

Влияние амортизационной политики на финансовые результаты деятельности организации

Т.Н. ПАНКОВА,
старший преподаватель кафедры
"Финансы и бухгалтерский учет" БРУ

**Материал подготовлен с использованием
правовых актов по состоянию
на 25 марта 2013 г.**

Амортизационная политика организации может рассматриваться с различных позиций. С точки зрения бухгалтерского учета, амортизационная политика - это часть учетной политики организации, отражающая принятие организацией одной из нескольких разрешенных альтернатив в отношении основных средств. Выбор производится с целью наиболее эффективного формирования источников финансирования (воспроизводства) основных средств, контроля их обновления, содействия поддержанию объема и эффективности инвестиций организации. Принятая на предприятии амортизационная политика существенно влияет на финансовый результат его деятельности. Так как основные средства участвуют в деятельности предприятия, их амортизация сказывается на результатах этой деятельности. Начисленная амортизация через ряд бухгалтерских записей относится на уменьшение финансового результата. В связи с этим, выбор метода амортизации влияет на величину финансового результата (тем сильнее, чем выше доля амортизации в общей массе затрат и издержек). В свою очередь, на ежегодной величине амортизационных отчислений сказывается выбранный метод амортизации. Применение того или иного метода начисления амортизационных отчислений требует экономического обоснования.

В соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 N 37/18/6 (далее - Инструкция № 37/18/6) организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации. Способы и методы начисления амортизации по объектам одного наименования могут различаться. До окончания срока полезного использования амортизируемых объектов способы и методы начисления амортизации разрешается пересматривать:

- с начала отчетного года с обязательным отражением в учетной политике организации (книге учета основных средств у индивидуальных предпринимателей);
- в течение отчетного года в случаях завершения модернизации, реконструкции объектов основных средств, их дооборудования, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной их остановкой.

Применение различных способов начисления амортизации позволяет организациям управлять налогом на прибыль и, тем самым, влиять на конечный результат своей деятельности. Рассмотрим это на конкретном примере.

Пример.

Предприятие приобрело автомашину КО-440-2 (мусоровоз), первоначальная стоимость которой составила 60,124 млн. р. Нормативный срок службы мусоровоза в соответствии с Приложением к постановлению Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 № 161 (шифр 50402) – 8 лет. Рассчитаем изменение прибыли организации за счет прямых налоговых платежей при линейном способе начисления амортизации и нелинейном способе (прямым методом суммы чисел лет, обратным методом суммы чисел лет, методом уменьшаемого остатка).

При линейном способе годовая (месячная) сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую (месячную)

норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на установленный нормативный срок службы (срок полезного использования) в годах (месяцах) (п. 39 Инструкции № 37/18/6).

$$A_r = AC \times H_A = AC \times \frac{1}{n}, (1)$$

где A_r - годовая сумма амортизационных отчислений;

AC – амортизируемая (первоначальная (переоцененная)) стоимость;

H_A – норма амортизационных отчислений (далее - норма амортизации);

n - нормативный срок службы (срок полезного использования).

Расчет амортизационных отчислений линейным способом сведем в таблицу 1.

Таблица 1 – Расчет амортизационных отчислений линейным способом

Год	Норма амортизации, %	Амортизационные отчисления, тыс. р.	Сумма накопленной амортизации, тыс. р.	Стоимость, тыс. р.	
				на начало года	на конец года
1	12,5	7 515,5	7 515,5	60 124	52 608,5
2	12,5	7 515,5	15 031	52 608,5	45 093
3	12,5	7 515,5	22 546,5	45 093	37 577,5
4	12,5	7 515,5	30 062	37 577,5	30 062
5	12,5	7 515,5	37 577,5	30 062	22 546,5
6	12,5	7 515,5	45 093	22 546,5	15 031
7	12,5	7 515,5	52 608,5	15 031	7 515,5
8	12,5	7 515,5	60 124	7 515,5	0

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта (п. 42 Инструкции № 37/18/6).

$$A_r = AC \times H_A = AC \times \frac{ЧЛ}{СЧЛ}, (2)$$

где ЧЛ - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;

СЧЛ - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по формуле:

$$СЧЛ = \frac{n \times (n + 1)}{2}, (3)$$

В нашем случае сумма чисел лет срока полезного использования составит:

$$СЧЛ = \frac{8 \times (8 + 1)}{2} = 36.$$

Расчет амортизационных отчислений прямым методом суммы чисел лет сведем в таблицу 2.

