

# Оптимизация расчётов по налогу на имущество организаций: практические особенности

**Р.В. НУЖДИН**, канд. экон. наук, доцент кафедры теории экономики и учётной политики (e-mail: rv.voronezh@gmail.com)

**Г.В. БЕЛЯЕВА**, д-р экон. наук, профессор (e-mail: kafbuhuchet@yandex.ru)

**Н.И. ПОНОМАРЁВА**, канд. экон. наук, доцент (e-mail: ponomareva220387@yandex)

**М.М. ПУХОВА**, канд. экон. наук, доцент (e-mail: putochka19@mail.ru)

**А.А. СИДЕЛЬНИКОВА**, обучающаяся по направлению «Экономика»

Кафедра теории экономики и учётной политики

ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий»

## Введение

В предыдущем номере журнала «Сахар» были обоснованы методические положения формирования учётной политики для целей бухгалтерского учёта, определяющие особенности учёта объектов основных средств, в том числе объектов недвижимого имущества. Обоснование выбора элементов учётной политики осуществлялось через призму оптимизации платежей по налогу на имущество организаций, которые в соответствии с НК РФ исчисляются на основе данных бухгалтерского учёта. Для подтверждения возможности адаптации способов ускоренной амортизации к требованиям ФСБУ 6/2020, в том числе нелинейного метода, а также целесообразности их применения для целей налоговой оптимизации необходима их апробация, что и является целью данной публикации.

В процессе оценки влияния методов амортизации на сумму платежей по налогу на имущество организаций, исчисляемой по данным бухгалтерского учёта, были использованы следующие нормы действующего законодательства, а также допущения, обоснованные в предыдущей статье [1]:

– амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию;

– амортизация начисляется ежемесячно;

– базой для начисления амортизации выступает разница между балансовой и ликвидационной стоимостью. В соответствии с п. 25 ФСБУ 6/2020 балансовая стоимость представляет собой первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения. Под ликвидационной стоимостью понимается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта

после завершения срока полезного использования (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие (п. 30 ФСБУ 6/2020). Ликвидационная стоимость объекта основных средств принимается равной нулю, если в конце срока полезного использования не ожидаются поступления от выбытия объекта, а также если ожидаемая сумма не является существенной или не может быть определена (п. 31 ФСБУ 6/2020);

– применяемый метод амортизации должен обеспечить равенство балансовой и ликвидационной стоимости к концу срока полезного использования (п. 32 ФСБУ 6/2020).

## Материалы и методы исследования

Амортизация по основным средствам для целей бухгалтерского учёта начисляется линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом пропорционально количеству продукции (объёму работ в натуральном выражении).

Рассмотрим методические аспекты применения первых двух подходов<sup>1</sup>.

**Линейный способ.** В соответствии с п. 35 ФСБУ 6/2020 начисление амортизации линейным способом должно обеспечить равномерное погашение стоимости основного средства в течение всего срока полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчётный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвида-

<sup>1</sup> Метод списания стоимости пропорционально количеству произведённой продукции не рассматривался, поскольку всегда представляет собой частный случай.

ционной стоимостью объекта основных средств к величине оставшегося срока полезного использования данного объекта.

$$A = (B - L) / N_{\text{ост}}, \quad (1)$$

где  $A$  – сумма амортизации по объекту основных средств за отчётный период (месяц)<sup>2</sup>, р.;  $B$  – балансовая стоимость основного средства на начало отчётного периода (месяца), р.;  $L$  – ликвидационная стоимость основного средства, р.;  $N_{\text{ост}}$  – оставшийся срок полезного использования (СПИ) на начало отчётного периода (месяца), мес.

**Способ уменьшаемого остатка.** В соответствии с п. 35 ФСБУ 6/2020 использование данного способа должно обеспечить уменьшение суммы амортизации объекта основных средств за одинаковые периоды по мере истечения срока полезного использования этого объекта. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчёта суммы амортизации за отчётный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

При начислении амортизации способом уменьшаемого остатка ранее в соответствии с ПБУ 6/01 сумма годовых амортизационных отчислений определялась по формуле

$$A_{\text{г}} = \text{ОС} \cdot (H_{\text{г}} / 100) \cdot K_{\text{у}}, \quad (2)$$

где  $A_{\text{г}}$  – годовая сумма амортизации по объекту основных средств, р.;  $\text{ОС}$  – остаточная стоимость объекта основных средств на начало года;  $K_{\text{у}}$  – коэффициент ускорения, ед.;  $H_{\text{г}}$  – годовая норма амортизации для данного объекта ( $H_{\text{а}} = (1 / \text{СПИ}_{\text{г}}) \cdot 100 \%$ ), %<sup>3</sup>.

Если взять за основу формулу (2) для расчёта амортизации способом уменьшаемого остатка, то в соответствии с ФСБУ 6/2020 формула расчёта суммы ежемесячных амортизационных отчислений может выглядеть следующим образом:

$$A = ((B - L) / \text{СПИ}) \cdot K_{\text{у}} \quad (3)$$

или

$$A = ((B - L) / N_{\text{ост}}) \cdot K_{\text{у}}, \quad (4)$$

где СПИ – срок полезного использования, мес.

<sup>2</sup> В соответствии с ФСБУ 6/2020 организация самостоятельно определяет периодичность начисления амортизации. Нами с учётом поставленной цели (оптимизация платежей по налогу на имущество организаций) в качестве отчётного периода установлен календарный месяц.

