



К.э.н., зав. каф.
бухгалтера и аудита СОГУ
А.Х. Попова

Расход по капитальным вложениям: проблемы налогообложения

А.Х. Попова

Как известно, с 2006 года существенным образом изменяется порядок исчисления и уплаты таких основополагающих налогов, как НДС и налог на прибыль.

В числе изменений, повышающих заинтересованность налогоплательщиков в увеличении капитальных вложений, – так называемая «амортизационная льгота». Она вводится в действие законом № 58-ФЗ от 06 июня 2005 года «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ о налогах и сборах».

На наш взгляд, данная льгота имеет определенный интерес для самого широкого круга налогоплательщиков и будет ими повсеместно применяться. Рассмотрим более подробно эти изменения и порядок их бухгалтерского и налогового учета.

В частности, законом № 58-ФЗ по данному вопросу внесены три изменения в налоговый кодекс.

1. Статья 259 дополняется новым пунктом 1.1 следующего содержания: «Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса».

2. В пункт 2 статьи 259 вносится абзац: «При расчете суммы амортизации налогоплательщиком не учитываются расходы на капитальные вложения, предусмотренные пунктом 1.1 настоящей статьи».

3. В статье 272 пункт 3 (порядок признания расходов) дополнен фразой: «...в виде капитальных вложений, предусмотренные пунктом 1.1 статьи 259 настоящего Кодекса, признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с настоящей главой приходится дата начала

амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения».

Следует подчеркнуть, что для применения этой льготы использование только оборотов по счетам 01 и 08 будет некорректным. Ведь, в отличие от бухгалтерского, в налоговом учете не являются амортизируемым имуществом те основные средства, первоначальная стоимость которых менее 10.000 руб. за единицу (п.1 ст. 256). Таким образом, следует произвести выборку по этим счетам, чтобы необоснованно не занижить налогооблагаемую базу по прибыли.

Кроме того, необходимо отметить, что кодексом предусмотрено право, а не обязанность применения пункта 1.1. То есть, в зависимости от конкретных условий хозяйствования, применение этой льготы может быть неоправданным с точки зрения необходимости ведения параллельного налогового учета при незначительности сумм экономии, сложности расчетов при значительном количестве объектов с высокой первоначальной стоимостью и т. п.

Считаем необходимым обратить внимание на не совсем корректную формулировку вводимого в действие нового абзаца в пункте 2 статьи 259. Не отвергая общепринятую точку зрения, нашедшую отражение в публикациях 2005 года («Российский налоговый курьер», №№ 23–14, «Главбух», № 13, «Бухгалтерский бюллетень», № 7), ее можно интерпретировать и в другом смысле, а именно: списанные 10 % не учитываются при расчете суммы амортизации, то есть не изменяют первоначальную стоимость объекта. Иными словами, получается, что в налоговом и бухгалтерском учете производится начисление амортизации в равных суммах, а списание 10 % производится в налоговом учете дополнительно, сверх того. Однако такой подход противоречит общепринятому экономическому смыслу амортизации как способу переноса стоимости на производимый продукт (работы, услуги).

Для наглядности рассмотрим сказанное на простом примере.

Допустим, объект основных средств имеет первоначальную стоимость 360 000 руб. и срок полезного использования – 36 месяцев. В этом случае в бухгалтерском учете будет ежемесячное начисление амортизации в размере 10 000 руб., а в налоговом – 9 000 руб. $(360\,000 - 36\,000)/36$. В целом за год получаем, что по кредиту 02 счета будет начислена амортизация в размере 120 000 руб., в налоговом учете только 108 000 руб. с одновременным дополнительным списанием в расход 36 000 руб. Общий итог – налогооблагаемая база по сравнению с данными бухгалтерского учета будет уменьшена всего на 24 000 руб. $(108\,000 + 36\,000 - 120\,000)$. При этом возникает необходимость ведения раздельного учета, а при применении ПБУ 18/02 – осуществления дополнительных расчетов и записей по счетам учета. Все это отягощает ведение учета, повышает его трудоемкость и при несущественности сумм может быть признано нецелесообразным.

Следует особо подчеркнуть, что суть льготы состоит не в том, что уменьшается налогооблагаемая база, а в экономии оборотных средств в первый год эксплуатации этих основных средств. Если сравнить по приведенному примеру данные за второй и третий год амортизации, то получаем, что в бухгалтерском учете будет за год по-прежнему начислено (и списано на затраты) 120 000 руб. амортизации, а в налоговом учете – только 108 000 руб. Как видим, общий итог в целом по объекту на момент полного переноса его стоимости в виде амортизационных отчислений будет в обоих учетах одинаковый.

Вполне очевидно, что при прочих равных условиях экономия будет ощутимее в том случае, если срок полезного использования объектов будет меньше. Как нам представляется, расчет дополнительно списываемых сумм, как капитальные вложения должно учитываться в аналитическом учете в разрезе каждого объекта основных средств.

Применение новых норм делает необходимым отражение в бухгалтерском учете разницы. Напомним, что в соответствии с пунктом 2, ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» может не применяться только субъектами малого предпринимательства.

Если продолжить этот пример, то в соответствии с нормами ПБУ 18/02 должна быть учтена разница между налоговым и бухгалтерским учетом. Причем в зависимости от того, как интерпретировать данные изменения в налоговом кодексе, учет разницы будет отражен по-разному.

