

УДК 657
ББК 65.052.2

Т.Ю. ВАСИЛЬЕВА, А.В. МАСЛОВА

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, временная налоговая разница, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство, основные средства, амортизация.

Оптимизация бухгалтерского и налогового учетов с помощью их максимального сближения и налоговая экономия являются, как правило, основными целями организации, одну из которых она ставит в приоритет. Значительную роль в их реализации играет выбор метода ведения учета основных средств.

Цель исследования – установить причины возникновения налоговых разниц при учете амортизации основных средств и разработать рекомендации по сближению бухгалтерского и налогового учета и налоговой экономии.

Материалы и методы. Основные источники информации – нормативно-правовые акты, регулирующие бухгалтерский и налоговый учет. Основными научными методами в ходе проведения исследования стали сравнительный и аналитический.

Результаты исследования. Временные налоговые разницы образуются, когда доходы и расходы признаются и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но в разные периоды времени, что приводит к несоответствию в исчисленных суммах налога на прибыль. Разница возникает из-за различий в способах начисления амортизации, а также свойственных лишь налоговому учету амортизационных премий и бухгалтерскому учету – ликвидационной стоимости и т.д. Выбор способа ведения учета и применения тех или иных рекомендаций в области его оптимизации, разработанных нами в данной работе, напрямую зависит от целей, преследуемых организацией. Часть из них направлена на снижение трудоёмкости ведения бухгалтерского и налогового учета, часть – на налоговую экономию.

Выводы. Выбор линейного способа начисления амортизации, а также установление нулевой ликвидационной стоимости и одного стоимостного критерия для признания имущества объектом основных средств позволит прийти к максимальному сближению бухгалтерского и налогового учета. В то же время применение амортизационной премии и нелинейного способа начисления амортизации даст возможность прийти к налоговой экономии, что благоприятно скажется на финансовом состоянии организации в условиях инфляции.

Актуальность темы исследования объясняется стремлением организаций к оптимизации бухгалтерского и налогового учета путем снижения трудоёмкости учета с помощью их максимального сближения, а также к налоговой экономии. Амортизация основных средств имеет немаловажное значение в достижении данных целей, поскольку является одной из статей затрат, образующих налоговые разницы, возникающие в ходе расчета налога на прибыль.

Цель исследования заключается в установлении причин возникновения налоговых разниц при учете амортизации основных средств и разработке рекомендаций по сближению бухгалтерского и налогового учета и налоговой экономии. Отдавая предпочтение снижению трудозатрат учетного аппарата, организация может лишиться шанса на снижение налоговой нагрузки. Предприятие должно самостоятельно определить приоритетное направление в ведении учета.

Материалы и методы. Основными методами в ходе проведения исследования выступили сравнительный и аналитический. Основные источники информации – нормативно-правовые акты, регулирующие бухгалтерский и налоговый учет.

Научная новизна заключается в разработке рекомендаций по оптимизации учета основных средств и начисляемой по ним амортизации.

Практическая значимость работы состоит в том, что разработанные рекомендации могут внедряться в деятельность организаций в области бухгалтерского и налогового учета амортизации основных средств и обеспечить совершенствование амортизационной политики в целом.

Результаты исследования. Достоверность ведения бухгалтерского и налогового учета в организациях имеет большое значение для их финансово-хозяйственной деятельности. Наибольшую сложность и высокий риск совершения ошибок вызывают основные средства и начисляемая по ним амортизация. Это связано с тем, что в ведении бухгалтерского и налогового учета есть различия, приводящие к возникновению временных налоговых разниц вследствие наличия «доходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения в том периоде, в котором они возникли, но которые будут облагаться налогом в будущем» [9. С. 50]. Их особенностью является то, что они будут сведены к нулю с течением времени.

