

Научная статья

УДК 338.32.053.4

EDN [LLEOVV](#)

DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(2).2

**В.А. Бубнов<sup>✉</sup>, Д.А. Одаховская, А.А. Пятак***Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация*Автор, ответственный за переписку: В.А. Бубнов, [bubnovva@bgu.ru](mailto:bubnovva@bgu.ru)

## НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

**АННОТАЦИЯ.** В статье рассматриваются основные элементы амортизационной политики организации, так как с 1 января 2022 г. стал обязательным к применению новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Основные средства являются частью внеоборотных активов организации, используются в течении длительного срока в качестве средств труда предприятия и являются неотъемлемой частью производственно-хозяйственной деятельности организации с учетом анализа эффективности их использования. Поэтому данная тема является весьма актуальной и злободневной в сложившейся импортоограниченности в стране. Рассматривается сравнительная характеристика начисления амортизации по правилам бухгалтерского и налогового учета. Подробно описываются методы начисления амортизации на конкретных практических примерах с учетом всех нововведений 2022 г. в бухгалтерском и налоговом учете. Дается определение понятию внеоборотных активов, а именно основных средств и амортизационных отчислений. Описываются методы, применяемые для расчета амортизационных отчислений, также рассматривается срок полезного использования внеоборотных активов, как его установить и от чего он может зависеть. Приводится трактовка понятий оценки основных средств, а именно первоначальной, восстановительной, справедливой и ликвидационной. Несмотря на изученность вопроса, остаются дискуссионными некоторые моменты в отражении объектов основных средств в действующем стандарте.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Основные средства, амортизация, налоговый учет, амортизационные отчисления.

**ИНФОРМАЦИЯ О СТАТЬЕ.** Дата поступления 14 апреля 2022 г.; дата принятия к печати 25 мая 2022 г.; дата онлайн-размещения 10 июня 2022 г.

Original article

**V.A. Bubnov<sup>✉</sup>, D.A. Odakhovskaya, A.A. Pyatak***Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation*Corresponding author: V.A. Bubnov, [bubnovva@bgu.ru](mailto:bubnovva@bgu.ru)

## TAX ACCOUNTING OF AN ORGANIZATION'S FIXED ASSETS

**ABSTRACT.** The article discusses the main elements of the depreciation policy of an organization, since the new Federal Accounting Standard FSB 6/2020 "Fixed Assets" became mandatory for application starting from January 1, 2022. Fixed assets are part of the non-current assets of an organization, they are used for a long period of time as work equipment of the enterprise and are an integral part of the production and economic activities of the organization, taking into account the analysis of the effectiveness of their use. Therefore, this topic is very relevant and topical in the light of the current import restrictions in the country. The comparative characteristics of depreciation accrual according to the rules of accounting and tax accounting are considered. The methods of depreciation calculation are described in detail in specific cases, taking into account all the innovations in accounting and tax accounting

© Бубнов В.А., Одаховская Д.А., Пятак А.А., 2022

in 2022. A definition of the concept of non-current assets, namely fixed assets and depreciation charges is given. The methods used to calculate depreciation charges are described, the useful life of non-current assets: how to establish it and what it can depend on is also considered. The interpretation of the concepts of evaluation of fixed assets, namely initial, restorative, fair and liquidation evaluation, is given. Despite the fact that the topic has been studied, some issues in the treatment of fixed assets in the current standard remain debatable.

**KEYWORDS.** Fixed assets, depreciation, tax accounting, depreciation charges.

**ARTICLE INFO.** Received April 14, 2022; accepted May 25, 2022; available online June 10, 2022.

В настоящее время все российские предприятия обязаны помимо ведения бухгалтерского учета вести и налоговый учет для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Поскольку в России налоговый учет ведется не на основе данных бухгалтерского учета и имеет другие цели и задачи (налоговый учет в первую очередь необходим для контроля своевременности и полноты уплаты налогов, а бухгалтерский — для определения результатов финансово-хозяйственной деятельности организации и обеспечения ее финансовой устойчивости). Поэтому возникают различия в определении данных для бухгалтерского и налогового учета.

Сложность взаимодействия бухгалтерского и налогового учета связана и с регулярными поправками к налоговому законодательству, и с тем, что расчет налога на прибыль для целей бухгалтерского и налогового учета может различаться, и с тем, что не все доходы и расходы предприятия могут учитываться в расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Кроме этого, необходимо правильно заполнять форму налоговой декларации по налогу на прибыль, бланк которой также регулярно меняется Федеральной налоговой службой РФ. Поэтому необходимо внимательное изучение текущего законодательства РФ в сфере налогового учета прибыли и изучения вопросов расчета налога на прибыль, его правильного отражения в бухгалтерском учете.

Одним из способов повышения эффективности управления активами и обязательствами предприятия является рациональная организация бухгалтерского и налогового учета, улучшение системы внутреннего контроля.

Кардинально изменился подход к формированию стоимости основных средств, их оценки, начисления амортизации и отражения данных объектов и фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском и налоговом учете после принятия в действие Российского национального стандарта — Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»<sup>1</sup>. Несмотря на изученность вопроса, остаются дискуссионными моменты отражения объектов основных средств в бухгалтерском учете, согласно действующего стандарта.

Основные средства — это внеоборотные активы организации, которые используются в качестве средств труда предприятия в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла. В действующем стандарте отсутствует лимит отнесения объектов к основным средствам, это может быть тысяча или миллион рублей, поэтому организация должна самостоятельно принять такое решение, установить данный критерий и закрепить его в учетной политике организации. Основные средства являются неотъемлемой частью производственно-хозяйственной деятельности организации с учетом анализа эффективности их использования.