<sup>3</sup> Срок полезного использования измерялся в годах (СПИ<sub>г</sub>).

Принципиальное различие двух последних подходов заключается в используемой в расчётах норме амортизации, которая в первом случае не изменяется (1/СПИ), а во втором увеличивается по мере использования объекта основных средств (1/ $N_{\text{ост}}$ ). Ежемесячный пересчёт балансовой стоимости в отличие от измерения СПИ в годах позволяет не только нивелировать недостаток, ранее проявлявшийся при применении данного метода – в виде остатка недоамортизированной стоимости [1–4], но и списать быстрее (до окончания СПИ) стоимость объекта за счёт динамического изменения нормы амортизации.

В ФСБУ 6/2020 не закреплена, но и не ограничивается возможность применения повышающих коэффициентов при использовании способа уменьшаемого остатка. Организация должна самостоятельно выбрать методику расчёта амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка, при необходимости закрепить порядок применения повышающих коэффициентов в учётной политике для целей бухгалтерского учёта. В то же время при  $K_{\text{у}} = 1,0$  размер амортизационных отчислений (формула (4)) будет соответствовать линейному методу. Нами были проведены расчёты с коэффициентами, равными 2 и 3, но поскольку полученные результаты не обеспечили максимального достижения поставленной цели – оптимизации платежей по налогу на имущество, было принято решение не осуществлять обоснование возможности применения сахарными заводами на практике повышающих коэффициентов.

**Способ по сумме чисел лет срока полезного использования.** ПБУ 6/01 предусматривало, что при данном способе начисление амортизации осуществлялось исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта:

$$A_{\text{г}} = S \cdot (\text{СПИ}_{\text{г ост}} / \Sigma \text{СПИ}_{\text{г}}), \quad (5)$$

где  $S$  – первоначальная стоимость объектов, р.;  $\text{СПИ}_{\text{г}}$  – срок полезного использования объекта основных средств, годы;  $\text{СПИ}_{\text{г ост}}$  – количество лет, оставшихся до конца срока службы объекта основных средств;  $\Sigma \text{СПИ}_{\text{г}}$  – сумма чисел лет срока полезного использования,  $\Sigma \text{СПИ} = 1 + 2 + \dots + (\text{СПИ} - 1) + \text{СПИ}$ , ед.

Если взять за основу формулу (5) для расчёта амортизации способом уменьшаемого остатка, то в соответствии с ФСБУ 6/2020 формула расчёта суммы амортизационных отчислений может выглядеть следующим образом:

$$A = (B - L) \cdot (\text{СПИ}_{\text{ост}} / \Sigma \text{СПИ}_{\text{ост}}), \quad (6)$$

где  $\Sigma \text{СПИ}_{\text{ост}}$  – сумма чисел лет оставшегося срока полезного использования, ед. ( $\Sigma \text{СПИ}_{\text{ост}} = 1 + 2 + \dots + (\text{СПИ}_{\text{ост}} - 1) + \text{СПИ}_{\text{ост}}$ ).

Методический подход к начислению амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования предполагает ускоренное списание стоимости объекта основных средств (в начале срока стоимость списывается быстрее, чем в конце), т. е. обеспечивается систематическое уменьшение суммы амортизации в каждом следующем периоде.

**Нелинейный метод.** Для расчёта амортизации нелинейным методом для целей бухгалтерского учёта нами предложено использовать методический подход, предусмотренный НК РФ<sup>4</sup>:

$$A = B \cdot k / 100, \quad (7)$$

где  $k$  – норма месячной амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы) основных средств, % (в соответствии с п. 5 ст. 259.2 НК РФ (табл. 1)).

В соответствии с п. 3 ст. 375 НК РФ при определении налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций не учитывается денежная оценка предстоящих в будущем затрат (т. е. величина оценочного обязательства, включённого в первоначальную стоимость). Таким образом, балансовая стоимость по данным бухгалтерского учёта для исчисления налога на имущество независимо от способа амортизации должна быть скорректирована:

$$B_{\text{н}} = B - E_{\text{ост}}, \quad (8)$$

где  $B_{\text{н}}$  – балансовая стоимость для исчисления налога на имущество организаций (налогооблагаемая база), р.;  $E_{\text{ост}}$  – часть оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды, на сумму которого не была начислена амортизация, р.<sup>5</sup>

В соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как частное от деления суммы, полученной

в результате сложения величин остаточной (балансовой) стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчётного периода и 1-е число месяца, следующего за отчётным периодом, на количество месяцев в отчётном периоде, увеличенное на 1:

$$\text{НБ} = (B_{\text{н1}} + B_{\text{н2}} + \dots + B_{\text{нр}}) / (m + 1), \quad (9)$$

где НБ – средняя стоимость имущества за отчётный период, р.;  $B_{\text{н1}}, B_{\text{н2}} \dots$  – балансовая (остаточная) стоимость имущества на первое число каждого месяца отчётного периода, р.;  $B_{\text{нр}}$  – балансовая (остаточная) стоимость имущества на последнее число последнего месяца отчётного периода, р.;  $m$  – количество месяцев в отчётном периоде.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определённой за налоговый период. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой начисленного налога и суммами авансовых платежей, уплаченных в течение налогового периода.