Временные налоговые разницы подразделяются на два вида [4. С. 201]:

1) вычитаемые временные разницы, которые возникают, если расходы по амортизации в налоговом учете признаются ниже, чем в бухгалтерском. Это приводит к тому, что в отчетном периоде налог на прибыль исчисляется в большем размере, вследствие чего возникают отложенные налоговые активы. Их начисление происходит по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 субсчет «Налог на прибыль», а списание отражается обратной проводкой¹;

2) налогооблагаемые временные разницы – в налоговом учете расходы признаются в большем размере, что уменьшает налог на прибыль и приводит к возникновению отложенных налоговых обязательств. Для их отражения применяется счет 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Наиболее часто распространенной причиной появления временных налоговых разниц является разный стоимостной критерий, позволяющий отнести имущество к объектам основных средств. В бухгалтерском учете к ним относятся «активы, имеющие материально-вещественную форму, предназначенные для использования организацией в ходе обычной деятельности, направленной

¹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: офиц. сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения 19.03.2024).

на достижение целей, ради которых она создана, используемые в течение периода более 12 месяцев и способные приносить ей экономические выгоды в будущем» [5. С. 227]. В налоговом же учете наиболее важным признаком, который позволяет отнести имущество к основным средствам, является его стоимость, которая должна составлять 100 000 руб. и более [8. С. 157]. Следует отметить, что ранее, когда применялся ПБУ 6/01 «Учет основных средств», к основным средствам относились объекты, которые, помимо стандартных требований, отвечали также признаку стоимостного критерия в размере 40 000 руб. Однако он стал недействительным с утверждением в 2020 г. ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Теперь организации имеют право самостоятельно устанавливать лимит, принимая во внимание существенность объекта, и в обязательном порядке отражать его в учетной политике¹.

Пример. В эксплуатацию введено оборудование стоимостью 85 000 руб., срок полезного использования составляет 36 месяцев, принята нулевая ликвидационная стоимость. Амортизация и в бухгалтерском, и в налоговом учете начисляется линейным способом с первого числа месяца, следующего за вводом объекта в эксплуатацию. В учетной политике прописан стоимостной критерий для признания имущества объектом основных средств в размере 40 000 руб.

В данном случае в бухгалтерском учете будет предусмотрено ежемесячное начисление амортизации, тогда как в налоговом учете стоимость малоценного имущества будет списана единовременно и отнесена к текущим затратам, так как пороговое значение стоимости оборудования в размере 100 000 руб. не соблюдается. В данном случае вследствие признания в налоговом учете расходов раньше, чем в бухгалтерском, возникает основание для образования отложенного налогового обязательства.

Объекты, стоимость которых ниже лимита, установленного в налоговом учете, «единовременно списываются на расходы организации с надлежащим контролем за их сохранностью» [1. С. 3]. В целях осуществления такого контроля в программе 1С: Бухгалтерия 3.0 разработан специальный счет 10.21 «Малоценное оборудование и запасы». Объект принимается к учету на основании документа «Поступления (акты, накладные, УПД)» по дебету счета 10.21.1 в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Затем малоценное оборудование требуется списать на дебет счета затрат (25, 26, 44, ...) на основании документа «Передача материалов в эксплуатацию» с одновременным отражением в дебете забалансового счета МЦ.04 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации».

¹ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)»: приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: офиц. сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения 19.03.2024).

Следующая причина возникновения временных налоговых разниц состоит в различии способов начисления амортизации, которых в бухгалтерском учете выделяется три¹:

1) линейный способ: происходит равномерное списание стоимости объекта основных средств в течение всего срока полезного использования;

2) способ уменьшаемого остатка: после истечения срока полезного использования сумма амортизации ежемесячно уменьшается, т.е. большая часть списывается в первые годы эксплуатации оборудования. Допускается применение коэффициента ускорения;

3) способ пропорционально количеству продукции: начисляется «в пропорции к объему продукции (работ) в натуральном выражении, но не по вырубке в стоимостном выражении» [7. С. 73].

В налоговом учете, в свою очередь, на выбор предоставляется лишь два способа начисления амортизации²:

1) линейный способ: от бухгалтерского учета его отличает лишь то, что ему несвойственно наличие ликвидационной стоимости;

2) нелинейный способ: особенностью является наличие амортизационных групп, которые выделяются в зависимости от сроков полезного использования объектов. На основании данной классификации в каждой группе устанавливается определенная норма амортизации³.

