

УДК 336.02

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**Костина З.А.***Камышинский технологический институт, филиал ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», e-mail: ebuh@yandex.ru*

Данная статья рассматривает некоторые аспекты налогового учета основных средств в сравнении с правилами их бухгалтерского учета в организациях. Приведена сравнительная характеристика расходов, участвующих при формировании первоначальной стоимости основных средств, для целей бухгалтерского и налогового учета. Раскрыт порядок начисления амортизации и применения амортизационной премии по основным средствам, право собственности на которые подлежит государственной регистрации для целей налогового учета. Описан порядок формирования в налоговом учете резерва на ремонт основных средств. Предложен состав информационной базы налогового учета основных средств.

Ключевые слова: амортизация основных средств, амортизационная премия, резерв на ремонт основных средств, регистры налогового учета основных средств

TAX ACCOUNTING FIXED ASSETS**Kostina Z.A.***Kamyshin Technological Institute, branch of the Volgograd State Technical University, Kamyshin, e-mail: ebuh@yandex.ru*

This article examines some aspects of tax accounting of fixed assets in comparison with the rules of their accounting in organizations. The comparative characteristic of the costs involved in the formation of the original value of fixed assets for the purposes of accounting and taxation. Discloses depreciation procedure and use of bonus depreciation on fixed assets, ownership of which is subject to state registration for tax purposes. Describes how the formation of tax accounting reserve for repairs of fixed assets. Proposed structure of the information base tax asset accounting.

Keywords: depreciation, bonus depreciation, provision for repair of fixed assets, tax ledgers, plant and equipment

Основным нормативным документом, регламентирующим налоговый учет основных средств, является Налоговый кодекс РФ (НК РФ). Данный кодекс регулирует порядок учета и амортизации основных средств в соответствии с требованиями главы 21 «Налог на добавленную стоимость» и главы 25 «Налог на прибыль организации» части II НК РФ.

Определение основных средств в налоговом учете существенно отличается от определения, используемого в бухгалтерском учете, поскольку в нем не упоминается об объектах, предоставляемых организацией за плату во временное владение и пользование, и не указывается обязательный период использования основных средств.

Под основными средствами в налоговом учете понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40000 рублей.

Сроком полезного использования объекта основных средств для целей налогообложения признается период, в течение которого объект основных средств служит

для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

В НК РФ не указаны условия принятия к учету основных средств, конкретный состав затрат по их приобретению, детальный порядок отражения в учете первоначальной и последующих переоценок основных средств.

Вместе с тем в целом порядок определения первоначальной стоимости основных средств в налоговом учете соответствует порядку, используемому в бухгалтерском учете. Как и в бухгалтерском учете, предусматривается изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям. При этом переоценка, проведенная в бухгалтерском учете, для целей расчета по налогу на прибыль не учитывается.

Стоит также обратить внимание, что при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств некоторые расходы, учитываемые в бухгалтерском учете, в целях налогообложения не учитываются (таблица).

Учет расходов при формировании первоначальной стоимости объектов основных средств

Вид расходов	Учет расходов	
	бухгалтерский	налоговый
Суммы, уплаченные продавцу (за исключением НДС, который принимают к вычету, и других возмещаемых налогов)	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Включают в первоначальную стоимость (ст. 257 НК РФ)
Расходы на доставку и доведение основного средства до состояния, пригодного к использованию	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Включают в первоначальную стоимость (ст. 257 НК РФ)
Таможенные пошлины и таможенные сборы	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитывают в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ)
Суммы, уплаченные за информационные, консультационные услуги, связанные с покупкой основного средства	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитывают в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ)
Государственная пошлина, уплачиваемая в связи с приобретением недвижимого имущества	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитывают в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ)
Суммы, уплаченные за посреднические услуги, связанные с покупкой основного средства	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитывают в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ)*
Проценты по кредитам, полученным для покупки основного средства, если оно не является инвестиционным активом	Учитывают в составе прочих расходов (п. 7 ПБУ 15/2008)	Учитывают в составе вне-реализационных расходов (ст. 265 НК РФ)
Услуги нотариуса, связанные с регистрацией договора, по которому фирма получает право собственности	Включают в первоначальную стоимость (п. 8 ПБУ 6/01)	Учитывают в составе прочих расходов (ст. 264 НК РФ)