### Результаты исследования

Для проведения оценки влияния методов амортизации на сумму платежей по налогу на имущество организаций и выбора наиболее действенного из них с точки зрения налогового менеджмента выполним описанные выше аналитические процедуры на условном примере:

– дата ввода объекта основных средств в эксплуатацию – 15.12.2022;

– первоначальная стоимость объекта недвижимого имущества – 73 860 000 р.;

Таблица 1. Нормы месячной амортизации для нелинейного метода

Амортизационная группа	Срок полезного использования, годы	Срок полезного использования, месяцы	Норма месячной амортизации, %
Первая	1–2	12–24	14,3
Вторая	2–3	24–36	8,8
Третья	3–5	36–60	5,6
Четвёртая	5–7	60–84	3,8
Пятая	7–10	84–120	2,7
Шестая	10–15	120–180	1,8
Седьмая	15–20	180–240	1,3
Восьмая	20–25	240–300	1,0
Девятая	25–30	300–360	0,8
Десятая	Более 30	Более 360	0,7

<sup>4</sup> Нуждин Р.В., Беляева Г.В., Пономарёва Н.И., Пухова М.М., Сидельникова А.А. Оптимизация расчётов по налогу на имущество организаций: методические аспекты // Сахар. 2023. № 6. С. 24–31.

<sup>5</sup> Формула расчёта балансовой стоимости для исчисления налога на имущество организаций при использовании нелинейного метода  $B_{\text{н}} = B - E(1 - (1 - k/100)^n)$  представлена в статье «Оптимизация расчётов по налогу на имущество организаций: методические аспекты» («Сахар», 2023, № 6).

– оценочные обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта основных средств и восстановлению окружающей среды – 0 р.;

– переоценка основных средств не производится;

– ликвидационная стоимость – 0 р.;

– срок полезного использования – 120 месяцев;

– коэффициент ускорения для способа уменьшаемого остатка – 2,0;

– начисление амортизации объекта основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учёте;

– амортизация начисляется ежемесячно;

– ставка налога на имущество организаций – 2,2 %.

Сделанные допущения не искажают экономический смысл аналитических процедур и позволяют, с одной стороны, существенно снизить трудоёмкость исследования, с другой – повысить уровень восприятия полученных результатов.

Аналитические процедуры в разрезе рассмотренных методов амортизации выполнялись в следующей последовательности:

– определялись суммы ежемесячной и накопленной амортизации (табл. 2–6);

Таблица 2. Расчёт амортизации линейным способом (по формуле (1))

Период – 2023 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	Период – 2024 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	...	Период – 2032 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца
Январь	615 500*	0	Январь	615 500	7 386 000	...	Январь	615 500	67 089 500
Февраль	615 500**	615 500	Февраль	615 500	8 001 500	...	Февраль	615 500	67 705 000
Март	615 500	1 231 000	Март	615 500	8 617 000	...	Март	615 500	68 320 500
Апрель	615 500	1 846 500	Апрель	615 500	9 232 500	...	Апрель	615 500	68 936 000
Май	615 500	2 462 000	Май	615 500	9 848 000	...	Май	615 500	69 551 500
Июнь	615 500	3 077 500	Июнь	615 500	10 463 500	...	Июнь	615 500	70 167 000
Июль	615 500	3 693 000	Июль	615 500	11 079 000	...	Июль	615 500	70 782 500
Август	615 500	4 308 500	Август	615 500	11 694 500	...	Август	615 500	71 398 000
Сентябрь	615 500	4 924 000	Сентябрь	615 500	12 310 000	...	Сентябрь	615 500	72 013 500
Октябрь	615 500	5 539 500	Октябрь	615 500	12 925 500	...	Октябрь	615 500	72 629 000
Ноябрь	615 500	6 155 000	Ноябрь	615 500	13 541 000	...	Ноябрь	615 500	73 244 500
Декабрь	615 500	6 770 500	Декабрь	615 500	14 156 500	...	Декабрь	615 500	73 860 000
31.12.2023	–	7 386 000	31.12.2024	–	14 772 000	...	31.12.2032	–	0

\* 73 860 000 / 120 = 615 500

\*\* (73 860 000 – 615 500) / (120 – 1) = 615 500

Таблица 3. Расчёт амортизации способом уменьшаемого остатка (по формуле (3))

Период – 2023 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	Период – 2024 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	...	Период – 2032 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца
Январь	1 231 000*	0	Январь	1 006 160	13 490 381	...	Январь	119 030	73 145 822
Февраль	1 210 483**	1 231 000	Февраль	989 391	14 496 541	...	Февраль	108 209	73 264 851
Март	1 190 309	2 441 483	Март	972 901	15 485 932	...	Март	97 388	73 373 060
Апрель	1 170 470	3 631 792	Апрель	956 686	16 458 833	...	Апрель	86 567	73 470 448
Май	1 150 962	4 802 262	Май	940 741	17 415 519	...	Май	75 746	73 557 015
Июнь	1 131 780	5 953 224	Июнь	925 062	18 356 260	...	Июнь	64 925	73 632 761
Июль	1 112 917	7 085 004	Июль	909 645	19 281 323	...	Июль	54 104	73 697 687
Август	1 094 368	8 197 921	Август	894 484	20 190 967	...	Август	43 284	73 751 791
Сентябрь	1 076 129	9 292 289	Сентябрь	879 576	21 085 451	...	Сентябрь	32 463	73 795 075
Октябрь	1 058 193	10 368 417	Октябрь	864 916	21 965 027	...	Октябрь	21 642	73 827 537
Ноябрь	1 040 556	11 426 610	Ноябрь	850 501	22 829 943	...	Ноябрь	10 821	73 849 179
Декабрь	1 023 214	12 467 167	Декабрь	836 326	23 680 444	...	Декабрь	0	73 860 000
31.12.2023	–	13 490 381	31.12.2024	–	24 516 770	...	31.12.2032	–	73 860 000

$K_n = 2$

\*  $(73 860 000 / 120) \cdot 2 = 1 231 000$

\*\*  $((73 860 000 - 1 231 000) / 120) \cdot 2 = 1 210 483$



Таблица 4. Расчёт амортизации способом уменьшаемого остатка (по формуле (4))

Период – 2023 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	Период – 2024 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	...	Период – 2032 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца
Январь	1 231 000*	0	Январь	1 106 866	14 089 261	...	Январь	113 790	73 177 261
Февраль	1 220 655**	1 231 000	Февраль	1 096 521	15 196 126	...	Февраль	103 445	73 291 050
Март	1 210 311	2 451 655	Март	1 086 176	16 292 647	...	Март	93 101	73 394 496
Апрель	1 199 966	3 661 966	Апрель	1 075 832	17 378 824	...	Апрель	82 756	73 487 597
Май	1 189 622	4 861 933	Май	1 065 487	18 454 655	...	Май	72 412	73 570 353
Июнь	1 179 277	6 051 555	Июнь	1 055 143	19 520 143	...	Июнь	62 067	73 642 765
Июль	1 168 933	7 230 832	Июль	1 044 798	20 575 286	...	Июль	51 723	73 704 832
Август	1 158 588	8 399 765	Август	1 034 454	21 620 084	...	Август	41 378	73 756 555
Сентябрь	1 148 244	9 558 353	Сентябрь	1 024 109	22 654 538	...	Сентябрь	31 034	73 797 933
Октябрь	1 137 899	10 706 597	Октябрь	1 013 765	23 678 647	...	Октябрь	20 689	73 828 966
Ноябрь	1 127 555	11 844 496	Ноябрь	1 003 420	24 692 412	...	Ноябрь	10 345	73 849 655
Декабрь	1 117 210	12 972 050	Декабрь	993 076	25 695 832	...	Декабрь	0	73 860 000
31.12.2023	–	14 089 261	31.12.2024	–	26 688 908	...	31.12.2032	–	73 860 000

$K_y = 2$

\*  $(73\ 860\ 000/120) \cdot 2 = 1\ 231\ 000$

\*\*  $((73\ 860\ 000 - 1\ 231\ 000) / (120 - 1)) \cdot 2 = 1\ 220\ 655$

Таблица 5. Расчёт амортизации способом по сумме чисел лет срока полезного использования (по формуле (6))

Период – 2023 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	Период – 2024 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	...	Период – 2032 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца
Январь	1 220 826*	0	Январь	1 098 744	13 978 463	...	Январь	122 083	73 066 463
Февраль	1 210 653**	1 220 826	Февраль	1 088 570	15 077 207	...	Февраль	111 909	73 188 545
Март	1 200 479***	2 431 479	Март	1 078 397	16 165 777	...	Март	101 736	73 300 455
Апрель	1 190 306	3 631 959	Апрель	1 068 223	17 244 174	...	Апрель	91 562	73 402 190
Май	1 180 132	4 822 264	Май	1 058 050	18 312 397	...	Май	81 388	73 493 752
Июнь	1 169 959	6 002 397	Июнь	1 047 876	19 370 446	...	Июнь	71 215	73 575 140
Июль	1 159 785	7 172 355	Июль	1 037 702	20 418 322	...	Июль	61 041	73 646 355
Август	1 149 612	8 332 140	Август	1 027 529	21 456 025	...	Август	50 868	73 707 397
Сентябрь	1 139 438	9 481 752	Сентябрь	1 017 355	22 483 554	...	Сентябрь	40 694	73 758 264
Октябрь	1 129 264	10 621 190	Октябрь	1 007 182	23 500 909	...	Октябрь	30 521	73 798 959
Ноябрь	1 119 091	11 750 455	Ноябрь	997 008	24 508 091	...	Ноябрь	20 347	73 829 479
Декабрь	1 108 917	12 869 545	Декабрь	986 835	25 505 099	...	Декабрь	10 174	73 849 826
31.12.2023	–	13 978 463	31.12.2024	–	26 491 934	...	31.12.2032	–	73 860 000

\*  $\Sigma \text{СПИ}_{\text{ост}} = 1 + 2 + \dots + 120 = 7\ 260$   $A = 73\ 860\ 000 \cdot 120 / 7\ 260 = 1\ 220\ 826$

\*\*  $\Sigma \text{СПИ}_{\text{ост}} = 1 + 2 + \dots + 119 = 7\ 140$   $A = (73\ 860\ 000 - 1\ 220\ 826) \cdot (120 - 1) / 7\ 140 = 1\ 210\ 653$

\*\*\*  $\Sigma \text{СПИ}_{\text{ост}} = 1 + 2 + \dots + 118 = 7\ 021$   $A = (73\ 860\ 000 - 1\ 220\ 826 - 1\ 210\ 653) \cdot (120 - 2) / 7\ 021 = 1\ 200\ 479$

<sup>6</sup> Сумму чисел лет можно рассчитать по формуле  $\Sigma \text{СПИ} = (1 + \text{СПИ}) \cdot \text{СПИ} / 2$ .

