

УДК 336.22

*Е.А. Самсонов, Р.К. Батюшкина*

Иркутский государственный университет путей сообщения, г. Иркутск,  
email: samsonov-ea@mail.ru, batyushktna96@mail.ru

## НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

**Ключевые слова:** основные средства, налоговый учет, амортизация, постановка на учет, снятие с учета, амортизационная премия.

Налоговый учет осуществляется с целью организации полной и достоверной информации о правилах и способах учета хозяйственных операций, произведенных организацией в отчетном периоде. Одной из главных целей хозяйственной деятельности организации является повышение эффективности ее деятельности, а также укрепление финансовой устойчивости. Для достижения этой цели организация должна в первую очередь иметь хорошо организованную и эффективную систему учета и анализа. Организация учета основных средств является одним из важнейших направлений налогового учета. В статье рассмотрены ключевые аспекты налогового учета основных средств, а также имеющиеся нюансы. Тема является актуальной не только по причине наличия у большинства коммерческих компаний объектов основных средств, но и вследствие регулярного изменения законодательства в сфере налогового учета. В результате работы будет сделан вывод о специфичности налогового учета основных средств.

*E.A. Samsonov, R.K. Batyushkina*

Irkutsk State Transport University, Irkutsk, email: samsonov-ea@mail.ru, batyushktna96@mail.ru

## TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS

**Keywords:** fixed assets, tax accounting, depreciation, registration, deregistration, depreciation premium.

Tax accounting is carried out in order to organize complete and reliable information about the rules and methods of accounting for business transactions carried out by the organization in the reporting period. One of the main goals of the economic activity of the organization is to increase the efficiency of its activities, as well as to strengthen financial stability. To achieve this goal, the organization must first of all have a well-organized and efficient system of accounting and analysis. The organization of accounting for fixed assets is one of the most important areas of tax accounting. The article discusses the key aspects of tax accounting for fixed assets, as well as the available nuances. The topic is relevant not only because most commercial companies have fixed assets, but also due to regular changes in legislation in the field of tax accounting. As a result of the work, a conclusion will be made about the specificity of tax accounting for fixed assets.

Грамотно построенный учет основных средств может значительно влиять на финансовый результат деятельности организации. Эксплуатация основных средств приводит к изменению таких налоговых исчислений, как налог на имущество организаций, налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций. Большинство коммерческих фирм имеют активы, которые нужно относить к основным средствам. Они имеют специфический учет, нюансы которого необходимо учитывать, иначе возможны штрафы и иные государственные санкции, что обуславливает актуальность и необходимость изучения данной темы.

### Цель исследования

Изучить проблематику, заключенную именно в сложности и специфичности

налогового учета, который ведет к ошибкам без его подробного рассмотрения.

### Материалы и методы исследования

В налоговом учете под основными средствами понимается имущество организации со сроком полезного использования более 12 месяцев, стоимостью более 100 000 рублей и используемое в качестве средств труда для производства и реализации товаров (работ, услуг), либо для управленческих целей.

Согласно п.1 ст. 256 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), основные средства со сроком полезного использования более 12 месяцев входят в состав амортизируемого имущества [1]. Если первоначальная стоимость основных средств менее или равна 100 000 рублей, то такие активы относятся к имуществу, которое не яв-

ляется амортизируемым и подлежат списанию в состав материальных расходов.

В бухгалтерском и налоговом учете к основным средствам, наиболее часто, относят одинаковые активы, но при этом одним из ключевых отличий является критерий первоначальной стоимости объекта. Так до 01.01.2022 г. в бухгалтерском учете основными средствами признавались объекты, стоимость которых превышала 40 000 рублей, в налоговом учете данный критерий более 100 000 рублей. В соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства», вступившим в силу с 01.01.2022 г., в целях бухгалтерского учета основными средствами признаются объекты, лимит стоимости которых устанавливается предприятием самостоятельно. Чтобы между налоговым и бухгалтерским учетом не возникали временные разницы, рекомендуется утвердить бухгалтерскую стоимость основных средств в размере 100 000 руб. [2]

Также существуют специфические объекты основных средств. Так, все природные ресурсы, которые можно отнести к основным средствам, например, водоемы, земельные участки и некоторые иные, не амортизируются ни в налоговом, ни в бухгалтерском учете. При этом существует еще несколько нюансов налогового учета, касательно постановки основных средств на этот вид учета. Речь идет о том, что произведения искусства, а также издания высокой ценности, не могут быть поставлены на налоговый учет. В первом варианте имеются в виду, например, картины, во втором, например, редкие дорогие книги. Бухгалтерский учет, в случае соблюдения иных требований, допускает учет этих активов. При этом налоговый учет учитывает активы, получаемые при целевом финансировании. Бухгалтерский учет таких норм не содержит [3].

