

Рыбакина Алена Сергеевна

Уральский государственный экономический университет

Шарапова Валентина Михайловна

Уральский государственный экономический университет

Шарапова Наталья Владимировна

Уральский государственный экономический университет

Сравнительная характеристика бухгалтерского и налогового учета основных средств

Аннотация. В статье рассматриваются основные различия бухгалтерского и налогового учета основных средств, которые заключаются в формировании первоначальной стоимости и начислении амортизации. Исследование проводилось на основе анализа нормативных документов, регулирующих бухгалтерский и налоговый учет основных средств, обобщения теоретического материала трудов отечественных авторов, анализа практических примеров, а также сравнения и систематизация полученных результатов. Приведена классификация основных средств. Сгруппированы бухгалтерские проводки приобретения объекта основного средства. Систематизированы различия в механизме начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Особое внимание уделяется вопросам начисления амортизации согласно установленным принципам налогового учета: рассмотрены линейный и нелинейный способы амортизации.

Ключевые слова: основные средства, бухгалтерский учет, налоговый учет, первоначальная стоимость, амортизация, линейный метод, нелинейный метод, амортизационная премия, амортизационная группа, срок полезного использования.

Rybakina Alena Sergeevna

Ural State University of Economics

Sharapova Valentina Mikhailovna

Ural State University of Economics

Sharapova Natalia Vladimirovna

Ural State University of Economics

Comparative characteristics of accounting and tax accounting of fixed assets

Abstract. The article examines the main differences between accounting and tax accounting of fixed assets, which consist in the formation of the initial cost and the accrual of depreciation. The study was conducted based on the analysis of regulatory documents governing the accounting and tax accounting of fixed assets, generalization of the theoretical material of the works of domestic authors, analysis of practical examples, as well as comparison and systematization of the obtained results. The classification of fixed assets is given. Accounting entries for the acquisition of a fixed asset are grouped. Differences in the mechanism for calculating depreciation in accounting and tax accounting are systematized. Particular attention is paid to the issues of calculating depreciation in accordance with the established principles of tax accounting: linear and non-linear methods of depreciation are considered.

Key words: fixed assets, accounting, tax accounting, initial cost, depreciation, linear method, non-linear method, depreciation bonus, depreciation group, useful life.

