

УДК 657.0/.5
ББК 65.052.2

Собачко Анна Ивановна,
аспирант каф. анализа хозяйственной деятельности и аудита
Саратовского государственного социально-экономического университета,
старший преподаватель каф. учета, финансов и банковского дела
Саратовского института филиала Российского государственного торгово-экономического университета,
г. Саратов,
e-mail: Sobachko_anna@mail.ru

ПОСТРОЕНИЕ НАЛОГОВОГО РЕГИСТРА ПО УЧЕТУ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА В ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

DEVELOPMENT OF THE TAX REGISTER FOR RECORDING OF DEPRECIABLE PROPERTY IN EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Рассматривается объект налогового учета – амортизируемое имущество. Данный вопрос актуален для образовательных учреждений, являющихся плательщиками налога на прибыль в связи с оказанием платных услуг. Выделены требования налогового учета для отнесения имущества к амортизируемому, правила формирования первоначальной стоимости, порядок начисления амортизации. Проведен сравнительный анализ правил налогового и бюджетного учета. Предложен регистр по учету амортизируемого имущества, позволяющий получить сведения о суммах начисленной амортизации за налоговый (отчетный период) и величины остаточной стоимости имущества.

The object of the tax accounting, depreciable property, has been reviewed. This issue is critical for educational institutions, which pay income tax due to rendering payable services. The requirements of the tax accounting have been underlined for attribution of the property to depreciable; the rules of formation of the original cost; and the procedure of depreciation accrual have been specified. The register for accounting of the depreciable property has been proposed that allows getting information about the amounts of depreciation for the reported period and the amounts of the property residual value.

Ключевые слова: образовательные учреждения, налог на прибыль, амортизируемое имущество, сумма начисленной амортизации, остаточная стоимость имущества, налоговый регистр, амортизация, финансовый результат, налоговый учет, бухгалтерский учет.

Keywords: educational institutions, income tax, depreciable property, amount of depreciation, residual value of property, tax register, depreciation, financial result, tax accounting, bookkeeping.

В настоящее время большинство образовательных учреждений оказывают услуги на платной основе. Доходы от оказания услуг, уменьшенные на величину расходов, представляют собой прибыль.

При этом порядок формирования прибыли различен в бюджетном и налоговом учете. Не все доходы и расходы, учитываемые в бюджетном учете, принимаются к расчету налогооблагаемой базы.

Для определения прибыли в налоговом учете необходимо применять правила, закрепленные гл. 25 НК РФ. В бюджетном учете формирование финансового результата (при-

были или убытка) осуществляется на основании первичных документов и составленных по их данным регистров.

В соответствии со ст. 313 НК РФ для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль учреждения обязаны вести налоговый учет. «Наиболее важным элементом налогового учета являются налоговые регистры как связующее звено между “первичкой” и расчетом базы» [1]. Заметим, что формы регистров не утверждены законодательно, т. е. учреждения могут их самостоятельно разработать. При этом построение налогового учета учреждения могут осуществлять двумя путями:

- создать параллельно с бюджетным учетом систему налогового учета, опирающуюся на налоговые регистры;

- использовать данные бюджетного учета для заполнения налоговых регистров, внося необходимые корректировки.

На практике большинство бухгалтеров используют второй вариант. В налоговых регистрах отражаются «только отклонения показателей налогового учета от бюджетного» [2].

Одним из трудозатратных объектов налогового учета является амортизируемое имущество, в частности основные средства. Изучение данного объекта необходимо по двум причинам. Во-первых, начисленная амортизация является одним из видов расходов, принимаемых в налоговом учете для определения налогооблагаемой базы. Во-вторых, информация о сумме начисленной амортизации необходима для расчета остаточной стоимости имущества. В налоговом учете организациям, имеющим обособленные подразделения, при расчете прибыли в части платежей в бюджет субъектов РФ необходимо определять долю прибыли каждого филиала. Доля исчисляется исходя из расходов на оплату труда и остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Для организации налогового учета амортизируемого имущества необходимо знать следующее:

- требования к признанию имущества амортизируемым;
- правила формирования первоначальной стоимости объекта;
- порядок определения срока полезного использования;
- выбор метода начисления амортизации;
- порядок начисления амортизации.

Проведем сравнительный анализ вышеуказанных аспектов в бюджетном и налоговом учете с целью разработки налоговых регистров (табл. 1).

