всей амортизационной группе (подгруппе). Имущество распределяется по амортизационным группам (подгруппам) (Пункты 1, 13 ст. 258 НК РФ) в соответствии со сроками полезного использования, определяемыми на дату ввода в эксплуатацию, с учетом Классификации основных средств (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1).

Норму амортизации при применении нелинейного метода самостоятельно рассчитывать не нужно, так как нормы приведены в п. 5 ст. 259.2 НК РФ. Для пятой амортизационной группы норма амортизации установлена 2,7.

В таблице 2.9, рассчитаем амортизацию ОС:

Таблица 2.9. Расчет амортизации за первый год нелинейным методом

Период	Норма амортизации	Сумма амортизации	Остаточная стоимость на конец месяца
1 год			7647,35
Январь	2,70	206,48	7440,87
Февраль	2,70	200,90	7239,97
Март	2,70	195,48	7044,49
Апрель	2,70	190,20	6854,29
Май	2,70	185,07	6669,22
Июнь	2,70	180,07	6489,15
Июль	2,70	175,21	6313,95
Август	2,70	170,48	6143,47
Сентябрь	2,70	165,87	5977,60
Октябрь	2,70	161,40	5816,20
Ноябрь	2,70	157,04	5659,16
Декабрь	2,70	152,80	5506,37
	ИТОГО:	2140,98	

Таблица 2.10. Расчет амортизации за второй год нелинейным методом

Период	Норма амортизации	Сумма амортизации	Остаточная стоимость на начало след.месяца
2 год			5506,37
январь	2,70	148,67	5357,70
февраль	2,70	144,66	5213,04
март	2,70	140,75	5072,29
апрель	2,70	136,95	4935,33
май	2,70	133,25	4802,08
июнь	2,70	129,66	4672,42
июль	2,70	126,16	4546,27
август	2,70	122,75	4423,52
сентябрь	2,70	119,44	4304,08
октябрь	2,70	116,21	4187,87
ноябрь	2,70	113,07	4074,80
декабрь	2,70	110,02	3964,78
	ИТОГО:	1541,59	

Таблица 2.11. Расчет амортизации за третий год нелинейным методом

Период	Норма амортизации	Сумма амортизации	Остаточная стоимость на начало след.месяца
3 год			3964,78
январь	2,70	107,05	3857,73
февраль	2,70	104,16	3753,57
март	2,70	101,35	3652,23
апрель	2,70	98,61	3553,62
май	2,70	95,95	3457,67
июнь	2,70	93,36	3364,31
июль	2,70	90,84	3273,48
август	2,70	88,38	3185,09
сентябрь	2,70	86,00	3099,09
октябрь	2,70	83,68	3015,42
ноябрь	2,70	81,42	2934,00
декабрь	2,70	79,22	2854,78
	ИТОГО:	1110,00	

Таблица 2.12. Расчет амортизации за четвертый год нелинейным методом

Период	Норма амортизации	Сумма амортизации	Остаточная стоимость на начало след.месяца
4 год			2854,78
январь	2,70	77,08	2777,71
февраль	2,70	75,00	2702,71
март	2,70	72,97	2629,73
апрель	2,70	71,00	2558,73
май	2,70	69,09	2489,65
июнь	2,70	67,22	2422,43
июль	2,70	65,41	2357,02
август	2,70	63,64	2293,38
сентябрь	2,70	61,92	2231,46
октябрь	2,70	60,25	2171,21
ноябрь	2,70	58,62	2112,59
декабрь	2,70	57,04	2055,55
	ИТОГО:	799,24	

Таблица 2.13. Расчет амортизации за пятый год нелинейным методом

Период	Норма амортизации	Сумма амортизации	Остаточная стоимость на начало след.месяца
5 год			2055,55
январь	2,70	55,50	2000,05
февраль	2,70	54,00	1946,05
март	2,70	52,54	1893,50
апрель	2,70	51,12	1842,38
май	2,70	49,74	1792,63
июнь	2,70	48,40	1744,23
июль	2,70	47,09	1697,14
август	2,70	45,82	1651,32
сентябрь	2,70	44,59	1606,73
октябрь	2,70	43,38	1563,35
ноябрь	2,70	42,21	1521,14
декабрь	2,70	41,07	1480,07
	ИТОГО:	575,48	