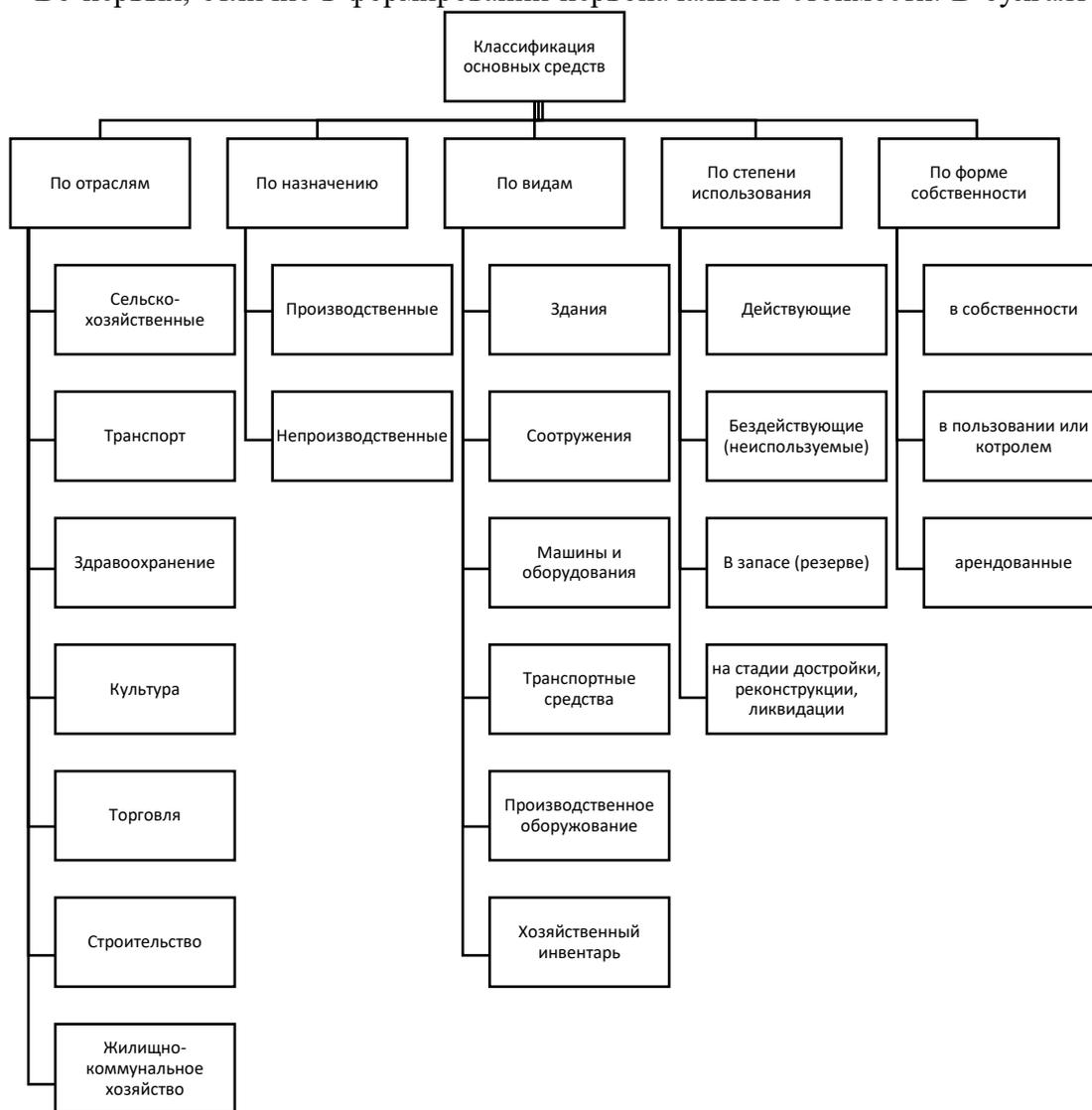
Все предприятия производственного сектора для обеспечения своей деятельности используют различные станки, оборудование, машины и т.п., которые в совокупности составляют объект учета под названием основные фонды (основные средства).

«Основные средства представляют собой средства труда, многократно участвующие в производственном процессе, частично перенося свою стоимость на создаваемый продукт»[7]. Классификация данного объекта учета представлена на рисунке 1. Для целей бухгалтерского учета лимит стоимости основных средств не установлен на законодательном уровне, а для целей налогового учета он составляет 100 000 руб.

Рисунок 1 – Классификация основных средств [6]

При ведении бухгалтерского и налогового учета основных фондов возникают существенные различия.

Во-первых, отличие в формировании первоначальной стоимости. В бухгалтерском



учете первоначальная стоимость включает фактические затраты на приобретение [4], и она всегда выше, чем в налоговом учете, поскольку некоторые виды расходов не подлежат включению в отличие от бухгалтерского учета. Сравним учитываемые «расходы при формировании первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете» [2].

В отличие от бухгалтерского учета в первоначальную стоимость основных средств налогового учета не включаются:

- невозмещаемые налоги;
- проценты по займам и кредитам, начисленные до принятия объекта к учету;
- расходы по страхованию;
- начисленное оценочное обязательство;
- скидка.

Во-вторых, отличия наблюдаются и в начислении амортизации. Для целей начисления амортизации организация устанавливает срок полезного использования для каждого основного средства, согласно Постановлению Правительства РФ №1 от 01.01.2002 г. «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Основные средства в налоговом учете делятся на 10 амортизационных групп, указанных в таблице 1. Например, в 1-ую группу входит недолговечное имущество с периодом использования до 2-х лет (в нее относятся, например, инструменты для измерения или контроля).

Таблица 1 – Амортизационные группы основных фондов (п. 1 ст. 258 НК РФ)

Амортизационные группы

<i>Амортизационная группа</i>	<i>Основные средства (имущество) со сроком полезного использования</i>	<i>K_{нл} (месячная)</i>	<i>Метод начисления амортизации (ст. 259 НК)</i>
Первая	От 1 года до 2 лет	14,3	Амортизация начисляется по выбору налогоплательщика линейным или нелинейным методом
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет	8,8	
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет	5,6	
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет	3,8	
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет	2,7	
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет	1,8	
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет	1,3	
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет	1,0	
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет	0,8	
Десятая	Свыше 30 лет	0,7	

Для основных средств, которые используются в агрессивных условиях или в научной деятельности, а также в рамках лизинга, могут применяться специальные коэффициенты.

