

О НЕКОТОРЫХ СЛОЖНЫХ ВОПРОСАХ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ**Татьяна Юрьевна СЕРЕБРЯКОВА**

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
Чебоксарский кооперативный институт, филиал Российского университета кооперации,
Чебоксары, Российская Федерация
tserebryakova@rucoop.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>
SPIN-код: 7546-5423

История статьи:

Рег. № 640/2019
Получена 03.10.2019
Получена в доработанном
виде 08.10.2019
Одобрена 10.10.2019
Доступна онлайн
15.10.2019

УДК 34.096, 346.62
JEL: H25, H26, K34

Ключевые слова:

первоначальный вклад,
выплата действительной
стоимости доли, основное
средство, реализация,
бухгалтерский учет,
налоговый учет, выход
участника из общества

Аннотация

Предмет. В статье исследуются вопросы бухгалтерского и налогового учета передачи основного средства в качестве выплаты действительной доли участнику общества при выходе из него. В такой ситуации переплетаются аспекты бухгалтерского, налогового и корпоративного права, порождая неоднозначность в понимании вопросов учета и сложности в отражении соответствующих аспектов в учете и отчетности. Наибольшие затруднения возникают в налогообложении, что неудивительно, учитывая запутанность положений налогового законодательства, обуславливающие его коллизионность.

Цели. Выработка правильных подходов к учету операций по передаче основных средств участникам обществ с ограниченной ответственностью при их выходе из него.

Методология. В работе использовались общенаучные методы познания. Системный подход и логическое обобщение позволили систематизировать приоритетные точки зрения на правоотношения, возникающие в связи с бухгалтерским учетом и налогообложением операций по передаче основных средств участникам общества при выходе из него. Анализ был применен для выявления особенностей налогового законодательства для подобных операций. Синтез полученных результатов и моделирование позволили выработать методические рекомендации по применению налогового и бухгалтерского законодательства на практике.

Результаты. Исследование показало, что следует изменить некоторые правила бухгалтерского учета и положения налогового кодекса для достижения логичности в налогообложении и исключения положений, предписывающих двойное обложение, а также таких положений, которые провоцируют ошибки в исчислении налоговых баз или обязательств.

Область применения. Результаты исследования предназначены для практикующих бухгалтеров, налоговых консультантов и аудиторов, а также для исследователей налоговых правоотношений и законодателей в целях инициирования поправок в нормативные акты.

Выводы. Существуют хозяйственные операции, не вписывающиеся в рамки налогового законодательства. В связи с этим необходимы законодательные инициативы по внесению специальных статей, регулирующих налогообложение таких операций, с одновременными поправками в действующие нормы для исключения коллизий.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю. О некоторых сложных вопросах бухгалтерского и налогового учета операций с основными средствами // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 10. – С. 1111 – 1123.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1111>

Основные средства – важный объект учета. Во моментов в учете и налогообложении многих организациях они составляют основных средств всегда было достаточно значительную часть имущества. Проблемных много. В научных и методических

публикациях освещались различные вопросы их учета. Особого внимания требуют работы, в которых исследуются проблемы искажения отчетных данных вследствие методических особенностей учета основных средств. В связи с этим появился термин «креативный учет» [1, 2]. Другие ученые обращают внимание на отраслевые особенности учета специфических основных средств. Например, С.В. Козменкова исследовала вопросы учета земель сельхозназначения [3, 4]. О.К. Левина, О.В. Монако, М.Д. Хлыбова, В.В. Акашева рассматривают бюджетный учет основных средств. [5, 6]. Есть работы, посвященные очень сложным лизинговым отношениям и их отражению в учете [7–9]. Вопросы применения налогового законодательства в отношении операций с основными средствами в совокупности с бухгалтерским учетом рассматриваются наиболее часто, очевидно, в силу их сложности. Например, такие авторы, как С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева, М.В. Васильева, В.Г. Григорьева, Т.Б. Кувалдина в своих работах изучают основные средства и все связанные с ними аспекты во взаимоотношениях бухгалтерского учета и налогообложения [10–13]. Исследования Ю.А. Суловой [14], И.В. Харчевой и Н.В. Макаровой [15, 16] затрагивают процессы формирования уставного капитала и безвозмездной передачи основных средств, недостаточно освещенных в нормативных документах как бухгалтерского, так и налогового характера, чему и посвящена настоящая статья.

Последняя редакция ПБУ 6 «Учет основных средств» была принята почти десять лет назад. Примерно столько же прошло и с даты обновления соответствующих методических рекомендаций. Положения же налогового законодательства меняются и совершенствуются, как минимум, ежегодно. Между тем иногда возникают такие практические решения, учет которых не описан в нормативных документах по бухгалтерскому учету и налогообложению,

либо описан частично и фрагментарно. Подобная ситуация возникает при выплате выходящему из общества с ограниченной ответственностью участнику действительной стоимости его доли основным средством (основными средствами).