На основании вышеприведенных таблиц 2.9 – 2.13, сформируем сводную таблицу амортизации ОС за 5 лет:

Таблица 2.14. Расчет амортизации нелинейным методом по годам

Период	Норма амортизации	Сумма амортизации	Остаточная стоимость
На начало 1 года			7647,35
На конец 1 года	2,7	2140,98	5506,37
На конец 2 года	2,7	1541,59	3964,78
На конец 3 года	2,7	1110,00	2854,78
На конец 4 года	2,7	799,24	2055,55
На конец 5 года	2,7	575,48	1480,07

Как видно из указанных выше расчетов, в 1-й год сумма амортизации составила 2140,98 тыс. рублей, во 2-й – 1541,59 тыс. рублей, в 3-й 1100 тыс. рублей, и т.д., что показывает неравномерность суммы амортизации как по годам, так и по месяцам внутри года.

Таким образом, в этом разделе дипломной работы было рассмотрено начисление амортизации всеми способами бухгалтерского и налогового учета. В третьем разделе будет проведен сравнительный анализ способов амортизации, а также рассчитано их влияние на

сумму налога на имущество и налога на прибыль, и даны рекомендации по выбору оптимального метода амортизации в данных условиях.

3. Выбор оптимального метода амортизации

Прежде чем выбрать тот или иной способ амортизации ОС, необходимо обосновать выбор с помощью сравнительного анализа методов амортизации, расчетов налогов, а также оценить экономический эффект, величина которого зависит от альтернативного способа учета амортизации.

3.1. Сравнение способов амортизации в бухгалтерском учете.

Для того, чтобы выбрать оптимальный метод амортизации, нужно сравнить полученные расчетные данные пункта 2.4.

Для этого составим сводную таблицу изменения остаточной стоимости ОС по годам и методам амортизации для целей бухгалтерского учета:

Таблица 3.1.

Период	Линейный способ	Уменьшаемого остатка	По сумме чисел лет СПи	Пропорционально объему продукции
На начало 1 года	7647,35	7647,35	7647,35	7647,35
На конец 1 года	6691,43	5735,51	5947,94	6595,84
На конец 2 года	5735,51	4301,64	4460,96	5544,33
На конец 3 года	4779,60	3226,23	3186,40	4588,41
На конец 4 года	3823,68	2419,67	2124,26	3632,49
На конец 5 года	2867,76	1814,75	1274,56	2676,57

Для наглядности представим расчеты в диаграмме. На рис. 3.1. показано изменение остаточной стоимости объекта основных средств исходя из данных приведенного выше расчета при различных способах амортизации:

