

УЛК 657

***ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА
ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ
ЭКОНОМИКИ***

Девятова Д.С.

*Уральский государственный экономический университет,
г. Екатеринбург, Россия*

Шарапов Ю.В.

к.э.н., доцент

*Уральский государственный экономический университет,
г. Екатеринбург, Россия*

Аннотация.

Статья посвящена вопросам учета движения основных средств предприятия. Цель исследования состоит в выявлении проблемных аспектов учета основных средств и рассмотрении насущных вопросов расхождения учета движения основных фондов в бухгалтерском и налоговом учете. В работе представлены результаты сравнительного анализа бухгалтерского и налогового учета основных средств.

Ключевые слова: основные средства, бухгалтерский и налоговый учет, расхождения в учете, оценка, первоначальная стоимость, амортизация.

***FEATURES OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF
MOVEMENT OF FIXED ASSETS IN THE CONDITIONS OF THE DIGITAL
ECONOMY***

Devyatova D.S.

Ural State University of Economics,

Yekaterinburg, Russia

Sharapov Yu. V.

Ph.D. in Economics, Associate Professor

Ural State University of Economics,

Yekaterinburg, Russia

Abstract.

The article is devoted to the issues of accounting for the movement of fixed assets of an enterprise. The purpose of the study is to identify problematic aspects of accounting for fixed assets and to consider pressing issues of discrepancies in accounting for the movement of fixed assets in accounting and tax accounting. The paper presents the results of a comparative analysis of accounting and tax accounting of fixed assets.

Keywords: fixed assets, accounting and tax accounting, discrepancies in accounting, valuation, initial cost, depreciation.

Как известно, почти ни одна из функционирующих организаций не обходится без содержания имущественного комплекса, основную долю которого составляют основные средства, представляющие собой средства осуществления предпринимательской деятельности. Они могут достигать 99% активов предприятия, что говорит о прямой связи эффективности использования фондов с показателями эффективности деятельности хозяйствующего субъекта. Это обуславливает необходимость и важность учета основных средств на должном уровне. В целях обеспечения корректного учета основных фондов нужно непрерывно отслеживать их наличие и движение, фиксировать изменения состояния, что в свою очередь позволит эффективно проводить анализ преобразований, связанных с основными средствами» [7], в структуре и динамике.

Выполнение указанных операций способно обеспечить достоверный учет. Однако отражение операций также требует соблюдения определенных правил, уместности, своевременности. Бухгалтерский учет основных средств в Российской Федерации регулируется Федеральными стандартами бухгалтерского учета (далее – ФСБУ) 6/2020 «Учет основных средств» и 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденные Приказом Минфина России от 17.09.2020 №204н. Последний устанавливает требования к формированию информации о капитальных вложениях, определяет порядок формирования затрат, связанных с основными средствами, в частности, момент принятия объекта к учету и его первоначальную стоимость. ФСБУ 6/2020 «устанавливает единые требования к признанию объекта основным средством, их классификацию и остальные обязательные положения, которыми необходимо руководствоваться при ведении учета основных средств» [6].

Положения вышеуказанного приказа организации применяют с 2022 года, однако в бухгалтерской практике до сих пор остается множество связанных с его применением дискуссионных вопросов. Проблемы возникают при определении первоначальной стоимости, при исчислении амортизации, при оценке и изменении стоимости основных средств и т.п. В свою очередь, «Налоговый Кодекс добавляет к этому перечню свои положения, которые по-разному могут пониматься на практике» [5]. Но и при исключении вышеописанных вопросов «появляются проблемы образования разниц при учете основных средств» [4], связанных с различием бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

Таким образом, ошибки в учете основных средств могут возникнуть по множеству различных причин. Практическая значимость исследования обусловлена необходимостью расширения методологической базы и практики учета основных средств с целью возможной минимизации рисков и ошибок в

учете по причине неверного трактования нормативных документов и расхождений бухгалтерского и налогового учета.

В таблице 1 представлена сравнительная характеристика некоторых аспектов бухгалтерского и налогового учета основных средств, которые становятся причиной возникновения разниц.