Таблица 6. Расчёт амортизации нелинейным способом (по формуле (7))

Период – 2023 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	Период – 2024 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца	...	Период – 2032 г.	Сумма начисленной за месяц амортизации, р.	Сумма накопленной амортизации на 1-е число месяца
Январь	1 994 220*	0	Январь	1 435 910	20 678 157	...	Январь	103 743	70 017 658
Февраль	1 940 376**	1 994 220	Февраль	1 397 140	22 114 066	...	Февраль	100 942	70 121 401
Март	1 887 986	3 934 596	Март	1 359 417	23 511 207	...	Март	98 217	70 222 343
Апрель	1 837 010	5 822 582	Апрель	1 322 713	24 870 624	...	Апрель	95 565	70 320 560
Май	1 787 411	7 659 592	Май	1 287 000	26 193 337	...	Май	92 985	70 416 125
Июнь	1 739 151	9 447 003	Июнь	1 252 251	27 480 337	...	Июнь	90 474	70 509 109
Июль	1 692 194	11 186 154	Июль	1 218 440	28 732 588	...	Июль	88 031	70 599 583
Август	1 646 505	12 878 348	Август	1 185 542	29 951 028	...	Август	85 654	70 687 615
Сентябрь	1 602 049	14 524 853	Сентябрь	1 153 533	31 136 570	...	Сентябрь	83 342	70 773 269
Октябрь	1 558 794	16 126 902	Октябрь	1 122 387	32 290 103	...	Октябрь	81 092	70 856 611
Ноябрь	1 516 706	17 685 695	Ноябрь	1 092 083	33 412 490	...	Ноябрь	78 902	70 937 702
Декабрь	1 475 755	19 202 401	Декабрь	1 062 597	34 504 573	...	Декабрь	76 772	71 016 604
31.12.2023	–	20 678 157	31.12.2024	–	35 567 169	...	31.12.2032	–	71 093 376

$k = 2,7\%$

\*  $73\ 860\ 000 \cdot 2,7 / 100 = 1\ 994\ 220$

\*\*  $(73\ 860\ 000 - 1\ 994\ 220) \cdot 2,7 / 100 = 1\ 940\ 376$

– рассчитывалась балансовая стоимость на начало каждого месяца и налогооблагаемая база для исчисления налога на имущество организаций (табл. 7–11);  
 – рассчитывалась сумма налога на имущество организаций по годам (табл. 12).

Полученные результаты дают основание констатировать, что методы уменьшаемого остатка и по сумме чисел лет срока полезного использования обеспечивают сопоставимое по уровню и динамике списание стоимости объектов основных средств. Как

**Таблица 7. Расчёт налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций (линейный способ – формула (1))**

Период – 2023 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	Период – 2024 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	...	Период – 2032 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.
Январь	73 860 000	–	Январь	66 474 000	–	...	Январь	7 386 000	–
Февраль	73 244 500*	–	Февраль	65 858 500	–	...	Февраль	6 770 500	–
Март	72 629 000	72 936 750**	Март	65 243 000	65 550 750	...	Март	6 155 000	6 462 750
Апрель	72 013 500	–	Апрель	64 627 500	–	...	Апрель	5 539 500	–
Май	71 398 000	–	Май	64 012 000	–	...	Май	4 924 000	–
Июнь	70 782 500	72 013 500	Июнь	63 396 500	64 627 500	...	Июнь	4 308 500	5 539 500
Июль	70 167 000	–	Июль	62 781 000	–	...	Июль	3 693 000	–
Август	69 551 500	–	Август	62 165 500	–	...	Август	3 077 500	–
Сентябрь	68 936 000	71 090 250	Сентябрь	61 550 000	63 704 250	...	Сентябрь	2 462 000	4 616 250
Октябрь	68 320 500	–	Октябрь	60 934 500	–	...	Октябрь	1 846 500	–
Ноябрь	67 705 000	–	Ноябрь	60 319 000	–	...	Ноябрь	1 231 000	–
Декабрь	67 089 500	70 167 000*	Декабрь	59 703 500	62 781 000	...	Декабрь	615 500	3 693 000
31.12.2023	66 474 000	–	31.12.2024	59 088 000	–	...	31.12.2032	0	–

\* 73 860 000 – 615 500 = 73 244 500

\*\* (73 860 000 + 73 244 500 + 72 629 000 + 72 013 500) / 4 = 72 936 750

**Таблица 8. Расчёт налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций (способом уменьшаемого остатка – формула (3))**

