

ОПЕРАЦИИ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ: БУХГАЛТЕРСКИЕ И НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ

OPERATIONS WITH FIXED ASSETS: ACCOUNTING AND TAX ASPECTS

Автор: ТАТЬЯНА КАЗАНЖИ

Электронная почта: tatiana15072001@mail.ru

Научный руководитель: ЛЮДМИЛА ЛАПИЦКАЯ

Электронная почта: liudmila@ase.md

Академия Экономических Исследований Молдовы

***Abstract.** The article discusses the accounting and tax aspects of operations with fixed assets. Accounting for fixed assets is not an easy task, especially now when you have to deal with regulatory and legislative acts. In this regard, the author analyzes the difference in operations with fixed assets in accounting and in accordance with the provisions of the tax code. And the author also gave examples that clearly show the difference between operations with fixed assets in accounting and for tax purposes. In the course of the work, differences and inaccuracies were identified that require adjustments. In this regard, the author proposed changes to improve tax legislation in the field of operations with fixed assets.*

Keywords: recognition, valuation, operations with fixed assets, tax legislation of the Republic of Moldova

JEL: M41

Введение

Одним из важнейших факторов любого производства являются основные средства. Достижение основной цели предпринимательской деятельности коммерческой организации - получение прибыли - обеспечивается многими факторами, среди которых большое значение имеет модернизация действующих и ввод в эксплуатацию новых основных средств, в том числе оборудования, а также эффективное их использование. Особенно актуален этот фактор для организации, функционирующих в промышленности, сельском хозяйстве, на транспорте и других сферах деятельности, где составляющая основных производственных фондов в имуществе организаций весьма существенна. Производственно-хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов: средств труда и материальных условий процесса труда. Средства труда - станки, рабочие машины, передаточные устройства, инструменты и т.п., а материальные условия процесса труда - производственные здания, транспортные средства и другие. Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода.

Отражение в бухгалтерском учете операций с основными средствами осуществляется в соответствии с положениями НСБУ, которые могут не совпадать с положениями налогового законодательства РМ в части таких операций.

Целью настоящей статьи является исследование отражения операций с основными средствами в бухгалтерском учете и в соответствии с положениями налогового законодательства РМ, для выявления различий и формулирования предложений по оптимизации законодательства РМ. Следует отметить, что различия в отражении операций с основными средствами в соответствии с положениями НСБУ и Налогового кодекса РМ могут возникать по:

- ✓ признанию основных средств,
- ✓ первоначальной оценке,
- ✓ определению доходов и расходов по операциям с основными средствами,
- ✓ начислению амортизации основных средств,
- ✓ расходам на ремонт арендованных основных средств,
- ✓ переоценке основных средств.

Исследование

Определение основных средств для целей финансового учета дано в НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»: *«основные средства – долгосрочные материальные активы, переданные в эксплуатацию, стоимость единицы которых превышает стоимостный предел, предусмотренный налоговым законодательством, или порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках».* (1). Таким образом НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» не устанавливает конкретный лимит в сумме для признания основных средств, в то время как Налоговый кодекс в ч.(2) статьи 26¹ определяет, что: *«основные средства, на которые начисляется амортизация, – это предполагаемая к использованию в предпринимательской деятельности материальная собственность, отраженная в балансе налогоплательщика в соответствии с законодательством, стоимость которой предположительно уменьшается по мере физического и морального износа и время службы которой превышает один год, а стоимость – 12000 леев».*(2)

Анализируя признание основных средств в финансовом учете и в целях налогообложения, следует обратиться к нормативным и законодательным актам в данной области.

Таблица 1. Нормативные и законодательные акты РМ, регулирующие отражение операций с основными средствами в финансовом учете и в целях налогообложения в РМ

Для целей налогообложения	Для финансового учета
1) Налоговый кодекс РМ № 1163 от 24.04.1997, 2) Постановление Правительства РМ № 693 от 11.07.2018 «Об определении налоговых обязательств по подоходному налогу», 3) Постановление Правительства РМ № 704 от 27.12.2019 «Об утверждении Положения о порядке учета и начисления амортизации основных средств в целях налогообложения», 4) Постановление Правительства РМ «Об утверждении Каталога основных средств» № 941 от 22 декабря 2020 г.	1) Закон РМ «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» № 287 от 15 декабря 2017 года, 2) Национальные стандарты бухгалтерского учета РМ, 3) Международные стандарты финансовой отчетности.