Таблица 1 – Сравнение учета основных средств в бухучете и налоговом учете¹

Причина	Бухгалтерский учет (согласно ФСБУ 6/2020)	Налоговый учет (в соответствии с НК РФ)
Формирование первоначальной стоимости	включаются все затраты, связанные с приобретением ОС и доведением его до пригодного состояния (п.12)	учитываются затраты согласно п.1 ст.257 (не все затраты из бухучета, например, расходы по кредиту на инвестиционный актив)
Определение срока полезного использования	на основе ожидаемых условий эксплуатации, физического и морального износа (п.9) и выгод	исходя из амортизационной группы ОС (ст.258 НК РФ) с учетом классификации ²
Способ начисления амортизации	линейный/ уменьшаемого остатка/ пропорционально выработке (п.35,36 ФСБУ 6)	линейный (к определенным объектам ОС обязателен) / нелинейный (п.1 ст.259 НК РФ)
Начало начисления амортизации	по решению организации, закрепленному в учетной политике (п.33)	с 1 числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию (п.4 ст.259 НК РФ)
Амортизационная премия	единовременное списание первоначальной стоимости ОС/ ее части в расходы не предусмотрено	в размере от 10 до 30% исходя из амортизационной группы (п.9 ст.258, п.3 ст.272)
Переоценка ОС	на выбор организации (п.13)	не учитывается
Ликвидационная стоимость	предусмотрена (п.30), не амортизируется	нет понятия ликвидационной стоимости
Убыток от продажи ОС	признается единовременно на дату списания	признается равными долями в течение оставшегося СПИ (п.3 ст.268 НК РФ)
Безвозмездное получение ОС, включение стоимости в состав доходов	включается в состав доходов по мере начисления амортизации (п.7, 10.3 ПБУ 9/99)	стоимость ОС, полученных от 3-х лиц (не учредителей), учредителей с долей в капитале <50% включается в момент его получения (п.8 ст.250, п.4 ст.271, п.1 ст.273 НК РФ), иначе не включается
Безвозмездная передача ОС	стоимость учитывается в составе расходов	остаточная стоимость не учитывается в составе расходов (п.16 ст.270 НК РФ)
Переданное в безвозмездное пользование ОС	амортизация не приостанавливается	прекращается с 1го числа месяца, следующего за месяцем передачи (п.3 ст.256, п.2 ст.322 НК РФ)

¹ Составлено автором по [1,2,3]

² Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (ред. от 18.11.2022) "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"

Ремонт ОС, срок от 12 месяцев	начисление амортизации приостанавливается	амортизация не прекращает начисление
Модернизация (реконструкция) ОС без пересмотра СПИ	норма амортизации увеличивается пропорционально увеличению первоначальной стоимости ОС	годовая норма амортизации по завершении работ не пересматривается (п.2 ст.257, п.2 ст.259 НК РФ)
Объекты непроизводственного назначения	признаются в составе амортизируемого имущества	не признаются в составе амортизируемого имущества (п.1 ст.256 НК РФ)
Коэффициенты амортизации	коэффициенты не предусмотрены	могут применяться понижающие/повышающие коэффициенты (ст.259.3)
Неотделимые улучшения, полученные арендодателем	включаются в состав доходов по мере начисления амортизации (п.7, п. 10.3 ПБУ 9/99)	не включаются в состав доходов (подп. 32 п.1 ст.251 НК РФ), амортизация не начисляется (п.1 ст.257, п.8 ст.250, подп.32 п.1 ст.251 НК РФ)

По результатам сравнительной характеристики можем наблюдать множество факторов влияния на расхождения в системах учета, причем данный список не исчерпывающий. При появлении подобных различий в учетах возникают разницы, учет которых ведется в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н и требует значительных трудозатрат.

Наиболее часто учетные расхождения встречаются по причине различного срока полезного использования объектов основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, вследствие наличия в налоговом учете амортизационной премии, ввиду отличающихся дат начала и прекращения начисления амортизации. Реже основанием расхождений может быть стоимостной лимит принятия объекта ОС к бухучету отличный от налогового стоимостного лимита, составляющего 100000 рублей. Во избежание расхождений организация может применять одинаковый один и тот же метод начисления амортизации в НУ и БУ, приравнивать срок полезного использования ОС и дату начала/прекращения начисления амортизации в бухучете к налоговому, отказаться от переоценки основных средств и т.п. [4].