Таблица 2 – Расчет амортизационных отчислений прямым методом суммы чисел лет

Год	Норма амортизации, %	Амортизационные отчисления, тыс. р.	Сумма накопленной амортизации, тыс. р.	Стоимость, тыс. р.	
				на начало года	на конец года
1	22,222*	13 360,9	13 360,9	60 124	58 453,9'
2	19,444**	11 690,8	25 051,7	58 453,9	55 113,7''
3	16,667	10 020,7	35 072,3	55 113,7	50 103,3
4	13,889	8 350,6	43 422,9	50 103,3	43 422,9
5	11,111	6 680,4	50 103,3	43 422,9	35 072,3
6	8,333	5 010,3	55 113,7	35 072,3	25 051,7
7	5,556	3 340,2	58 453,9	25 051,7	13 360,9
8	2,778	1 670,1	60 124,0	13 360,9	0

* $(8/36) \times 100\% = 22,222\%$

** $(7/36) \times 100\% = 19,444\%$

' $60\,124 - 1\,670,1 = 58\,453,9$ тыс.р.

'' $58\,453,9 - 3\,340,2 = 55\,113,7$ тыс. р.

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования (п. 42 Инструкции № 37/18/6).

$$A_r = AC \times H_A = AC \times \frac{1 + (n - \text{ЧЛ})}{\text{СЧЛ}}. \quad (4)$$

По своей сути обратный метод суммы чисел лет является методом замедленной амортизации, позволяющим в первые годы использования объекта основных средств начислять минимальные суммы амортизации с постепенным ростом указанных сумм в последующие годы.

Расчет амортизационных отчислений обратным методом суммы чисел лет сведем в таблицу 3.

Таблица 3 – Расчет амортизационных отчислений обратным методом суммы чисел лет

Год	Норма амортизации, %	Амортизационные отчисления, тыс. р.	Сумма накопленной амортизации, тыс. р.	Стоимость, тыс. р.	
				на начало года	на конец года
1	2,778*	1670,245	1670,245	60 124	46763,24'
2	5,556**	3340,489	5010,734	46763,24	35072,73''
3	8,333	5010,133	10020,87	35072,73	25051,87
4	11,111	6680,378	16701,24	25051,87	16701,24
5	13,889	8350,622	25051,87	16701,24	10020,87
6	16,667	10020,87	35072,73	10020,87	5010,734
7	19,444	11690,51	46763,24	5010,734	1670,245
8	22,222	13360,76	60124,0	1670,245	0

* $(1/36) \times 100\% = 2,778\%$

** $(2/36) \times 100\% = 5,556\%$

' $60\,124 - 13\,360,76 = 46\,763,24$ тыс.р.

'' $46\,763,24 - 11\,690,51 = 35\,072,73$ тыс. р.

При методе уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости (разности амортизируемой стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года аморти-

зации) и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией (п. 42 Инструкции № 37/18/6):

$$A_{\Gamma} = \text{НАС} \times H_A = \text{НАС} \times n * K / 100, (5)$$

где НАС - недоамортизированная стоимость,
K - коэффициент ускорения.

Расчет амортизационных отчислений методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2 сведен в таблицу 4.

Таблица 4 – Расчет амортизационных отчислений методом уменьшаемого остатка

Год	Норма амортизации, %	Амортизационные отчисления, тыс. р.	Сумма накопленной амортизации, тыс. р.	Стоимость, тыс. р.	
				на начало года	на конец года
1	16*	9619,84**	9619,84	60124	42381,99´
2	16	8080,67***	17700,51	42381,99	39002,56´´
3	16	6787,76	24488,26	39002,56	34979,43
4	16	5701,72	30189,98	34979,43	30189,98
5	16	4789,44	34979,43	30189,98	24488,26
6	16	4023,13	39002,56	24488,26	17700,51
7	16	3379,43	42381,99	17700,51	9619,84
8	16	17742,01****	60124,00	9619,84	0

* $8 \times 2 = 16\%$

** $60\,124 \times 16 / 100 = 9\,619,84$ тыс. р.

*** $(60\,124 - 9\,619,84) \times 16 / 100 = 8080,67$ тыс. р.

**** $(60\,124 - 9\,619,84 - 8080,67 - 6787,76 - 5701,72 - 4789,44 - 4023,13 - 3379,43) = 17742,01$ тыс. р.

´ $60\,124 - 17\,742,01 = 42\,381,99$ тыс.р.

´´ $42\,381,99 - 3\,379,43 = 39\,002,56$ тыс. р.