Источник: разработано автором

Таким образом, стоимость основных средств для их признания в финансовом учете может устанавливаться, основываясь на положениях налогового законодательства РМ, или же может быть отлично от него, что отражается в учетных политиках предприятия. Следует отметить, что если в учетных политиках предприятие выбирает лимит стоимости основных средств,

отличный от суммы, указанной в Налоговом кодексе РМ, то данный факт влияет на определение сумм обязательств по подоходному налогу. Рассмотрим ситуации, когда в учетных политиках предприятия установлен лимит по признанию основных средств, отличный от установленного Налоговым кодексом РМ.

Пример 1. В своих учетных политиках фирма «Омега» установила лимит по признанию основных средств в сумме:

а) 10 000 леев,

б) 15 000 леев.

В случае а), лимит для признания основных средств установлен в сумме меньше, чем в соответствии с положениями Налогового кодекса (12 000 леев), что приведет к образованию разниц между суммами амортизации основных средств, начисленных в финансовом учете и в целях налогообложения. Предположим, что основное средство будет использовано в течении 5 лет, остаточная стоимость равно 0, норма амортизации-20%. Таким образом в финансовом учете будет начислена амортизация основного средства в сумме 2000 леев ($10\,000 \cdot 20\%$), а в целях налогообложения 2400 леев ($12\,000 \cdot 20\%$). На сумму разницы в 400 леев ($2400 - 2000$) будет уменьшен налогооблагаемый доход предприятия.

В случае б), когда сумма лимита признания основного средства в финансовом учете больше чем в целях налогообложения, то предприятию не будет разрешена к вычету вся сумма начисленной амортизации в финансовом учете. Сумма начисленной амортизации в финансовом учете за соответствующий год составит 3000 леев ($15\,000 \cdot 20\%$), а в целях налогообложения составит 2400 леев ($12\,000 \cdot 20\%$). И сумма разницы в 600 леев ($3000 - 2400$) не разрешена к вычету в целях налогообложения.

Таким образом можно сделать следующий вывод, что установленный лимит по основному средству играет немаловажную роль при заполнении декларации VEN 12 и расчету обязательств бюджету по подоходному налогу предприятия.

При первоначальной оценке основных средств в финансовом учете предприятия придерживаются МСФО (IAS) 16. Данный стандарт требует, чтобы изначально основные средства оценивались по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

(а) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок;

(б) все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации;

(с) первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода. (3)

В соответствии с положениями Национального Стандарта Бухгалтерского Учета «Курсовые валютные и суммовые разницы»: «операции в иностранной валюте первоначально отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте путем применения официального курса молдавского лея на дату первоначальной регистрации, которая определяется в зависимости от вида операции:

- ✓ экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли:
- дата составления таможенной декларации; или
- дата составления первичного документа, подтверждающего переход права собственности на активы или предоставление услуг, работ; или
- другая дата, предусмотренная действующим законодательством; (1)

В соответствии с положениями Налогового Кодекса при осуществлении операций в иностранной валюте:

1) При исчислении облагаемого дохода валовой доход и другие поступления, а также понесенные затраты в иностранной валюте пересчитываются в национальную валюту по официальному курсу молдавского лея, действовавшему на день совершения операции. (2)

При импорте основных средств в учетных политиках предприятия прописан курс по праву перехода собственности условия *Инкотермс EXW/Ex Works/Франко завод*, то есть с завода поставщика. А в соответствии с Налоговым Кодексом при импорте основных средств курс на дату совершения операции, то есть иными словами на дату растаможки при составлении таможенной декларации.