Существуют и иные случаи различий в системах учета при движении основных средств, которые избежать сложнее. Например, при наличии ОС, «находящихся на реконструкции и модернизации продолжительностью» [5]

свыше 12 месяцев (кроме случаев продолжения использования такого имущества в деятельности, приносящей доход), а также переведенных на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев налоговый учет исключает такие ОС из состава амортизируемого имущества «с прекращением начисления амортизации с начала месяца» [6], следующего за месяцем начала модернизации/консервации объекта (п.3 ст.256, п.2 ст.322 НК РФ). При этом бухгалтерский учет предполагает начисление амортизации по законсервированным ОС в стандартном режиме (п.30 ФСБУ 6/2020). Следует также помнить, что расходы по улучшению состояния объекта ОС являются капитализируемыми и увеличивают его первоначальную стоимость и в бухгалтерском и в налоговом учете. Важно, что в налоговом учете подобно бухгалтерскому можно увеличить срок использования объекта, но только в пределах сроков по амортизационной группе, в которой ранее состояло ОС. Расходы на осуществление консервации, содержание и охрану объекта ОС в бухгалтерском учете включаются в состав прочих расходов (п.11, 16 ПБУ 10/99) «с отражением на соответствующих счетах» [4]. А налоговый учет включает такие расходы в состав внереализационных (пп.9 п.1 ст.265 НК РФ). В соответствии с ПБУ 18/02 по данным операциям возникает временная разница и признается отложенный налоговый актив.

Например, организация в апреле 2021 г. приобрела и ввела в эксплуатацию объект основных средств. В январе 2023 г. ОС был переведен на консервацию, а расконсервирован только в августе 2023 г. (срок консервации свыше трех месяцев). Для наглядности влияния именно консервации оставим одинаковыми в бухгалтерском и в налоговом учете: первоначальную стоимость, срок полезного использования, способ начисления амортизации - линейный. Характеристики ОС и расчеты представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Расчет амортизации законсервированного ОС

Показатели	Расчет в БУ	Расчет в НУ
Первоначальная стоимость ОС на 01.05.2021, руб.	740 000	740 000
СПИ, мес.	61	61 (4 амортиз. группа)
Амортизация в мес., руб.	12 131,15 (740 000/61)	12 131,15 (740 000*1/61)
Начисленная амортизация за период до консервации (с мая 2021 по январь 2023), руб.	254 754,15 (12 131,15 x 21)	254754,15 (12 131,15 x 21)
Амортизация за период консервации (с февраля по август 2023), руб.	84 918,05 (12131,15 x 7)	-
*с сентября 2023 г. амортизация начисляется в налоговом учете в стандартном порядке		
Остаточная стоимость ОС на 01.09.2023	400 327,8 (740 000 - 12 131,15*(21+7))	485 245,85 (740 000 – 12 131,15*21)

По итогам расчетов видно, что остаточная стоимость на начало сентября в налоговом учете больше чем в бухгалтерском в силу большего начисления амортизации в бухгалтерском учете. Данное различие приводит к возникновению в учете вычитаемой временной разницы и соответствующего ей отложенного налогового актива, который в свою очередь означает отложенную возможность в будущем уменьшить исчисленный в налоговом учете налог на прибыль. Таким образом, учет основных средств, создающий множество причин расхождения в бухгалтерском и налоговом учете, существенно влияет на представление бухгалтерской отчетности.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 22.04.2024) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2024)
2. Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н (ред. от 30.05.2022) "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.11.2020) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99"

4. Давлетгулова В.Д. Особенности аудита основных средств /В.Д. Давлетгулова, В.М. Шарапова/ В сборнике: Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы. Под редакцией Н.Н. Бондиной. - Пенза, 2023. С. 64-68.

5. Тюленева, А. В. Сближение бухгалтерского и налогового учета основных средств при применении ФСБУ 6/2020 / А. В. Тюленева // Учет, анализ, аудит и статистика: вызовы и стратегии в условиях новой реальности: Материалы Международной научно-практической студенческой конференции, Ростов-на-Дону, 19 декабря 2022 года. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет "РИНХ", 2023. – С. 228-231.

6. Попов А.Ю. Бухгалтерский и налоговый учет выбытия основных средств: особенности и ближайшие перспективы // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2016. № 6 (18). С. 217-224. EDN: ZFCPRZ

7. Семенихин, В.В. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы /В.В. Семенихин. - Москва, 2012. – EDN: SDTHHF

Оригинальность 76%