

УДК 657.1

## СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СПОСОБОВ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

*О.И. Хамзина, кандидат экономических наук, доцент,  
8(8422) 55-95-52, e-mail: okh2007@mail.ru,  
Е.В. Банникова, кандидат экономических наук, старший  
преподаватель, тел. 8(8422) 55-95-52, belena84@inbox.ru,  
И.И. Хамзин, кандидат экономических наук, доцент,  
e-mail: ilnaz\_2007@mail.ru  
ФГБОУ ВО Ульяновская ГСХА*

**Ключевые слова:** основные средства, амортизация, способы начисления амортизации, сравнительный анализ.

*В работе приведен сравнительный анализ методов начисления амортизации основных средств, применяемых в бухгалтерском учёте. Рассмотрены положительные и отрицательные стороны каждого из способов.*

Успех деятельности любого предприятия во многом определяется техническим состоянием основных средств, позволяющих увеличить производительность труда, фондоотдачу и, как следствие, снизить расходы по обычным видам деятельности.

Основные фонды – фундаментальная величина, как в деятельности организации, так и в системе бухгалтерского учета. Главным собственным источником воспроизводства основных фондов у организаций является амортизация.

Важную роль в системе амортизации играют способы ее начисления. Они оказывают существенное влияние на размер амортизационного фонда, на размеры отчислений, включаемых в себестоимость продукции, и, в конечном счёте, на формирование финансовой стратегии предприятия. В связи с этим, одной из основополагающих задач при разработке амортизационной политики является определение эффективного метода начисления амортизации основных средств.

Нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет и налоговый учет, предусмотрены разные правила начисления амортизации. Положением по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01) регламентируются способы амортизационной политики предприятия для целей бухгалтерского учёта основных средств: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости

по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ, услуг).

Для целей налогового учёта статьёй 259 главы 25 НК РФ установлено, что налогоплательщики начисляют амортизацию линейным и нелинейным методами.

Амортизация основных средств для целей бухгалтерского учета и налогообложения в СПК имени Калинина в соответствии с учетной политикой начисляется линейным методом, исходя из срока полезного использования объектов основных средств. Это является положительным моментом, так как при этом данные бухгалтерского и налогового учета во многом совпадают, что обуславливает снижение трудоемкости расчетов на данном участке бухгалтерского учета. Кроме того, начисление амортизации линейным методом имеет самую простую методику расчета.

С целью выбора способа, который позволит предприятию свести к минимуму налоговые платежи, проведем сравнительный анализ различных методов начисления амортизации по одному из объектов основных средств в СПК имени Калинина. Проведем анализ всех методов начисления амортизации в бухгалтерском учете на конкретном примере, на основании чего определим преимущества и недостатки каждого способа.

Рассмотрим пример начисления амортизации по опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м, который был приобретен СПК имени Калинина в апреле 2014 года. Первоначальная стоимость глубокорыхлителя при принятии к учету составила 305000 руб. Для данного объекта основных средств установлен срок полезного использования 84 месяца (7 лет). Объект отнесен к четвертой амортизационной группе. В таблице 1 покажем порядок расчета амортизационных отчислений по опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м линейным методом.

Представленные расчеты показывают, что в течение всего срока полезного использования объекта основных средств амортизационные отчисления одинаковы. Суммы накопленной амортизации увеличиваются равномерно, а, соответственно, равными частями уменьшается остаточная стоимость. Несомненным преимуществом данного метода является его простота.

Линейная амортизация подразумевает, что физическое состояние основных средств ухудшается равномерно, с момента введения в работу и до полного погашения стоимости. Такие факторы как сезонность, интенсивность использования объектов при этом не учитываются. Такой подход наиболее рационален в учёте износа зданий и сооружений. Бес-

Таблица 1 - Начисление амортизации по опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м, руб.