Сблизить бухгалтерский и налоговый учет можно путем применения линейного метода начисления амортизации, но возникновению временных налоговых разниц в данном случае могут поспособствовать следующие моменты:

– в бухгалтерском учете установлена ликвидационная стоимость, тогда как в налоговом учете ее применение не предусмотрено. Это ведет к возникновению налогооблагаемой временной разницы;

– в бухгалтерском учете предприятие начинает начислять амортизацию с того же месяца, когда основное средство было принято к учету, в то время как в налоговом учете это возможно лишь с 1 числа месяца, следующего за месяцем принятия к учету объекта основных средств. В данном случае будет возникать вычитаемая временная разница.

Следующая причина состоит в предусмотренной только для налогового учета амортизационной премии – «льготы для плательщика налога на прибыль, позволяющей единовременно отразить в составе налоговых расходов части затрат на приобретение основного средства» [6. С. 134]. Ее размер зависит

¹ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: приказ Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: офиц. сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения 19.03.2024).

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.200 г. №117-ФЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: офиц. сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения 19.03.2024).

³ О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: офиц. сайт. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/ (дата обращения 19.03.2024).

от того, к какой амортизационной группе принадлежит объект основных средств (рисунок).

1–2-я амортизационные группы	3–7-я амортизационные группы	8–10-я амортизационные группы
10%	30%	10%
от первоначальной стоимости основных средств или расходов, понесенных в случае достройки, модернизации, реконструкции и т.п.		

Размер амортизационной премии в зависимости от амортизационной группы
(составлен авторами по данным НК РФ)

После применения данного права объект основных средств включается в амортизационную группу по первоначальной стоимости за вычетом премии. В дальнейшем сумма амортизации рассчитывается исходя из скорректированной стоимости имущества.

Пример. В эксплуатацию введено оборудование стоимостью 110 000 руб., срок полезного использования составляет 36 месяцев, установлена нулевая ликвидационная стоимость. Амортизация и в бухгалтерском, и в налоговом учете начисляется одинаковым способом – линейным, с первого числа месяца, следующего за вводом в эксплуатацию. Организация, согласно учетной политике, начисляет амортизационную премию в размере 10%.

В данном случае в налоговом учете сумма амортизации будет ниже, чем в бухгалтерском, за счет единовременного списания суммы амортизационной премии в размере 11 000 руб. Таким образом, база для расчета амортизации ниже, что приводит к возникновению временной разницы, а именно, к отложенному налоговому обязательству.

Выбор организацией способа ведения учета напрямую зависит от цели, которую она преследует. Так, если предприятие стремится к снижению трудоемкости учета, т.е. к минимизации налоговой разницы, мы предлагаем сделать упор на сближение бухгалтерского и налогового учета, а именно:

- 1) начислять амортизацию одинаковым способом – линейным;
- 2) установить нулевую ликвидационную стоимость. Ликвидационная стоимость – это «сумма, которую организация изначально при вводе объекта в эксплуатацию рассчитывает получить при его выбытии в конце срока полезного использования за вычетом затрат на его выбытие» [2. С. 382].

В ФСБУ 6/2020 «Основные средства» не определяется, какие документы требуются при установлении нулевой ликвидационной стоимости. Это может быть, например, бухгалтерская справка-расчет или акт определения ликвидационной стоимости. Документальное подтверждение важно в случае проведения аудиторской проверки для избежания претензий со стороны аудиторов.

Нулевая ликвидационная стоимость может быть установлена, если:

- в конце срока полезного использования не предполагаются поступления от выбытия объекта основных средств;
- ожидаемая сумма поступления является несущественной или не может быть определена;

3) установить в бухгалтерском учете пороговое стоимостное значение для признания объекта основным средством в размере 100 000 руб. аналогично налоговому учету. Это важно как для налога на прибыль, так и для налога на имущество, рассчитываемого исходя из остаточной стоимости движимых основных средств.