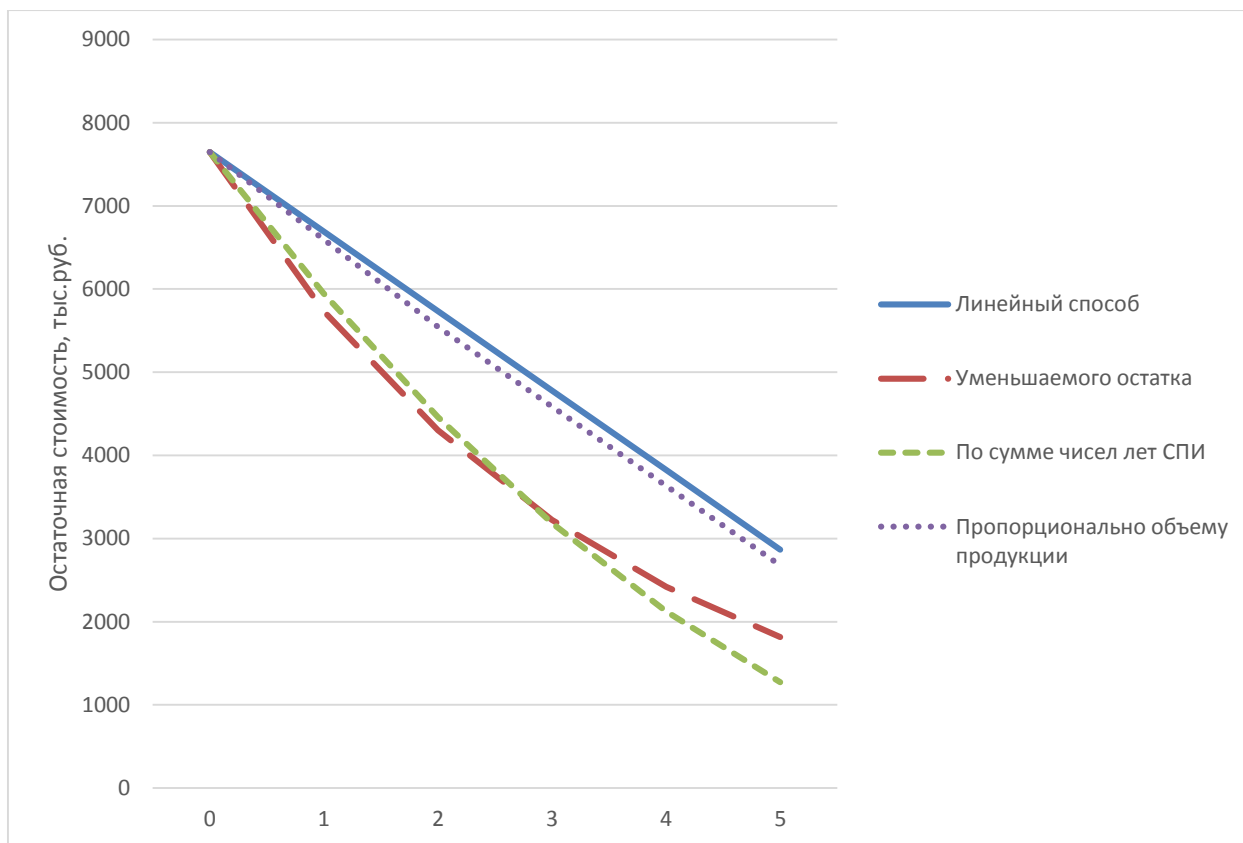


Рис. 3.1. Сравнение методов амортизации в бухгалтерском учете

Как видно из графика, при способе списания по сумме чисел лет СПИ и методом уменьшаемого остатка, происходит самое быстрое уменьшение суммы амортизационных отчислений.

Сравнивая линейный способ и пропорциональный объему продукции, видим, что они своими значениями отличаются незначительно. Но, как было указано в пункте 2.4.4., способ пропорционально объему продукции очень приближен и составлен прогнозно, по факту его значения могут отличаться как в большую, так и в меньшую сторону.

Проанализировав различные способы начисления амортизации, можно сделать следующий вывод: при применении любого способа, кроме линейного, сумма амортизации неравномерна. Выбирая для начисления амортизации один из этих способов нужно помнить о том, что начисленная сумма амортизации влияет на себестоимость продукции, выполненных работ, оказанных услуг, на остаточную стоимость основных средств, что в свою очередь влияет на сумму налога на имущество.

3.2. Расчет экономического эффекта по налогу на имущество

Для того, чтобы рассчитать налог на имущество, нужно знать среднегодовую стоимость ОС, рассчитаем эту величину каждым методом:

Таблица 3.2. Расчет среднегодовой стоимости ОС линейным способом, тыс.руб.

Период	На начало года	На конец года	Среднее значение
гр1	гр2	гр3	гр4=(2+3)/2
1 год	7647,35	6691,43	7169,39
2 год	6691,43	5735,51	6213,47
3 год	5735,51	4779,60	5257,55
4 год	4779,60	3823,68	4301,64
5 год	3823,68	2867,76	3345,72

Таблица 3.3. Расчет среднегодовой стоимости ОС способом уменьшаемого остатка, тыс.руб.

Период	На начало года	На конец года	Среднее значение
гр1	гр2	гр3	гр4=(гр2+гр3)/2
1 год	7647,35	6691,43	7169,39
2 год	6691,43	5855,00	6273,22
3 год	5855,00	5123,13	5489,07
4 год	5123,13	4482,74	4802,93
5 год	4482,74	3922,40	4202,57

Таблица 3.4. Расчет среднегодовой стоимости ОС методом списания по сумме чисел лет СПИ, тыс.руб.