Пример 2. Фирма «Омега» импортировала основное средство, стоимостью 20 000 евро, в финансовом учете курс на дату импорта товара составил 19.75 леев (согласно условиям *Инкотермс EXW*)- 15 марта отчетного года, а в целях налогообложения применяется валютный курс 20.20 леев на дату растаможки основного средства -27 марта отчетного года.

В финансовом учете стоимость основного средства леевом эквиваленте будет 395 000 леев ($20\,000 \cdot 19,75$), а на дату составления таможенной декларации стоимость основного средства в леевом эквиваленте будет 404 000 леев ($20\,000 \cdot 20,20$).

Таким образом, фирма «Омега» будет начислять в финансовом учете амортизацию исходя из стоимости основного средства в сумме 395 000 леев, а в целях налогообложения будет признано основное средство по стоимости 404 000 леев и от него будет начисляться амортизация. Таким образом возникает разница между показателями сумм амортизации, начисленной в финансовом учет и в целях налогообложения.

Одним из видов доходов от операций с основными средствами является дарение или безвозмездная передача основных средств - передача основных средств, активов одним предприятием другому без оплаты. Следует отметить, что в соответствии с положениями Гражданского кодекса РМ дарение между двумя юридическими лицами возможно, только если подаренные активы будут использованы не в коммерческих целях.

О передаче основных средств делается запись в инвентарной карточке переданного объекта. Эта карточка прилагается к акту приемки-передачи, об ее изъятии делается отметка в описи инвентарных карточек и в инвентарном списке местонахождения объекта. Списание с баланса переданных основных средств производится на основании акта приемки-передачи (составляется в 2^x экземплярах - для сдающей и принимающей организаций) и письменного сообщения этого предприятия об оприходовании принятых объектов. Передача основного средства оформляется выпиской налоговой накладной с пометкой *non livrage*.

У субъекта, который дарит основное средство будут следующие бухгалтерские записи:
1. Списание балансовой стоимости ОС при их выбытии:

Дебет счета 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»

Кредит счета 123 «Основные средства»

2. Списание накопленной амортизации:

Дебет счета 124 «Амортизация Основных средств»;

Кредит счета 123 «Основные средства».

В целях налогообложения, субъект, который дарит основное средство, должен отразить это как доход и сумму основных средств, переданных безвозмездно, прибавить в целях налогообложения.

А так же согласно положениями ч (12) ст.26(1) Налогового кодекса *не разрешается вычет амортизации основных средств, полученных безвозмездно, кроме случаев, когда их стоимость включена в облагаемый доход налогоплательщика (2).*

Еще одним из видов доходов по операциям с основными средствами является реализация объекта основных средств, которые постоянно не используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также для управленческих нужд организации. Стоимость основного средства, выбывающего в результате продажи, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Доход от продажи основного средства принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной в договоре, без учета суммы НДС.

Основные бухгалтерские записи по учету выбытия, связанные с реализацией основных средств:

1. Отражение продажной стоимости основных средств (без НДС):

Дебет счета 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»;

Кредит счета 621 «Доходы от операций с долгосрочными активами».

2. Отражение НДС по проданным основным средствам;

Дебет счета 234 «Прочая текущая дебиторская задолженность»;

Кредит счета 534 «Обязательства бюджету».

3. Списание балансовой стоимости ОС при их выбытии:

Дебет счета 721 «Расходы, связанные с долгосрочными активами»;

Кредит счета 123 «Основные средства».

4. Списание накопленной амортизации выбывших основных средств и /или переведенных в состав других категорий активов:

Дебет счета 124 «Амортизация основных средств»;

Кредит счета 123 «Основные средства».

К расходам, связанные с основными средствами, относятся расходы на содержание и ремонт. Расходы на содержание основного средства (топливо, масло) принято относить на текущие расходы с учетом вычета в соответствии с частью (1) статьи 24 Налогового кодекса №1163/1997, то есть *«Разрешается вычет обычных и необходимых расходов, оплаченных или понесенных налогоплательщиком в течение налогового периода исключительно в целях осуществления предпринимательской деятельности».*(2)

Ремонт основных средств может быть текущим и капитальным. Текущий ремонт-распределение последующих затрат на текущие расходы, которые так же разрешаются к вычету в соответствии с частью (1) статьи 24 Налогового кодекса №1163/1997. А капитальный ремонт – это последующие расходы, которые, согласно положениям НСБУ или МСФО, должны быть капитализированы и в целях налогообложения будут капитализированы путем увеличения начальной стоимости на сумму последующих понесенных затрат.

В процессе использования основные средства постепенно изнашиваются, и по мере износа начисляется амортизация. Амортизация в бухгалтерском учёте — процесс перенесения по частям стоимости основных средств по мере их физического или морального износа на стоимость производимой продукции.

Таблица 2. Порядок начисления амортизации основных средств в финансовом учете и в целях налогообложения

В финансовом учете	В целях налогообложения
<p>1. Амортизация основных средств начисляется ежемесячно, начиная с даты ввода в эксплуатацию или с первого дня месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию объекта основных средств. При начислении амортизации основных средств используются линейный метод, метод единиц производства, метод уменьшаемого остатка.</p> <p>2. Амортизация по каждому объекту основных средств определяется следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> - устанавливается срок использования; - определяется остаточная стоимость; - рассчитывается амортизируемая стоимость путем вычитания из первоначальной или скорректированной стоимости остаточной стоимости; - исчисляется сумма амортизации исходя из амортизируемой стоимости и принятого метода начисления амортизации 	<p>1. Амортизация основных средств в налоговых целях начисляется ежегодно, пропорционально месяцам, в которых они находятся в эксплуатации на протяжении соответствующего налогового периода, ..., с использованием линейного метода.(2)</p> <p>2. Годовая величина амортизации, которая подлежит вычету, определяется путем умножения амортизируемой суммы основных средств на соответствующую норму амортизации, относящуюся к 12 месяцам, и умножается на количество месяцев, в течение которых основные средства находятся в эксплуатации на протяжении налогового периода:</p> $A = [(V * Na) / 12] * D,$ <p>где:</p> <p><i>A</i> – годовая амортизация, рассчитанная в целях налогообложения, пропорционально месяцам функционирования;</p> <p><i>V</i> – амортизируемая стоимость, которая может быть первоначальной стоимостью или первоначальной скорректированной стоимостью;</p> <p><i>Na</i> – норма амортизации;</p> <p><i>D</i> – количество месяцев, в которых основные средства находятся в эксплуатации в течение налогового периода.(2)</p>

Источник: разработано автором

Следует отметить, что правила начисления амортизации в целях налогообложения были модифицированы, если ранее все основные средства были разделены на категории собственности, и амортизация начислялась в целом, по категориям собственности (кроме первой категории), то сейчас начисление амортизации проводится по каждому основному средству отдельно линейным методом, что максимально приближено к расчетам амортизации основных средств в финансовом учете.

Не всегда на предприятии есть средства на покупку основного средства, которое необходимо для разовой работы, и к тому же нецелесообразно покупать такое основное средство. Гораздо выгоднее его арендовать. Рассмотрим, как в целях налогообложения учитывается ремонт и содержание арендованных основных средств.

В соответствии с Налоговым кодексом, расходы, связанные с текущим и капитальным ремонтом арендованных основных средств, в целях налогообложения допускаются к вычету в пределах 15% от суммы арендной платы, начисленной на протяжении налогового периода.

Пример 3. Предприятие «Омега» арендовало основное средство, арендная плата за которой составила 10 000 лей за весь период использования. На протяжении налогового периода предприятие потратило на ремонт арендованного основного средства 15 000 лей. Налоговый кодекс разрешает вычет в размере 15% от суммы расходов, не превышающей суммы арендной платы. Таким образом для расчета сумм расходов, признанных к вычету в целях налогообложения будет рассматриваться сумма 10 000 лей. Исходя из расчетов только 1 500 лей ($10\,000 \cdot 15\%$) будут вычитаемы в целях налогообложения, остальная сумма будет облагаться подоходным налогом.