Период – 2023 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	Период – 2024 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	...	Период – 2032 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.
Январь	73 860 000	–	Январь	60 369 619	–	...	Январь	714 178	–
Февраль	72 629 000	–	Февраль	59 363 459	–	...	Февраль	595 149	–
Март	71 418 517	72 033 931	Март	58 374 068	588 77 078	...	Март	486 940	546 455
Апрель	70 228 208	–	Апрель	57 401 167	–	...	Апрель	389 552	–
Май	69 057 738	–	Май	56 444 481	–	...	Май	302 985	–
Июнь	67 906 776	70 267 891	Июнь	55 503 740	57 433 602	...	Июнь	227 239	411 194
Июль	66 774 996	–	Июль	54 578 677	–	...	Июль	162 313	–
Август	65 662 079	–	Август	53 669 033	–	...	Август	108 209	–
Сентябрь	64 567 711	68 559 661	Сентябрь	52 774 549	56 037 377	...	Сентябрь	64 925	308 395
Октябрь	63 491 583	–	Октябрь	51 894 973	–	...	Октябрь	32 463	–
Ноябрь	62 433 390	–	Ноябрь	51 030 057	–	...	Ноябрь	10 821	–
Декабрь	61 392 833	66 907 112	Декабрь	50 179 556	54 686 662	...	Декабрь	0	238 059
31.12.2023	60 369 619	–	31.12.2024	49 343 230	–	...	31.12.2032	0	–

**Таблица 9. Расчёт налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций (способом уменьшаемого остатка – формула (4))**

Период – 2023 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	Период – 2024 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	...	Период – 2032 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.
Январь	73 860 000	–	Январь	59 770 739	–	...	Январь	682 739	–
Февраль	72 629 000	–	Февраль	58 663 874	–	...	Февраль	568 950	–
Март	71 408 345	720 23 845	Март	57 567 353	58 120 786	...	Март	465 504	522 399
Апрель	70 198 034	–	Апрель	56 481 176	–	...	Апрель	372 403	–
Май	68 998 067	–	Май	55 405 345	–	...	Май	289 647	–
Июнь	67 808 445	702 18 723	Июнь	54 339 857	56 501 866	...	Июнь	217 235	393 092
Июль	66 629 168	–	Июль	53 284 714	–	...	Июль	155 168	–
Август	65 460 235	–	Август	52 239 916	–	...	Август	103 445	–
Сентябрь	64 301 647	684 44 634	Сентябрь	51 205 462	54 913 979	...	Сентябрь	62 067	294 819
Октябрь	63 153 403	–	Октябрь	50 181 353	–	...	Октябрь	31 034	–
Ноябрь	62 015 504	–	Ноябрь	49 167 588	–	...	Ноябрь	10 345	–
Декабрь	60 887 950	667 01 580	Декабрь	48 164 168	53 357 126	...	Декабрь	0	227 580
31.12.2023	59 770 739	–	31.12.2024	47 171 092	–	...	31.12.2032	0	–

**Таблица 10.** Расчёт налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций (способом по сумме чисел лет срока полезного использования – формула (6))

Период – 2023 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	Период – 2024 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	...	Период – 2032 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.
Январь	73 860 000	–	Январь	59 881 537	–	...	Январь	793 537	–
Февраль	72 639 174	–	Февраль	58 782 793	–	...	Февраль	671 455	–
Март	71 428 521	72 038 934	Март	57 694 223	58 243 595	...	Март	559 545	620 587
Апрель	70 228 041	–	Апрель	56 615 826	–	...	Апрель	457 810	–
Май	69 037 736	–	Май	55 547 603	–	...	Май	366 248	–
Июнь	67 857 603	70 248 388	Июнь	54 489 554	56 636 174	...	Июнь	284 860	478 157
Июль	66 687 645	–	Июль	53 441 678	–	...	Июль	213 645	–
Август	65 527 860	–	Август	52 403 975	–	...	Август	152 603	–
Сентябрь	64 378 248	68 488 364	Сентябрь	51 376 446	55 059 273	...	Сентябрь	101 736	366 248
Октябрь	63 238 810	–	Октябрь	50 359 091	–	...	Октябрь	61 041	–
Ноябрь	62 109 545	–	Ноябрь	49 351 909	–	...	Ноябрь	30 521	–
Декабрь	60 990 455	667 58 860	Декабрь	48 354 901	53 512 893	...	Декабрь	10 174	284 860
31.12.2023	59 881 537	–	31.12.2024	47 368 066	–	...	31.12.2032	0	–

**Таблица 11.** Расчёт налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций (нелинейный способ – формула (7))

Период – 2023 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	Период – 2024 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.	...	Период – 2032 г.	Балансовая стоимость на 1-е число месяца, р.	Налоговая база по налогу на имущество организаций, р.
Январь	73 860 000	–	Январь	53 181 843	–	...	Январь	3 842 342	–
Февраль	71 865 780	–	Февраль	51 745 934	–	...	Февраль	3 738 599	–
Март	69 925 404	70 922 150	Март	50 348 793	51 066 487	...	Март	3 637 657	36 89 510
Апрель	68 037 418	–	Апрель	48 989 376	–	...	Апрель	3 539 440	–
Май	66 200 408	–	Май	47 666 663	–	...	Май	3 443 875	–
Июнь	64 412 997	68 139 407	Июнь	46 379 663	49 062 812	...	Июнь	3 350 891	35 44 746
Июль	62 673 846	–	Июль	45 127 412	–	...	Июль	3 260 417	–
Август	60 981 652	–	Август	43 908 972	–	...	Август	3 172 385	–
Сентябрь	59 335 147	65 502 575	Сентябрь	42 723 430	47 164 198	...	Сентябрь	3 086 731	34 07 573
Октябрь	57 733 098	–	Октябрь	41 569 897	–	...	Октябрь	3 003 389	–
Ноябрь	56 174 305	–	Ноябрь	40 447 510	–	...	Ноябрь	2 922 298	–
Декабрь	54 657 599	63 003 038	Декабрь	39 355 427	45 364 442	...	Декабрь	2 843 396	32 77 542
31.12.2023	53 181 843	–	31.12.2024	38 292 831	–	...	31.12.2032	2 766 624	–

