

УДК 657.1

Калинина Г.В., Мишанова Е.В.

ФГКОУ ВО «Академия права и управления Федеральной службы исполнения наказаний» (Академия ФСИН России), Рязань, e-mail: gvkalinina@mail.ru; mev-r@yandex.ru

ВЗАИМОСВЯЗЬ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

В статье по направлению 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика рассмотрена проблема взаимосвязи и сближения бухгалтерского и налогового учета основных средств. Приведены особенности организации бухгалтерского и налогового учета в целях начисления амортизации в зависимости от стоимостной границы объектов основных средств. Раскрыты причины возникновения отложенного налогового обязательства и его отражение в бухгалтерском учете. Особое внимание уделено обеспечению внутреннего контроля в соответствии с требованиями федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402–ФЗ. С целью совершенствования контроля основных средств стоимостью до 40 000 рублей за единицу, переданных в эксплуатацию рекомендуется использование забалансовых счетов. Рассмотрены документы, формируемые в программе 1С, по учету поступления основных средств, представлены корреспонденции, формируемые на их основании. Определена возможность сближения бухгалтерского и налогового учетов в части стоимости неамортизируемых основных средств.

Ключевые слова: основные средства, забалансовые счета, налоговый учет, амортизация, неамортизируемые основные средства, отложенное налоговое обязательство

Kalinina G.V., Mishanova E.V.

Academy of law and management of the Federal penitentiary service (Academy of the FPS of Russia), Ryazan, e-mail: gvkalinina@mail.ru; mev-r@yandex.ru

THE RELATIONSHIP OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AT THE PRESENT STAGE

In the article in the direction of 08.00.12 Accounting, statistics, the problem of the relationship and convergence of accounting and tax accounting of fixed assets. The features of the organization of accounting and tax accounting for the purpose of depreciation depending on the value boundary of fixed assets. The reasons for the deferred tax liability and its reflection in the accounting are disclosed. Special attention is paid to ensuring internal control in accordance with the requirements of the Federal law «on accounting» № 402–FZ. In order to improve the control of fixed assets worth up to 40 000 rubles per unit, it is recommended to use off-balance sheet accounts. The documents formed in the program 1С, accounting for the receipt of fixed assets, presented correspondence, formed on their basis. The possibility of convergence of accounting and tax accounting in terms of the value of non-depreciable fixed assets.

Keywords: fixed assets, off-balance sheet accounts, tax accounting, depreciation, non-depreciable fixed assets, deferred tax liability

Введение

В деятельности предприятия основные средства представляют собой дорогостоящую часть средств производства, которые обеспечивают производственный цикл в течение длительного времени. Высокая техническая вооруженность труда способствует сокращению затрат труда, в результате чего повышается производительность труда, ведет к повышению качества производимой продукции, оказывает влияние на себестоимость продукции.

Цель исследования. Разработка предложений по организации бухгалтерско-

го учета и контроля различных групп основных средств в зависимости от их стоимости.

Материал и методы исследования

Основные средства производственного назначения стоимостного диапазона от 0 и более 100 000 рублей за единицу.

Результаты исследования и их обсуждение

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) (далее – ПБУ 6/01) определяет, что для принятия

имущества в качестве основного средства в бухгалтерском учете одновременно должны выполняться следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [6].

На организацию бухгалтерского учета основных средств накладывает определенные особенности их стоимость. В соответствии с требованиями бухгалтерского учета стоимость основных средств должна превышать 40 000 рублей. В соответствии с требованиями налогового законодательства и налогового учета с 1 января 2016 года стоимость основных средств должна превышать 100 000 рублей. (п. 1 ст. 257 НК) [1]. До 2016 года порог был таким же, как в бухгалтерском учете – 40 000 руб. Данное разграничение применяется в отношении имущества, которое введено в эксплуатацию 1 января 2016 года и позже.