#### **Результаты исследования и их обсуждение**

Специфичным является и определение первоначальной стоимости основного средства в налоговом учете. С одной стороны, здесь так же, как и в бухгалтерском учете учитываются все расходы, связанные с покупкой основного средства. Например, если компания приобрела станок, расходы за его доставку и установку будут включены в первоначальную стоимость.

При этом налоговый учет не учитывает НДС купленного основного средства [4].

Налоговый учет можно осуществлять тремя способами, представленными на рис. 1.

Рассмотрим формирование первоначальной стоимости основного средства на числовом примере.

Пример 1. Организация ООО «Спринтер» приобрела 13 января 2022 станок стоимостью 120 000 руб. (в т.ч. НДС). Расходы на доставку станка составили 18 000 руб. (в т.ч. НДС). В организации налоговый учет строится на базе бухгалтерского учета (по единому плану счетов, формируя показатели бухгалтерского и налогового учета в разрезе бухгалтерского счета). В табл. 1 рассмотрим проводки, отражающие приобретение объекта основных средств и формирование его стоимости.

Согласно данным табл. 1, отметим, что существует исключение. Так, если фирма не уплачивает НДС или объект учета не имеет по какой-либо причине НДС, то его стоимость полностью заносится в налоговый учет.

Стоит отметить, что налоговый учет основных средств влияет на налог на прибыль, а бухгалтерский – на налог на имущество. Основные средства амортизируют несколько лет, поэтому ошибка в определении их первоначальной стоимости или сумме амортизации повлияет на несколько налоговых периодов [5].

Отдельно стоит выделить факт того, что первоначальная стоимость определяется лишь единожды, измениться она может лишь в исключительных случаях. К ним можно отнести реконструкцию, модификацию, частичную ликвидацию и аналогичные операции.

Амортизация в налоговом учете тоже имеет свои особенности. Так, речь идет о наличии всего двух методов ее начисления. Допускается использовать, либо линейный, либо нелинейный метод. В бухгалтерском учете начисляется амортизация на объекты основных средств одним из трех способов (в соответствии с ФСБУ 6/2020). Если основное средство не принадлежит к амортизационной группе с первой по седьмую, то количество разрешенных амортизационных методов сокращается до одного – линейного.

