

УДК 657.1.012

***ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ  
СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ***

***Голованова Э.С.***

*студент магистратуры,*

*Стерлитамакский филиал Башкирского государственного университета*

*Стерлитамак, Россия*

***Никитина Н.Н.***

*к.э.н., доцент,*

*Стерлитамакский филиал Башкирского государственного университета*

*Стерлитамак, Россия*

**Аннотация**

В данной статье рассматриваются нормативное регулирование и способы начисления амортизации основных средств. Определены отличия в порядке включения стоимости основных средств в состав расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Рассмотрены вопросы формирования и отражения постоянных и временных разниц при начислении амортизации основных средств.

**Ключевые слова:** основные средства, амортизация, способы начисления амортизационных отчислений, разницы.

***THE PROCEDURE FOR CALCULATING DEPRECIATION IN  
ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING***

***Golovanova E. S.***

*undergraduate,*

*Sterlitamak branch of the Bashkir State University,  
Sterlitamak, Russia*

***Nikitina N. N.***

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor  
Sterlitamak branch of the Bashkir State University,  
Sterlitamak, Russia*

### **Annotation**

This article discusses the normative regulation and methods of depreciation of fixed assets. The differences in the order of inclusion of the cost of fixed assets in the expenses in the accounting and tax accounting are determined. Discusses the questions of formation and reflection of permanent and temporary differences by the depreciation of fixed assets.

**Keywords:** fixed assets, depreciation, methods of accrual of depreciation, differences.

Амортизационные отчисления являются одной из важнейших статей расходов предприятия, которые участвуют в формировании финансового результата. В бухгалтерском и в налоговом учете методы начисления амортизации отличаются друг от друга, и зависят от законодательно-нормативного обеспечения. При этом в бухгалтерском учете порядок и правила амортизации одни и создают одни суммы в одни сроки, а в налоговом – совершенно другие суммы и другие периодические отрезки. Поэтому требуется ведение двух параллельных систем учета.

В бухгалтерском учете условия признания основного средства (далее – ОС) установлены в п. 4, 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [2], для целей

налогообложения – в п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 НК РФ[1]. Сравнительная характеристика критериев признания объекта, в качестве основного средства в бухгалтерском и налоговом учете представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Условия признания основного средства в бухгалтерском и налоговом учете\*

Параметры	В бухгалтерском учете	В налоговом учете
Определение ОС	Объект <i>предназначен для использования</i> в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование	Имущество <i>используется</i> в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией
Срок полезного использования ОС	Объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев
Возможность последующей перепродажи	Организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта	Такого условия нет в НК РФ. Однако его выполнение фактически обеспечивается предыдущим условием (срок полезного использования превышает 12 месяцев)
Наличие права собственности на объект	Такого требования нет в ПБУ 6/01, однако в п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» есть требование приоритета содержания перед формой. То есть объект может отражаться в составе ОС даже в том случае, когда юридического права собственности на него у организации нет, если он фактически находится под ее контролем (см. п. 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим	Имущество принадлежит налогоплательщику по праву собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ)

	советом по бухучету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). Такой подход соответствует и МСФО	
Назначение объекта	Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	Имущество используется для извлечения дохода
Стоимость объекта	Стоимость объекта превышает лимит, установленный организацией (величина лимита не более 40 000 руб.)	Имущество первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

\*Выполнено по [6]

Как видим, в бухгалтерском и налоговом учете отличается сам момент признания имущества основным средством с амортизационными отчислениями.

В бухгалтерском учете актив, готовый к эксплуатации, принимается на учет и включается в основные средства независимо от действительного начала его применения и регистрации в государственном реестре (если это недвижимость или транспорт) на основании утвержденного передаточного акта.

В налоговом учете, напротив, важен момент ввода актива в эксплуатацию, так как в расчетах принимают участие лишь основные средства, функционирующие для извлечения облагаемой прибыли. Порядок начисления амортизации для целей налогообложения определен в главе 25 НК РФ. В обеих системах амортизация основных средств начинается с месяца признания актива.