Различия бухгалтерского и налогового законодательства определяют требования к организации и ведению бухгалтерского учета основных средств. При этом особое внимание следует уделить организации учета основных средств:

- стоимостью менее 40 000 руб.;
- стоимостью свыше 40 000 руб., но не более 100 000 руб.;

- стоимостью свыше 100 000 руб.

Если приобретаемый объект соответствует критериям отнесения к основным средствам в соответствии с ПБУ 6/01, однако его стоимость не превышает 40 000 руб., то он может учитываться и в составе основных средств, и в составе материально-производственных запав

сов в зависимости от принятой организацией учетной политики на отчетный период.

В соответствии с письмом Минфина РФ от 10 января 2012 г. № 07–02–06/3 организация в учетной политике может самостоятельно установить стоимостной лимит отнесения объектов в состав материально-производственных запасов [6].

Таким образом, в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета должен быть закреплен конкретный стоимостной лимит отнесения имущества к категории основных средств или материально-производственных запасов. Тогда в случае, если стоимость объекта не превышает установленного лимита, то он в бухгалтерском учете отражается по счету 10 «Материалы» как инвентарь по субсчету 10.09 «Производственный и хозяйственный инвентарь». Принятие к учету такого объекта будет отражаться записями:

Дт 10.09 Кт 60.01 – 30 000 руб. – поступление основного средства, стоимость которого не превышает 40 000 руб. или установленного стоимостного лимита на предприятии;

Дт 19.03 Кт 60.01 – 6000 руб. – учтен НДС, предъявленный поставщиком.

В этом случае расхождения в бухгалтерском и налоговом учете возникать не будут, так как стоимость объекта будет списана полностью в момент передачи объекта в эксплуатацию и отражена записью Дт 20, 25, 26, 44 Кт 10.09. Для обеспечения сохранности основных средств переданных в эксплуатацию, но учитываемых в материально-производственных запасах, как неудовлетворяющих стоимостному критерию, в организации, может быть предусмотрено их отражение на забалансовых счетах с целью контроля за их движением [8].

В программе «1С: Предприятие» для этих целей предусмотрен дополнительный забалансовый счет «МЦ «Материальные ценности в эксплуатации»», к которому открываются субсчета

МЦ.01 «Основные средства в эксплуатации»;

МЦ.02 «Спецодежда в эксплуатации»;

МЦ.03 «Спецоснастка в эксплуатации»;

МЦ.04 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации».

При списании объекта основных средств стоимостью, не превышающей 40 000 руб. установленной учетной политикой стоимостного лимита на предприятии, в эксплуатацию в бухгалтерском учете при формировании документа «Передача материалов в эксплуатацию» для контроля за движением данного объекта будет сделана проводка Дт МЦ.04 (или Дт МЦ. 01 «Основные средства в эксплуатации»).

При фактическом выбытии данного объекта его списание с забалансового счета будет оформляться документом «Списание материалов из эксплуатации» и отражено по Кт МЦ.04 (или соответственно Кт МЦ.01)

При этом в целях осуществления внутреннего контроля за сохранностью таких объектов учета необходимо организовать аналитический учет по местам эксплуатации, материально-ответственным лицам или лицам, использующим инструмент и инвентарь в процессе производства и отвечающим за их сохранность [10].

В случае если стоимость объекта превышает установленный лимит, то он в бухгалтерском учете отражается аналогично основному средству со стоимостью свыше 40 000 руб., но менее 100 000 руб.

Если стоимость основного средства превышает 40 000 руб., но менее 100 000 руб., то в бухгалтерском и налоговом учете возникают расхождения по отнесению данного объекта к амортизируемому имуществу. В бухгалтерском учете имущество стоимостью свыше 40 000 руб. относится к амортизируемому. В налоговом учете имущество стоимостью до 100 000 руб. относится к неамортизированному имуществу и может быть сразу списано на затраты, в то время как в бухгалтерском учете его стоимость будет погашаться путем начисления амортизации.

Однако при организации бухгалтерского учета данных объектов может быть определено, что:

в бухгалтерском и налоговом учете объекты основных средств стоимостью от 40 000 руб. до 100 000 руб. в течение срока полезного использования будут погашать свою стоимость путем начисления амортизации;

объекты основных средств стоимостью от 40 000 руб. до 100 000 руб.

в бухгалтерском учете в течение срока полезного использования будут погашать свою стоимость путем начисления амортизации, в налоговом учете будут списаны единовременно.

В первом случае в бухгалтерском и налоговом учете разницы возникать не будут, так как списание будет осуществляться одинаково в течение срока полезного использования.

Учет объекта основных средств будет вестись на счете 01 «Основные средства» в разрезе видов основных средств. Начисление амортизации будет отражаться по кредиту счета 02 и дебету счетов использования основного средства (Дт 20, 25, 26, 44).

Во втором случае возникают разницы по отражению основных средств в бухгалтерском и в налоговом учете, что приводит к необходимости применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [4].

ПБУ 18/02 определяет необходимость показывать разницу по отношению к каждому объекту, отражаемому в бухгалтерском учете иначе, чем в налоговом. Данная разница является временной, так как по окончании срока полезного использования первоначальная стоимость объекта основных средств будет списана в полном объеме, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Так как в бухгалтерском учете стоимость основного средства стоимостью 100 000 рублей списывается постепенно путем начисления амортизации, а в налоговом учете единовременно при введении в эксплуатацию, то размер прибыли исчисленной в налоговом учете оказывается меньше, чем в бухгалтерском учете. Возникающая временная разница является налогооблагаемой.

При этом возникает отложенное налоговое обязательство в момент ввода объекта основных средств в эксплуатацию, которое отражается проводкой Дт 68 Кт 77. Размер отложенного налогового обязательства рассчитывается как налогооблагаемая временная разница, умноженная на ставку налога на прибыль. Далее в бухгалтерском учете осуществляется ежемесячное начисление амортизации, которые отсутствуют в налоговом учете. Это приводит к превышению прибыли, исчисленной в нало-

говом учете, над ее величиной в бухгалтерском учете, что формирует временную разницу, подлежащую вычитанию. При этом в учете делается обратная проводка Дт 77 Кт 68. Размер вычитаемого отложенного налогового обязательства рассчитывается как сумма начисленной амортизации, умноженная на ставку налога на прибыль. По истечении срока полезного использования отложенное налоговое обязательство оказывается полностью погашенным.

Если стоимость объекта основного средства превышает 100 000 руб., то в бухгалтерском и налоговом учете основных средств и порядке начисления амортизации различий не возникает. Основное средство отражается по счету 01 «Основные средства», начисление амортизации – по кредиту счета 02 и дебету счетов использования основного средства (Дт 20, 25, 26, 44).

В табл. 1 обобщены способы отражения в бухгалтерском и налоговом учете объектов основных средств.

Для отражения операций по приобретению, движению и выбытию основных средств могут быть использованы как унифицированные формы первичных документов, так и разработанные экономическим субъектом самостоятельно [2]. В программе «1С: Бухгалтерия» для отражения операций с основными средствами предусмотрен блок документов. При этом для отражения операций, связанных только с поступлением основных средств, могут создаваться следующие документы: Поступление: Оборудование; Поступление в лизинг; Поступление доп. расходов; Принятие к учету ОС; Поступление объектов строительства; Передача оборудования в монтаж; Поступление (акт, накладная) с видом операции «Основные средства»; Приобретение земельных участков.

1С реализует несколько схем отражения в учете приобретения и движения объектов основных средств, которые представлены в табл. 2.

Таблица 1

Отражение в бухгалтерском и налоговом учете объектов основных средств

Первоначальная стоимость объекта	Отражение объекта основных средств в налоговом учете	Отражение объекта основных средств в бухгалтерском учете
до 40 000 руб. включительно	Списание списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию	Выбор одного из двух способов: – включить в состав материально-производственных запасов и списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию; – включить в состав основных средств и амортизировать
от 40 000 руб. до 100 000 руб. включительно	Выбор одного выбрать один из двух способов: – списание списать на текущие расходы при вводе в эксплуатацию; – включение включить в состав основных средств и амортизировать	Включение в состав основных средств и начисление амортизации согласно способу, выбранному учетной политикой
свыше 100 000 руб.	Отнесение включить в состав основных средств и начисление амортизации	Включение в состав основных средств и начисление амортизации

Таблица 2

Документы, формируемые при приобретении и введении в эксплуатацию оборудования

Наименование документа	Формируемые проводки
Последовательность документов, формируемых при приобретении и введении в эксплуатацию оборудования, не требующего монтажа	
1. Документ «Поступление: Оборудование»	Дт 08.04.1 Кт 60.01 Дт 19.01 Кт 60.01
2. Документ «Принятие к учету ОС»	Дт 01.01 Кт 08.04.1
Последовательность документов, формируемых при приобретении и введении в эксплуатацию оборудования, не требующего монтажа, но с дополнительными расходами по приобретению объекта	
1. Документ «Поступление: Оборудование»	Дт 08.04.1 Кт 60.01 Дт 19.01 Кт 60.01
2. Документ «Поступление доп. расходов»	Дт 08.04.1 Кт 60.01 Дт 19.04 Кт 60.01
3. Документ «Принятие к учету ОС»	Дт 01.01 Кт 08.04.1
Последовательность документов, формируемых при приобретении и введении в эксплуатацию оборудования, требующего монтажа	
1. Документ «Поступление: Оборудование»	Дт 07 Кт 60.01 Дт 19.01 Кт 60.01
2. Документ «Передача оборудования в монтаж»	Дт 08.03 Кт 07
3. Документ «Принятие к учету ОС»	Дт 01.01 Кт 08.03

Состав и последовательность формируемых документов зависит от вида операций. Составление документов в программе 1С на приобретение и введение в эксплуатацию оборудования, осуществляется обособленно, т.е. самостоятельно через меню «Панель разделов». Исключением является создание документа «Поступление доп. расходов». Данный документ формируется на основании проведенного документа «Поступление: Оборудование». Для этого необходимо остановиться на проведенном документе «Поступление: Оборудование», затем применить кнопку «Создать на основании». После чего в созданном документе корректируется дата документа, заполняются оставшиеся пустыми реквизиты. Данная операция позволит сформировать первоначальную стоимость объекта основных средств, собрав все затраты, связанные с его приобретением [7].

Заключение

Начиная с 1 января 2019 года, были внесены некоторые изменения в НК РФ ст. 259.3, п. 1 – расширен перечень оборудования, эксплуатируемого в условиях наилучших доступных технологий [11]. Данное оборудование амортизируется с повышающим коэффициентом, равным двум. Утвержден новый перечень

оборудования для ускоренной амортизации в соответствии с Постановлением Правительства № 622–р от 07 апреля 2018 года. Теперь под ускоренную амортизацию попадает 583 наименования оборудования, т.е. теперь в 2 раза больше позиций, чем раньше (было 246). [5]. Это решение также обусловит расхождения в налоговом и бухгалтерском учете основных средств.

Анализируя сложившуюся ситуацию, можно сделать следующие выводы:

1. изменения в стоимости основных средств в налоговом учете приняты в пользу налогоплательщиков, но усложнили учет объектов, которые необходимо делить на материалы и основные средства в бухгалтерском учете, на основные средства амортизируемые и не амортизируемые в налоговом, учитывать временные налогооблагаемые разницы, что может привести к ошибкам не в пользу организаций;

2. применение повышающих коэффициентов к большему перечню основных средств еще более обеспечило разрыв между бухгалтерскими и налоговыми расходами по элементу «Амортизация».