В налоговом учете к амортизируемым объектам, можно отнести, объект первоначальной стоимостью более ста тысяч рублей, объекты стоимостью менее данно-

<sup>1</sup> Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: Приказ Минфина России от 17 сент. 2020 г. № 204н // СПС «КонсультантПлюс».

го лимита единовременно списываются на расходы организации (ст. 256 НК РФ) и надлежащим контролем за их сохранностью.

В бухгалтерском учете можно начать начислять амортизацию с даты признания, принятия объекта в бухгалтерском учете, т.е. когда он принят на счет 01 «Основные средства», но также по решению организации можно начать начислять амортизацию с 1-го числа следующего месяца после принятия объекта на бухгалтерский учет, как и происходило до настоящего времени, и как установлено Налоговым кодексом РФ, что по мнению авторов более логично и целесообразно. Так как объект только принят к учету, что может быть в конце месяца, надо его начать использовать, чтобы он приносил организации доход и отражать расходы логичнее в месяце реального использования, физически износился объект, отразили расходы по амортизации. Такой же порядок можно применить и по прекращению начисления амортизационных отчислений или прекратить расчет амортизационных отчислений в момент списания или выбытия объекта внеоборотных активов или со следующего месяца. Амортизацию в налоговом учете следует начать начислять с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект введен в эксплуатацию, чтобы максимально сблизить правила начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, соответствующие решение необходимо закрепить в учетной политике по бухгалтерскому и налоговому учету, взяв за основу правила, которые прописаны в статьях Налогового кодекса<sup>2</sup>.

Расчет амортизационных отчислений определяется таким образом, чтобы к концу срока полезного использования балансовая стоимость амортизационных активов была равна их ликвидационной стоимости (п. 32 ФСБУ 6/2020). В налоговом учете определяется остаточная стоимость, либо как первоначальная, либо восстановительная стоимость минус начисленная амортизация (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Произведем сравнение стоимости основных средств по разным нормативным источникам.

В Налоговом кодексе РФ в ст. 257 представлено определение «Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, — как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 ст. 250 НК), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов» [ст. 257 НК РФ].

Основные средства в бухгалтерском учете отражают по первоначальной стоимости, ее определение дает — ФСБУ 26/2020<sup>3</sup>. Первоначальная стоимость объекта представляет собой сумму затрат, которые связаны с приобретением основных средств, а также затраты, которые связаны с доведением объекта до пригодного состояния, в частности расходы на его доставку, погрузку, разгрузку, установку, все расчеты по информационным, консультационным, посредническим услугам, если импортное оборудование, то таможенные пошлины и платежи за вычетом налога на добавленную стоимость если организация непосредственно находится на общей системе налогообложения, и является плательщиком всех налогов, тогда налог на добавленную стоимость не участвует в формировании стоимости объекта, а отражается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным цен-

<sup>2</sup> Налоговый кодекс РФ (часть вторая) : Федер. закон РФ от 05 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 25 февр. 2022) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : Приказ Минфина России от 17 сент. 2020 г. № 204н // СПС «КонсультантПлюс».

ностям» и в дальнейшем может быть принят к вычету, тем самым уменьшаются обязательства организации перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость.

Восстановительная стоимость определяется в случае, если организация приняла решение о переоценке основных средств, тем самым стоимость будет доведена до рыночной, будет дооценка или уценка данного актива, стоит отметить, что результаты переоценки будут учитываться при расчете налога на имущество организаций, так как для расчета среднегодовой стоимости берется информация со счета 01 «Основные средства» и счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» за вычетом счета 02 «Амортизация основных средств», но результаты проведенной переоценки не будут признаны в налоговом учете, т.е. не повлияют на расчет налога на прибыль, будут возникать постоянные разницы, которые приведут или к возникновению постоянного налогового расхода или постоянного налогового дохода.

Остаточная стоимость формируется если, из первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств вычесть накопленную амортизацию.

Ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие, списание данного актива; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования [п. 30 ФСБУ 6/2020].

Разницы в бухгалтерском и налоговом учете возникают также при расчете амортизационных отчислений, когда различается первоначальная стоимость объекта в бухгалтерском и налоговом учете, когда применяются разные способы для начисления амортизации. Рассмотрим различия в табл. 1.

Таблица 1

**Сравнение методов начисления амортизации в бухгалтерском  
и налоговом учете\***

Бухгалтерский учет ФСБУ 6/2020	Налоговый учет глава 25 НК РФ ст. 259
Линейный метод Способ уменьшаемого остатка Пропорционально количеству выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг	Линейный метод Нелинейный метод

\* Составлена авторами.

В бухгалтерском учете согласно стандарта амортизацию по основным средствам можно начислять одним из трех способов (из учетной политики и из расчетов необходимо исключить способ списания стоимости объектов исходя из суммы чисел лет срока полезного использования). В налоговом учете метод начисления амортизации определяется самостоятельно, но для 8-10 амортизационной группы может применяться только линейный метод. В бухгалтерском учете выбор метода зависит от определения срока полезного использования. Каждый объект основных попадает в свою амортизационную группу, от которой будет зависеть срок полезного использования объекта [ст. 258 НК РФ]. Всего установлено 10 амортизационных групп, в первую попадает не долговечное имущество, со сроком полезного использования от года до двух лет включительно, в десятую со сроком полезного использования более 30 лет <sup>4</sup>.