Базовый принцип определения первоначальной стоимости основного средства схож в бухгалтерском и налоговом учете: в первоначальную стоимость основного средства включаются все фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) объекта и доведением его до состояния,

пригодного к использованию, за исключением возмещаемых налогов, в том числе НДС (п. 1 ст. 257 НК РФ, п. 8 ПБУ 6/01).

Срок полезного использования – это срок, в течение которого организация предполагает использовать объект (п. 1 ст. 258 НК РФ, п. 20 ПБУ 6/01). Однако в бухгалтерском учете этот срок может быть любым (более года) для любого объекта основного средства, а в налоговом учете срок полезного использования необходимо установить в соответствии с Классификацией, в пределах сроков для соответствующей амортизационной группы.

Таким образом, сроки полезного использования объекта основных средств в бухгалтерском и в налоговом учете могут различаться.

Для целей налогообложения при применении линейного метода начисления амортизации у организации есть право уменьшить срок, исходя из которого определяется норма амортизации, на срок использования объекта предыдущим собственником (п. 7 ст. 258 НК РФ). В бухгалтерском учете такой возможности нет.

Стандартом ПБУ 6/01 (п. 18, п. 19) «Учет основных средств» предусмотрены следующие способы начисления амортизации: линейный, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции или работ.

С месяца, следующего непосредственно за месяцем поступления основного средства в организацию, необходимо считать амортизацию и списывать ее проводками в расходы.

Начисление амортизационных отчислений проводится по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат предприятия. Выбор корреспондирующего счета зависит от цели и места использования объекта основных средств, а также от характера деятельности предприятия (см. табл. 2):

Сч. 20, 23 – для производственных объектов, оборудования, применяемых в основном, вспомогательном производствах;

Сч. 44 – для основных средств, эксплуатируемых в торговых компаниях;

Сч. 90, 91 – для основных средств, переданных в аренду.

Таблица 2 – Типовые проводки по начислению амортизации основных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по объектам основных средств производственных предприятий (включена в состав затрат на основное производство)	20	02
Начислена амортизация по основным средствам торговых организаций (включена в расходы на продажу)	44	02
Отражение начисления сумм амортизации арендодателем по объектам основных средств, сданным в аренду (в составе прочих расходов)	91	02
Увеличение амортизации при дооценке стоимости объекта основных средств отражено в составе добавочного капитала	83	02
Уменьшение накопленных сумм амортизации при уценке объекта основных средств включено в прочие доходы	02	91-1

Проводки выполняются ежемесячно в течение всего срока полезного использования в том отчетном периоде, к которому они относятся.

В налоговом учете в целях исчисления налога на прибыль расчет амортизационных отчислений согласно статье 259 НК РФ производится: линейным либо нелинейным методом.

Метод начисления амортизации в налоговом учете определяется учетной политикой в отношении всех объектов амортизируемого имущества (п. 1 ст. 259 НК РФ). Иными словами, для всех таких объектов (кроме тех объектов, для которых НК РФ предусмотрено применение линейного метода)

налогоплательщик может выбрать, применять ему линейный или нелинейный метод.

В бухгалтерском учете для различных групп основных средств можно выбрать разные способы начисления амортизации (п. 18 ПБУ 6/01).

Иными словами, по одному и тому же объекту основных средств амортизация может начисляться в бухгалтерском и налоговом учете в разном порядке. То есть различия могут возникнуть даже при одинаковых первоначальной стоимости и сроке полезного использования и неприменении амортизационной премии.

Механизм расчета сумм амортизации в бухгалтерском и в налоговом учете отличается.

В бухгалтерском учете при применении любого из способов сначала определяется годовая сумма амортизации. А в течение года, вне зависимости от применяемого способа, ежемесячная сумма амортизации всегда составляет 1/12 годовой (п. 19 ПБУ 6/01).

В налоговом учете сначала определяется норма амортизации (при применении линейного метода в отношении каждого объекта исходя из срока его полезного использования, при применении нелинейного метода – нормы установлены Кодексом). Затем первоначальная стоимость основного средства (либо суммарный баланс соответствующей группы/подгруппы) умножается на норму амортизации для определения суммы амортизации.