Целесообразно, на наш взгляд, внести изменения в ПБУ 6/01, приведя порядок бухгалтерского учета основных

средств к налоговому. Это будет способствовать ликвидации налогооблагаемых разниц, единому подходу к отражению основных средств по стоимостному критерию: 100 000 руб. за единицу – амортизируемые объекты, от 40 000 руб. до 100 000 руб. – неамортизируемые основные средства, стоимость которых непосредственно относится на затраты по обычным видам деятельности, до 40 000 руб. – материальные ценности (инструменты, инвентарь). В целях обеспечения сохранности неамортизируемых основных средств и материальных ценностей стоимостью до 40 000 руб. следует использовать имеющиеся в программе 1С забалансовые счета.

Бухгалтерская прибыль в этом случае сравнивается с налоговой. Однако указанное изменение стоимостной границы для начисления амортизации в бухгалтерском учете скажется на росте себестоимости продукции, работ и услуг, росте цен и уровне инфляции, который в 2018 году превысил плановое значение. В конце декабря Росстат предварительно оценивал инфляцию в 2018 году на уровне 4,2 процента. Подведенный Росстатом итог по инфляции превысил прогноз ЦБ. Регулятор ожидал, что рост потребительских цен по итогам 2018 года составит 3,9–4,2 процента, Официально Росстат определил инфляцию в 2018 году в размере 4,3 % [9].

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Рос. Федерации (часть первая) : [от 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ] // Собрание законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
2. О бухгалтерском учете: федер. закон [от 6 дек. 2012 г. № 402–ФЗ] // Собрание законодательства Рос. Федерации. – 2011. – № 31. – Ст. 3867.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России : [от 30 марта 2001 г. № 26н] // Бюллетень нормативных актов федер. органов исполнит. власти. – 2001. – № 20. – С. 34–36.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02: приказ Минфина России : [от 19 нояб. 2002 г. № 114н] // Бюллетень нормативных актов федер. органов исполнит. власти. – 2003. – № 10. – С. 57–59.
5. Распоряжение Правительства РФ от 07.04.2018 г. № 622–р «О внесении изменений в распоряжение Правительства РФ от 20.06.2017 № 1299–р» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=295509&fld=134&dst=1000000001,0&nd=0.40850385984488335#040582767788677376> (Дата обращения 20.03.2019).
6. Письмо Минфина РФ от 10.01.2012 г. № 07–02–06/3 «О применении при отражении активов в составе материально-производственных запасов стоимостного лимита, установленного в учетной политике организации, в случае его изменения» [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.glavbuh.ru/doc/5330> (Дата обращения 20.03.2019).
7. «1С:Бухгалтерия 8». Практическое освоение бухучета с самого начала. Редакция 3.0: Методические материалы для слушателя сертифицированного курса / ООО «1С-Учебный центр № 3». – М.: «1С», 2018. – 1043 с.
8. Калинина Г.В. Использование современных технологий при проведении инвентаризации основных средств / Г.В. Калинина // 66-я международная научно-практическая конференция «Аграрная наука как основа продовольственной безопасности региона» (Рязань, 14 мая 2015 г.). – Рязань: Рязанский государственный агротехнологический университет им. П.А. Костычева. – 2015. – С. 87–90.
9. Маркелов Р. Росстат назвал уровень инфляции в 2018 году [Электронный ресурс]. – URL: <https://rg.ru/2019/01/10/rosstat-nazval-uroven-inflacii-v-2018-godu.html> (Дата обращения 20.03.2019).
10. Мишанова Е.В. Новые задачи внутреннего финансового контроля в условиях экономических санкций / Мишанова Е.В. // Информационное обеспечение эффективного управления деятельностью экономических субъектов: материалы VII международной научной конференции, посвященной 95-летию Кубанского ГАУ и 15-летию кафедры теории бухгалтерского учета / ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина». – Майкоп: Изд-во «Магарин Олег Григорьевич». – 2017. – С. 256–262.
11. Основные средства в бухгалтерском и налоговом учете, основные изменения в 2019 году [Электронный ресурс]. – URL: https://buhproffi.ru/buhuchet/osnovnye-sredstva-v-buhgalterskom-i-nalogovom-uchete.html#_2019 (Дата обращения 20.03.2019).