Для расчета прироста прибыли ($\Delta\Pi$) необходимо помнить, что ставка налога на прибыль составляет 18 % (п. 1 ст. 142 Налогового кодекса Республики Беларусь). Амортизационные отчисления, включаемые в себестоимость продукции организации, уменьшают сумму налога на прибыль. Соответственно, увеличивая амортизационные отчисления, организация может увеличить конечный финансовый результат, сэкономив на налоге на прибыль. Сумму начисленных амортизационных отчислений (A_{Γ}) возьмем из таблиц 1, 2, 3, 4 и оформим в таблицы 5, 6.

Таблица 5 – Расчет изменения прибыли при использовании линейного способа и прямого метода суммы чисел лет

В тысячах рублей

Линейный способ		Прямой метод суммы чисел лет	
A_{Γ}	$\Delta\Pi^*$	A_{Γ}	$\Delta\Pi$
7 515,5	1 352,79	13 360,9	2 404,96
7 515,5	1 352,79	11 690,8	2 104,34
7 515,5	1 352,79	10 020,7	1 803,72
7 515,5	1 352,79	8 350,6	1 503,1
7 515,5	1 352,79	6 680,4	1 202,48
7 515,5	1 352,79	5 010,3	901,86

7 515,5	1 352,79	3 340,2	601,24
7 515,5	1 352,79	1 670,1	300,62

* $\Delta\Pi = 7\,515,5 \times 0,18 = 1\,352,79$ тыс.р.

Таблица 6 – Расчет изменения прибыли при использовании обратного метода суммы чисел лет и метода уменьшаемого остатка

В тысячах рублей

Обратный метод суммы чисел лет		Метод уменьшаемого остатка	
A_{Γ}	$\Delta\Pi$	A_{Γ}	$\Delta\Pi$
1670,245	300,6441	9619,84	1731,571
3340,489	601,288	8080,67	1454,521
5010,133	901,8239	6787,76	1221,797
6680,378	1202,468	5701,72	1026,310
8350,622	1503,112	4789,44	862,099
10020,87	1803,757	4023,13	724,163
11690,51	2104,292	3379,43	608,297
13360,76	2404,937	17742,01	3193,562

Рассчитаем прирост прибыли за счет экономии на налоге на прибыль, приняв за базовый показатель изменение прибыли при использовании традиционного линейного способа начисления амортизации, и результаты сведем в таблицах 7, 8, 9.

Таблица 7 – Расчет прироста прибыли при использовании линейного способа и прямого метода суммы чисел лет

Линейный способ, $\Delta\Pi$	Прямой метод суммы чисел лет, $\Delta\Pi$	Прирост, тыс. р.
1 352,79	2 404,96	1 052,17
1 352,79	2 104,34	751,55
1 352,79	1 803,72	450,93
1 352,79	1 503,1	150,31
1 352,79	1 202,48	-150,31
1 352,79	901,86	-450,93
1 352,79	601,24	-751,55
1 352,79	300,62	-1 052,17

Из данных таблицы 7 видно, что организации для экономии на прямых налоговых издержках и получения дополнительной прибыли следует в первые четыре года использовать прямой метод суммы чисел лет.

Таблица 8 – Расчет прироста прибыли при использовании линейного способа и обратного метода суммы чисел лет

Линейный способ, $\Delta\Pi$	Обратный метод суммы чисел лет, $\Delta\Pi$	Прирост, тыс. р.
1 352,79	300,6441	-1 052,15
1 352,79	601,288	-751,50
1 352,79	901,8239	-450,97
1 352,79	1202,468	-150,32
1 352,79	1503,112	150,32
1 352,79	1803,757	450,97
1 352,79	2104,292	751,50
1 352,79	2404,937	1 052,15

Из данных таблицы 8 видно, что организации для экономии на прямых налоговых издержках и получения дополнительной прибыли следует в первые четыре года использовать линейный способ, поскольку обратный метод суммы чисел лет представляет собой метод замедленной амортизации.

Таблица 9 – Расчет прироста прибыли при использовании линейного способа и метода уменьшаемого остатка

Линейный способ, ΔП	Метод уменьшаемого остатка, ΔП	Прирост, тыс. р.
1 352,79	1731,571	378,78
1 352,79	1454,521	101,73
1 352,79	1221,797	-130,99
1 352,79	1026,310	-326,48
1 352,79	862,099	-490,69
1 352,79	724,163	-628,63
1 352,79	608,297	-744,49
1 352,79	3193,562	1 840,77

Из данных таблицы 9 видно, что организации для экономии на прямых налоговых издержках и получения дополнительной прибыли следует в первые два года и в последний год использовать метод уменьшаемого остатка.

Если сравнивать результаты расчета прироста прибыли (таблица 10), выявленные в ходе финансового планирования, то в первый, второй, третий и четвертый годы лучше применять прямой метод суммы чисел лет, пятый, шестой, седьмой - обратный метод суммы чисел лет, в последний год - метод уменьшаемого остатка.