В налоговом учете при начислении амортизации может использоваться только два способа:

1. линейный способ;
2. нелинейный способ.

При линейном способе месячная амортизация определяется:

$$A_{\text{мес}} = \frac{\text{ПС} \cdot \text{К}}{100}, \text{ где} \quad (1)$$

$A_{\text{мес}}$ – сумма месячной амортизации; ПС – первоначальная стоимость; К – норма амортизации, рассчитываемая по формуле 2.

$$K = \frac{1}{\text{СПИ}}, \text{ где} \quad (2)$$

СПИ – срок полезного использования.

В бухгалтерском учете не существует нелинейного способа начисления амортизации [1,5]. При нелинейном способе амортизация начисляется не по каждому объекту, а в целом по амортизационной группе (формула 3).

$$A_{\text{мес}} = \text{В} \cdot \frac{\text{К}}{100}, \text{ где} \quad (3)$$

$A_{\text{мес}}$ – сумма месячной амортизации; В – суммарный баланс амортизационной группы, равный сумме остаточной стоимости всех объектов, входящих в данную группу, на 1-ое число каждого месяца; К – норма амортизации, которая для данного метода напрямую прописана в Налоговом кодексе (ст. 259 п. 2).

Кроме того, в налоговом учете можно отнести так называемую налоговую амортизационную премию в размере не более 10% от первоначальной стоимости (не более 30% для 3-7 группы) в месяце начала амортизации. А оставшиеся 90% (70%) амортизируются в течение срока полезного использования.

Таблица 2 – Норма амортизации для нелинейного способа начисления

Группа	Норма амортизации
I	14,3
II	8,8
III	5,6
IV	3,8
V	2,7
VI	1,8
VII	1,3
VIII	1,0
IX	0,8
X	0,7

Приведем пример. Организация закупает оборудование за 480 000 руб. (в т. ч. НДС), затраты по наладке оборудования 24 000 руб. (в т. ч. НДС). Оборудование относится к III амортизационной группе и по нему установлен минимальный для группы срок полезного использования. Определим первоначальную стоимость и произведем расчет амортизации всеми вариантами для целей налогообложения.

Первоначальная стоимость оборудования в данном случае будет включать затраты на приобретение и наладку (без НДС). Затраты на приобретение составили 400 000 руб., а на наладку – 20 000 руб. Так, первоначальная стоимость составляет 420 000 руб. Бухгалтерские проводки по приобретению объекта основного средства рассмотрены в таблице 3.

Произведем расчет амортизации согласно условию линейным и нелинейным способом.

1. Линейный способ с амортизационной премией.

Произведем расчет по формуле 1 с учетом амортизационной премии.

$$A_{\text{мес1}} = \text{амортизационная премия} + \frac{\text{ПС} * \text{К}}{100} = 420\,000 * 30\% + \frac{420\,000 * \frac{1}{37} * 100}{100} = 133\,938 \text{ руб.}$$

$$A_{\text{дальнейшая}} = 70\% * \frac{\text{ПС} * \text{К}}{100} = 70\% * \frac{420\,000 * \frac{1}{37} * 100}{100} = 7\,938 \text{ руб.}$$

Таблица 3 – Бухгалтерские проводки приобретения объекта основного средства

Дт	Кт	Сумма	Содержание операции
08	60	400 000	Стоимость объекта отнесена на формирование первоначальной стоимости (без НДС)
19	60	80 000	Принят входящий НДС от покупки объекта основного средства
08	60	20 000	Затраты по наладке оборудования отнесены на формирование первоначальной стоимости (без НДС)
19	60	4 000	Принят входящий НДС от затрат по наладке оборудования
01	08	420 000	Объект принят к учету по сформированной первоначальной стоимости

1. Нелинейный способ.

Допустим, что в группу входит один объект.

$$A_{\text{мес1}} = B * \frac{K}{100} = 420\,000 * \frac{5,6}{100} = 23\,520 \text{ руб.}$$

$$A_{\text{мес2}} = B * \frac{K}{100} = (420\,000 - 23\,520) * \frac{5,6}{100} = 22\,203 \text{ руб.}$$

Дальнейшее начисление амортизации при нелинейном способе производится аналогично.