**Таблица 12.** Сумма налога на имущество организаций при различных способах начисления амортизации

Год	Линейный способ (формула (1)), р.	Способ уменьшаемого остатка (формула (3)), р.	Способ уменьшаемого остатка (формула (4)), р.	Способ по сумме чисел лет срока полезного использования (формула (7)), р.	Нелинейный способ (формула (7)), р.
2023	1 543 674	1 471 956	1 467 435	1 468 695	1 386 067
2024	1 381 182	1 263 539	1 243 041	1 177 284	998 018
2025	1 218 690	955 094	913 050	918 102	718 608
2026	1 056 198	716 559	685 015	691 151	517 424
2027	893 706	512 304	489 752	496 429	372 564
2028	731 214	342 329	327 260	333 937	268 259
2029	568 722	206 636	197 539	203 675	193 156
2030	406 230	105 222	100 590	105 642	139 079
2031	243 738	38 090	36 413	39 840	100 142
2032	81 246	5 237	5 007	6 267	72 106
Итого	8 124 600	5 616 967	5 465 102	5 441 020	4 765 423

следствие, их применение оказывает равновеликое воздействие на формирование массы платежей по налогу на имущество организаций. Кроме того, данные методы отличаются более сложным методическим аппаратом по сравнению с линейным и нелинейным способами. При этом использование коэффициентов ускорения на фоне ежемесячного пересчёта балансовой стоимости, как отмечалось нами выше, позволяет не только осуществлять её ускоренное списание, но и сократить срок начисления амортизации (при значении коэффициента ускорения 2,0 срок начисления амортизации сокращается на 1 месяц, при значении 3,0 – на 2 месяца).

Графический материал, представленный на рис. 1, наглядно демонстрирует существенно различный во времени процесс формирования ежегодных амортизационных отчислений. Так, если при использовании линейного метода за первые пять лет списывается 50 % стоимости, то при методе по сумме чисел лет – 75 %, а при нелинейном – 80 %. Причём нелинейный метод единственный среди рассматриваемых, применение

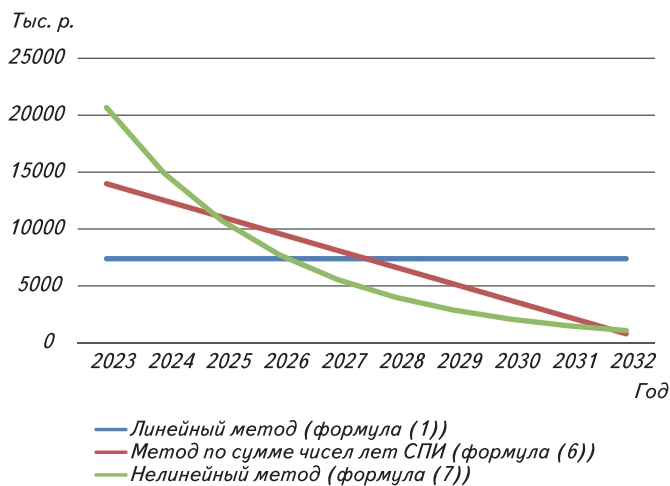


Рис. 1. Динамика начисления годовой суммы амортизации<sup>7</sup>

которого сопряжено с возникновением недоамортизированной суммы (на 31.12.2032 – 2,767 млн р., или 3,75 % от первоначальной стоимости). При выборе последнего метода организация должна установить в учётной политике для целей бухгалтерского учёта порядок списания недоамортизированных сумм<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> На рисунке не представлены результаты применения формул (3) и (4), поскольку они практически полностью совпадают с графиком по формуле (6).

<sup>8</sup> Недоамортизированная балансовая стоимость может быть списана единовременно в последнем месяце начисления амортизации.

Ускоренные методы амортизации позволяют в первые годы эксплуатации объекта основных средств списать большую по сравнению с линейным способом сумму его балансовой стоимости, что оказывает существенное влияние на формирование массы налоговых платежей по налогу на имущество организаций (рис. 2). Использование нелинейного метода обеспечивает наибольшую налоговую экономию – 3,359 млн р., или 41,35 %.

**Выводы**

Резюмируя изложенное, можно сделать следующие выводы:

- в соответствии с НК РФ налог на имущество организаций рассчитывается по данным бухгалтерского учёта. Большое количество элементов учёта основных средств, в том числе метод начисления амортизации, определяется организацией самостоятельно и должно быть закреплено в учётной политике;
- в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» начисление амортизации по объектам основных средств может осуществляться линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости пропорционально объёму производства продукции. Организация самостоятельно выбирает методику начисления амортизации способом уменьшаемого остатка;
- рассмотренные методы ускоренной амортизации, в том числе нелинейный метод, соответствуют требованию ФСБУ 6/2020 (о необходимости систематического уменьшения сумм амортизации от периода к периоду) и могут быть классифицированы как способы уменьшаемого остатка;
- методы ускоренной амортизации, за исключением нелинейного, при ежемесячном пересчёте балан-

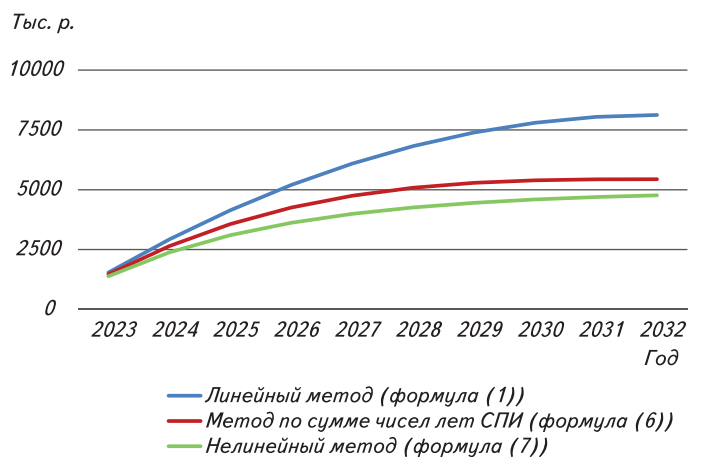


Рис. 2. Динамика платежей по налогу на имущество организаций (нарастающим итогом)



совой стоимости обеспечивают её полное списание (без возникновения недоамортизированных сумм). Коэффициенты ускорения способствуют сокращению срока начисления амортизации на 1–2 месяца;

– применение нелинейного метода амортизации для целей бухгалтерского учёта позволяет достичь наибольшей экономии по налогу на имущество организаций.

После принятия ФСБУ 6/2020 гармонизация бухгалтерского и налогового учёта хозяйствующих субъектов в части учёта объектов основных средств является, по нашему мнению, нецелесообразной, поскольку значительно увеличилось количество различий. В сложившейся ситуации для менеджмента производственных организаций приоритетным следует признать выбор методов и инструментов, обеспечивающих оптимизацию налоговых платежей. В данном контексте использование нелинейного метода амортизации для целей бухгалтерского учёта является своевременным и обоснованным решением.

#### Список литературы

1. *Нуждин, Р.В.* Оптимизация расчётов по налогу на имущество организаций: методические аспекты / Р.В. Нуждин, Г.В. Беляева, Н.И. Пономарёва [и др.] // Сахар. – 2023. – № 6. – С. 24–31.

2. *Барлукова, А.М.* Влияние амортизационной политики на финансовый результат организации / А.М. Барлукова // Global and Regional Research. – 2019. – Т. 1. – № 3. – С. 1–5.

3. *Буйвис, Т.А.* О применении повышающих коэффициентов при начислении амортизации по основным средствам / Т.А. Буйвис, В.А. Буйвис // Сибирская финансовая школа. – 2018. – № 2. – С. 70–72.

4. *Буйвис, Т.А.* Совершенствование амортизационной политики предприятия / Т.А. Буйвис // Сибирская финансовая школа. – 2018. – № 6. – С. 165–169.

5. *Дьякова, С.С.* Оценка влияния элементов учётной политики на финансовые результаты организации / С.С. Дьякова // Социально-гуманитарные науки в информационном обществе: перспективы и потенциал. – Белгород : Агентство перспективных научных исследований, 2020. – С. 74–78.

6. *Давлятшаев, А.А.* Усовершенствование амортизации политики предприятия / А.А. Давлятшаев,

Т.Э. Нуралиев // Periodica Journal of Modern Philosophy, Social Sciences and Humanities. – 2022. – Т. 11. – С. 99–107.

7. *Чабатуль, В.В.* Повышение роли амортизационных отчислений как источника финансирования инвестиций в основной капитал в сельском хозяйстве / В.В. Чабатуль, М.П. Папинова, А.Н. Русакович // Экономические вопросы развития сельского хозяйства Беларуси. – 2022. – № 45. – С. 133–144.

8. Оптимизация системы налогообложения посредством применения нелинейного метода начисления амортизации / М.В. Калининская, Н.В. Кузнецова, М.А. Жадовская, Е.М. Фельде // Вестник Академии знаний. – 2023. – № 54 (1). – С. 315–321.

9. *Жданова, Е.С.* Совершенствование учёта основных средств и направления повышения эффективности их использования / Е.С. Жданова // Экономика России в условиях глобальных вызовов. – 2023. – С. 53–59.

10. *Мунтянова, М.А.* Учёт и методы начисления амортизации основных средств в организации / М.А. Мунтянова // Ломоносовские научные чтения. Актуальные вопросы фундаментальных и прикладных исследований. – Петрозаводск : Новая наука, 2022. – С. 48–52.

**Аннотация.** Раскрыты методы начисления амортизации основных средств, адаптированы традиционные подходы к начислению амортизации в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020. Обоснована возможность применения нелинейного метода амортизации для целей бухгалтерского учёта. Доказана целесообразность использования нелинейного метода для целей налоговой оптимизации. **Ключевые слова:** основные средства, недвижимое имущество, амортизация, способы ускоренной амортизации, нелинейный метод амортизации, налог на имущество организаций, налогообложение, налоговая оптимизация. **Summary.** Disclosed methods of accrual of depreciation of fixed assets, adapted traditional approaches to depreciation in accordance with the requirements of FSBU 6/2020.

The possibility of using a non-linear depreciation method for accounting purposes is substantiated. The expediency of using a non-linear method for the purposes of tax optimization has been proved.

**Keywords:** fixed assets, real estate, depreciation, accelerated depreciation methods, non-linear depreciation method, corporate property tax, taxation, tax optimization.