Период	На начало года	На конец года	Среднее значение
гр1	гр2	гр3	гр4=(гр2+гр3)/2
1 год	7647,35	5735,51	6691,43
2 год	5735,51	4301,64	5018,57
3 год	4301,64	3226,23	3763,93
4 год	3226,23	2419,67	2822,95
5 год	2419,67	1814,75	2117,21

Таблица 3.5. Расчет среднегодовой стоимости ОС методом пропорционально
объему продукции, тыс.руб.

Период	На начало года	На конец года	Среднее значение
гр1	гр2	гр3	гр4=(гр2+гр3)/2
1 год	7647,35	6595,84	7121,60
2 год	6595,84	5544,33	6070,09
3 год	5544,33	4588,41	5066,37
4 год	4588,41	3632,49	4110,45
5 год	3632,49	2676,57	3154,53

На основании данных таблиц 3.2. – 3.5., рассчитаем сумму налога на имущество в зависимости от метода амортизации. Ставка налога на имущество в Томской области равна 2,2 % [5], значит среднегодовую стоимость ОС нужно умножить на эту ставку, чтобы рассчитать сумму налога:

Таблица 3.6. Расчет налога на имущество

Период	Линейный		Уменьшаемого остатка		По сумме чисел лет СПИ		Пропорционально объему продукции	
	Среднегодовая стоимость ОС	Налог на имущество	Среднегодовая стоимость ОС	Налог на имущество	Среднегодовая стоимость ОС	Налог на имущество	Среднегодовая стоимость ОС	Налог на имущество
1 год	7169,39	157,73	6691	147,21	6797,65	149,55	7121,60	156,68
2 год	6213,47	136,70	5019	110,41	5204,45	114,50	6070,09	133,54
3 год	5257,55	115,67	3764	82,81	3823,68	84,12	5066,37	111,46
4 год	4301,64	94,64	2823	62,10	2655,33	58,42	4110,45	90,43
5 год	3345,72	73,61	2117	46,58	1699,41	37,39	3154,53	69,40
	ИТОГО:	578,33		449,11		443,97		561,51

Таким образом, при использовании метода по сумме чисел лет СПИ, сумма налога на имущество за 5 лет составит 443,97 тыс.руб., методом уменьшаемого остатка – 449,11 тыс.руб., методом пропорционально объему продукции – 561,51 тыс.руб. (расчет по данному методу является прогнозным), и линейным методом – 578,33 тыс.руб.

Расчеты подтверждают, что для минимизации платежей по налогу на имущество способ по сумме лет СПИ является самым выгодным. Изобразим графически начисление налога на имущества:

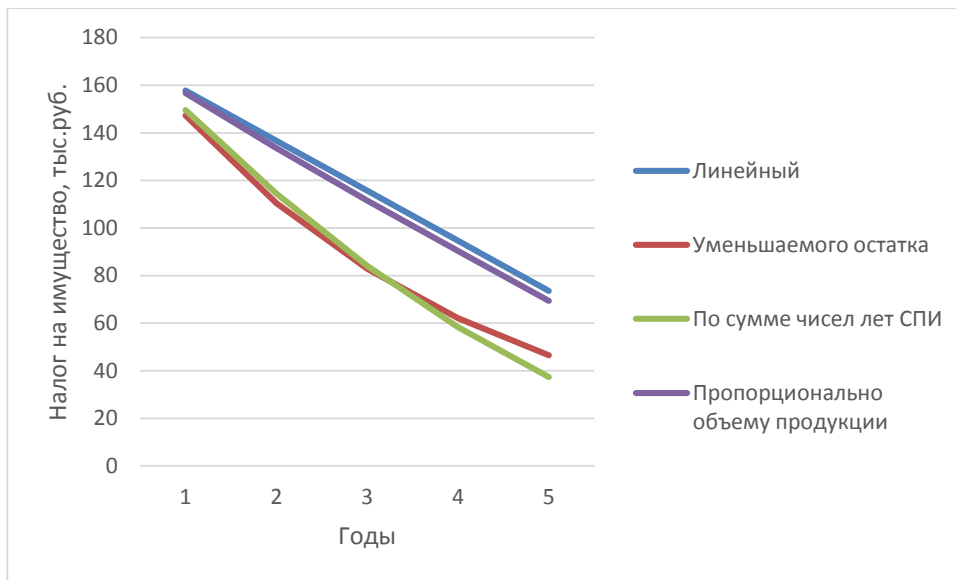


Рис. 3.2. Начисление налога на имущество за 5 лет, тыс.руб.