Стоит отметить, что если суммарный баланс амортизационной группы становится меньше 20 000 руб., то компания имеет право ликвидировать группу в целях налогового учета и списать общую сумму баланса во внереализационные расходы.[3]

Однако, на практике на больших предприятиях такого почти не бывает никогда, потому что в группах будут добавляться новые объекты, т. е. суммарная балансовая стоимость будет постоянно увеличиваться.

Если первоначальная стоимость в бухгалтерском и налоговом учете совпадают, установлены одинаковые сроки полезного использования и ликвидационная стоимость в бухгалтерском учете равно нулю, то для целей налогообложения можно использовать данные о бухгалтерской амортизации из оборотов Дт20,23,25,26,44... Кт02, но на практике это практически невозможно [8].

Систематизация основных различий бухгалтерского и налогового учета основных средств представлена в таблице 4.

Таблица 4 - Различия в механизме начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете

Критерий сравнения	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость	Включает все фактические затраты на приобретение	Некоторые расходы не включаются, например, оценочное обязательство
Способ начисления амортизации	Линейный, способ уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции (работ, услуг)	Линейный и нелинейный
Время начисления амортизации	С даты признания либо с 1-го числа месяца следующего за месяцем ввода в эксплуатацию	С 1-го числа месяца следующего за месяцем ввода в эксплуатацию
Коэффициент ускорения при начислении амортизации	При применении способа уменьшаемого остатка	При нелинейном способе

Таким образом, исследование учета проводилось на основе анализа нормативных документов, регулирующих бухгалтерский и налоговый учет основных средств. В результате систематизированы различия в механизме начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Список источников

1. Бабаева З. Ш. Вопросы совершенствования механизма амортизации основных фондов / З. Ш. Бабаева // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 1-2(42). – С. 624-629. – EDN RVDHXX.

2. Бубнов В. А. Налоговый учет основных средств организации / В. А. Бубнов, Д. А. Одаховская, А. А. Пятак // Baikal Research Journal. – 2022. – Т. 13, № 2. – DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(2).2. – EDN LLEOVV.

3. Говдя В. В. Амортизация объектов основных средств: проблемы и направления их решения / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева // Естественно-гуманитарные исследования. – 2023. – № 3(47). – С. 72-76. – EDN LWCXCM.

4. Молчанова О. В. Бухгалтерский и налоговый учёт основных средств на предприятиях: проблемы взаимодействия / О. В. Молчанова, Н. В. Васильева // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : материалы VIII Международной молодежной научно-практической конференции: в 2-х томах, Курск, 28–29 апреля 2016 года / Ответственный редактор Е.А. Бессонова. Том 1. – Курск: Закрытое акционерное общество "Университетская книга", 2016. – С. 124-126. – EDN WGTDOZ.

5. Низамов С. С. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств и их поступления / С. С. Низамов, Е. В. Стомба // Цифровые и информационно-коммуникационные технологии в образовании и науке: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. – Бирск: Уфимский университет науки и технологий, 2024. – С. 154-156. – EDN TRYDLL.

6. Окунева И. И. Совершенствование классификации основных средств и амортизационной политики в системе бухгалтерского и налогового учета (на примере организаций АПК Орловской области): специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Окунева Ирина Игоревна. – Орел, 2007. – 301 с. – EDN QDXLYH.

7. Основные фонды предприятия. Текст: электронный. - URL: [https:// cito-web.yspu.org/link1/metod/met140/node10.html](https://cito-web.yspu.org/link1/metod/met140/node10.html) (дата обращения: 24.11.2024).

8. Попов А. Ю. Новации в учете основных средств / А. Ю. Попов, А. А. Бунькова // e-FORUM. – 2021. – Т. 5, № 2(15). – EDN YNMDPF.

Информация об авторах

Рыбакина Алена Сергеевна, магистрат кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Шарапова Валентина Михайловна, д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Шарапова Наталья Владимировна, д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Information about the authors

Rybakina Alena Sergeevna, magistrate of the Department of Accounting and Auditing, Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

Sharapova Valentina Mikhaylovna, Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting and Auditing, Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

Sharapova Natalia Vladimirovna, Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting and Auditing, Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia