

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В 2016 ГОДУ

Е.Н. Ястребова¹, Н.Б.Барбашинова²

¹Тверской государственной университет, г. Тверь, Россия

²Тверской государственной технический университет, г. Тверь, Россия

В статье рассматриваются проблемы бухгалтерского и налогового учета основных средств в связи с изменением стоимостного критерия их признания и рекомендации по оптимизации данной ситуации с целью уменьшения учетных расходов и упрощения отчетности.

Ключевые слова: *стоимостной критерий признания основных средств, налоговый учет основных средств, бухгалтерский учет основных средств, налогооблагаемые временные разницы, оптимизация двух систем учета в части основных средств.*

Правила бухгалтерского и налогового учета отличаются по многим направлениям и организации стараются всеми законными способами оптимизировать две системы учета во избежание разниц, возникающих по правилам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [4]. Многие налогоплательщики не применяют амортизационную премию и нелинейный метод начисления амортизации, позволяющие сэкономить на налоговых платежах по налогу на прибыль именно с целью сближения с правилами бухгалтерского учета. И вот с 1 января 2016 г., в соответствии с п.1 ст. 256 НК в налоговом учете внесена поправка, что амортизируемым признается имущество с первоначальной стоимостью свыше 100 тыс. руб. [1].

В бухгалтерском учете такое изменение не принято. Минфин РФ в связи с реформированием системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и разработкой федеральных и отраслевых стандартов перестал вносить изменения в действующие положения по бухгалтерскому учету. В соответствии с п. 5 ПБУ №6/2001 активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в Положении, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов [3]. Поэтому объекты стоимостью свыше 40000 руб. должны учитываться в составе основных средств.

Любое изменение в законодательстве имеет, как положительные, так и отрицательные последствия. Положительными последствиями является:

- приближение стоимостного критерия оценки объектов к реальным рыночным ценам. За последние годы в связи с ростом инфляции существенно подорожали малоценные объекты основных средств и то, что раньше подходило к критерию оценки 40000 руб. стало стоит дороже и разработчики

НК РФ в соответствии с «Основным направлениями налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» предусмотрели увеличение первоначальной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения до уровня инфляции в качестве меры поддержки бизнеса [6];

- упрощение налогового учета объектов стоимостью до 100000 руб. Если до 01.01.2016 объекты от 40000 до 100000 включались в состав амортизируемого имущества, то по ним в течении 1- 3 лет начислялась амортизация, так как они относились преимущественно к 1-2 амортизационным группам. Теперь налогоплательщики сразу списывают такие объекты в состав расходов, что уменьшает количество заполняемых документов и налоговых регистров;

- уменьшение налоговой нагрузки по налогу на прибыль. С 2016 года организации приобретенные объекты стоимостью до 100000 руб. сразу включают в состав расходов для целей налогообложения и уменьшают налоговую базу и сам налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет.

Пример: Организация приобрела в марте 2016 года 10 компьютеров стоимостью 106200 руб., в т.ч. НДС за единицу. В том же месяце компьютеры введены в эксплуатацию. Стоимость компьютера без НДС 90000 руб. $(106200 * 100 / 118)$, поэтому согласно п.1 ст. 256 НК, организация в марте может признать в налоговом учете в составе расходов 900000 руб. $(90000 \text{руб.} * 10 \text{ штук})$. Таким образом, прибыль отчетного периода уменьшится на 900000 руб., а налог на прибыль на 180000 руб. $(900000 * 20\%)$. Если бы такая ситуация произошла в 2015 году, то компьютеры были бы приняты в состав амортизируемого имущества и по ним начислялась бы амортизация в течении 2-3 лет в зависимости от положений учетной политики налогоплательщика, так как они относятся ко 2 амортизационной группе. Предположим, что срок полезного использования – 36 месяцев, тогда сумма амортизации за месяц по одну компьютеру составит 2500 руб. $(90000 * 100\% / 36)$, а по 10 компьютерам – 25000 руб. и соответственно налог на прибыль уменьшается на 5000 руб. $(25000 * 20\%)$. Преимущества по снижению налога на прибыль очевидны.

Теперь рассмотрим отрицательную сторону изменения в налоговом законодательстве. На основании выше изложенного внесенные в ст. 256 НК РФ изменения могут стать источником формирования временных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом объектов стоимостью от 40 000 до 100 000 руб. в соответствие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Определение временных разниц дано в п.8 ПБУ 18/02 - это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а базу по налогу на прибыль - в другом или других отчетных периодах. [3]. Объекты стоимостью от 40 000 до 100 000 руб. в налоговые расходы включаются единовременно, а в бухгалтерские расходы постепенно по мере начисления амортизации. Возникающая при этом разница будет налогооблагаемой и приведет к образованию отложенного

налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих периодах.

Вернемся к примеру 1 и рассмотрим эту ситуацию в бухгалтерском учете. При приобретении компьютеров на основании накладной и счета-фактуры поставщика сделаны записи:

Д 08.4 К 60 -90000 руб. *10 шт.=900000 руб. – на стоимость компьютеров без НДС

Д 19 К 60 – 106200 руб.- на сумму НДС

Д 01 К 08.4 - 90000 руб. *10 шт.=900000 руб. – каждый компьютер принят к бухгалтерскому учету.