<sup>4</sup> О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы : Постановление Правительства РФ от 01 янв. 2002 г. № 1 // СПС «КонсультантПлюс».

Если срок полезного использования определяется периодом, в котором объект будет приносить экономическую выгоду организации, то будет применяться линейный и способ уменьшаемого остатка. А если срок полезного использования определяется из количества продукции, которое ожидает получить, выпустить организация, то применяется способ пропорционально количеству выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Если же объект уже был в эксплуатации, и срок полезного использования был равен сроку фактического использования, то приобретаемая сторона самостоятельно может установить срок полезного использования, могут установить срок полезного использования с учетом прошлого износа или установит срок полезного использования как по новому объекту, который не был в эксплуатации [1; 2].

С 2022 г. произошли изменения в части амортизации в связи с переходом на ФСБУ 6/2020. Ключевые изменения в начислении амортизации по объектам основных средств следующие:

- сумма амортизации определяется за отчетный период;
- амортизацию должны начислять и некоммерческие организации;
- амортизации не подлежит инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости;
- организация должна прекратить начислять амортизацию либо с даты списания объекта, либо с месяца, следующего за месяцем списания;
- если ликвидационная стоимость объекта основных средств становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется [3].

Начинать и заканчивать расчет амортизационных отчислений необходимо согласно п. 33 ФСБУ 6/2020 с даты признания объекта основным средством, но допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете. Начисление амортизации прекращается с даты полного списания стоимости объекта или при выбытии, списании основного средства с бухгалтерского учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета.

Также предусмотрено в налоговом учете применение специальных коэффициентов при расчете амортизационных отчислений — это некий числовой норматив, который позволяет ускорить или затормозить списание основных средств [4].

В этом случае в бухгалтерском и налоговом учете основных средств возникают разницы, которые необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета, согласно Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»<sup>5</sup>.

Документ предусматривает порядок отражения в учете не только суммы налога на прибыль, но и отражение сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль в последующих отчетных периодах. ПБУ 18/02 разъясняет порядок отражения в бухгалтерском учете взаимосвязи суммы прибыли (убытка), исчисленной по правилам бухгалтерского и налогового учета.

Каждый раз, когда какой-либо доход или расход в налоговом и бухгалтерском учете отражается по-разному, возникают временные и постоянные разницы (табл. 2).

<sup>5</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 : Приказ Минфина России от 19 нояб. 2002 г. № 114н : (ред. от 20 нояб. 2018) // СПС «КонсультантПлюс».



Таблица 2

*Постоянные и временные разницы в системе бухгалтерского и налогового учета\**

Вид разницы	Характеристика	Бухгалтерские записи
Временные разницы	Доходы и расходы, которые в бухгалтерском учете отражаются в одном отчетном периоде, а в налоговом в другом периоде. При этом наступит момент, когда расхождение между налоговым и бухгалтерским учетом будет сведено к нулю	
Отложенный налоговый актив (ОНА)	Налоговая прибыль больше, чем бухгалтерская — то временная разница является вычитаемой	Д 09 К 68 — отражен ОНА
Отложенное налоговое обязательство (ОНО)	Налоговая прибыль меньше, чем бухгалтерская, то временная разница является налогооблагаемой	Д 68 К 77 — отражено ОНО
Постоянные разницы	Доходы и расходы, которые отражаются только в одном учете: или в налоговом, или в бухгалтерском. Расхождение в учетах никогда не будет аннулировано	
Постоянный налоговый расход (ПНР)	Налоговая прибыль больше, чем бухгалтерская — постоянная разница является положительной	Д 99 К 68 — отражен ПНР
Постоянный налоговый доход (ПНД)	Налоговая прибыль меньше, чем бухгалтерская — является отрицательной	Д 68 К 99 — отражен ПНД

\* Составлена авторами.

С учетом временных и постоянных разниц по бухгалтерскому и налоговому учету можно рассчитать налог на прибыль по формуле (1)

$$H_{\Pi} = Y_{\text{др}} - \text{ПНД} + \text{ПНР} + (-) \text{ОНА} + (-) \text{ОНО}, \quad (1)$$

где  $H_{\Pi}$  — размер налога на прибыль;  $Y_{\text{др}}$  — условный расход или доход по налогу на прибыль; ПНР — постоянный налоговый расход; ПНД — постоянный налоговый доход; ОНА — отложенный налоговый актив; ОНО — отложенное налоговое обязательство.

В свою очередь условный доход или расход по налогу на прибыль определяется по формуле (2)

$$H_{\Pi} = Y_{\text{др}} = (\text{ОД} - \text{ОР}) \cdot C_{\text{нп}} = \Pi_{\text{бу}} \cdot C_{\text{нп}}, \quad (2)$$

где  $H_{\Pi}$  — размер налога на прибыль;  $Y_{\text{др}}$  — условный доход или расход по налогу на прибыль; ОД — общий доход; ОР — общий расход;  $\Pi_{\text{бу}}$  — прибыль или убыток по бухгалтерскому учету;  $C_{\text{нп}}$  — ставка налога на прибыль, в процентах.

Рассмотрим пример возникновения временной налогооблагаемой и временной вычитаемой разницы при применении разных способов для начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах.