В налоговом учете срок полезного использования объектов основных средств определяется организацией самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта с учетом классификации основных средств, утвержденной Правительством РФ. Также организация вправе увеличить срок полезного использования объектов основных средств (в пределах сроков, установленных для соответствующих амортизационных групп), если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения произошло увеличение срока полезного их использования.

В налоговом учете начисление амортизации по амортизируемому имуществу осуществляется следующими методами:

- линейным;
- нелинейным.

При выборе метода начисления амортизации нужно иметь в виду, что применение линейного метода начисления амортизации обеспечивает получение показателей, используемых и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Следует учитывать также сравнительную простоту его практического применения.

Нелинейный метод начисления амортизации по основным средствам целесообразно применять по объектам с высокой степенью морального износа (например, по компьютерам) и по объектам со сравнительно коротким сроком использования (до 5-7 лет).

По основным средствам, работающим в агрессивной среде или в многосменном режиме, норма амортизации может быть увеличена максимум в два раза.

Амортизация в налоговом учете начисляется ежемесячно, начиная с того месяца, который следует за месяцем, когда объект основного средства введен в эксплуатацию.

Начисление амортизации по объекту прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда стоимость этого объекта полностью погашена или объект списан с баланса фирмы (продан, ликвидирован и т.п.). Эти правила применяют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Амортизацию по каждому объекту основных средств в налоговом учете начисляют в пределах его стоимости, отраженной в регистре информации об объекте основных средств.

Если право собственности на основное средство подлежит государственной регистрации (объекты недвижимого и движимого имущества), то амортизацию по нему начисляют:

- в бухгалтерском учете – после принятия объекта к бухгалтерскому учету независимо от того, зарегистрированы права на него или нет. Согласно ПБУ 6/01 амортизация будет начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к учету;

- в налоговом учете – после передачи документов на государственную регистрацию (этот факт подтверждается распиской регистрирующего органа) и ввода его в эксплуатацию.

Кроме того, стоит отметить, что НК РФ предоставляет организациям возможность при покупке основных средств не более 10 процентов (по объектам, отнесенным к первой, второй, восьмой, девятой или десятой амортизационным группам) и не более 30 процентов по объектам, отнесенным к третьей – седьмой амортизационным группам их стоимости списать на расходы сразу (амортизационная премия). Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Списать сразу до 10(30) процентов – в отношении основных средств – это право организации, а не обязанность. То есть организация сама решает, списывать ей 10 (30) процентов от стоимости основных средств единовременно или амортизировать полную стоимость новых объектов. Необходимо отметить, что амортизационную премию нельзя применять к стоимости основных средств, полученных безвозмездно.

Амортизационная премия относится на расходы в месяц начала амортизации, т.е. в месяц, следующий за датой ввода в эксплуатацию основного средства. При этом первоначальная стоимость, исходя из которой, впоследствии будет начисляться амортизация, уменьшается на сумму, отнесенной на расходы амортизационной премии.

В бухгалтерском учете подобного правила нет, поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обременяют себя на учет временных разниц, которые возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

Стоит обратить внимание, что воспользоваться предоставленным правом в отношении

отдельных групп основных средств нельзя: либо амортизационная премия применяется ко всем объектам основных средств, либо не применяется вообще. В приказе об учетной политике организация должна указать, будет она списывать часть стоимости основных средств или нет. Также, необходимо определить процент списания, ведь 10 (30) процентов – это максимальная величина. Кроме того, списание единовременной части стоимости основного средства никак не влияет на сроки полезного использования.

Основные средства по мере их эксплуатации необходимо поддерживать в рабочем состоянии, что ведет к определенным затратам. Расходы на обслуживание (технический осмотр, уход и т.п.) и все виды ремонтов (текущий, средний, капитальный) основных средств полностью включаются в состав расходов. Это правило действует как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Но если организации предстоит длительный и дорогостоящий ремонт основных средств, то она имеет право на создание соответствующего резерва, который позволит на протяжении определенного периода равномерно списывать расходы.

Порядок формирования резерва под предстоящий ремонт определен статьей 324 НК РФ.

Отчисления в резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений. Совокупная стоимость основных средств представляет собой сумму первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором создается резерв.

Следует отметить, что недопустимо создавать резерв только в отношении некоторых объектов основных средств. Резерв создают по всем амортизируемым объектам. Кроме того, при расчете суммы резерва на ремонт не учитывают первоначальную стоимость объектов, не амортизируемых по состоянию на начало налогового периода. Это, в частности, касается объектов, переведенных на консервацию сроком свыше 3 месяцев.

Нормативы отчислений организация устанавливает самостоятельно. При этом следует определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт ОС, исходя из следующих критериев:

- периодичности осуществления ремонта;
- частоты замены элементов основных средств (в частности узлов, деталей, конструкций основных средств);

- сметной стоимости ремонта.

Необходимо иметь в виду, что предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Чтобы определить эту величину, следует суммировать фактические расходы на ремонт за трехлетний период. Полученный результат надо разделить на три. Итоговую сумму сравнивают с расчетной суммой. Меньшая из них будет предельной суммой резерва.

Отчисления в резерв на ремонт основных средств в течение налогового периода следует списывать на расходы равными долями на последнее число отчетного (налогового) периода (обычно квартал).

Фактические затраты на проведение ремонта могут превышать сумму созданного резерва. В этом случае остаток затрат в целях исчисления налога на прибыль включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода, то есть 31 декабря.

Если в течение налогового периода фактические затраты на ремонт оказались меньше суммы созданного резерва, оставшийся резерв включают в состав доходов компании на конец налогового периода (31 декабря). Неиспользованную сумму резерва не включают в состав доходов текущего налогового периода, только если накапливаются средства для финансирования капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода.

В налоговом учете информацию, связанную с объектами основных средств, учитывают в специальных регистрах. Аналитические регистры налогового учета подразделяются на группы регистров:

- регистры учета хозяйственных операций;

- регистры учета состояния единицы налогового учета;

- регистры промежуточных расчетов;
- регистры формирования отчетных данных.

В каждую из этих групп входят соответствующие регистры учета информации об объектах основных средств.

Стоит обратить внимание, что система налогового учета не регламентирована законодательно, поэтому регистры налогового учета носят только рекомендательный характер и организация вправе разрабатывать самостоятельные регистры, необходимые для определения налоговой базы по соответствующим налогам.

Если порядок ведения учета в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то упомянутые регистры вести не нужно. Всю необходимую информацию можно получить из данных бухгалтерского учета.

Если в регистрах бухгалтерского учета нет тех или иных данных, которые необходимы для расчета налогов (например, в нем не указана амортизационная группа, к которой относится основное средство), его можно дополнить недостающими «налоговыми» реквизитами.

Список литературы

1. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (с изменениями и дополнениями).
2. Семенихин В.В. Основные средства и нематериальные активы. – ИД «Гросс-Медиа»: РОСБУХ, 2010 г.
3. Сотникова Л.В. Амортизационная премия: отражение в бухгалтерском и налоговом учете // *Аудиторские ведомости*. – 2009. – № 6. – С.15-20.
4. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет: Учебник. – 2-е изд., изм. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2008. – 251 с.
5. Изменения в учете основных средств [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.reghelp.ru/izmeneniya_osnov_sredstv.shtml (дата обращения 13.04.2014).