Следовательно, расчет показал, что при переходе с линейного метода амортизации на метод по сумме чисел лет СПИ, за 5 лет можно сэкономить 134,36 тыс.руб. по платежам по налогу на имущество (разница между применяющимся на предприятии линейным методом и методом по сумме чисел лет СПИ).

3.3. Расчет экономического эффекта по налогу на прибыль

Поскольку амортизационные отчисления являются элементом себестоимости, увеличение их размера приводит к сокращению прибыли предприятия, а значит, и налогооблагаемой базы для расчета налога на прибыль. При этом амортизация является условным начислением в составе себестоимости, т.е. не приводит к непосредственному расходу денежных средств, и тем самым увеличивает для предприятия денежный приток средств.

Процесс определения величины налога на прибыль может быть описан следующей формулой:

$$\text{Налог на прибыль} = \text{Ставка налога} * (\text{Выручка} - \text{Расходы без амортизации} - \text{Амортизация, начисляемая в целях налогообложения})$$

Соответственно, чем больше амортизационные отчисления, тем меньше налог на прибыль, и тем выше денежные поступления после налогообложения.

Приведенные методы различаются суммой амортизационных отчислений, начисляемой в начале и конце СПИ основных средств. Если при использовании линейного

метода сумма амортизационных отчислений остается постоянной на протяжении всего СПИ основных средств, то при применении нелинейного метода сумма амортизационных отчислений в начале срока значительно больше, и постепенно уменьшается вместе с сокращением СПИ.

Таблица 3.7. Расчет разницы по платежам по налогу на прибыль

Период	Линейный		Нелинейный		Разница в платежах по налогу на прибыль, тыс.руб.
	Сумма амортизации, тыс.руб.	Уменьшение налога на прибыль, тыс.руб.	Сумма амортизации, тыс.руб.	Уменьшение налога на прибыль, тыс.руб.	
гр1	гр2	гр3=гр2*20%	гр4	гр5=гр4*20%	гр6=гр5-гр3
1 год	955,92	191,18	2140,98	428,20	237,01
2 год	955,92	191,18	1541,59	308,32	117,13
3 год	955,92	191,18	1110,00	222,00	30,82
4 год	955,92	191,18	799,24	159,85	-31,34
5 год	955,92	191,18	575,48	115,10	-76,09
ИТОГО	4779,60	955,92	6167,28	1233,46	277,54

Рассматривая данные таблицы 3.7., можно сделать следующие выводы:

- первые 3 года применения нелинейного метода амортизации позволяют списать большую часть стоимости ОС, тем самым уменьшая налогооблагаемую прибыль на 384,96 тыс.руб. за 3 года;

- в последующие 2 года снижение амортизационных отчислений, наоборот приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли на 107,42 тыс.руб.;

- итоговая экономия платежей по налогу на прибыль за 5 лет при применении нелинейного метода амортизации получается 277,54 тыс.руб.

Таким образом, можно говорить о том, что нелинейный метод начисления амортизации смещает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль к более позднему времени. С учетом фактора стоимости денег во времени и инфляции можно сказать, что текущая стоимость расходов предприятия по уплате налога на прибыль снижается.

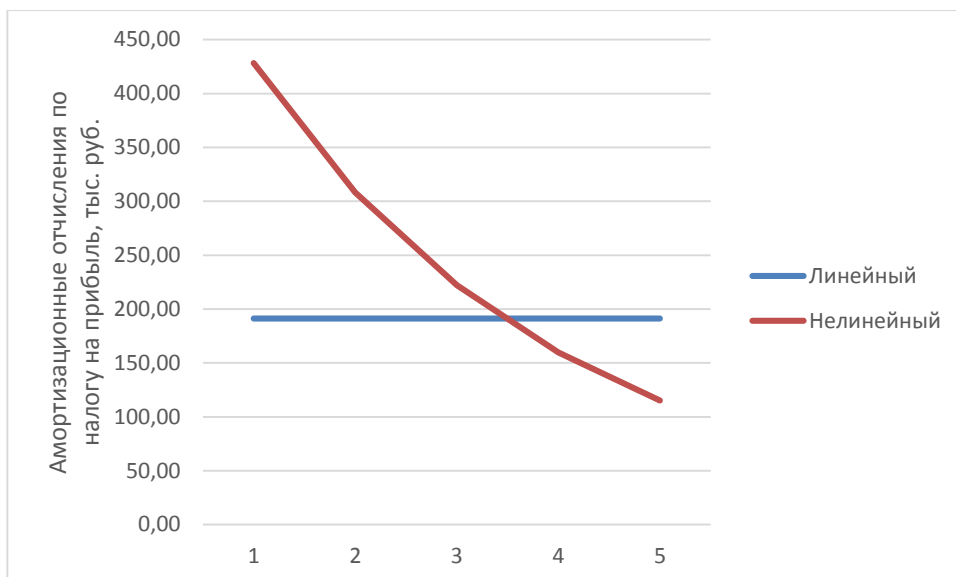


Рис. 3.3. График распределения амортизационных отчислений при различных методах начисления амортизации

Из графика видно, что использование нелинейного метода амортизации на начальном этапе позволяет аккумулировать значительно большие суммы, чем при применении линейного метода.

Таким образом, в третьей главе был проведен сравнительный анализ методов амортизации как в бухгалтерском, так и налоговом учете, их влияние на налогообложение предприятия, и сделаны следующие выводы:

- Проведенные расчеты позволяют говорить о том, что использование в бухгалтерском учете **метода амортизации по сумме чисел лет СПИ**, позволяет сэкономить на платежах по налогу на имущество 134,36 тыс.руб. в течение 5 лет;
- Применение **нелинейного метода** амортизации для налогового учета дает экономию по платежам по налогу на прибыль в сумме 277,54 тыс руб. в течение 5 лет.

3.4. Рекомендации по оптимизации амортизационной политики предприятия

Разработка амортизационной политики предприятия – это достаточно сложный комплексный процесс моделирования вариантов, при которых проводится анализ денежных потоков при начисления амортизации разными методами, влияние каждого метода на налогообложение, моделирование различных вариантов состояния предприятия в зависимости от применения какого-либо метода.

Амортизационные отчисления ОС включаются в состав себестоимости, и таким образом представляют неналогооблагаемый денежный приток средств. Соответственно, если доля амортизационных отчислений уменьшается, то происходит увеличение налогооблагаемой прибыли предприятия, и возрастает налог на прибыль.

Можно сказать, что выбор метода начисления амортизации зависит от того, какой экономический эффект предприятие хочет получить в итоге: либо уменьшить налоговые отчисления по налогу на имущество и налогу на прибыль, либо установить сближение налогового и бухгалтерского учета.

Оптимальная амортизационная политика должна определяться на основе комплексного подхода, основываясь на определенных экономических условиях деятельности конкретного предприятия.

На основании проведенного анализа, разработаны следующие рекомендации для оптимизации амортизационной политики:

1. На предприятии планируются значительные капитальные вложения на покупку ОС, и учитывая, что нелинейная амортизация ОС выгоднее линейной, то предприятию имеет смысл перехода с 01.01.2017 г. на нелинейный метод амортизации.

В качестве отрицательных можно отметить два момента.

Во-первых, нелинейный метод начисления амортизации имеет ограничение в своем применении: он не может быть применен в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы. Но исследуемое предприятие не имеет на своем балансе основные средства, попадающие в 8-10 группы «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Во-вторых, применение нелинейного метода амортизации приводит к необходимости проводить параллельно два расчета:

- один для нахождения налоговой базы по налогу на имущество, которая определяется по данным бухгалтерского учета;

- второй для определения налоговой базы по налогу на прибыль, которая определяется в соответствии с 25 главой НК РФ.

Однако, второй недостаток, несмотря на то, что он делает расчеты более трудоемкими по сравнению со случаем применения линейного метода начисления амортизации, может быть сведен к минимуму благодаря современным методам автоматизации.