Если же организация преследует цель, заключающуюся в налоговой экономии, играющей важную роль в условиях инфляции, мы советуем:

1) практиковать применение амортизационной премии, позволяющей в первые месяцы существенно снизить размер налога на прибыль;

2) применять нелинейный метод начисления амортизации, предполагающий « списание большей части стоимости объекта основных средств на расходы в первые периоды начисления амортизации » [3. С. 317]. Более того, данный способ дает возможность списать остаточную стоимость имущества тогда, когда суммарный баланс той или иной амортизационной группы станет ниже порогового значения в размере 20 000 руб. [3. С. 318]. При ликвидации амортизационной группы сумма относится на внереализационные расходы текущего периода. Данная возможность становится доступной в следующем месяце после достижения порогового значения. Следует обратить внимание на то, не ожидается ли увеличения суммарного баланса амортизационной группы вследствие ввода в эксплуатацию новых объектов основных средств.

Выводы. Таким образом, выбор линейного способа начисления амортизации, а также установление нулевой ликвидационной стоимости и одного стоимостного критерия для признания имущества объектом основных средств в размере 100 000 руб. позволит организации прийти к максимальному сближению бухгалтерского и налогового учета, что существенно снизит его трудоемкость. В то же время применение амортизационной премии и нелинейного способа начисления амортизации дает возможность налоговой экономии, что благоприятно скажется на финансовом состоянии организации в условиях инфляции.

Литература

1. Бубнов В.А., Одаховская Д.А., Пятак А.А. Налоговый учет основных средств организации // *Baikal Research Journal*. 2022. Т. 13, № 2. С. 1–15.

2. Ищенко О.В., Аксенова Ж.А., Губанова В.П. Особенности начисления амортизации основных средств на основе ФСБУ 6/2020 // *Естественно-гуманитарные исследования*. 2022. № 40(2). С. 380–385.

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

4. Каширская Л.В., Красавин Н.Р. Постоянные и временные налоговые различия-благо или вред для компании? // *Проблемы экономики и юридической практики*. 2022. Т. 18, № 1. С. 196–203.

5. Клопицкая А.Ю., Засько В.Н. Проблемы и ошибки в налоговом учете основных средств // *Инновации и инвестиции*. 2023. № 7. С. 226–230.

6. Пайтян Г.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств: анализ различий // *Управление социально-экономическим развитием: инновационный и стратегический подходы: сб. науч. тр. по материалам Национальной науч.-практ. конф.* 2022. С. 133–136.

7. Попова Ю.А. Проблема оценки ликвидационной стоимости для учета амортизационных отчислений // *Дискуссия*. 2022. № 2(111). С. 70–76.

8. Фаррахова Ф. Ф. Нововведения в бухгалтерском и налоговом учете начисления амортизации основных средств // Российский электронный научный журнал. 2022. № 2(44). С. 157–164.

9. Pereira Á., Pereira C., Gomes L., Lima A. Do taxes still affect earning persistence? *Administrative Sciences*, 2023, vol. 13, no. 2, pp. 48–60.

ВАСИЛЬЕВА ТАТЬЯНА ЮРЬЕВНА – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и электронного бизнеса, Чувашский государственный университет, Россия, Чебоксары (tanya-7878@mail.ru; ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-5667-6351>).

МАСЛОВА АННА ВАСИЛЬЕВНА – студентка IV курса, экономический факультет, Чувашский государственный университет, Россия, Чебоксары (maslova-anna-2002@mail.ru).

Tatyana Yu. VASILEVA, Anna V. MASLOVA

ACCOUNTING AND TAXATION FOR DEPRECIATION OF FIXED ASSETS

Key words: *accounting, tax accounting, temporary tax difference, deferred tax asset, deferred tax liability, fixed assets, depreciation.*

Optimization of accounting and tax registration by means of their maximum convergence and tax savings are, as a rule, the main goals of the organization, which places a priority on one of them. The choice of the method for accounting of fixed assets plays a significant role in their implementation.

The purpose of the study is to establish the causes of tax differences when accounting for depreciation of fixed assets and to develop recommendations for the convergence of accounting and tax accounting and tax savings.

Materials and methods. The main sources of information are laws and regulations governing accounting and tax accounting. The main methods used in the study are comparative and analytical ones.

Results. Temporary tax differences are formed when income and expenses are recognized in both accounting and tax accounting, but in different time periods, which leads to a discrepancy in the calculated amounts of income tax. The difference arises due to differences in the methods for calculating depreciation, as well as due to depreciation premiums peculiar only to tax accounting and due to liquidation value peculiar to accounting, etc. The choice of the accounting method and the application of certain recommendations in the field of its optimization, developed in the paper, directly depends on the goals pursued by the organization. Some of them are aimed at reducing the complexity of accounting and tax accounting, and the others are at tax savings.