Сравнительная характеристика бюджетного и налогового учета амортизируемого имущества

Характеристика	Бюджетный учет	Налоговый учет
1	2	3
Срок полезного использования	Более 12 месяцев	
Порядок определения срока полезного использования	Период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности организации. Определяется самостоятельно в соответствии с классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации № 1 от 01.01.2002	
Направления использования	Используются в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, осуществлении государственных полномочий (функций) либо для управленческих нужд учреждения	Используются для извлечения дохода
Состав имущества	Основные средства на праве оперативного управления, кроме того, что передано на консервацию на срок более 3 месяцев	Основные средства, кроме переведенных на консервацию на срок свыше трех месяцев; переданных по договорам в безвозмездное пользование. Капитальные вложения в арендованные основные средства. Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга)
Формирование первоначальной стоимости объекта	Включаются затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта основного средства; суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные учреждению поставщиками, кроме приобретения, сооружения и (или) изготовления объекта в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС	Включаются суммы расходов на приобретение, сооружение, изготовление объектов, суммы расходов на доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. Не включаются: государственные пошлины, НДС и акцизы
Метод начисления амортизации	Линейный	Линейный и нелинейный
Начисление амортизации на объект недвижимого имущества, библиотечного фонда стоимостью до 40 000 руб. включительно, а также объекты движимого имущества стоимостью от 3 000 до 40 000 руб. включительно	В размере 100 % балансовой стоимости объекта при принятии к учету	Не начисляется
Начисление амортизации на объекты недвижимого и движимого имущества стоимостью свыше 40 000 руб.	В соответствии с рассчитанными нормами амортизации	
Начисление амортизации на объекты основных средств стоимостью до 30 000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, нематериальных активов	Амортизация не начисляется	
Применение амортизационной премии	Не применяется	Отнесение на расходы до 10 % первоначальной стоимости основных средств, а в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам до 30 % (п. 9 ст. 258 НК РФ)
Применение повышающих и понижающих коэффициентов	Не применяется	Применяются

Итак, порядок отнесения имущества к амортизируемому имеет свои особенности в бюджетном и налоговом учете. Сходства заключаются в том, что объекты, на которые начисляется амортизация, должны быть сроком полезного использования более 12 месяцев. Данный срок определяется учреждением самостоятельно в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Объекты используются в деятельности учреждения и направлены на получение дохода.

Правила отнесения объектов к амортизируемому имуществу в бюджетном учете отличаются от требований налогового учета.

В бюджетном учете начисляется амортизация на имущество на праве оперативного управления, а также на имущество, которое передано на консервацию на срок более 3 месяцев.

В налоговом учете можно отметить следующие особенности.

Не начисляется амортизация на объекты, которые по решению руководства организации переданы на консервацию

продолжительностью свыше трех месяцев, а также переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование.

Капитальные вложения в арендованные основные средства амортизируются:

- арендатором, если арендодатель дал разрешение на улучшение объекта и не компенсирует сумму расходов;
- арендодателем, если стоимость капитальных вложений компенсируется арендатору.

В отношении финансовой аренды похожая ситуация, т. е. объекты амортизируются той стороной, у которой они учитываются по договору лизинга.

Требования к порядку определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества также имеют свои различия в учете. В бюджетном учете к фактическим расходам, формирующим первоначальную стоимость объектов, относятся все расходы, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением объекта, в т. ч. оплата по договорам поставки, подряда и др., оплата за консультационные, информационные услуги, регистрационные сборы, государственные пошлины и иные платежи, кроме НДС по приобретенным ценностям (работам, услугам) в рамках деятельности учреждения, облагаемой НДС. При этом необходимо учитывать следующее:

- если объект используется в деятельности, облагаемой НДС, то налог может быть принят к вычету;
- если объект используется в деятельности, не облагаемой НДС, то НДС включается в первоначальную стоимость объекта;
- если объект используется как в деятельности, облагаемой НДС, так и в деятельности, не облагаемой НДС, то суммы НДС включаются в первоначальную стоимость объекта пропорционально полученному доходу.

В налоговом учете в первоначальную стоимость объектов включаются расходы по приобретению, созданию объектов и расходы на доставку и доведение до состояния, в котором объект пригоден для использования. При этом государственные, таможенные пошлины и сборы будут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Рассмотрим порядок начисления амортизации.

В бюджетном учете амортизация начисляется на объекты до 40 000 руб. в размере 100 % от первоначальной стоимости при вводе его в эксплуатацию, на объекты свыше 40 000 руб. начисляется линейным методом. Объекты стои-

мостью до 3 000 руб. амортизации не подлежат, а следовательно, учитываются в составе материальных расходов при их списании.

В налоговом учете амортизация начисляется на объекты свыше 40 000 руб. двумя методами – линейным и нелинейным. Иные объекты включаются в затраты в составе материальных расходов.

Отличительной особенностью налогового учета также является применение амортизационной премии, т. е. отнесение на расходы до 10 % первоначальной стоимости основных средств, а в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам, до 30 % (п. 9 ст. 258 НК РФ).