Годы	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
1-й год	305000,00	43615,00	43615,00	261385,00
2-й год	305000,00	43615,00	87230,00	217770,0
3-й год	305000,00	43615,00	130845,00	174155,00
4-й год	305000,00	43615,00	174460,00	130540,00
5-й год	305000,00	43615,00	218075,00	86925,00
6-й год	305000,00	43615,00	261690,00	43310,00
7-й год	305000,00	43615,00	305000,00	-

спорно, нельзя не принимать во внимание влияние факторов внешней среды и режима эксплуатации имущества, однако, точно установить фактический процент износа конкретного объекта часто бывает, невозможно. Поэтому метод, в соответствии с которым списание стоимости происходит равномерно и постоянными суммами, для большинства предприятий представляется самым удобным.

Равномерное начисление амортизации не обеспечивает капитализацию ресурсов, необходимую для быстрой замены оборудования, подверженного активному влиянию морального износа. Стимулирующая роль амортизации существенно возрастает с применением методов ускоренной амортизации.

Ускоренная амортизация - начисление износа основного средства с применением к норме амортизационных отчислений повышающего коэффициента. Такая амортизация дает возможность ускорить списание имущества на себестоимость продукции, тем самым, уменьшая налогооблагаемую базу налога на прибыль организации. В практике разных стран этот метод рассматривается как способ для скорейшего обновления основных фондов и как механизм снижения инфляционных потерь. К преимуществам метода ускоренной амортизации можно отнести быстрое возмещение значительной части затрат.

В соответствии с требованиями законодательства организациям предоставляется возможность при применении данного метода использовать определенный коэффициент ускорения, величина которого должна быть закреплена в учетной политике. При этом значение коэф-

коэффициента не может превышать 3. Коэффициент ускорения не выше 3-х, согласно п. 19 ПБУ 6/01, применяется только при методе уменьшаемого остатка. Во всех остальных случаях его применение не то чтобы невозможно (об этом идут споры), но экономически неоправданно.

Величина коэффициента ускорения в налоговом учете может варьироваться от 1 до 2. Коэффициент до 3-х в налоговом учете применяется для основных средств, проходящих по договору лизинга (способ начисления амортизации любой). В договоре лизинга могут проходить любые основные средства, за исключением тех, которые относятся к 1–3-й амортизационным группам.

Следует учитывать, что принятая величина коэффициента должна иметь убедительное обоснование. В качестве него могут выступать: техническая документация на основное средство, разрешения официальных органов, графики выходов на работу, таблицы учета рабочего времени, акты приема-передачи основных средств (в случае лизинга) и т. п. То есть организация имеет право применить в отношении амортизируемого имущества коэффициенты ускорения 2 и 3. Соответственно норма амортизации для опрыскивателя «Руслан» ОП-2000-18м, срок полезного использования которого составляет 7 лет будет равен:

- при коэффициенте ускорения 2 – 28,6% (2 : 7 лет × 100%);
- при коэффициенте ускорения 3 – 42,9% (3 : 7 лет × 100%).

По данным таблицы 2 видно, что сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается из года в год. Поэтому, в большинстве случаев остаточная стоимость основного средства никогда не достигает нулевого значения. Нормативное законодательство рекомендует либо списать оставшуюся сумму в последний год срока полезного использования, либо применить линейный метод.

Недостатком политики ускоренной амортизации является то, что она ведет к завышению себестоимости а, следовательно, и к завышению цен реализации произведенной продукции. В связи с этим, практика применения ускоренной амортизации в России пока незначительна.

Наряду с выше рассмотренными методами начисления амортизации объектов основных средств ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусматривает метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Сумма чисел лет в данном случае составит 28 (1+2+3+4+5+6+7).

Самая высокая сумма амортизации начисляется в первый год, а затем год за годом она снижается, накопленная сумма амортизации возрастает, а остаточная стоимость каждый год уменьшается (табл.3).

Таблица 2 - Начисление амортизации по опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м способом уменьшаемого остатка, руб.

Годы	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
<b>Коэффициент ускорения 2 (норма амортизации 28,6%)</b>				
1-й год	305000,00	$305000 \times 28,6\% = 87230,00$	87230,00	217770,00
2-й год	305000,00	$217770 \times 28,6\% = 62282,22$	149512,22	155387,78
3-й год	305000,00	$155387,78 \times 28,6\% = 44469,51$	193981,73	111018,27
4-й год	305000,00	$111018,27 \times 28,6\% = 31751,23$	225732,96	79267,04
5-й год	305000,00	$79267,04 \times 28,6\% = 22670,37$	248403,33	56596,67
6-й год	305000,00	$56596,67 \times 28,6\% = 16186,65$	264589,98	40410,02
7-й год	305000,00	40410,02	305000,00	-
<b>Коэффициент ускорения 2 (норма амортизации 42,9%)</b>				
1-й год	305000,00	$305000 \times 42,9\% = 130845,00$	130845,00	174155,00
2-й год	305000,00	$174155 \times 42,9\% = 74712,50$	205557,50	99442,50
3-й год	305000,00	$99442,50 \times 42,9\% = 42660,83$	248218,33	56781,67
4-й год	305000,00	$56781,67 \times 42,9\% = 24359,34$	272577,67	32422,33
5-й год	305000,00	$32422,33 \times 42,9\% = 13909,18$	286486,85	18513,15
6-й год	305000,00	$18513,15 \times 42,9\% = 7942,14$	294428,99	10571,01
7-й год	305000,00	10571,01	305000,00	-

Таблица 3 - Начисление амортизации по опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Годы	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
1-й год	305000,00	$305000 \times \frac{7}{28} = 76250,00$	76250,00	228750,00
2-й год	305000,00	$305000 \times \frac{6}{28} = 65357,14$	141607,14	163392,86
3-й год	305000,00	$305000 \times \frac{5}{28} = 54464,29$	196071,43	108928,57
4-й год	305000,00	$305000 \times \frac{4}{28} = 43571,43$	239642,86	65357,14
5-й год	305000,00	$305000 \times \frac{3}{28} = 32678,57$	272321,43	32678,57
6-й год	305000,00	$305000 \times \frac{2}{28} = 21785,71$	294107,14	10892,86
7-й год	305000,00	$305000 \times \frac{1}{28} = 10892,86$	305000,00	-

Четвертый метод начисления амортизации, предусмотренный ПБУ 6/01 метод списания стоимости пропорционально объему продукции, товаров, работ и услуг. Использование этого метода предполагает использование натурального показателя. В нашем случае примени-

**Таблица 4 - Начисление амортизации по опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), руб.**

Годы	Первоначальная стоимость	Площадь обработки, га	Годовая сумма амортизации	Накопленная сумма амортизации	Остаточная стоимость
1-й год	305000,00	850	46294,64	46294,64	258705,36
2-й год	305000,00	830	45205,36	91500,00	213500,00
3-й год	305000,00	820	44660,71	136160,71	168839,29
4-й год	305000,00	800	43571,43	179732,14	125267,86
5-й год	305000,00	800	43571,43	223303,57	81696,43
6-й год	305000,00	800	43571,43	266875,00	38125,00
7-й год	305000,00	700	38125,00	305000,00	-

тельно к опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м - это предполагаемая площадь обработки за весь срок полезного использования. Согласно технических характеристик в СПК имени Калинина для данного объекта основных средств установлена предполагаемая площадь обработки 5600 га. В результате величина ежегодных отчислений составит: 54,464286 руб.

Способ начисления амортизации предполагает прямую связь между ежегодной суммой амортизации и объемом ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю объема выпуска. В данном случае следует отметить, что данный метод является самым экономически обоснованным, однако его надо применять в том случае, когда задача объекта в течение срока его полезного использования может быть определена с достаточной точностью.

Итоговые показатели, полученные по рассмотренным методам начисления амортизации, обобщим в таблице 5.

Проанализировав различные способы начисления амортизации, предусмотренные в бухгалтерском учете, можно сделать следующие выводы. При применении способов уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования сумма амортизационных отчислений с годами уменьшается. Выбирая для начисления амортизации одни из этих способов, бухгалтер должен помнить о том, что начисленная сумма амортизации влияет на себестои-

**Таблица 5 – Сравнение годовых сумм амортизационных отчислений  
опрыскивателю «Руслан» ОП-2000-18м, начисленных разными  
способами, руб.**

Годы	Линейный способ	Способ уменьшаемого остатка	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции
1-й год	43615,00	122000	76250	46294,64
2-й год	43615,00	73200	65357,14	45205,36
3-й год	43615,00	43920	54464,29	44660,71
4-й год	43615,00	26352	43571,43	43571,43
5-й год	43615,00	15811,2	32678,57	43571,43
6-й год	43615,00	9486,72	21785,71	43571,43
7-й год	43615,00	14230,08	10892,86	38125,00
Итого:	305000,00	305000,00	305000,00	305000,00

мость продукции, выполненных работ, оказанных услуг, на остаточную стоимость основных средств, что в свою очередь влияет на сумму налога на имущество. По нашему мнению, для СПК имени Калинина наиболее предпочтительным является применяемый на практике способ начисления амортизации - линейный.

#### *Библиографический список*

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утверждено Приказом Минфина России от 30.03.01 №26н. (в ред. от 01.01.2011).
3. Банникова, Е.В. Назначение и состав пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках / Е.В. Банникова, О.И. Хамзина // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы. II Всероссийская научно-практическая конференция: сборник статей. – Пенза: ГСХА, 2014.- С. 6-9.
4. Банникова, Е.В. Особенности проведения аудита основных средств / Е.В. Банникова, О.И. Хамзина // Особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита в разных отраслях народного хозяйства: сборник научных трудов. - Ульяновск: УлГТУ, 2012. – С. 144-149.

5. Банникова, Е.В. Требования к раскрытию информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в международной практике / Е.В. Банникова, О.И. Хамзина, А.А. Навасардян // Успехи современной науки и образования. –2016.-№11. - С. 170-171.
6. Болтунова Е.М. Обоснование выбора способа начисления амортизации основных средств / Е.М. Болтунова, А.А. Навасардян, Т.И. Костина // Современные проблемы учетно-аналитического обеспечения управления агропромышленным комплексом. Материалы Всероссийской научно-практической конференции (декабрь 2011 года) / под общ. ред. Л.И. Хоружий. М.: РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2012. – С. 34-44.
7. Навасардян, А.А. Национальные и международные стандарты учета основных средств / А.А.Навасардян, Е.М. Болтунова // Материалы III Международной научно-практической конференции «Молодежь и наука XXI». Ульяновск: УГСХА, 2010. – С. 197-201.
8. Хамзина, О.И. Новое в учёте основных средств / О.И. Хамзина, И.И. Болтунова // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. – 2014. - №14. - С.72-76.
9. Хамзина, О.И. Децентрализация управления и организация учета по центрам ответственности / О.И. Хамзина, И.И. Болтунова // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы. II Всероссийская научно-практическая конференция: сборник статей. – Пенза: ГСХА, 2014.- С.155-158.
10. Хамзин, И.И. Оценка инвестиционной привлекательности территорий как основа софинансирования инвестиционных аграрных проектов / И.И. Хамзин, О.И. Хамзина, Е.В. Банникова // Экономика и предпринимательство. 2013. № 12-2 (41-2). С.400-402.

## COMPARATIVE ANALYSIS METHODS OF ACCUMULATED DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

*Khamzina O.I., Bannikova E.V., Khamzin I.I.*

**Key words:** *fixed assets, depreciation, methods of depreciation, comparative analysis.*

*The paper presents a comparative analysis of depreciation methods of fixed assets used in accounting. Examines the positive and negative aspects of each method.*