Таблица 10 – Результаты расчета прироста прибыли

Линейный способ	Прямой метод суммы числе лет	Обратный метод суммы числе лет	Метод уменьшаемого остатка
1 352,79	2 404,96	300,6441	1731,571
1 352,79	2 104,34	601,288	1454,521
1 352,79	1 803,72	901,8239	1221,797
1 352,79	1 503,10	1202,468	1026,31
1 352,79	1 202,48	1503,112	862,099
1 352,79	901,86	1803,757	724,163
1 352,79	601,24	2104,292	608,297
1 352,79	300,62	2404,937	3193,562

При расчете фактических сумм амортизационных отчислений и прироста прибыли следует учесть, что при изменении порядка начисления амортизации вне зависимости от причин такого изменения базой для расчета амортизационных отчислений является недоамортизированная стоимость объекта. Нормы амортизации определяются исходя из остаточного нормативного срока службы/остаточного срока полезного использования объекта (за исключением производительного способа ее начисления). Остаточный нормативный срок службы/остаточный срок полезного использования каждого объекта на дату изменения порядка начисления амортизации исчисляется как разница между нормативным сроком службы/сроком полезного использования, действующим на дату изменения порядка начисления амортизации, и сроком фактической эксплуатации данного объекта на дату изменения порядка начисления амортизации (полных лет, месяцев) (п. 66, 67 Инструкции № 37/18/6).

Тогда расчет сумм амортизационных отчислений и прироста прибыли с учетом того, что в первый, второй, третий и четвертый годы организация будет применять прямой метод суммы чисел лет, пятый, шестой, седьмой - обратный метод суммы чисел лет, в последний год - метод уменьшаемого остатка, можно представить в таблице 11.

Таблица 11 – Расчет амортизационных отчислений и фактического прироста прибыли при использовании методов, выбранных в ходе финансового планирования

Год	Применяемый метод начисления амортизации	Амортизационные отчисления, тыс. р.	ΔП, тыс. р.
1	прямой метод суммы чисел лет	13 360,9	2 404,96
2	прямой метод суммы чисел лет	11 690,8	2 104,34
3	прямой метод суммы чисел лет	10 020,7	1 803,72
4	прямой метод суммы чисел лет	8 350,6	1 503,1
5	обратный метод суммы чисел лет	3 340,2*	601,24
6	обратный метод суммы чисел лет	5 010,3**	901,85
7	обратный метод суммы чисел лет	6 680,4***	1 202,48
8	метод уменьшаемого остатка	1 670,1	300,62

$$*(60\,124 - (13\,360,9 + 11\,690,8 + 10\,020,7 + 8\,350,6)) \times \frac{1 + (4 - 3)}{10} = 3\,340,2 \text{ тыс. р.}$$

$$**(60\,124 - (13\,360,9 + 11\,690,8 + 10\,020,7 + 8\,350,6)) \times \frac{1 + (4 - 2)}{10} = 5\,010,3 \text{ тыс. р.}$$

$$***(60\,124 - (13\,360,9 + 11\,690,8 + 10\,020,7 + 8\,350,6)) \times \frac{1 + (4 - 1)}{10} = 6\,680,4 \text{ тыс. р.}$$

Таким образом, применение прямого метода суммы чисел лет в первые четыре года является однозначным, поскольку принесет организации значительный прирост прибыли. Вместе с тем, в последующие четыре года применение выбранных в ходе финансового планирования методов не является однозначным. В таблице 12 видно, что организация может использовать в этот период линейный способ начисления амортизации, чтобы увеличить прибыль в пятый и восьмой год эксплуатации объекта, если в ходе финансового планирования установлено, что равномерный прирост прибыли для организации является оптимальным.

Таблица 12 – Расчет амортизационных отчислений и фактического прироста прибыли

Год	Применяемый метод начисления амортизации	Амортизационные отчисления, тыс. р.	ΔП, тыс. р.
1	прямой метод суммы чисел лет	13 360,9	2 404,96
2	прямой метод суммы чисел лет	11 690,8	2 104,34
3	прямой метод суммы чисел лет	10 020,7	1 803,72
4	прямой метод суммы чисел лет	8 350,6	1 503,1
5	линейный способ	4 175,275	751,55
6	линейный способ	4 175,275	751,55
7	линейный способ	4 175,275	751,55
8	линейный способ	4 175,275	751,55

Эффективная амортизационная политика на предприятии ведет к оптимизации амортизационных отчислений, к своевременному накоплению средств для воспроизводства основного капитала, к снижению налоговых платежей.