В феврале 2021 г. организация приняла к бухгалтерскому учету и ввела в эксплуатацию новое оборудование стоимостью 798 000 р. без учета НДС (предполагаем, что стоимость сформировалась одинаковая и на этом этапе различий нет), приобретенному, для дальнейшей передачи в лизинг.

В целях бухгалтерского учета начисляется амортизация линейным методом, в целях налогового учета также линейным способом, но с применением повышающего коэффициента 2, так как объект передается в лизинг и применение повышающего коэффициента обоснованно. Срок полезного использования оборуду-

дования — четыре года. Ежемесячные отчисления рассчитаем исходя из того, что объект используется в течении года, график начисления амортизации не рассматривается. Начислять амортизацию бухгалтер начал с 1 марта отчетного года.

Расчет амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета показан в табл. 3 [5].

Таблица 3

*Расчет амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета*

Условия	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Способ начисления амортизации	Линейный	Линейный с повышенным коэффициентом равным 2
Первоначальная стоимость основного средства, р.	798 000	798 000
Расчет амортизации	798 000 р. / 4 года / 12 мес.	798 000 р. / 4 года / 12 мес. Ч 2
Сумма амортизации в месяц, р.	16 625	33 250
Остаточная стоимость через месяц, р.	781 375	764 750
Налогооблагаемая временная разница = 33 250 – 16 625 = 16 625		
Начислено отложенное налоговое обязательство $16\,625 = 16\,625 \cdot 20\% = 3\,325$		
Бухгалтерская проводка 3 325 = Д68 «Расчеты по налогу на прибыль» К77 «Отложенное налоговое обязательство». Налог на прибыль с суммы разницы, в отчетном месяце отложили		
В дальнейшем, в месяце, когда расходы в бухгалтерском учете превысят расходы по налоговому учету, образовавшуюся разницу опять надо будет умножить на ставку налога на прибыль и списать ранее начисленное отложенное налоговое обязательство		
Бухгалтерская проводка Д77 «Отложенное налоговое обязательство» К68 «Расчеты по налогу на прибыль». Налог на прибыль с суммы разницы, в отчетном месяце увеличится		

В случае досрочного списания с учета данного объекта, по которому были разницы при расчете амортизационных отчислений, счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» необходимо закрыть и показать прибыль организации. Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства» — Кредит 99 «Прибыль и убытки» / «Прибыль».

Организация в налоговом учете может списывать единовременно в месяце начала эксплуатации часть затрат в текущие расходы, списывать можно 10 или 30 % стоимости объектов капитальных вложений, т.е. может применяться так называемая амортизационная премия, в соответствии с п. 9 ст. 258 НК.

На сумму амортизационной премии амортизацию не начисляют. В бухгалтерском учете подобная льгота не предусмотрена. Здесь амортизацию по основному средству начисляют исходя из его первоначальной стоимости. Поэтому появится временная налогооблагаемая разница и отложенное налоговое обязательство. Они будут погашаться по мере начисления амортизации [6].

Амортизационную премию учесть нельзя, если основное средство уже эксплуатировалось. Максимальная премия составляет до тридцати процентов, но можно применять и пять, десять, двадцать процентов, в зависимости от амортизационной группы, но для объектов 1,2,8-10 амортизационных групп может применяется не более 10 %, для объектов 3-7 амортизационной группы не более 30 %.

Для расчета амортизационной премии, необходимо первоначальную стоимость умножить на установленный процент списания.

Восстановить амортизационную премию необходимо, если основное средство продано до истечения 5-ти лет с момента ввода в эксплуатацию. То есть необходи-

мо отнести ко внереализационным доходам периода, в котором имущество было реализовано (п. 9 ст. 258 НК РФ). Минфин в письме от 23.12.2014 г. № 03-03-06/1/66590 разъясняет: что при «досрочной» продаже объекта остаточную стоимость следует увеличить на величину восстановленной премии [7].

Приобретенное организацией оборудование стоимостью 798 000 р. (без НДС) относится к IV амортизационной группе. Принятая учетная политика субъекта позволяет при вводе дорогостоящего имущества в эксплуатацию использовать амортизационную премию в размере 30 % от стоимости. Срок использования приобретенного основного средства равен 4 годам. Метод амортизации — линейный.

Размер ежемесячной амортизации в бухгалтерском учете равен  $798\,000 \text{ р.} / (4 \text{ года} \cdot 12 \text{ месяцев}) = 16\,625 \text{ р.}$

Размер амортизационной премии — 239 400 р. По имуществу, принятому к учету амортизация будет начисляться исходя из остаточной стоимости в размере 558 600 р.

Размер ежемесячной амортизации равен  $558\,600 \text{ р.} / (4 \text{ года} \cdot 12 \text{ месяцев}) = 11\,637,5 \text{ р.}$  [5].

Учитывая, что применение амортизационной премии в бухгалтерском учете невозможно, амортизационные отчисления в налоговом учете будут временно, в первом месяце эксплуатации, превышать начисленную амортизацию по правилам бухгалтерского учета и возникают налогооблагаемые временные разницы, в результате которых появляются отложенные налоговые обязательства. Впоследствии они постепенно будут списываться, погашаться за счет того, что со следующего месяца ежемесячные начисленные амортизационные отчисления превысят в бухгалтерском учете, так как остаточная стоимость будет больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом на тридцать процентов.

Отложенное налоговое обязательство рассчитывается — как сумма расходов по налоговому учету, рассчитывается амортизационная премия и без ее учета рассчитывается амортизация первого месяца в налоговом учете за минусом амортизационных отчислений в бухгалтерском учете:

$$(239\,400 + 11\,637,5 - 16\,625) \cdot 20 \% = 46\,882,5 \text{ р.}$$

При этом используются следующие проводки:

Д производственных затрат 20 «Основное производство» — К 02 «Амортизация основных средств» (16 625 р.) — амортизационные отчисления по бухгалтерскому учету.

Д 68 «Расчет по налогу на прибыль» — К 77 «Отложенные налоговые обязательства» (46 882,5 р.) — начислено отложенное налоговое обязательство в первый месяц эксплуатации.

Д 77 «Отложенные налоговые обязательства» — К 68 «Расчет по налогу на прибыль» (997,5 р.) — со следующего месяца, ежемесячно будет погашается первоначально начисленное отложенное налоговое обязательство в течении всего срока полезного использования объекта, т.е. в первый месяц отложили налог на прибыль, затем в течении 47 месяцев подряд обязательства по налогу на прибыль будут увеличиваться.

Таким образом после полного списания стоимости принятого в эксплуатацию имущества отложенное налоговое обязательство будет равно первоначальной амортизационной премии [8].

Нелинейный способ начисления амортизации предполагает перемножить показатели суммы балансовой стоимости и нормы амортизации по формуле (3):

$$A = CB \cdot ЧНА / 100, \quad (3)$$



где А — сумма амортизационных отчислений; СБ — Суммарный баланс по группе; НА — норма амортизации для группы.

В нашем случае срок полезного использования оборудования — четыре года. В целях налогообложения прибыли оно относится к третьей амортизационной группе, для которой месячная норма амортизации — 5,6 (п. 5 ст. 259.2 НК РФ). Амортизация оборудования составит:  $798\,000 \cdot 5,6 / 100 = 44\,688$  р.

Малые предприятия, могут начислять амортизацию объектов основных средств в упрощенном порядке. Они могут выбрать один из вариантов: начислять амортизацию по прежним правилам, т.е. ежемесячно, начислять ее один раз в квартал, начислять амортизацию единовременно один раз в конце года за весь год, или могут выбрать свой собственный период для начисления амортизации. В налоговом учете амортизация начисляется ежемесячно у всех предприятий [5].

В ФСБУ 6/2020 появляется новое понятие группа основных средств, которой считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования. [п. 11 ФСБУ 6/2020]

Также появилось понятие элементы амортизации — это обобщающие понятие срока полезного использования, ликвидационной стоимости и способа начисления амортизационных отчислений.

Рассмотрим линейный способ начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете в табл. 4.

Таблица 4

*Линейный метод начисления амортизации\**

В бухгалтерском учете согласно ФСБУ 6/2020 п. 35	В налоговом учете согласно НК ст. 259.1
Балансовая-ликвидационная стоимость оставшийся срок полезного использования	Первоначальная (восстановительная) стоимость * норму амортизации Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле: $K = \frac{1}{n} \cdot 100 \%,$ где $K$ — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества; $n$ — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества

\* Составлена авторами.

Рассмотрим, как рассчитываются амортизационные отчисления при способе уменьшаемого остатка, стоит отметить, что при этом способе в расчет берется остаточная стоимость объекта, это отношение остаточной стоимости основного средства на определенный период к сроку полезного использования, умножение на коэффициент от 1 до 3, данный коэффициент ускорения применяется не ко всем объектам (ст. 275.2 НК), при чем организация может применять как 1,1 так и 3, главное указать коэффициент ускорения, иначе объект будет амортизироваться почти в 5 раз дольше, не 10 лет, а 51 год [9].

В налоговом учете амортизация начисляется линейным способом, а в бухгалтерском учете применяется способ уменьшаемого остатка. Коэффициент ускорения — 2. Срок полезного использования составляет 4 года. Расчет амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка по годам показан в табл. 5 [9].

Таблица 5

*Расчет амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка*

Год, за который производится расчет	Остаточная стоимость на начало года (р.)	Годовая сумма амортизации (р.)	Сумма амортизации за месяц (р.)
1-ый	798 000	399 000 ( $798\,000 / 4 \cdot 2$ )	33 250 ( $399\,000 / 12$ )
2-ой	399 000	199 500 ( $399\,000 / 4 \cdot 2$ )	16 625 ( $199\,500 / 12$ )
3-ий	199 500	99 750 ( $199\,500 / 4 \cdot 2$ )	8 312,5 ( $99\,750 / 12$ )
4-ый	99 750	49 875 ( $99\,750 / 4 \cdot 2$ )	4156,25 ( $99\,750 / 4 \cdot 2 / 12$ )
Итого	—	748 125	—

Покажем разницу в бухгалтерском и налоговом учете при начислении амортизации различными способами в табл. 6.

Таблица 6

*Примеры расчета амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета\**

Условия	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость ОС, р.	798 000	798 000
Способ начисления амортизации	уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения — 2	линейный
Расчет амортизации	798 000 / 4 года · 2 / 12 мес.	798 000 р. / 4 года / 12 мес.
Сумма амортизации в месяц, р.	33 250	16 625
Вычитаемая временная разница, р.	16 625 = (33 250 – 16 625)	
Из-за временной вычитаемой разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП), поэтому у организации увеличивается обязательство по налогу на прибыль в сумме 3 325 (16 625 · 20 %) р.		
Бухгалтерская запись	Д 09 «Отложенный налоговый актив» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» Сумма 3 325 р.	
С месяца, когда расходы в бухгалтерском учете станут меньше расходов в налоговом учете	Списание ранее начисленного отложенного налогового актива	
Бухгалтерская проводка	Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» К 09 «Отложенный налоговый актив»	
Способ начисления амортизации	линейный	линейный способ и списание на расходы единовременно в первый месяц эксплуатации 30 % стоимости
Расчет амортизации	798 000 р. / 4 года / 12 мес.	798 000 р. · 30 % = 239 400 239 400 + 558 600 / 4 года / 12 мес. = 239 400 + 11 637,5 = 251037,5
Сумма амортизации в месяц, р.	16 625	251037,5
Налогооблагаемая временная разница, р.	234 412,5 = (251 037,5 – 16 625)	
Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится меньше, чем бухгалтерская прибыль (БП), поэтому у организации возникает отложенное налоговое обязательство в сумме 46 882,5 (234 412,5 · 20 %) р.		
Бухгалтерская проводка	Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» К 77 «Отложенное налоговое обязательство» Сумма 46882,5 р.	

Окончание табл. 6

Условия	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
В следующем месяце эксплуатации		
Расчет амортизации	798 000 р. / 4 года / 12 мес.	558 600 / 4 года / 12 мес.
Сумма амортизации в месяц, р.	16 625	11 637,5
Списание налогооблагаемой временной разницы, р.	Из-за временной разницы налоговая прибыль (НП) становится больше, чем бухгалтерская прибыль (БП), поэтому у организации возникает необходимость в списании отложенное налоговое обязательство в сумме $16\,625 - 11\,637,5 = 4\,987,5 \cdot 20\% = 997,5$ р.	
Бухгалтерская проводка	Д 77 «Отложенное налоговое обязательство» К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль» Сумма 997,5 р.	

\* Составлена авторами.

При способе списания стоимости пропорционально объему выпуска продукции, выполненных работ, оказанных услуг используется показатели на основе которых рассчитывается амортизация: количество выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, пробег автомобилей, налет самолеточасов за отчетный месяц, первоначальная стоимости, планируемая производительность основных средств, данный способ учитывает физический износ основного средства, недостаток в том, что сложно предугадать нормативный, планируемый выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг за весь срок полезного использования данного объекта.

Для предприятий крайне невыгодно наличие нескольких учетных систем — это влечет за собой дополнительную нагрузку за счет увеличения ресурсов и расходов на ведение учета, что в свою очередь влияет на себестоимость выпущенной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Поэтому наиболее выгодным является одновременное ведение бухгалтерского и налогового учета в один и тех же регистрах с необходимыми корректировками для целей налогового учета. В этом случае необходимо изыскать способы максимального сближения этих видов учета. С появлением компьютерных систем, цифровизации учетного процесса стало возможным продуктивное ведение бухгалтерского и налогового учета в одних и тех же регистрах учета.

Влияние цифровизации на уровень развития производства несомненно проявляется не только за счет использования новых цифровых программ, но и, в основном, за счет перехода на более новые платформы цифрового производственно-технологического процесса.

Анализ текущей ситуации показывает, что в настоящее время существует ряд проблем, которые необходимо решать в ближайшие 2–3 года, чтобы активизировать модернизацию производственной сферы. Во-первых, необходимо широко внедрять цифровые технологии в малые промышленные предприятия, так как оснащение новым оборудованием малого производства выполнить легче по сравнению с крупным производством, при этом снижаются производственные и транспортные издержки, что несомненно позволит снизить цены на производимую инновационную продукцию [10].

Во-вторых, возникает необходимость в гибкой адаптации производственных предприятий к быстро меняющемуся рыночному спросу, что становится возможным лишь при условии цифровизации производственного процесса.

В-третьих, растущая конкуренция за рынки сбыта задает цифровой вектор развития современным предприятиям, и достаточно важным является фактор им-

портозамещения, который остается актуальным в условиях нестабильных внешнеэкономических связей [11]. Это основной спектр проблем, решаемых за счет активного внедрения цифровых технологий в производство [12].

Общим способы сближения бухгалтерского и налогового учета в табл. 7.

Таблица 7

*Способы сближения бухгалтерского и налогового учета\**

№	Раздел / метод учета	Различия в учете		Способ сближения
		Бухгалтерский учет	Налоговый учет	
1	Первоначальная стоимость основных средств	Затраты организации на приобретение, сооружение или изготовление, за минусом НДС и акцизов	Часть расходов (расходы на командировки, связанные с приобретением ОС, технический осмотр купленного автомобиля, уплату госпошлины за постановку транспорта на учет в органах ГИБДД, таможенные пошлины и сборы) признаются прочими расходами и не включаются в первоначальную стоимость ОС (п. 1 ст. 257 НК РФ)	Включать все расходы, связанные с приобретением в первоначальную стоимость основных средств
2	Лимит отнесения объектов к ОС	Не установлен	Амортизируемое имущество более ста тысяч рублей (ст. 256 НК РФ)	Установить лимит 100 000 р.
3	Амортизация основных средств. Способ амортизации	Линейный; уменьшаемого остатка; списания стоимости пропорционально объему продукции, работ, услуг	Линейный; нелинейный	Выбрать линейный способ начисления амортизации
4	Единовременное списание на расходы части стоимости ОС	Отсутствует возможность начисления амортизационной премии	Ускоренный способ начисления амортизации, позволяет уменьшить налог на прибыль	Отказаться от амортизационной премии
5	Переоценка основных средств	Возможна переоценка ОС, которая увеличивает или уменьшает балансовую стоимость отдельных объектов ОС	Сумма переоценки не признается доходом или расходом	Отказаться от переоценки основных средств

\* Составлена авторами.