С одной стороны, можно утверждать, что фактически в налоговом учете установлен новый способ начисления амортизации: 10 % стоимости списыва-

ется единовременно, а оставшиеся 90 % списываются в обычном порядке линейным методом.

Другой подход состоит в том, что списываемые 10 % – это отдельный, новый вид расходов, который должен отражаться обособленно и не является способом амортизации как таковым, а только оказывает влияние на расчет суммы амортизации.

Анализ вышеприведенных новых норм, на наш взгляд, позволяет сделать вывод в пользу последнего подхода, то есть законодателем вводится новый вид расходов – расходы на капитальные вложения. Об этом свидетельствует сама формулировка пункта 1.1 статьи 259, а также то, что такие расходы поименованы в статье 272.

Если исходить из этого, то в учете возникают разницы двух видов, которые, на наш взгляд, следует учитывать и отражать в отчетности обособленно друг от друга.

1. Разница в списанной сумме. Дополнительно списываемая в размере 10% от капитальных вложений сумма имеет место только в налоговом учете. Она приводит к возникновению постоянной разницы в данном налоговом периоде. В соответствии с пунктом 7 ПБУ 18/02, произведение постоянной разницы на ставку налога на прибыль есть постоянное налоговое обязательство (ПНО), отражаемое на счетах 99 и 68 в зависимости от ситуации. В данном случае налогооблагаемая прибыль будет меньше, следовательно, возникает так называемое отрицательное постоянное налоговое обязательство (ОПНО) и проводка будет по дебету 68 и кредиту 99 счета. Отметим, что эта разница имеет место только в том календарном году, в котором произведено дополнительное списание 10 %.

2. Разница в начисленной амортизации. В налоговом учете размер амортизации всегда будет меньше, чем в бухгалтерском учете, соответственно возникает постоянная разница, но уже с обратным знаком. Постоянное налоговое обязательство (ПНО) рассчитывается аналогичным образом, но корреспонденция счетов будет противоположная предыдущей: дебет 99 кредит 68. Данная разница будет иметь место на протяжении всего срока полезного использования данного объекта основных средств. При этом проводки следует производить не реже одного раза в квартал, перед составлением отчетности, либо ежемесячно.

Проиллюстрируем сказанное на приведенном выше примере.

Если объект принят к учету в марте месяце, то по итогам 2006 года имеем: в бухгалтерском учете амортизация составит 90 000 руб. $(10\,000 \cdot 9)$, в налоговом – 81 000 руб. $(9\,000 \cdot 9)$. Постоянная разница 9.000 руб., соответственно ПНО равно 2 160 руб. $(9\,000 \cdot 0,24)$, проводка на эту сумму – дебет 99 кредит 68. Одновременно по

дополнительно списанной сумме только в налоговом учете в размере 36 000 руб. возникает ОПНО на 8 640 руб. ($36\,000 \cdot 0,24$), которая отражается проводкой дебет 68 кредит 99. В 2007 и 2008 годах амортизация в бухгалтерском учете равна по 120 000 руб., в налоговом – по 108 000 руб. ПНО за каждый год – по 2 880 руб. ($(120\,000 - 108\,000) \cdot 0,24$). За первый квартал 2008 года амортизация будет начислена в бухгалтерском и налоговом учете соответственно в размере 30 000 руб. и 27 000 руб. При этом ПНО составит 720 руб. ($(30\,000 - 27\,000) \cdot 0,24$). Произведем проверку по начисленным суммам постоянных разниц: $8\,640 = 2\,160 + 2\,880 + 2\,880 + 720$.

На практике возникнет вопрос и о порядке применения данной льготы в случае досрочного выбытия (продажи, списания) объектов основных средств, по которым произведено единовременное списание 10% от первоначальной стоимости. На наш взгляд, поскольку налоговый кодекс на этот счет не содержит каких-либо ограничений или особых оговорок, следует применять общий порядок учета и налогообложения данных хозяйственных операций вне зависимости от использования данной льготы.

Для наглядности представим изложенное в следующей таблице.

Операции	Налоговый учет		Бухгалтерский учет		Проводки
	Расчет	Сумма	Расчет	Сумма	
1. Списано 30.04.06.	$36\,000 \cdot 0,10$	36 000			
2. Начислено ОПНО			$36\,000 \cdot 0,24$	8 640	68 - 99
3. Начислена амортизация за период с 01.04.06. по 31.12.06.	$9\,000 \cdot 9$	81 000	$10\,000 \cdot 9$	90 000	20,26,44 - 02
4. Начислено ПНО за 2006 год			$(90\,000 - 81\,000) \cdot 0,24$	2 160	99 - 68
5. Начислена амортизация за период с 01.01.07. по 31.12.07.	$9\,000 \cdot 12$	108 000	$10\,000 \cdot 12$	120 000	20,26,44 - 02
6. Начислено ПНО за 2007 год			$(120\,000 - 108\,000) \cdot 0,24$	2 880	99 - 68
7. Начислена амортизация за период с 01.01.08. по 31.12.08.	$9\,000 \cdot 12$	108 000	$10\,000 \cdot 12$	120 000	20,26,44 - 02
8. Начислено ПНО за 2008 год			$(120\,000 - 108\,000) \cdot 0,24$	2 880	99 - 68
9. Начислена амортизация за период с 01.01.09. по 31.03.09.	$9\,000 \cdot 3$	27 000	$10\,000 \cdot 3$	30 000	20,26,44 - 02
10. Начислено ПНО за 2009 год			$(30\,000 - 27\,000) \cdot 0,24$	720	99 - 68