Основные средства часто составляют большую часть всех активов предприятия. Состояние и стоимость основных средств интересуют руководство, инвесторов, учредителей, акционеров. Точная информация такого характера позволяет судить о финансовом положении предприятия, принимать обоснованные решения, связанные с его хозяйственной деятельностью. Своевременная переоценка основных средств предприятия является крайне важной процедурой. Благодаря переоценке возможно установить действительную стоимость основных активов компании относительно состояния рынка на текущий момент. Проведение переоценок определяется учетными политиками предприятия, определенные в ней правила применяются ко всему классу (группе) основных средств. Учет переоценки осуществляется одним из двух методов:

- По себестоимости
- По переоцененной стоимости

Увеличение балансовой стоимости основных средств отражается в собственном капитале предприятия как увеличение «Резерва переоценки». Уменьшение балансовой стоимости отражается как уменьшение «Резерва переоценки» по данному объекту, а при недостаточности этого источника сумма превышения признается в составе расходов. Величина переоценки может списываться на нераспределенную прибыль в течение оставшегося срока службы актива либо в момент его выбытия, минуя финансовые результаты периода.

Стоит отметить, что в целях налогообложения не признается разница переоценки основных средств, это означает, что суммы дооценки и уценки не включаются в доходы и расходы.

Выводы

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; правильное исчисление и отражение в учете суммы износа основных средств; точное определение результатов при ликвидации основных средств; контроль за затратами на ремонт основных средств, за их сохранностью и эффективностью использования.

Исходя из выше представленного материала, можно заметить, что положения по операциям с основными средствами в части их признания, оценки, начисления амортизации, расходов на ремонт в финансовом учете и в целях налогообложения имеют ряд особенностей и отличий. Для восприятия всех тонкостей, особенностей и отличий учета в целях налогообложения помощниками бухгалтеров является Налоговый кодекс. Все остальные аспекты связанный с

операциями с основными средствами можно найти в НСБУ, Международных стандартах бухгалтерского учета и в законе о бухгалтерском учете. Но не всегда можно найти четкие ответы на вопросы, которые появляются в ходе работы с основными средствами. При работе с статьей были выявлены множества отличий по операциям с основными средствами в налоговом кодексе и в финансовом учете, что не совсем удобно для бухгалтеров.

Предложения по улучшению нормативного регулирования в части операций с основными средствами:

- ✓ по мнению автора стоимость основных средств, которая установлена в качестве лимита в целях налогообложения, начиная с января 2023 года в размере 12 000 леев – достаточно мала, так как в настоящее время уже малоценно и быстроизнашивающиеся предметы могут быть дороже этой суммы. По нашему мнению следует увеличить порог признания основных средств в целях налогообложения, как минимум до 20 000 леев,
- ✓ в части признания и первоначальной оценки основного средства в финансовом учете, по мнению автора не следует привязывать его к положениям Налогового кодекса. В законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности следует установить стоимостной лимит при признании и оценки основных средств,
- ✓ в части установления лимита расходов на ремонт арендованных основных средств, автор предлагает для действия принципа налоговой справедливости установить лимит не от суммы арендной платы, а от стоимости арендованного основного средства.
- ✓ автор считает, что для таких активов, которые используются больше года и их стоимость ниже лимита основных средств (например кассовый аппарат), нужно сделать исключение и признавать их в учет не по лимиту, а по времени службы.

Библиография

1. НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы». утвержденные Министерством Финансов № 118 от 22-10-2013, Monitorul Oficial № 233-237 статья № 1533, изменен ПМФ194 от 30.11.18, MO467-479/14.12.18 ст.1776; в силу с 01.01.19
2. Налоговый кодекс РМ
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135449&lang=ru#
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»
https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_16.pdf
4. Недерица А. Комментарии к изменениям, внесенным в НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», Contabilitate și audit, 2019, nr.9.
5. Недерица А., Грабаровски Л., Попович А. Финансовый учет: Учебное пособие: Кишинэу: МЭА, 2017. -259 р. Глава 3