Conclusions. The choice of a linear method for calculating depreciation, as well as the establishment of zero liquidation value and a cost criterion for recognizing property as a fixed asset, will allow us to achieve maximum convergence of accounting and tax accounting. At the same time, the use of a depreciation premium and a non-linear method of calculating depreciation will make it possible to achieve tax savings, which has a beneficial effect in conditions of inflation.

References

1. Bubnov V.A., Odakhovskaya D.A., Pyatak A.A. *Nalogovi uchët osnovnykh sredstv organizatsii* [Tax accounting of an organization's fixed assets]. *Baikal Research Journal*, 2022, vol. 13, no. 2, pp. 1–15.

2. Ishchenko O.V., Aksenova Zh.A., Gubanova V.P. *Osobennosti nachisleniya amortizatsii osnovnykh sredstv na osnove FSBU 6/2020* [Features of depreciation of fixed assets based on FSB 6/2020]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya*, 2022, no. 40(2), pp. 380–385.

3. Kalinskaya M.V., Kuznetsova N.V., Zhadovskaya M.A., Fel'de E.M. *Optimizatsiya sistemy nalogooblozheniya posredstvom primeneniya nelineinogo metoda nachisleniya amortizatsii* [Optimization of the taxation system by applying a non-linear method of depreciation]. *Vestnik Akademii znaniy*, 2023, no. 1(54), pp. 315–321.

4. Kashirskaya L.V., Krasavin N.R. *Postoyannye i vremennye nalogovye raznitsy-bлаго ili vred dlya kompanii?* [Permanent and temporary tax differences – good or bad for the company?]. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoi praktik*, 2022, vol. 18, no. 1, pp. 196–203.

5. Klonitskaya A.Yu., Zas'ko V.N. *Problemy i oshibki v nalogovom uchete osnovnykh sredstv* [Problems and errors in the tax accounting of fixed assets]. *Innovatsii i investitsii*, 2023, no. 7. pp. 226–230.

6. Paityan G.A. *Bukhgalterskii i nalogovyi uchet osnovnykh sredstv: analiz razlichii* [Accounting and tax accounting of fixed assets: analysis of differences]. *Upravlenie sotsial'no-ekonomicheskim razvitiem: innovatsionnyi i strategicheskii podkhody: sbornik nauchnykh trudov po materialam Natsional'noi nauchno-prakticheskoi konferentsii*, 2022, pp. 133–136.

7. Popova Yu.A. *Problema otsenki likvidatsionnoi stoimosti dlya ucheta amortizatsionnykh otchislenii* [The problem of assessing the liquidation value for the depreciation accounting]. *Diskussiya*, 2022, no. 2(111), pp. 70–76.

8. Farrakhova F.F. *Novovvedeniya v bukhgalterskom i nalogovom uchete nachisleniya amortizatsii osnovnykh sredstv* [Innovations in accounting and tax accounting depreciation of fixed assets]. *Rossiiskii elektronnyi nauchnyi zhurnal*, 2022, no. 2(44), pp. 157–164.

9. Pereira A., Pereira C., Gomes L., Lima A. *Do taxes still affect earning persistence?* *Administrative Sciences*, 2023, Vol. 13, no. 2, pp. 48–60.

TATYANA Yu. VASILYEVA – Candidate of Economics Sciences, Associate Professor, Department of the Accounting and Electronic Business, Chuvash State University, Russia, Cheboksary (tanya-7878@mail.ru; ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-5667-6351>).

ANNA V. MASLOVA – 4th Year Student, Economics Faculty, Chuvash State University, Russia, Cheboksary (maslova-anna-2002@mail.ru).

Формат цитирования: Васильева Т.Ю., Маслова А.В. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств [Электронный ресурс] // *Oeconomia et Jus.* – 2024. – № 2. – С. 18–25. – URL: <http://oecomia-et-jus.ru/single/2024/2/2>. DOI: 10.47026/2499-9636-2024-2-18-25.