Таким образом, при правильном применении перечисленных способов организация сможет добиться полного сближения бухгалтерского и налогового учета, снизить расхождения в бухгалтерском и налоговом учете при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, уменьшить число регистров бухгалтерского и налогового учетов. При этом каждый выбранный способ, выбранные методы ведения бухгалтерского и налогового учета необходимо закрепить у четной политике организации.

В целом можно сделать вывод о том, что налоговый учет и бухгалтерский сближается, но все же есть разница по учету амортизации основных средств. Благодаря новому стандарту лимит, по которому объекты, отнесены к основным

средствам можно приравнять, т.е. установить одинаковый лимит в учетной политике по бухгалтерскому и налоговому учету, что позволит уменьшить различия, избежать разниц по амортизации в целом по объектам основных средств.

Именно поэтому, расчет амортизационных отчислений объектов основных средств по ФСБУ 6/2020 и по Налоговому кодексу можно максимально приблизить. Применение ФСБУ 6/2020 более точно поясняет, уточняет и дополняет требования по начислению амортизации основных средств.

### Список использованной литературы

1. Азыдова А.Ч. Сближение бухгалтерского и налогового учета / А.Ч. Азыдова, О.В. Павленко. — EDN [WOHVJB](#) // Новейшие достижения и успехи развития экономики и менеджмента : сб. ст. — Краснодар, 2016. — Вып. 1. — С. 50–52.
2. Бусыгина Ю.О. Бухгалтерский и налоговый учет: в чем разница? / Ю.О. Бусыгина / Ю.О. Бусыгина // Контур-школа. — Москва, 2018. — 17 июля. — URL: <https://school.kontur.ru/publications/360>.
3. Вайтман Е. ТОП-10 способов максимально сближить налоговый и бухгалтерский учет / Е. Вайтман // Российский налоговый курьер. — 2014. — № 6. — С. 14–24.
4. Караваева К.С. Возможные способы сближения бухгалтерского и налогового учета / К.С. Караваева. — EDN [ZCTJRJ](#). — DOI 10.31882/2311-4711.2019.25.9 // Научные стремления. — 2019. — № 25. — С. 37–39.
5. Одаховская Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств и амортизационных отчислений в целях совершенствования подходов к оценке имущества организации / Д.А. Одаховская, Г.Г. Печенникова, Д.Г. Усольцев. — EDN [YNBISV](#) // Современные тенденции в социально-экономических и гуманитарных науках: теория и практика : сб. науч. тр. / под ред. Т.Г. Озерниковой, Т.Л. Музычук. — Иркутск, 2017. — С. 180–186.
6. Лим О. Порядок и принципы учета доходов и расходов в организации / О. Лим // Nalog-Nalog.ru — Москва, 2021. — 21 июля. — URL: [https://nalog-nalog.ru/nalog\\_na\\_pribyl/rashody\\_nalog\\_na\\_pribyl/poryadok\\_i\\_principy\\_ucheta\\_dohodov\\_i\\_rashodov\\_v\\_organizacii/](https://nalog-nalog.ru/nalog_na_pribyl/rashody_nalog_na_pribyl/poryadok_i_principy_ucheta_dohodov_i_rashodov_v_organizacii/).
7. Слободняк И.А. Налоговый учет основных средств : учеб. пособие / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2018. — 86 с.
8. Потапова Н.В. Способы сближения налогового и бухгалтерского учета / Н.В. Потапова. — EDN [DTMWYD](#) // Экономический вектор. — 2019. — № 2 (17). — С. 44–47.
9. Одаховская Д.А. Совершенствование бухгалтерского и налогового учета основных средств и амортизационных отчислений / Д.А. Одаховская. — EDN [XRSUYR](#) // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 23 апр. 2016 г. / под науч. ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск, 2016. — С. 213–222.
10. Краснова Т.Г. Развитие цифровых технологий в условиях трансформационных изменений производства / Т.Г. Краснова, В.И. Самаруха, А.Н. Дулесов. — DOI 10.17150/2411-6262.2021.12(4).13. — EDN [OFMZEJ](#) // Baikal Research Journal. — 2021. — Т. 12, № 4. — URL: <http://brj-bgupep.ru/reader/article.aspx?id=24849>.
11. Самаруха А.В. Перспективы новой индустриализации на принципах «цифровой экономики» в Байкальском регионе / А.В. Самаруха, Д.И. Сачков, М.В. Чаликова-Уханова. — EDN: [KXQJFE](#) // Global and Regional Research. — 2020. — Т. 2, № 1. — С. 46–54.
12. Тагаров Б.Ж. Оценка уровня концентрации производства в обрабатывающей промышленности России в условиях цифровизации экономики / Б.Ж. Тагаров. — DOI 10.17150/2411-6262.2021.12(1).17. — EDN [JICZYE](#) // Baikal Research Journal. — 2021. — Т. 12, № 1. — URL: <http://brj-bgupep.ru/reader/article.aspx?id=24388>.

### References

1. Azidova A.Ch., Pavlenko O. V. Convergence of Accounting and Tax Accounting. *The Latest Advances and Successes in the Development of Economics and Management*. Krasnodar, 2016, iss. 1, pp. 50–52. (In Russian). EDN: [WOHVJB](#).



