

**БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ,  
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И АМОРТИЗАЦИОННЫХ  
ОТЧИСЛЕНИЙ В ЦЕЛЯХ РАЗВИТИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ  
ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ ИМУЩЕСТВА КОМПАНИИ**

**Д.А. Одаховская, Г.Г. Печенникова**

*Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация*

**Информация о статье**

Дата поступления  
10 сентября 2018 г.

Дата принятия к печати  
12 марта 2019 г.

Дата онлайн-размещения  
4 апреля 2019 г.

**Ключевые слова**

Бухгалтерский учет; налоговый учет; внеоборотные активы; основные средства; нематериальные активы; первоначальная стоимость; амортизационные отчисления; налоговые отчисления; постоянная разница; постоянный налоговый актив; постоянное налоговое обязательство; временная вычитаемая разница; временная налогооблагаемая разница; отложенный налоговый актив; отложенное налоговое обязательство; налог на прибыль

**Аннотация**

В статье рассматривается методика учета основных средств, нематериальных активов, а также амортизационных отчислений в сравнительной характеристике видов учета, в частности бухгалтерского и налогового учета при поступлении и формировании первоначальной стоимости внеоборотных активов, их оценки, движении и амортизации. Реализация описанных предложений позволит упорядочить бухгалтерский учет и ликвидировать неоправданный и искусственный разрыв бухгалтерского и налогового учета, все данные станут прозрачными, а система учета затрат и система уплаты налогов будут построены на единых принципах и правилах учета, за счет чего произойдет максимальное сближение правил учетной политики для бухгалтерского и налогового учета. При этом отпадает необходимость конструировать надуманную «налогооблагаемую» прибыль, оторванную от реальной экономической базы — бухгалтерской прибыли, появится возможность облагать налогом реальную бухгалтерскую прибыль, сформированную на счетах бухгалтерского учета. Предложенные варианты учета основных средств и нематериальных активов позволят уменьшить затраты на сбор информации, обеспечат возможность оценки реального состояния внеоборотных активов. В статье даются рекомендации по сближению и совершенствованию бухгалтерского и налогового учета основных средств, нематериальных активов и амортизационных отчислений.

**ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF FIXED ASSETS,  
INTANGIBLE ASSETS AND DEPRECIATION FOR DEVELOPMENT  
AND IMPROVEMENT OF APPROACHES TO ASSESSMENT  
OF THE COMPANY'S ASSETS**

**Dalyan A. Odakhovskaya, Galina G. Pechennikova**

*Baikal State University, Irkutsk, the Russian Federation*

**Article info**

Received  
September 10, 2018

Accepted  
March 12, 2019

Available online  
April 4, 2019

**Abstract**

The article describes the method of accounting of fixed and intangible assets, as well as depreciation charges, in comparison of its different types, in particular accounting and tax accounting when receiving and forming the initial value of non-current assets, in their evaluation, flow and depreciation. The implementation of the described methods will give specialists an opportunity to streamline accounting and to eliminate the unnecessary and artificial discrepancy between ac-

**Keywords**

Accounting; tax accounting; non-current assets; capital assets; intangible assets; initial value; depreciation; tax deductions; permanent difference; fixed asset; permanent tax liability; temporary deductible difference; temporary taxable difference; temporary taxable asset; deferred tax asset; deferred tax liability; income tax

counting and tax accounting. All the data will be transparent and the cost and tax systems will function in compliance with common principles of accounting. Thus, the rules for accounting and tax accounting policies will become uniform. At the same time there will be no need to generate a far-fetched «taxable» profit, detached from the real economic base — accounting profit. It will be possible to tax real accounting profit generated on the accounts. The proposed methods of fixed and intangible assets accounting will reduce the cost of collecting information, it will also give an opportunity to evaluate the real state of non-current assets. The article provides recommendations on the approximation and improvement of accounting and tax accounting of fixed assets, intangible assets and depreciation.

Самым главным направлением развития бухгалтерского учета является необходимость консолидации бухгалтерского и налогового учета. Президент РФ неоднократно указывал на это в ежегодных посланиях Законодательному собранию.

Совершенствование бухгалтерского учета в России вступило в активную стадию применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), совершенствуются национальные стандарты по бухгалтерскому учету в соответствии с МСФО, бесконечно изменяются статьи и правила Налогового кодекса РФ. К сожалению, совершенствование бухгалтерского и налогового учета осуществляется параллельно, независимо друг от друга. В результате возникает масса проблем, затрудняющих сближение бухгалтерского и налогового учета. Широкое применение МСФО в практике бухгалтерского учета делает задачу сближения невыполнимой. При этом актуальным остается повышение эффективности процесса формирования информации для пользователей.

В условиях роста конкуренции успех деятельности многих организаций в определенной степени зависит от эффективного управления активами, в том числе внеоборотными. Инновационное развитие предопределяет эффективное использование основных средств и нематериальных активов [1].

Наряду с материальными средствами и нематериальными активами, в частности товарные знаки, знаки обслуживания, изобретения, внедрения, полезные модели, разработки, ноу-хау, вносят огромный вклад в развитие и функционирование организации, конкурентные преимущества которой обеспечиваются наличием у нее уникальных технологий, идей, а также промежуток времени от появления идеи до регистрации товарного знака и выхода товара на рынок. Поэтому в конкурентной борьбе компании все чаще обращаются не только к матери-

альной, но и к нематериальной составляющей своего бизнеса, основанной на результатах интеллектуальной деятельности.

Способность организации мобилизовать и в полной мере использовать свои нематериальные активы приобретает в настоящее время большее значение, чем инвестиции и управление реальными активами.

Обладание нематериальными активами не всегда достойно оценивается учредителями, собственниками и управленцами организаций при выработке стратегии развития. Нематериальные активы могут увеличить уровень капитализации активов компании, значительно повысить рыночную стоимость ее акций. Бухгалтерский и налоговый учет и отражение в бухгалтерской финансовой отчетности исключительных прав на имеющиеся нематериальные активы способны в большей степени увеличить стоимость чистых активов компании.

Многие российские предприятия, имеющие нематериальные активы, в частности положительную деловую репутацию, изобретения, полезные модели, ноу-хау и т.п., не отражают их в бухгалтерском учете. Данный факт значительно снижает стоимость предприятий и лишает их конкурентных преимуществ, вредит их инвестиционной привлекательности. Неучтенные нематериальные активы уменьшают реальную рыночную стоимость акций учредителей и собственников компаний, что в конечном счете наносит ущерб их имущественным и финансовым интересам.

Организация бухгалтерского и налогового учета всех внеоборотных активов, в том числе основных средств и нематериальных активов [2], требует особой тщательности, так как влияние этих объектов на финансовое положение и финансовые результаты деятельности экономического субъекта продолжается в течение длительного периода.

Актуальными являются задачи определения первоначальной стоимости внеоборот-

ных активов, а также срока эксплуатации, срока полезного использования средств, способа начисления амортизации объектов основных средств и нематериальных активов [3]. Необходимо определить круг задач, поставить цели для их достижения и постараться решить их как можно безболезненнее для организации, а также разработать способы, которые в дальнейшем повлияют на величину налоговых отчислений.

Одна из главных проблем, с которой налогоплательщики неизменно сталкиваются при начислении сумм амортизации, — это проблема определения срока эксплуатации, т.е. срока полезного использования объектов. Одним из существенных признаков признания внеоборотных активов выступает продолжительный, более 12 месяцев, срок эксплуатации, срок полезного использования объектов. В налоговом учете для определения срока полезного использования следует руководствоваться постановлением Правительства РФ № 1 об отнесении объектов основных средств к амортизационным группам, а в бухгалтерском учете — согласно ПБУ № 6/01 «Учет основных средств» исходя из предполагаемого срока полезного использования. При классификации активов необходимо учитывать общий потенциально возможный срок полезного использования объекта всеми собственниками, а не только какую-то его значительную урезанную часть, основанную на намерениях самой организации по использованию объекта. Если организация решает продать этот объект в течение года, то данный факт может быть рассмотрен как продажа товара, а не реализация бывшего в употреблении объекта основных средств.

Основные средства у хозяйствующих субъектов довольно сильно изношены или морально устарели. В этих условиях целесообразно разработать механизмы применения коэффициентов ускорения амортизационных отчислений основных средств, с тем чтобы было возможно в определенное время в оптимальном объеме обновить или модернизировать объекты основных средств. Подобное совершенствование можно рекомендовать и применительно к нематериальным активам. В существующей практике данные коэффициенты применяются лишь тогда, когда объект основных средств используется в агрессивной среде или передается в лизинг, а по нематериальным активам применение повышающих коэффициентов не предусматривается. В практической деятельности в большинстве компаний прибегают к линейно-

му способу списания стоимости активов, без применения механизмов ускорения.

Бухгалтерский и налоговый учет основных средств постоянно меняется. Так, с 1 января 2016 г. была изменена ст. 256 НК РФ. Согласно данной статье, амортизируемым признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. р.<sup>1</sup>

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств», в бухгалтерском учете активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 тыс. р. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской финансовой отчетности в составе материально-производственных запасов<sup>2</sup>, которые сразу можно списать на расходы отчетного периода, но данные объекты необходимо учитывать на забалансовом счете в течение срока полезного использования данных объектов для обеспечения сохранности этих активов [4]. При покупке объекта стоимостью 100 тыс. р. за единицу в налоговом учете вся сумма будет признана расходом отчетного периода в первом месяце эксплуатации, а в бухгалтерском учете это будет амортизируемый объект и расходы будут признаны постепенно путем начисления амортизационных отчислений в течение всего срока полезного использования [5]. В связи с этим в налоговом учете расходы отчетного периода будут больше, чем в бухгалтерском, возникнет временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, 20 % и начисляется отложенное налоговое обязательство, при этом составляется бухгалтерская проводка: Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам / Налог на прибыль» Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство», тем самым обязательство по начислению и уплате налога на прибыль временно уменьшается. По прави-

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1, 2 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 7 марта 2018 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. : (ред. от 16 мая 2016 г. № 64н) // Там же.

лам бухгалтерского учета этот объект необходимо амортизировать. Единовременное списание инвестиционной суммы расценивается как занижение налогооблагаемой базы по налогу на имущество. По мере начисления амортизации расходы превысят в бухгалтерском учете; так как в налоговом учете расходы были признаны в прошлом месяце, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль для списания ранее начисленного отложенного налогового обязательства. Обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет корректироваться в течение последующего срока эксплуатации объекта.

Начисленные проценты по полученным кредитам банков, которые имеют инвестиционную направленность, до принятия к учету объекта основного средства в бухгалтерском учете включаются в инвентарную первоначальную стоимость основного средства [6], и делается запись: Дебет 08/3 «Вложения во внеоборотные активы / Строительство объектов основных средств» Кредит 66, 67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам» или Дебет 08/4 «Вложения во внеоборотные активы / Приобретение основных средств» Кредит 66, 67 «Расчеты по краткосрочным или долгосрочным кредитам». В дальнейшем после принятия основного средства к учету начисленные проценты отражаются как прочие расходы компании и относятся на счет 91/2 «Прочие доходы и расходы / прочие расходы».

В налоговом учете независимо от назначения кредита начисленные проценты отражаются как внереализационные расходы, при этом в бухгалтерском и налоговом учете формируется разная первоначальная стоимость основных средств. Принимаемые в уменьшение базы по налогу на прибыль расходы в налоговом учете будут временно больше, чем принимаемые расходы в бухгалтерском учете, в связи с чем возникает временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, тем самым начисляется отложенное налоговое обязательство, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль при этом уменьшается. Затем ежемесячно по мере начисления амортизации по данным объектам основных средств расходы превысят в бухгалтерском учете; так как бухгалтерская инвентарная стоимость превысит стоимость имущества по данным налогового учета, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль, и будет списываться ранее начисленное отложенное налоговое

обязательство, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться в течение всего срока эксплуатации по мере амортизации.

Переоценка основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском учете может проводиться ежегодно. При этом она отражается на счетах бухгалтерского учета следующим образом: дооценка внеоборотных активов увеличивает добавочный капитал; уценка относится на прочие расходы организации. Компания самостоятельно определяет необходимость и целесообразность проведения переоценки внеоборотных активов. При принятии решения о проведении переоценки в бухгалтерском учете изменяется подход к оценке данного имущества. Основные средства и нематериальные активы, по которым проведена переоценка, должны в будущем отражаться по текущей рыночной стоимости. При изменении текущей рыночной стоимости необходимо корректировать данные бухгалтерского учета в течение всего срока полезного использования объектов в компании.

В налоговом учете по ст. 257 НК РФ при проведении налогоплательщиком процедуры переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств и нематериальных активов до рыночной стоимости положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения. Результаты переоценки не принимаются при определении восстановительной и остаточной стоимости амортизируемого имущества, не учитываются в налоговом учете при расчете налога на прибыль, но учитываются в бухгалтерском учете при расчете налога на имущество. В связи с разной стоимостью объектов возникают постоянные разницы, которые в зависимости от ситуации обязательство по начислению и уплате налога на прибыль увеличивают или уменьшают.

Признанные расходы в виде уценки в бухгалтерском учете будут больше, чем по правилам НК РФ, возникнет постоянная разница, которую нужно умножить на 20 %, и будет начислено постоянное налоговое обязательство, которое будет отражено: Дебет 99 «Прибыли / убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам / Налог на прибыль», обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличено.

Если организация проводит модернизацию основных средств, остаточная стоимость которых равна нулю, то расходы по такой модернизации постепенно будут



списываться через механизм амортизации, а не одновременно в момент завершения работ [7]. При этом первоначальная стоимость основного средства увеличивается на стоимость проведенной модернизации, также продлевается срок полезного использования данного объекта, амортизировать нужно будет по норме, установленной еще при вводе объекта в эксплуатацию. Изменение стоимости внеоборотных активов отражается в бухгалтерском балансе, показатели бухгалтерского баланса используются для оценки финансового положения компании, поэтому однозначного решения в отношении сближения данных бухгалтерского и налогового учета не существует.

В бухгалтерском учете, согласно п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», начисление амортизации объектов основных средств производится одним из четырех возможных способов, а именно линейным способом, способом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения до трех, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом списания стоимости пропорционально произведенному объему продукции, выполненным работ или оказанным услуг.

Согласно п. 18 ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», в бухгалтерском учете начисление амортизации нематериальных активов может производиться одним из трех возможных способов, а именно линейным способом, способом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения до трех, способом списания стоимости пропорционально выпущенному объему продукции, выполненным работ или оказанным услуг<sup>3</sup>.

В налоговом учете может применяться линейный или нелинейный способ списания активов (ст. 256–259 НК РФ). Выбранный метод начисления амортизации устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, при этом изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода, но можно перейти с нелинейного на линейный метод начисления амортизации не чаще раза в пять лет. В бухгалтерском учете не допускается изменение способа начисления амортизации в течение установленного срока эксплуатации.

Амортизационные отчисления производятся ежемесячно по каждой группе или под-

группе при применении нелинейного метода или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при использовании линейного метода начисления амортизации.

Применение одного из перечисленных способов начисления амортизации по группе однородных объектов производится в течение всего срока полезного использования объектов.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году, т.е. можно установить график начисления амортизации четыре, пять, шесть или больше месяцев амортизации в году, но установление данного графика начисления амортизации в налоговом учете не предусматривается, поэтому расходы будут больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом, и возникнет временная вычитаемая разница, которую умножают на 20 %, и начисляется отложенный налоговый актив и составляется бухгалтерская запись: Дебет 09 «Отложенный налоговый актив» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам / Налог на прибыль». Обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться, но в периоде, когда расходы станут больше в налоговом учете, чем в бухгалтерском, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль, и будет списываться ранее начисленный отложенный налоговый актив. Составляется бухгалтерская запись: Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам / Налог на прибыль» Кредит 09 «Отложенный налоговый актив». Обязательство по начислению и уплате налога на прибыль при этом будет уменьшаться до момента полного списания стоимости объекта.

В случае досрочного списания объекта основных средств (продажа, авария или иное выбытие), по которому ранее был начислен отложенный налоговый актив, списывается ранее начисленный отложенный налоговый актив, что приведет к уменьшению прибыли отчетного периода.

С 1 января 2018 г. на десять лет введена в действие ст. 286.1 НК РФ «Инвестиционный налоговый вычет», в соответствии с которой налогоплательщик вправе уменьшить налог на прибыль (авансовый платеж) текущего периода на сумму до 90 % расходов на покупку основных средств стоимостью свыше 100 тыс. р., относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам, т.е. сроком полезного использования от 3 до 20 лет

<sup>3</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/07 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 27 дек. 2007 г. № 153н : (ред. от 16 мая 2016 г. № 64н) // СПС «КонсультантПлюс».

включительно, включая расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение основных средств. При этом сумма налога на прибыль, зачисляемая в федеральный бюджет, может быть уменьшена на величину не более 10 % суммы инвестиционных расходов, сумма налога в результате такого уменьшения может быть снижена до нуля. Сумма расходов налогоплательщика, превышающая в налоговом (отчетном) периоде предельную величину инвестиционного налогового вычета, может быть учтена в последующих налоговых (отчетных) периодах.

При этом объекты основных средств, в отношении которых налогоплательщик использовал право на применение и инвестиционного вычета, не подлежат амортизации и амортизационной премии.

Категории налогоплательщиков, имеющих право на применение инвестиционного налогового вычета, будут определяться региональным законодательством, но его не смогут применять резиденты особых и свободных экономических зон, иностранные организации, участники региональных инвестиционных проектов и другие организации, которые освобождены от уплаты налогов или имеют льготное налогообложение.

По ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения, а также часть расходов, которые возникли в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств и не более 30 % — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам, сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно. Невозможно воспользоваться так называемой амортизационной премией по основным средствам, полученным безвозмездно.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10–30 % первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода. Стоит отметить, что такая минимизация в бухгалтерском учете невозможна.

Если налогоплательщик воспользовался данной амортизационной премией и данное

основное средство было реализовано ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком, суммы расходов, ранее включенные в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат включению в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена такая реализация.

Так как могут применяться разные способы начисления амортизации или единовременное списание до 30 % стоимости, в бухгалтерском и налоговом учете возникают временные вычитаемые или налогооблагаемые разницы.

Если в бухгалтерском учете применяется способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения до трех или способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, а в налоговом учете — линейный способ, расходы в виде амортизации будут больше в бухгалтерском учете, чем в налоговом, и возникает временная вычитаемая разница, которую умножают на 20 %, начисляется отложенный налоговый актив, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль будет увеличиваться. Затем постепенно в следующих налоговых периодах, когда расходы станут больше в налоговом учете, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль, и будет списываться ранее начисленный отложенный налоговый актив, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль при этом уменьшается.

Если в бухгалтерском учете применяется линейный способ, в налоговом учете — нелинейный способ или в состав расходов отчетного (налогового) периода одновременно включаются расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам, сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно) первоначальной стоимости основных средств, расходы в виде амортизации будут больше в налоговом учете, чем в бухгалтерском, возникнет временная налогооблагаемая разница, которая умножается на ставку налога на прибыль, начисляется отложенное налоговое обязательство, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль при этом уменьшается. В следующем месяце, когда расходы превысят в бухгалтерском учете, возникнет разница, которую умножают

на ставку налога на прибыль, и будет списываться ранее начисленное отложенное налоговое обязательство, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль в бюджет будет увеличиваться в дальнейшем в течение оставшегося срока эксплуатации объекта.

При признании доходов необходимо учитывать, что одним из основных условий применения нулевой ставки по налогу на прибыль являются доходы организации (ст. 248 НК РФ). К доходам организации относятся доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы, поименованные в ст. 249 и 250 НК РФ. В бухгалтерском учете доходы, согласно ПБУ 9/99 «Учет доходов организации», называются доходами от обычных и прочих видов деятельности<sup>4</sup>.

При расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы, поименованные в ст. 251 НК РФ [8]. Так, при формировании налоговой базы по налогу на прибыль в доходы не включается имущество, полученное в рамках целевого финансирования. Такими средствами могут являться гранты (подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ), целевые поступления (кроме поступлений в виде подарочных товаров) на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Данные полученные средства, используемые не по целевому назначению, признаются внереализационными доходами и включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (п. 14 ст. 250 НК РФ).

При определении налоговой базы по налогу на прибыль по ст. 251 НК РФ (подп. 22 п. 1) учитывают в качестве внереализационных доходов в полной сумме поступления в виде имущества, безвозмездно полученного организациями на момент перехода права собственности на данное имущество.

В бухгалтерском учете безвозмездно полученное имущество принимается к учету по рыночной стоимости и отражается бухгалтерскими записями, которые не признаются в составе текущих доходов, а подлежат отражению в составе будущих периодов.

Доходы будущих периодов отражаются в пятом разделе бухгалтерского баланса отдельной статьей. В отчете о финансовых результатах за текущий год доход не будет признан полностью.

<sup>4</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н : (ред. от 6 апр. 2015 г. № 56н) // СПС «КонсультантПлюс».

При получении основных средств составляется бухгалтерская запись: Дебет 08/4 «Вложения во внеоборотные активы / Приобретение объектов основных средств» Кредит 98/2 «Доходы будущих периодов / Безвозмездные поступления», при этом формируется первоначальная стоимость амортизируемого имущества [9]. Со следующего месяца после принятия объекта к учету — Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08/4 «Вложения во внеоборотные активы / Приобретение объектов основных средств», по мере начисления амортизации при признании расходов в отчетном периоде — Дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» Кредит 02 «Амортизация основных средств» и доходы будущих периодов признаются прочими доходами: Дебет 98/2 «Доходы будущих периодов / Безвозмездные поступления» Кредит 91/1 «Прочие доходы и расходы / Прочие доходы», аналогичные бухгалтерские записи производятся по нематериальным активам.

Данные объекты принимаются к бухгалтерскому учету и формируют доходы будущих периодов. Лишь после списания или по мере начисления амортизации начинают формироваться доходы отчетного периода, и тем самым увеличивается налогооблагаемая прибыль отчетного периода. Так как временно доходы признаются только в налоговом учете, то возникает временная вычитаемая разница, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль увеличивается, затем постепенно в следующих налоговых периодах, когда будет признан доход отчетного периода в бухгалтерском учете, который в налоговом учете был признан ранее, возникнет разница, которую умножают на ставку налога на прибыль, и будет списываться ранее начисленный отложенный налоговый актив, обязательство по начислению и уплате налога на прибыль при этом будет уменьшаться.

Кроме того, по правилам налогового учета в доходы не включается имущество, безвозмездно полученное от учредителя, вклад которого в уставном капитале компании превышает 50 % (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). По бухгалтерскому учету отражаются прочие доходы, формируется постоянная разница, которую умножают на ставку налога на прибыль, и составляется бухгалтерская запись, при этом начисляется постоянный налоговый актив: Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам / Налог на прибыль» Кре-

дит 99 «Прибыли и убытки». Обязательство по начислению и уплате налога на прибыль уменьшается.

Данное имущество не признается доходом для целей налогообложения, если в течение одного года со дня его получения оно (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам, в противном случае его необходимо признать в качестве внереализационных доходов.

На законодательном уровне необходимо предусмотреть одинаковое отражение отдельных объектов как в бухгалтерском, так и в налоговом учете в целях обеспечения рационального и объективного процесса формирования информации.

Различия правил учетной политики для бухгалтерского и налогового учета следует свести к минимуму, в частности целесообразно отменить стоимостной лимит отнесения внеоборотных активов к амортизируемому имуществу как в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», так и в Налоговом кодексе, разрешив тем самым субъектам хозяйственной деятельности самостоятельно определять амортизационную политику, так как в связи с применением разных способов начисления амортизации в бюджет в конечном счете поступят одни и те же суммы налога на прибыль, разграниченные лишь по времени.

В бюджет поступления сумм налога на прибыль будут разными лишь по времени, в суммовом выражении в итоге разниц не возникает, поскольку первично начисляется отложенный налоговый актив на счете 09 или начисляется отложенное налоговое обязательство на счете 77, в следующих периодах данные счета будут закрыты.

Необходимо устранить различия в порядке формирования первоначальной стоимости внеоборотных активов, в методах начисления амортизационных отчислений, которые приводят к возникновению временных разниц, временно увеличивающих, а потом уменьшающих налоговое бремя по налогу на прибыль. Это устраняется путем снятия ограничений при выборе амортизационной политики. Следует разрешить применять любые способы начисления амортизации, так как в бюджет в конечном счете поступает одна и та же сумма налога на прибыль [9] независимо от способов начисления амортизации и правил формирования первоначальной стоимости внеоборотных активов.

Все различия по признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, которые по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по

налогу на прибыль организаций»<sup>5</sup> приведут к возникновению временных разниц, а затем отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива [10], необходимо отменить, разрешив налогоплательщику самостоятельно устанавливать правила и методику отражения в учете различных объектов, самостоятельно принимать решения, какой стоимостной критерий отнесения объектов к основным средствам рассматривать, какие способы начисления амортизации применить без всяких ограничений, так как это приводит к временным разницам, обязательства разграничиваются, распределяются только по времени.

Различия по признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, которые по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» приведут к возникновению постоянных разниц [11], а затем постоянного налогового обязательства или постоянного налогового актива, необходимо сначала накапливать на отдельных счетах или субсчетах, являющихся свободными в действующем едином плане счетов организаций, например на счете с 30 по 39, 64, 65, 74, 78, как расходы, не принимаемые для целей налогообложения, при этом будет сделана бухгалтерская запись: Дебет 74 Кредит разных счетов, а затем списывать за счет прибыли: Дебет 99 Кредит 74. Все данные станут прозрачными, а система учета затрат и система уплаты налогов будут построены на единых принципах и правилах учета, тем самым правила учетной политики для бухгалтерского и налогового учета окажутся максимально сближены [12]. При этом отпадет необходимость конструировать надуманную «налогооблагаемую» прибыль, оторванную от реальной экономической базы — бухгалтерской прибыли, появится возможность облагать налогом реальную бухгалтерскую прибыль, сформированную на счетах бухгалтерского учета. Предложенные варианты учета основных средств и нематериальных активов позволят уменьшить затраты на сбор информации, обеспечат возможность оценки реального состояния внеоборотных активов. Реализация описанных предложений даст возможность упорядочить бухгалтерский учет и ликвидировать неоправданный и искусственный разрыв бухгалтерского и налогового учета.

<sup>5</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 19 нояб. 2002 г. № 114н : (ред. от 6 апр. 2015 г. № 57н) // СПС «КонсультантПлюс».



## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Фадеева А.А. Нематериальные активы в системе контроллинга / А.А. Фадеева // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 23 апр. 2016 г. / под ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск, 2016. — С. 276–283.
2. Рой О.Ю. Оценка рационального и эффективного расходования бюджетных средств / О.Ю. Рой // Активизация интеллектуального и ресурсного потенциала регионов: новые вызовы для менеджмента компаний : материалы 3-й Всерос. конф., Иркутск, 18 мая 2017 г. / под ред. С.В. Чупрова, Н.Н. Даниленко. — Иркутск, 2017. — С. 228–233.
3. Слободняк И.А. Затраты организации: признание, оценка, документальное оформление : учеб. пособие / И.А. Слободняк. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2016. — 182 с.
4. Слободняк И.А. Налоговый учет основных средств : учеб. пособие / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2018. — 86 с.
5. Семенихин В.В. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы / В.В. Семенихин. — М. : ГроссМедиа, 2014. — 1893 с.
6. Томшинская И.Н. Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих организациях : учеб. пособие / И.Н. Томшинская. — СПб. : Питер, 2013. — 336 с.
7. Слободняк И.А. Налоговый учет расходов организации : учеб. пособие / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2018. — 76 с.
8. Токмаков В.В. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / В.В. Токмаков. — М. : Кн. мир, 2018. — 120 с.
9. Лытнева Н.А. Бухгалтерский учет / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Г.В. Федорова. — М. : Инфра-М, 2015. — 512 с.
10. 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. Печеникова, Д.Г. Усольцев // Современные тенденции в социально-экономических и гуманитарных науках: теория и практика : сб. науч. тр. / под ред. Т.Г. Озерниковой, Т.Л. Муzychук. — Иркутск, 2017. — С. 180–186.
11. Слободняк И.А. Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности : учеб. пособие / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская. — Иркутск : Изд-во БГУ, 2017. — 146 с.
12. Одаховская Д.А. Совершенствование бухгалтерского и налогового учета основных средств и амортизационных отчислений / Д.А. Одаховская // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 23 апр. 2016 г. / под ред. Е.М. Сорокиной. — Иркутск, 2016. — С. 213–222.