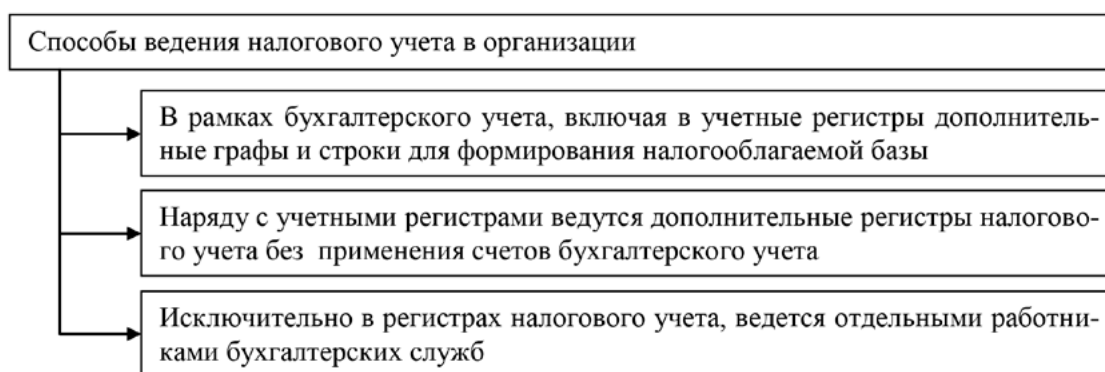


Рис. 1. Способы ведения налогового учета в организации

**Таблица 1**

Формирование первоначальной стоимости основного средства

Операции	Основное средство используется в деятельности, облагаемой НДС			Основное средство используется только в деятельности, не облагаемой НДС		
	Сумма, руб.	Дт	Кт	Сумма, руб.	Дт	Кт
Отражена стоимость объекта основных средств	100 000	08.04	60	120 000	08.04	60
Учен НДС предъявленный поставщиком	20 000	19.01	60	-	-	-
Оплачен счет поставщика за полученное основное средство	120 000	60	51	120 000	60	51
Отражены расходы на доставку основного средства	15 000	08.04	60	18 000	08.04	60
Учен НДС предъявленный поставщиком	3 000	19.01	60	-	-	-
Оплачен счет поставщика за доставку основного средства	18 000	60	51	18 000	60	51
Ввод приобретенного основного средства в эксплуатацию	115 000	01	08.04	138 000	01	08.04
Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные поставщикам	23 000	68	19.01	-	-	-

**Таблица 2**

Размер амортизационной премии

Амортизационная группа	Срок полезного использования	Предел амортизационной премии от стоимости вводимого основного средства
Первая	от 1 года до 2 лет включительно	до 10 %
Вторая	свыше 2 лет до 3 лет включительно	
Третья	свыше 3 лет до 5 лет включительно	до 30 %
Четвертая	свыше 5 лет до 7 лет включительно	
Пятая	свыше 7 лет до 10 лет включительно	
Шестая	свыше 10 лет до 15 лет включительно	
Седьмая	свыше 15 лет до 20 лет включительно	до 10%
Восьмая	свыше 20 лет до 25 лет включительно	
Девятая	свыше 25 лет до 30 лет включительно	
Десятая	свыше 30 лет	

**Таблица 3**

Определение временных разниц

Показатели	По данным бухгалтерского учета	По данным налогового учета
Первоначальная стоимость, руб.	120 000	108 000
Ежемесячная амортизация, руб.	$120\,000 / 30 = 4\,000$	$108\,000 / 30 = 3\,600$
Амортизация за 2020 г, руб.	$4\,000 \times 2 = 8\,000$	$3\,600 * 2 = 7\,200$
Балансовая стоимость на 31.12.2020	$120\,000 - 8\,000 = 112\,000$	$108\,000 - 7\,200 = 100\,800$
Налогооблагаемая временная разница на 31.12.2020 составляет 11 200 руб. ( $112\,000 - 100\,800$ )		
Амортизация за 2021 год, руб.	$4\,000 \times 12 = 48\,000$	$3\,600 * 12 = 43\,200$
Балансовая стоимость на 31.12.2021	$112\,000 - 48\,000 = 64\,000$	$100\,800 - 43\,200 = 57\,600$
Налогооблагаемая временная разница на 31.12.2021 составляет 6 400 руб. ( $64\,000 - 57\,600$ )		