Применение данного механизма позволяет снизить налогооблагаемую базу за отчетный период. Однако единовременное увеличение амортизации приведет к снижению амортизационных отчислений в будущие отчетные периоды, а также появятся «различия по начислению амортизации, что повлечет необходимость введения дополнительных регистров учета. Причем это будет вызвано не только фактом применения амортизационной премии, но и изменением первоначальной стоимости и срока полезного использования объектов нефинансовых активов» [3].

Кроме этого, по правилам налогового законодательства предусмотрена возможность применения повышающих и понижающих коэффициентов. Например, специальный коэффициент не более 3 применяется в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга); амортизируемых основных средств, используемых только в научно-технической деятельности.

Таким образом, определение амортизируемого имущества и его учет отличается в налоговом и бюджетном учетах. Различия заключаются в следующем:

- правила отнесения объектов к амортизируемому имуществу;
- порядок формирования первоначальной стоимости объектов;
- наличие методов начисления амортизации;
- возможность применения амортизационной премии;
- возможность применения специальных коэффициентов.

Учитывая вышеуказанные особенности налогового учета, предлагаем следующую форму по учету амортизируемого имущества (табл. 2).

Таблица 2

Ведомость по учету амортизируемого имущества

Название организации							
Отчетный период							
Метод начисления амортизации							
Наименование объекта	Дата приобретения	Срок полезного использования, мес.	Первоначальная стоимость, руб.	Сумма на капитальные вложения, руб.	Сумма начисленной амортизации за отчетный период	Сумма начисленной амортизации нарастающим итогом	Остаточная стоимость, руб.
Итого							

Предложенная нами форма учета отвечает следующим требованиям:

- заполняется накопительным способом, что позволяет получать сведения о начисленной сумме амортизации с учетом данных предыдущего отчетного периода;
- содержит все необходимые обязательные реквизиты (наименование, период, единицы измерения);

- способствует учету амортизируемого имущества по каждому объекту;
- формирует сведения для налогового учета расходов по амортизации;
- формирует данные об остаточной стоимости амортизируемого имущества для определения доли прибыли по обособленным подразделениям.

Итак, учет амортизируемого имущества в налоговом учете имеет свои особенности по сравнению с правилами бюджетного учета. Отличаются виды объектов, относимых к амортизируемому имуществу, порядок определения первоначальной стоимости. В налоговом законодательстве определены правила начисления амортизации, отличные от

правил бюджетного учета. Кроме того, предусмотрена возможность применения амортизационной премии, повышающих и понижающих коэффициентов. Поэтому появляется необходимость построения налогового учета с использованием отдельного регистра для определения суммы начисленной амортизации и остаточной стоимости имущества.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Булаева С. Налоговый учет в бюджетных учреждениях // Бюджетные учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2010. № 3.
2. Гарнов И. Ю. Регистры налогового учета при расчете налога на прибыль // Бюджетный учет. 2007. № 7.
3. Гусев А. Амортизационная премия // Автономные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 4.

REFERENCES

1. Bulayeva S. Tax accounting at the budget institutions // Budget institutions of the health care: accounting and taxation. 2010. # 3.
2. Garnov I. Yu. Registers of the tax accounting in the process of the income tax calculation // Budget accounting. 2007. # 7.
3. Gusev A. Depreciation bonus // Autonomous organizations: bookkeeping and taxation. 2011. # 4.

*Приглашаем на сайт научного журнала
«Бизнес. Образование. Право.
Вестник Волгоградского института бизнеса»
<http://vestnik.volbi.ru>*

Здесь вы можете получить следующую полезную информацию:

- паспорта научных специальностей, разработанные экспертными советами Высшей аттестационной комиссии Министерства в связи с утверждением приказом Минобрнауки России от 25 февраля 2009 г. № 59;
- перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученых степеней доктора и кандидата наук;
- график предоставления авторских материалов в научный рецензируемый журнал «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;
- условия публикации статей;
- требования к публикации статей;
- положение о рецензировании;
- адреса ведущих библиотек России и стран СНГ, а также электронных библиотек, с которыми сотрудничает научный рецензируемый журнал «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;



- условия подписки на научный рецензируемый журнал «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;
- архив номеров научного рецензируемого журнала «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;
- свежий номер научного рецензируемого журнала «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;
- информацию о конференциях, проводимых научным рецензируемым журналом «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;
- условия размещения рекламы в научном рецензируемом журнале «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;
- дополнительную информацию об авторах, опубликовавших свои статьи в научном журнале «Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса»;
- в информационном блоке размещена полезная информация для аспирантов, докторантов и ученых.