

Д. А. Одаховская,
Г. Г. Печенникова,
Д. Г. Усольцев

**БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
И АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ
В ЦЕЛЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПОДХОДОВ
К ОЦЕНКЕ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ**

В статье описывается методика учета основных средств и амортизационных отчислений в сравнительной характеристике видов учета, в частности бухгалтерского и налогового учета при поступлении и формировании первоначальной стоимости внеоборотных активов, их оценки, движении и амортизации. В статье даются рекомендации по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета основных средств и амортизационных отчислений, при этом единственной объективной и реальной базой для расчета налогов будут являться данные системного бухгалтерского учета, построенного на принципах реального учета издержек производства. Реализация этих предложений даст возможность упорядочить бухгалтерский учет и ликвидировать неоправданный и искусственный разрыв бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, основные средства, первоначальная стоимость, амортизационные отчисления.

D. A. Odahovskaya,
G. G. Pechenikova,
D. G. Usoltsev

**ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS
DEPRECIATION AND AMORTIZATION IN ORDER IMPROVING
APPROACHES TO ASSESSMENT THE PROPERTY
OF THE ORGANIZATION**

The article describes the methodology of accounting for fixed assets and depreciation in the relative performance of the types of accounting, such as accounting and tax accounting at admission and formation of initial cost of fixed assets, their assessment, movement and depreciation. The article gives recommendations on improvement of accounting and tax accounting of fixed assets and depreciation, with the only real objective and the basis for calculating tax will be the system of accounting based on principles and realistic in terms of production costs. The implementation of these proposals will give the opportunity to streamline accounting and to eliminate the unnecessary and the artificial divide of accounting and tax accounting.

Keywords: accounting, tax accounting, fixed assets, original cost, depreciation.

В условиях роста конкуренции успех деятельности многих организаций в значительной степени зависит от эффективного управления активами. Организация бухгалтерского и налогового учета всех внеоборотных активов, в том числе

основных средств требует особой тщательности, так как влияние этих объектов на финансовое положение и финансовые результаты деятельности экономического субъекта продолжается в течении длительного периода времени.

Актуальными являются задачи определения первоначальной стоимости внеоборотных активов, срока полезного использования средств, способа начисления амортизации объектов основных средств. Необходимо определить круг задач, поставить цели для их достижения и постараться их решить, как можно безболезненнее для организации, а так же разработать способы и факторы, которые в дальнейшем повлияют на величину налоговых отчислений.

Бухгалтерский и налоговый учет основных средств постоянно меняется, так с 1 января 2016 года была изменена статья 256 Налогового кодекса РФ. Согласно статье 256 амортизируемым имуществом признается имущество, а также результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации [1]. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 р., но данный стоимостной критерий можно применить только по тем объектам, которые были приобретены после 1 января 2016 года. Объекты, которые приобрели до этой даты необходимо амортизировать по старым правилам.

В бухгалтерском учете активы, согласно ПБУ 6 «Учет основных средств», стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 р. за единицу, могут отражаться в составе материально-производственных запасов [4], которые сразу можно списать на расходы отчетного периода, но данные объекты для сохранности, необходимо учитывать на забалансовом счете, в течении срока полезного использования данных активов. Если приобретен объект стоимостью 100 000 р. за единицу, в налоговом учете вся сумма будет признана расходом отчетного периода, в первом месяце эксплуатации, а в бухгалтерском учете это будет амортизируемый объект и расходы будут признаны постепенно путем начисления амортизации в течение срока полезного использования, поэтому в налоговом учете расходы отчетного периода будут больше, чем в бухгалтерском, возникнет временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, 20 % и начисляется отложенное налоговое обязательство, при этом делается бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»/ Налог на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство», тем самым обязательство по начислению и уплате налога на прибыль временно уменьшается. По правилам бухгалтерского учета этот объект необходимо амортизировать, в противном случае данный факт единовременного списания суммы будет расцениваться как занижения налогооблагаемой базы по налогу на имущество, поэтому постепенно по мере начисления амортизации, расходы превысят в бухгалтерском учете, так как в налоговом учете расходы были признаны в прошлом месяце, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленное

отложенное налоговое обязательство, при этом делается запись Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К68 «Расчеты по налогам и сборам»/ Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться в течении последующего срока эксплуатации объекта.

Основные средства у хозяйствующих субъектов довольно сильно изношены или морально устарели, в этих условиях целесообразно разработать механизмы применения коэффициентов ускорения амортизационных отчислений основных средств с тем, чтобы было возможно в определенное время в оптимальном объеме обновить или модернизировать объекты основных средств. В существующей практике данные коэффициенты возможно использовать лишь когда объект основных средств используется в агрессивной среде или передается в лизинг [2].

Начисленные проценты по полученным кредитам банков, которые имеют инвестиционную направленность, до принятия к учету основного средства в бухгалтерском учете, включаются в инвентарную первоначальную стоимость основного средства [7] и делается запись Д 08/3 «Вложения во внеоборотные активы / Строительство объектов основных средств» К 66,67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам», или Д 08/4 «Вложения во внеоборотные активы / Приобретение основных средств» К 66,67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам». После ввода в эксплуатацию объекта основного средства начисленные проценты по ПБУ 10/99 «Расходы организации» [6] отражаются как прочие расходы и относятся на счет 91/2 «Прочие доходы и расходы /прочие расходы», при этом делается запись Д 91/2 «Прочие доходы и расходы /прочие расходы» К 66,67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам».

В налоговом учете независимо от назначения кредита, начисленные проценты отражаются как внереализационные расходы, при этом формируется разная первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Принимаемые расходы в налоговом учете будут временно больше, чем принимаемые расходы в бухгалтерском учете в связи с чем возникает временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, тем самым начисляется отложенное налоговое обязательство и делается бухгалтерская запись Д 68 ««Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается. Затем по мере начисления амортизации по объектам основных средств расходы превысят в бухгалтерском учете, так как бухгалтерская инвентарная стоимость превысит стоимость имущества по данным налогового учета, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленное отложенное налоговое обязательство Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К68 ««Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться, в течении всего срока амортизации объекта основных средств.

В бухгалтерском учете согласно пункта 18 ПБУ 6 «Учет основных средств» начисление амортизации объектов основных средств производится одним из четырех возможных способов (линейным способом, способом уменьша-

емого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом списания стоимости пропорционально выпущенному объему продукции, выполненным работ или оказанных услуг) [4].

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов, производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в данную амортизационную группу.

В налоговом учете может применяться линейный или нелинейный способ (статьи 256–259 НК РФ) списания стоимости основных средств [1].

Налогоплательщик по статье 258 НК РФ имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам, сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также часть расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств [1], стоит отметить, что такая минимизация в бухгалтерском учете невозможна.

Так как могут применяться разные способы начисления амортизации или единовременное списание до 30 процентов стоимости, в бухгалтерском и налоговом учете, возникают временные вычитаемые или налогооблагаемые разницы.

Если расходы будут больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом и возникнет временная вычитаемая разница, которую умножают на 20 процентов налога на прибыль и начисляется отложенный налоговый актив и делается запись Д 09 «Отложенный налоговый актив» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться, но в периоде когда расходы станут больше в налоговом учете, чем в бухгалтерском, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленный отложенный налоговый актив, и составляется бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль» К 09 «Отложенный налоговый актив», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом будет уменьшается до полного списания объекта.

В бухгалтерском учете применяется способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения до трех или способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, или способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), в налоговом учете линейный способ. Расходы будут больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом и возникает временная вычитаемая разница, которую умножают на 20 % налога на прибыль, начисляется отложенный налоговый актив и делается запись Д 09 «Отложенный налоговый актив» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться, затем постепенно в следующих налоговых периодах, когда расходы станут больше в налоговом учете, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленный отложенный налоговый актив

и составляется бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль» К 09 «Отложенный налоговый актив», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается.

В случае досрочного списания объекта основных средств (продажа, авария, передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации или ином выбытии) в связи с которым был ранее начислен отложенный налоговый актив счет 09 «Отложенный налоговый актив», списывается ранее начисленный отложенный налоговый актив, и составляется бухгалтерская запись Д 99 «Прибыли и убытки» К 09 «Отложенный налоговый актив», что приведет к уменьшению прибыли отчетного периода.

Если в бухгалтерском учете применяется линейный способ, в налоговом учете нелинейный способ или единовременно включаются в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 %) первоначальной стоимости основных средств, при этом расходы будут больше в налоговом учете, чем в бухгалтерском, возникнет временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, начисляется отложенное налоговое обязательство и делается бухгалтерская запись Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль, при этом уменьшается, в следующем месяце, когда расходы превысят в бухгалтерском учете, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль и будет списываться ранее начисленное отложенное налоговое обязательство, делается бухгалтерская запись Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» / Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться в течении оставшегося срока эксплуатации объекта.

Если начислялось отложенное налоговое обязательство, счет 77 «Отложенное налоговое обязательство», в случае досрочного списания объекта основных средств (продажа, авария, передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации или ином выбытии) в связи с которым было ранее начислено отложенное налоговое обязательство, данный счет будет списываться, при этом делается бухгалтерская запись Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К 99 «Прибыли и убытки», что приведет к увеличению прибыли отчетного периода и налоговых отчислений.

Различия правил учетной политики для бухгалтерского и налогового учета, необходимо свести к минимуму, а в частности отменить стоимостной лимит отнесения объектов к амортизируемому имуществу, как в ПБУ 6 «Учет основных средств», так и в Налоговом кодексе. Разрешив тем самым субъектам хозяйственной деятельности самостоятельно определять амортизационную политику, так как в связи с применением разных способов начисления амортизации в бюджет в конечном счете поступят одни и те же суммы налога на прибыль.

В бюджет поступления налога на прибыль будут разными лишь по времени, в суммовом выражении в конечном итоге разниц не возникает, так как первоначально начисляться отложенный налоговый актив на счете 09 «Отложенный налоговый актив» или начисляется отложенное налоговое обязательство на счете 77

«Отложенное налоговое обязательство», в следующих периодах данные счета будут закрываться.

Все различия по признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, которые по ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [8], приведут к возникновению временных разниц, а затем отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива, необходимо отменить, разрешив налогоплательщику самостоятельно устанавливать правила и методику отражения в учете различных объектов. Самостоятельно принимать решения, какой стоимостной критерий отнесения объектов к основным средствам рассматривать, какие способы начисления амортизации применить без всяких ограничений, так как это приводит к временным разницам, обязательства разграничиваются, распределяются только по времени.

Различия по признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, которые по ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», приведут к возникновению постоянных разниц, а затем постоянного налогового обязательства или постоянного налогового актива, необходимо сначала накапливать на отдельных счетах или субсчетах, которые являются свободными в действующем едином плане счетов организаций [3], например на счете с 30 по 39, 64, 65, 74, 78 как расходы, не принимаемые для целей налогообложения, при этом будет сделана бухгалтерская запись Д 74 К разных счетов, а затем списывать за счет прибыли Д 99 К 74, все данные будут прозрачными, а система учета затрат и система уплаты налогов будут построены на единых принципах и правилах учета, тем самым будут максимально сближены правила учетной политики для бухгалтерского и налогового учета [2].

Единственной объективной и реальной базой для расчета налогов будут являться данные системного бухгалтерского учета, построенного на принципах реального учета издержек производства. Отпадет необходимость конструировать надуманную «налогооблагаемую» прибыль, оторванную от реальной экономической базы – бухгалтерской прибыли, возникнет возможность облагать налогом реальную бухгалтерскую прибыль, сформированную на счетах бухгалтерского учета. Реализация этих предложений даст возможность упорядочить бухгалтерский учет и ликвидировать неоправданный и искусственный разрыв бухгалтерского и налогового учета.

Список использованной литературы

1 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1 и 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс] / (ред. от 07.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 07.04.2017. – Режим доступа: Консультант плюс (дата обращения 13.05.2016).

2 Одаховская Д. А. Совершенствование бухгалтерского и налогового учета основных средств и амортизационных отчислений // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы междун. науч.-практ. конф., Иркутск, 23 апр. 2016 г. / под науч. ред. Е. М. Сорокиной. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2016. – 388 с.

3 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (в ред. Приказов Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н).

4 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [Электронный ресурс] / ПБУ 6/01 (в ред. Приказов Минфина РФ от 16.05.2016 № 64н). – Режим доступа: Консультант плюс (дата обращения 01.05.2016).

5 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [Электронный ресурс] / ПБУ 9/99 (в ред. Приказов Минфина России от 06.04.2015 г. № 56н). – Режим доступа: Консультант плюс (дата обращения 24.05.2016).

6 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс] / (в ред. Приказов Минфина России от 06.04.2015 г. № 57н). – Режим доступа: Консультант плюс (дата обращения 18.05.2016).

7 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по займам и кредитам» [Электронный ресурс] / ПБУ 15/08 (в ред. Приказов Минфина России от 06.04.2015 №57н). – Режим доступа: Консультант плюс (дата обращения 16.05.2016).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс] / ПБУ 18/02 (в ред. Приказов Минфина России от 06.04.2015 №57н). – Режим доступа: Консультант плюс (дата обращения 09.05.2016).

Информация об авторах

Одаховская Дalia Ардалионовна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: odadalia@yandex.ru.

Печенникова Галина Геннадьевна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Усольцев Дмитрий Геннадьевич – старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Authors

Odahovskaya Dalian Ardalionovna – candidate of economic Sciences, associate Professor, Department of accounting, analysis, statistics, and audit, Baikal state University, 664003, Irkutsk, Lenin str., 11, e-mail: odadalia@yandex.ru.

Pechennikova Galina Gennad'evna – candidate of economic Sciences, associate Professor, Department of accounting, analysis, statistics, and audit, Baikal state University, 664003, Irkutsk, Lenin str., 11.

Usoltsev Dmitry Gennadievich – senior lecturer of Department of accounting, analysis, statistics, and audit, Baikal state University, 664003, Irkutsk, Lenin street, 11.