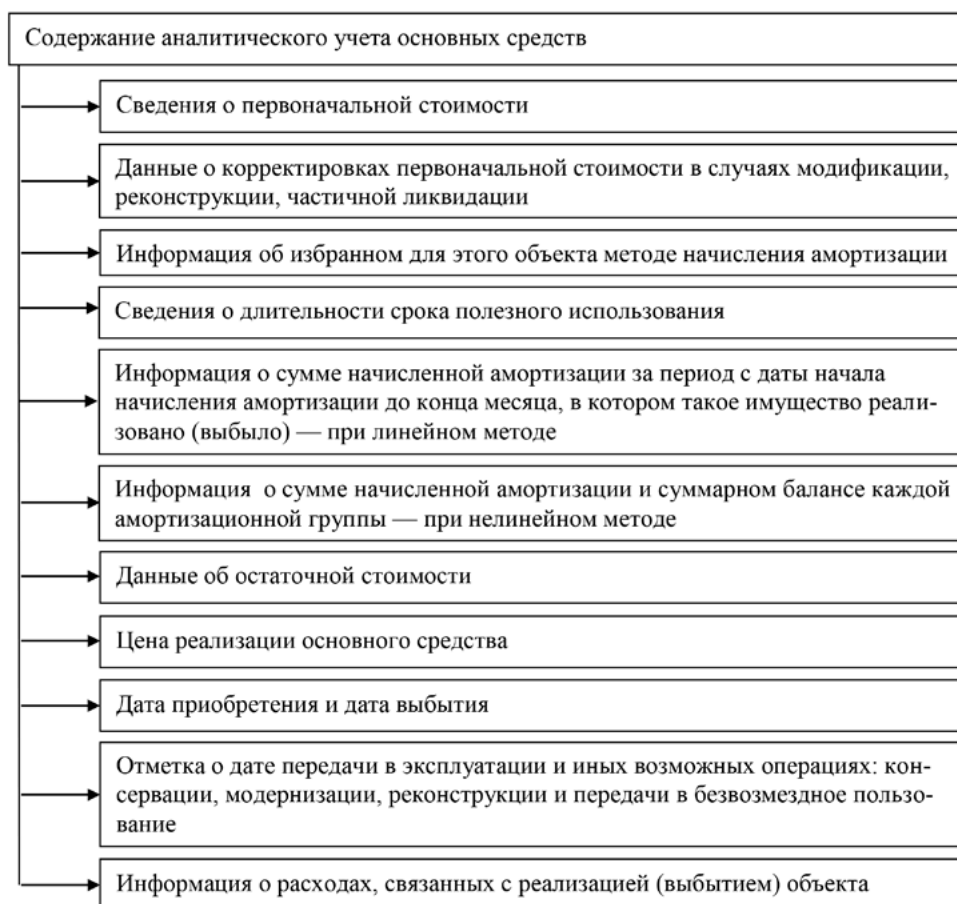


Рис. 2. Данные для аналитического учета [7]

**Таблица 4**

Регистр основных средств на 31.12.2020 г.

Инвентарный номер	Наименование амортизируемого имущества	Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Амортизационная группа	СПИ в месяцах	Метод начисления амортизации	Дата начала начисления амортизации	Сумма начисленной амортизации
006589	Ноутбук	20.10.2020	120 000	02	30	Линейный	01.11.2020	19 200

Таблица 5

Регистр амортизации основных средств на 31.12.2020 г.

Месяц, за который начисляется амортизация	Инвентарный номер	Наименование амортизируемого имущества	Метод начисления амортизации	Первоначальная стоимость	СПИ в месяцах	Сумма начисленной амортизации
01.11.2020	006589	Ноутбук	Линейный	120 000	30	12 000
01.11.2020	006589	Ноутбук	Линейный	120 000	30	3 600
01.12.2020	006589	Ноутбук	Линейный	120 000	30	3 600

Правила налогового учета разрешают изменять используемый метод начисления амортизации. Однако, делать это необходимо крайне обдуманно, так как изменить его снова можно лишь через пять лет.

Также в налоговом учете есть понятие амортизационной премии, которого нет в бухгалтерском учете. Если компания не получила основное средства безвозмездно, то она имеет право на использование такой премии. С ее помощью можно сразу частично списать определенную часть денежных средств, которые были израсходованы на приобретение основного средства. При этом амортизационная премия имеет границы, которая в свою очередь зависят от амортизационных групп, представленных в таб. 2.

Одновременно с начислением амортизационной премии в том же месяце производят начисление обычной плановой амортизации по установленному для нее учетной политикой способу и алгоритму, исчисляя ее от стоимости основного средства, уменьшенной на величину премии. Таким образом, в бухгалтерском и налоговом учете при использовании амортизационной премии возникают временные разницы в сумме начисляемой амортизации.

Пример 2. В учетной политике организации отражено, что затраты на покупку основных средств, относящихся ко второй амортизационной группе, учитываются как: 90% относятся к первоначальной стоимости, 10% к текущим расходам. Метод начисления амортизации – линейный. Организация приобрела 20 октября 2020 ноутбук стоимостью 120 000 (без НДС). Срок полезного использования 30 месяцев. При вводе в эксплуатацию компания применила

амортизационную премию в размере 10%, т.е. 12 000 руб. В 2020 году объект амортизировали 2 месяца, в 2021 году – 12 месяцев. Рассмотрим временные разницы, возникающие по состоянию на конец 2020 г. и 2021 года в табл. 3.

Поскольку обе временные разницы (на конец 2021 г. и на конец 2020 г.) – налогооблагаемые, необходимо их сложить и отразить отложенные налоговые обязательства:

31 декабря 2020 года необходимо сделать проводку:

Дт 68 Кт 77 — 3 520 руб.  $((11\ 200 + 6\ 400) \times 20\%)$

Амортизационная премия специфична и имеет другие особенности. Так, например, если основное средство было продано взаимозависимому лицу менее чем через пять лет после покупки, нужно такую премию восстановить. Речь идет о ее включении в сумму налогооблагаемых доходов. Это приводит к необходимости уменьшить финансовый результат компании на сумму изучаемой премии. В случае, если приобрело основное средство иное лицо, то такие действия не требуются.

Отдельно стоит выделить возможность компании полностью отказаться от такой премии. В случае такого отказа, все издержки, понесенные при покупке основного средства, полностью включаются в его первоначальную стоимость.

Основопологающим фактором для применения права на амортизационную премию являются реально произведенные затраты в объекты основных средств. Амортизационная премия не начисляется по основным средствам: полученным безвозмездно; полученным в качестве взноса в уставный капитал; переданным в залог.

Если амортизация не начислена полностью, но основное средство ликвидируется по каким-либо причинам, то суммы НДС по таким основным средствам, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению на взаиморасчеты с бюджетом. При этом суммы налога, подлежащие восстановлению, исчисляются исходя из остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки [6].

Переоценка основных средств в налоговом учете тоже является нестандартным явлением. В данном случае выделим ее полное отсутствие – ее результаты в таком виде учета не отображаются. В результате, любой итог переоценки никак не влияет на доходы и расходы компании, и не ведут к изменению амортизационных начислений.

В налоговом учете предусмотрен аналитический учет. В нем содержится различная информация о доходах и расходах основных средств компании. Если выбран линейный метод, то необходимо вести учет каждого основного средства в отдельности. Если применяется нелинейный, то изучается группа в целом.

Аналитический учет должен состоять из данных, представленных на рис. 2.

Также выделим формирование налоговых регистров. При реализации разных операций он различен. Речь идет, например, о реализации, начислении

амортизации и иных действиях с основными средствами. Представим основные столбцы налогового регистра, отвечающего за учет основных средств и амортизационных отчислений в табл. 4 и 5 по данным примера 2.

Такой типовой регистр можно использовать для налогового учета амортизации по основным средствам.

### Выводы

Подводя итог работы, делаем вывод о наличии в налоговом учете специфического учета основных средств, который существенно отличается от бухгалтерского учета основных средств. Стоит отметить иной метод определения первоначальной стоимости, невозможность поставить на налоговый учет некоторые основные средства бухгалтерского учета, наличие амортизационной премии, возможность использования не трех, а всего двух методов амортизации, а в некоторых случаях лишь одного. Таким образом, изучать налоговый учет основных средств важно, так как без этой информации он будет реализовываться неверно, что приведет к штрафам и иным санкциям. Более того, законодательство в налоговой сфере регулярно меняется, что может привести к формированию ошибок, это недопустимо, а потому важно изучать все вводимые изменения.

### Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 26.03.2022). [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/cf1a9426ba878faee9824672bca283c1420a2b1e/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/cf1a9426ba878faee9824672bca283c1420a2b1e/) (дата обращения 20.03.2022).
2. Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».
3. Кузьминых А.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств коммерческой организации // Новые импульсы развития: вопросы научных исследований: Материалы VII Международной научно-практической конференции, Саратов, 30 декабря 2020 года / Под редакцией Н.В. Емельянова. М. «КДУ», «Добросвет», 2021. С. 101-109
4. Хайманова О.Т., Золоева З.Б. Особенности бухгалтерского и налогового учета основных средств // Перспективы развития АПК в современных условиях: Материалы 10-й Международной научно-практической конференции, Владикавказ, 10–11 июня 2021 года. Владикавказ: Горский государственный аграрный университет, 2021. С. 102-105.
5. Самсонов Е.А. Налоговый учет доходов в организации //Управленческий учет. 2021. № 6-3. С. 713-720.
6. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств организации // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 2.

7. Кацуба Е.Е. Актуальные вопросы налогового учета основных средств в свете изменений налогового законодательства в 2020-2022 гг. // Актуальные вопросы науки и практики: сборник научных трудов по материалам XXXVII Международной научно-практической конференции, Анапа, 05 октября 2021 года. Анапа: Общество с ограниченной ответственностью «Научно-исследовательский центр экономических и социальных процессов» в Южном Федеральном округе, 2021. С. 16-23.