В марте в налоговом учете все компьютеры приняты к учету и поэтому их стоимость в сумме 900000 руб. списана на расходы текущего периода. В результате в бухгалтерском учете возникает налогооблагаемая временная разница, которая на синтетических счетах не отражается. Эту разницу можно показать на специально введенном в рабочий План счетов организации забалансовом счете, например 012 «Налогооблагаемая временная разница». По дебету счета 012 будут отражаться возникающие налогооблагаемые временные разницы, а по кредиту счета 012 их списание. От суммы возникшей налогооблагаемой временной разницы путем умножения на ставку налога на прибыль (в Тверской области – 20%) определяется отложенное налоговое обязательство. В связи с выше изложенным в бухгалтерском учете в марте составляются записи:

Д 012 - 900000 руб. – отражена налогооблагаемая временная разница

Д 68 субсчет «Налог на прибыль» К 77 – 180000 руб. (900000*20%)

Срок полезного использования компьютера – 3 года, тогда сумма амортизации за месяц по одному компьютеру составит 2500 руб. (90000*100%/3/12 месяцев), а по 10 компьютерам – 25000 руб. и соответственно в бухгалтерском учете в апреле и далее в течение всего срока полезного использования будет сделана запись:

Д 20 К 02 – 2500 руб.*10 шт. = 25000 руб.– начислена амортизация по каждому компьютеру.

В связи с тем, что в налоговом учете все компьютеры уже списаны в марте, то при начислении амортизации в течение 3-х лет в бухгалтерском учете будут возникать ежемесячные расходы и возникшая налогооблагаемая временная разница будет уменьшаться. Поэтому в бухгалтерском учете также в течение всего срока полезного использования составляются записи:

К 012 – 25000 руб. – списана налогооблагаемая временная разница за соответствующий месяц

Д 68 субсчет «Налог на прибыль» К 77 – 5000 руб.(25000*20%) – проводка составляется «красным сторно» и отражает списание налогооблагаемой временной разницы за соответствующий месяц.

Таким образом, выше приведенные расчеты показывают, что изменение стоимостного критерия основных средств в налоговом учете, с одной стороны упрощает налоговой учет таких объектов, с другой стороны усложняет

бухгалтерский учет и составление бухгалтерской отчетности. В качестве рекомендаций предотвращения данной ситуации можно воспользоваться требованиями МСФО. В соответствии с приказом Минфина №217н от 28.12.2015 Международный стандарт (IAS) 16 «Основные средства» официально действует для составления бухгалтерской отчетности на территории РФ [2]. В этом стандарте не устанавливается строгий стоимостной критерий их оценки и это может сделать сама организация. К этой ситуации также можно применить нормы п. 10 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», допускающие изменение учетной политики организации в случае применения нового способа ведения бухгалтерского учета, который предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации [5]. Таким образом, исходя из норм действующих нормативных документов в учетной политике для целей бухгалтерского учета организация может установить свой стоимостной критерий оценки основных средств в размере 100000 руб. и привести в соответствие бухгалтерский и налоговый учет.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, от 06.08.2001 N 110-ФЗ (в ред. 28.12.2015) [Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>
2. Международный стандарт (IAS) 16 «Основные средства»: Приказ Минфина №217н от 28.12.2015 [Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001): Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 24.12.2010)[Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»(ПБУ18/2002): Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 06.04.2015)[Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс». URL:<http://www.consultant.ru>
6. Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>

ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS IN 2016

Е. Н. Ястребова¹, Н. В. Барбашинова²

¹Tver State University, Tver, Russia

²Tver State Technical University, Tver, Russia

In the article the problems of accounting and tax accounting of fixed assets in connection with a change in the cost criterion of their recognition and recommendations on how to optimize this situation to reduce accounting costs and simplify reporting.

Keywords: *value-based criteria to recognise fixed assets, tax accounting of fixed assets, accounting of fixed assets taxable temporary differences, optimization of the two systems of accounting in terms of the assets.*

Об авторах:

ЯСТРЕБОВА Елена Николаевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, Тверской государственный университет (170100, Россия, Тверь, ул. Желябова, 33), e-mail: e.iastrebowa@yandex.ru

БАРБАШИНОВА Наталья Борисовна - доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов, Тверской государственный технический университет (170026, г.Тверь, набережная Афанасия Никитина ,д.22), e-mail: Barbi60@yandex.ru

About the authors:

YASTREBOVA Elena Nikolaevna — candidate of economic Sciences, associate Professor, Department of accounting, Tver state University (170100, Russia, Tver, Zhelyabova street, 33), e-mail: e.iastrebowa@yandex.ru

BARBASHINA Natalia Borisovna - associate Professor, Department of accounting and Finance, Tver state technical University (170026, Tver, embankment of Afanasy Nikitin ,D. 22), e-mail: Barbi60@yandex.ru