2. Анализируя полученные расчеты всеми четырьмя способами начисления амортизации ОС для целей бухгалтерского учета, с точки зрения экономии на налогообложении, наиболее эффективным является метод списания стоимости по сумме чисел лет СПИ.

3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) на практике применяется 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 имеющихся условиях все расчеты не имеют точности, т.к. данный способ возможно применить только по факту выпуска продукции.

4. Линейный способ с точки зрения экономии на налогообложении является самым неэффективным, но также является самым распространенным из-за простоты расчетов амортизационных отчислений.

Таким образом, учитывая вышеприведенные расчеты и выводы, предлагается внести следующие изменения в учетную политику предприятия:

Амортизацию по всем объектам амортизируемого имущества для целей бухгалтерского учета начислять методом по сумме чисел лет полезного использования, для целей налогового учета использовать нелинейный метод.

Заключение

Амортизация и амортизационная политика играют крайне важную роль в экономике любого предприятия. В условиях становления рыночной экономики одной из насущных задач общества является сохранение, техническое перевооружение и дальнейшее развитие материально-технической базы производства, важнейшей составляющей которой являются средства труда.

Основные средства в ходе использования подвергаются физическому и моральному износу, источником возмещения которого являются амортизационные отчисления. Начисленные амортизационные суммы предназначены для финансирования ввода новой, современной техники.

В первой главе мы рассмотрели основные понятия амортизации ОС, правила начисления, а также разные методы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Сделаны следующие выводы:

Объекты для начисления амортизации - это основные средства, которые находятся на предприятии по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления. В бухгалтерском учете для учета начисления амортизации используется счет 02 «Амортизация основных средств».

Все виды имущества законодательно объединены в амортизационные группы, для которых заданы нижние и верхние пределы срока полезного использования.

Амортизационная премия разработана с целью привлечения инвестиций в ОС, а также как антикризисная мера; в настоящее время приобретает все более широкое применение у налогоплательщиков.

Учетная политика составляется для решения таких задач, как выбор альтернативного варианта учета для оптимизации налогообложения.

Существуют 4 метода амортизации ОС в бухгалтерском учете (линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет СПИ, по объему продукции), и 2 в налоговом учете (линейный и нелинейный). Каждый из методов имеет свои преимущества и недостатки.

Большинство предприятий в России чаще всего используют линейный способ амортизации для того, чтобы избежать отклонений между суммами бухгалтерского и налогового учета. Однако, как показывают расчеты, линейный способ амортизации является самым неэффективным для расчета налога на имущество. Поэтому организации, владеющей большим объемом основных средств, стоимость которых значительна,

рекомендуется сопоставлять размер налоговой экономии с возможными трудностями в учете, возникающими при расхождении в размерах начисленной амортизации.

Во второй главе рассмотрена краткая характеристика предприятия ООО «СибРегиоПромсервис», проанализирована учетная политика в части амортизации ОС, рассмотрены имеющиеся на балансе предприятия основные средства и определена цель исследования.

Высокий амортизационный (физический) и моральный износ основного производственного оборудования ведет не только к их низкой производительности и неконкурентноспособности, но и обуславливает высокий уровень аварийности этого оборудования, низкую безопасность производства. Также предприятие сталкивается с такими проблемами, как частые поломки, требующие ремонта, срыв запланированных объемов производства, брак продукции из-за неисправного оборудования, а также штрафные санкции из-за нарушений договорных обязательств с заказчиками.

По причине значительного износа ОС, появляется необходимость их обновления, поэтому руководством предприятия принято решение о частичном обновлении ОС для обеспечения договорных обязательств перед АО «СХК» и сторонними организациями.

Для минимизации налогообложения руководителем предприятия было принято решение о проведении исследования по выбору оптимального метода амортизации ОС за планируемый пятилетний период использования с целью минимизации платежей по налогу на прибыль и налогу на имущество. Далее были проведены расчеты по каждому методу бухгалтерского и налогового учета.

В третьей главе была проведена сравнительная характеристика методов амортизации, и их влияние на начисление налогов на имущество и на прибыль, и установлено:

- Проведенные расчеты позволяют говорить о том, что использование в бухгалтерском учете метода амортизации по сумме чисел лет СПИ, позволяет сэкономить на платежах по налогу на имущество 134,36 тыс.руб. в течение 5 лет;

- Применение нелинейного метода амортизации для налогового учета дает экономию по платежам по налогу на прибыль в сумме 277,54 тыс руб. в течение 5 лет.

В результате проведенного исследования предприятию даны рекомендации по оптимизации учетной политики в части амортизации.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина РФ № 26н От 30.03.2001. ред. от 24.12.2010 N 186н // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
2. п. п. 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н). // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
3. Статья 259 НК РФ Методы и порядок расчета сумм амортизации // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
4. Статья 259.3. НК РФ Применение повышающих (понижающих) коэффициентов к норме амортизации // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
5. Налоги и сборы, зачисляемые в бюджет Томской области и бюджеты муниципальных образований, расположенных на территории Томской области. / Закон Томской области от 27 ноября 2003 г. N 148-ОЗ // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
6. Письмо Минфина России от 27 июля 2009 г. № 3-2-09/150 О применении отдельных положений НК РФ // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
7. Письмо Минфина России от 10 июля 2015 г. № 03-03-06/39775 О начислении амортизации // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002
8. Письма Минфина России от 30.10.2014 № 03-03-06/1/55106, от 06.05.2009 № 03-03-06/2/94) // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
9. Письмо Минфина России от 30.10.2014 № 03-03-06/1/55106) // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
10. Письмо УФНС России по г. Москве от 13.08.2012 № 16-15/074032) // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.
11. Письмо Минфина России от 17.11.2006 № 03-03-04/1/779 // Консультант Плюс: Версия Проф. [Электрон. ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2002.

12. Амортизационная политика: формирование и анализ: Монография / Барткова Н.Н., Крупина Н.Н. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 301 с.
13. Бабук, И.М. Экономика промышленного предприятия / И.М. Бабук, Т.А. Сахнович. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 439 с.
14. Баскакова, О.В. Экономика предприятия (организации) / О.В. Баскакова, Л.Ф. Сейко. - М: Дашков и К, 2013. - 372 с.
15. Бикметова З.М. Особенности формирования амортизационной политики предприятия // Российское предпринимательство. — 2012. — № 18 (240).
16. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие/Кондраков Н. П., Иванова М. А., 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 352 с.
17. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие / Ю.Н. Самохвалова. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 232 с.
18. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник/Кондраков Н. П., 5-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 584 с.
19. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие/ Бахолдина И. В., Голышева Н. И. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 320 с.
20. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие/Бондина Н.Н. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 412 с.
21. Бухгалтерский (финансовый) учет: Теория и практика: Учебное пособие / Погорелова М.Я. - М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 331 с
22. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет. – М.: Рид Групп, 2011. – 608 с
23. Герасимова, Л.Н. Учет внеоборотных активов [Электронный ресурс] / Л.Н. Герасимова. - М.: Инфра-Инженерия, 2010. - 240 с.
24. Гомола А.И., Кириллов В.Е., Кириллов С.В. Бухгалтерский учет. – М.: Академия, 2011. – 432 с.
25. Горфинкель, В.Я. Экономика предприятия / В.Я. Горфинкель. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 663 с.
26. Иванов, И. Н. Экономика промышленного предприятия: учебник / И. Н. Иванов. – Москва: Инфра–М, 2011. – 393 с.
27. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г., Савин А.А. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Более 10000 проводок. Практика применения Плана счетов: практическое пособие. – М.: Проспект, 2010. – 592 с.
28. Лебедева Е.М. Бухгалтерский учет. – М.: Академия, 2012. – 304 с.

29. Учет и анализ: Учебник / А.М. Петров, Е.В. Басалаева, Л.А. Мельникова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: КУРС: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 512 с.

30. Шепеленко, Г. И. Экономика, организация и планирование производства на предприятии: учебное пособие / Г. И. Шепеленко. – Ростов-на-Дону: МарТ, 2010. – 608 с.

Приложение А. Классификация ОС по сроку полезного использования

Приложение Б. Устав ООО «СибРегионПромсервис»

Приложение В. Учетная политика ООО «СибРегионПромсервис»