2. Busygina Yu.O. Accounting and Tax Accounting: what is the Difference? *Kontur-shkola = Contour School*, 2018, July 18. Available at: <https://school.kontur.ru/publications/360>. (In Russian).

3. Wightman E. 10 Top Ways How to Approximate Tax Accounting to Accounting as Much as Possible. *Rossiiskii nalogovyi kur'er = Russian Tax Courier*, 2014, no. 6, pp. 14–24. (In Russian).

4. Karavaeva K.S. Possible Ways to Converge Accounting and Tax Accounting. *Nauchnye stremleniya = Scientific Aspirations*, 2019, no. 25, pp. 37–39. (In Russian). EDN: [ZCTJRJ](#). DOI: 10.31882/2311-4711.2019.25.9.

5. Odahovskaya D.A., Pechenikova G.G., Usoltsev D.G. Accounting and Tax Accounting of Fixed Assets Depreciation and Amortization in Order Improving Approaches to Assessment the Property of the Organization. In Ozernikova T.G., Muzychuk T.L. (eds). *Contemporary Trends in Socio-Economic Sciences and Liberal Arts: Theory and Practice*. Irkutsk, 2017, pp. 180–186. (In Russian). EDN: [YNBISV](#).

6. Lim O. The Procedure and Principles for Accounting for Income and Expenses in an Organization. *Nalog-Nalog.ru*, Moscow, 2021, July 21. Available at: [https://nalog-nalog.ru/nalog\\_na\\_pribyl/rashody\\_nalog\\_na\\_pribyl/poryadok\\_i\\_principy\\_ucheta\\_dohodov\\_i\\_rashodov\\_v\\_organizacii/](https://nalog-nalog.ru/nalog_na_pribyl/rashody_nalog_na_pribyl/poryadok_i_principy_ucheta_dohodov_i_rashodov_v_organizacii/). (In Russian).

7. Slobodyak I.A., Arbatskaya T.G. *Tax Accounting of Fixed Assets*. Irkutsk, Baikal State University Publ., 2018. 86 p.

8. Potapova N.V. Methods of Relating Tax and Accounting Accounting. *Ekonomicheskii vector = Economic Vector*, 2019, no. 2, pp. 44–47. (In Russian). EDN: [DTMWYD](#).

9. Odahovskaya D.A. The Improving Accounting and Tax Accounting of Fixed Assets and Depreciation Deductions. In Sorokina E.M. (ed.). *The Current State and Prospects of Development of Accounting, Economic Analysis and Audit. Materials of International Scientific Conference, Irkutsk, April 23, 2016*. Irkutsk, 2016, pp. 213–222. (In Russian). EDN: [XRSUYR](#).

10. Krasnova T.G., Samarukha V.I., Dulesov A.N. The Development of Digital Technologies in a Transformational Change in Production. *Baikal Research Journal*, 2021, vol. 12, no. 4. (In Russian). EDN: [OFMZEJ](#). DOI: 10.17150/2411-6262.2021.12(4).13.

11. Samarukha A.V., Sachkov D.I., Chalikova-Ukhanova M.V. Prospects for New Industrialization Based on the Principles of the "Digital Economy" in the Baikal Region. *Global and Regional Research*, 2020, vol. 2, no. 1, pp. 46–54. (In Russian). EDN: [KXQJFE](#).

12. Tagarov B.Zh. Evaluation of the Level of Production Concentration in Russian Processing Industry in the Context of Economy Digitalization. *Baikal Research Journal*, 2021, vol. 12, no. 1. (In Russian). EDN: [JICZYE](#). DOI: 10.17150/2411-6262.2021.12(1).17.

### Информация об авторах

**Бубнов Вячеслав Анатольевич** — доктор экономических наук, доцент, первый проректор, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, [bubnovva@bgu.ru](mailto:bubnovva@bgu.ru), SPIN-код: 7175-8927, Scopus Author ID: 57221206894, ResearcherID: ABI-2733-2020.

**Одаховская Дalia Ардалионовна** — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, [odahovda@bgu.ru](mailto:odahovda@bgu.ru), SPIN-код: 1487-0742, AuthorID РИНЦ: 399421.

**Пятак Артем Алексеевич** — аспирант, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, [petak1998@bk.ru](mailto:petak1998@bk.ru).

### Authors

**Vyacheslav A. Bubnov** — D.Sc. in Economics, Associate Professor, First Vice-Rector, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, [bubnovva@bgu.ru](mailto:bubnovva@bgu.ru), SPIN-Code: 7175-8927, Scopus Author ID: 57221206894, ResearcherID: ABI-2733-2020.

**Dalia A. Odakhovskaya** — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal state University, Irkutsk, Russian Federation, [odahovda@bgu.ru](mailto:odahovda@bgu.ru), SPIN-Code: 1487-0742, AuthorID RSCI: 399421.

*Artem A. Pyatak* — PhD Student, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, [petak1998@bk.ru](mailto:petak1998@bk.ru).

#### **Вклад авторов**

Все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

#### **Contribution of the Authors**

The authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

#### **Для цитирования**

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

#### **For Citation**

Bubnov V.A., Odakhovskaya D.A., Pyatak A.A. Tax Accounting of an Organization's Fixed Assets. *Baikal Research Journal*, 2022, vol. 13, no. 2. (In Russian). EDN: [LLEOVV](#). DOI: 10.17150/2411-6262.2022.13(2).2.