## REFERENCES

1. Fadeeva A.A. The Intangible Assets in Controlling. *Sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya bukhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita. Materialy mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, Irkutsk, 23 aprelya 2016 g.* [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. 276–283. (In Russian).
2. Roy O.Y. Evaluation of Rational and Efficient Spending of Budget Funds. *Aktivizatsiya intellektual'nogo i resursnogo potentsiala regionov: novye vyzovy dlya menedzhmenta kompanii. Materialy 3-i Vserossiiskoi konferentsii, Irkutsk, 18 maya 2017 g.* [Intensification of Intellectual and Resource Potential of Regions: New Challenges for Companies' Management. Materials of the 3<sup>rd</sup> All-Russian Research Conference, May 18, 2017]. Irkutsk, 2017, pp. 228–233. (In Russian).
3. Slobodnyak I.A. *Zatraty organizatsii: priznanie, otsenka, dokumental'noe oformlenie* [Organization's Costs: Their Recognition, Evaluation and Paperwork]. Irkutsk, Baikal State University Publ., 2016. 182 p.
4. Slobodnyak I.A., Arbatskaya T.G. *Nalogovyi uchet osnovnykh sredstv* [Fixed Assets Tax Accounting]. Irkutsk, Baikal State University Publ., 2018. 86 p.
5. Semikhin V.V. *Nalog na pribyl' organizatsii, dokhody i rashody* [Corporate Income Tax, Revenues and Costs]. Moscow, GrossMedia Publ., 2014. 1893 p.
6. Tomshinskaya I.N. *Bukhgalterskii i nalogovyi uchet v kommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting and Tax Accounting in Profit Organizations]. Saint Petersburg, Piter Publ., 2013. 336 p.
7. Slobodnyak I.A., Arbatskaya T.G. *Nalogovyi uchet rashodov organizatsii* [Organization's Costs Tax Accounting]. Irkutsk, Baikal State University Publ., 2018. 76 p.
8. Tokmakov V.V. *Kommentarii k Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii* [Annotation to the New Code of the Russian Federation]. Moscow, Knizhnyi Mir Publ., 2018. 120 p.
9. Lytneva N.A., Malyavkina L.I., Fedorova G.V. *Bukhgalterskii uchet* [Accounting]. Moscow, Infra-M Publ., 2015. 512 p.
10. 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.). *Sovremennye tendentsii v sotsial'no-ekonomicheskikh i gumanitarnykh nauках: teoriya i praktika* [Contemporary Trends in Socio-economic Sciences and Liberal Arts: Theory and Practice]. Irkutsk, 2017, pp. 180–186. (In Russian).
11. Slobodnyak I.A., Arbatskaya T.G. *Dostovernost' bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti* [Reliability of Accounting (Finance) Reports]. Irkutsk, Baikal State University Publ., 2017. 146 p.

12. Odahovskaya D.A. The improving accounting and tax accounting of fixed assets and depreciation deductions. *Sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya bukhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita. Materialy mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, Irkutsk, 23 aprelya 2016 g.* [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).

#### Информация об авторах

Одаховская Дalia Ардалионовна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: odadalia@yandex.ru.

Печеникова Галина Геннадьевна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: PechennikovaGG@bgu.ru.

#### Для цитирования

Одаховская Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, нематериальных активов и амортизационных отчислений в целях развития и совершенствования подходов к оценке имущества компании / Д.А. Одаховская, Г.Г. Печеникова // Известия Байкальского государственного университета. — 2019. — Т. 29, № 1. — С. 113–122. — DOI: 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122.

#### Authors

Dalyan A. Odakhovskaya — Ph.D. in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, the Russian Federation, e-mail: odadalia@yandex.ru.

Galina G. Pechennikova — Ph.D. in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, the Russian Federation, e-mail: PechennikovaGG@bgu.ru.

#### For Citation

Odakhovskaya D.A., Pechennikova G.G. Accounting and Tax Accounting of Fixed Assets, Intangible Assets and Depreciation for Development and Improvement of Approaches to Assessment of the Company's Assets. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2019, vol. 29, no. 1, pp. 113–122. DOI: 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122. (In Russian).