Если в бухгалтерском учете амортизация по основному средству начисляется в обычном порядке, а в налоговом либо не включается в расходы для целей налогообложения, либо не начисляется, то следует различать две возможные ситуации:

1. Если объект основных средств соответствует критериям амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256 НК РФ), подлежит амортизации, но соответствующие расходы не учитываются в целях налогообложения по

основаниям, предусмотренным ст. 270 НК РФ, тогда между бухгалтерским и налоговым учетом при начислении ежемесячной амортизации образуется постоянная разница (ПР).

2. Если объект основных средств согласно п. 2 ст. 256, абз. 2 п. 3 ст. 256 НК РФ не подлежит амортизации, но в дальнейшем его стоимость может быть учтена в расходах, тогда между бухгалтерским и налоговым учетом при начислении ежемесячной амортизации образуется временная разница (ВР).

Рассмотрим наиболее распространенные случаи возникновения разниц (см. табл. 3).

Таблица 3 – Основные причины возникновения разниц между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств\*

Элемент	Причина разниц	Отражение согласно ПБУ 18/02
Первоначальная стоимость	Затраты, включенные в бухгалтерском учете в первоначальную стоимость ОС, в налоговом учете <i>не учитываются</i>	По мере начисления амортизации в соответствующих суммах признается ПНО (Дебет 99 Кредит 68)
Первоначальная стоимость	Затраты, включенные в бухгалтерском учете в первоначальную стоимость ОС, в налоговом учете <i>признаны одновременно</i>	В момент признания «налоговых» расходов отражается ОНО (Дебет 68 Кредит 77), которое затем погашается по мере начисления амортизации (Дебет 77 Кредит 68)
Амортизируемая стоимость	Применена амортизационная премия	В момент признания «налоговых» расходов отражается ОНО (Дебет 68 Кредит 77), которое затем погашается по мере начисления амортизации (Дебет 77 Кредит 68)
Срок полезного использования	Срок полезного использования в бухгалтерском больше, чем в налоговом учете	Сначала признается ОНО (Дебет 68 Кредит 77), а после прекращения начисления амортизации в налоговом учете это ОНО погашается (Дебет 77 Кредит 68)
Срок полезного использования	Срок полезного использования в бухгалтерском меньше, чем в налоговом учете	Сначала признается ОНА (Дебет 09 Кредит 68), а после прекращения начисления амортизации в бухгалтерском учете этот ОНА погашается (Дебет 68 Кредит 09)
Методы (способы) начисления	Используются различные методы (способы) начисления амортизации в бухгалтерском и	Признаются ОНА или ОНО (в зависимости от того, больше амортизация в бухгалтерском



амортизации	налоговом учете	учете или в налоговом учете), а затем эти ОНА/ОНО погашаются
-------------	-----------------	--------------------------------------------------------------

\*Выполнено по [5]

Стоит отметить, что не все организации обязаны применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Так, его могут не использовать организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 2 ПБУ 18/02). А это, в частности, все малые предприятия, кроме подлежащих обязательному аудиту (п. 1 ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ).

Таким образом, различия в методах начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете приводят к неэффективным затратам в организации. Сближение налогового и бухгалтерского учёта основных средств будет способствовать налоговой оптимизации.

### Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 15.04.2019). – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/) (дата обращения: 20.04.2019).

2. Приказ Минфина России от 30.03.2001 №26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01» – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/) (дата обращения: 25.03.2019).

3. Приказ Минфина России от 19.11.2002 №114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» – Режим доступа:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40313/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/) (дата обращения: 26.02.2019).

4. Дружиловская Э.С. Учет основных средств по новым правилам // Все для бухгалтера. 2013. №3 (273). С.19-28. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-osnovnyh-sredstv-po-novym-pravilam> (дата обращения: 20.01.2019).

5. Лавров А., Рогачева Е. Амортизация основных средств и ПБУ 18/02 / А. Лавров, Е. Рогачева // Контур. Журнал. 2017. №34. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://kontur.ru/articles/4891> (дата обращения: 18.02.2019).

6. Лавров А. Сложные случаи признания основных средств / А. Лавров // Контур. Журнал. 2017. № 33. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://kontur.ru/articles/4804> (дата обращения: 18.02.2019).

*Оригинальность 75%*