Сложности юридического характера возникают уже на этапе определения действительной стоимости доли участника. Положения ст. 26 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусматривают, что общество обязано выплатить своему участнику при выходе из состава учредителей действительную стоимость его доли или части доли в уставном капитале общества либо выдать ему имущество эквивалентной стоимости в натуре.

Действительная стоимость доли соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру доли конкретного участника общества (абз. 2 п. 2 ст. 14 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ). Она определяется по данным бухгалтерской отчетности за отчетный период, предшествующий подаче участником заявления о выходе из общества с ограниченной ответственностью (п. 6.1 ст. 23 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ).

Действительная стоимость доли выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов и размером уставного капитала. Если такой разницы недостаточно, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую для выплаты сумму (п. 8 ст. 23 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ). Примечательность этого положения в том, что выплатой действительной стоимости доли уставной капитал не должен быть задет. Сама по себе такая выплата не означает, что выкуплена номинальная стоимость доли, поскольку уставной капитал не уменьшается

вследствие такой выплаты. Выкуп доли обществом для уменьшения уставного капитала не производится, а если и производится, то с целью дальнейшего размещения указанной доли. В связи с этим полагаем, что сама по себе выплата действительной стоимости доли изначально не должна влиять на изменение счета 80 «Уставной капитал». Однако она может быть отражена в части номинальной стоимости доли по дебету счета 81 «Акции, выкупленные у акционеров» в случаях, когда доля переходит к обществу для ее дальнейшего размещения или для уменьшения уставного капитала. Эти случаи описаны в ст. 23–25 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ. В случаях, описанных в указанных статьях (а это, как правило, принудительные продажи доли), выплачивается действительная стоимость доли. Во всех иных случаях, а именно продажи своей доли другим участникам общества или самому обществу, стоимость доли может быть иной, отличной от действительной, в зависимости от того, что предусмотрено в уставе общества.

Теперь рассмотрим, как обстоят дела с бухгалтерским учетом. Бухгалтерскими проводками следует отразить не только передачу основного средства в оплату доли, но и списание самой доли в номинальной и в действительной стоимости.

В случае, если участнику выдается действительная стоимость его доли имуществом (основными средствами), в бухгалтерском учете таких операций основной вопрос сводится к тому, соответствует ли остаточная (балансовая) стоимость передаваемого основного средства действительной стоимости доли этого участника, а также величине его доли, установленной учредительными документами при создании общества и формировании уставного капитала (оплаченной доли в уставном капитале). Если не соответствует, то можно ли считать, что действительная

стоимость доли в случае ее оплаты основным средством будет определять его рыночную стоимость. Это важный вопрос, особенно в контексте налога на добавленную стоимость (НДС). Второй вопрос: является ли передача основного средства в счет оплаты действительной стоимости доли (взноса) в уставной капитал реализацией в целях бухгалтерского учета.

В соответствии с Методическими указаниями по учету основных средств¹, Планом счетов и Инструкцией по его применению операции по выбытию основных средств отражаются при помощи счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом доходом признается «увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» (п. 2 ПБУ 9/99²), а расходом признается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» (п. 2 ПБУ 10/99³). Таким образом, все операции, связанные с передачей имущества организации в счет погашения доли участника общества не являются доходом или расходом организации и не подлежат отражению на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Таким образом, передача основного средства учредителю при его выходе из состава участников организации отражается проводками:

¹ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010). Зарегистрировано в Минюсте России 21.11.2003 № 5252.

² Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).

³ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

- при использовании вспомогательного счета 01 «Выбытие» (табл. 1);
- без использования вспомогательного счета 01 «Выбытие» (табл. 2).

Выплата доли в бухгалтерском учете должна отражаться с использованием счета 81 «Собственные акции, выкупленные акционерами», поскольку в соответствии с Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» только при выходе участника в случаях, отличных от продажи доли напрямую новому участнику или оставшимся участникам, возникает необходимость выплатить действительную долю. Только в таких случаях доля сначала поступает обществу и затем должна быть размещена повторно. В случае продажи доли напрямую участники о цене договариваются между собой, и расчеты за эту долю через общество не отражаются. Счет 81 «Собственные акции (доли)» не применяется, а происходит лишь переоформление учредительных документов.

В Инструкции по применению Плана счетов для отражения операции выкупа доли предусмотрены прямые проводки: *Дт 81 «Собственные акции, выкупленные акционерами» Кт 51 «Расчетный счет»*. С методической точки зрения, сразу становится заметна их порочность, поскольку не отражается обязательство и возможный источник выплаты, то есть чистая прибыль. Что касается оценки, по которой отражается поступление выкупаемой доли на баланс общества, то может возникнуть сомнение: следует ли учесть выкупленную долю по выкупной (то есть ее действительной) стоимости, или по номиналу? Согласно Инструкции по применению Плана счетов, «при выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических

затрат делается запись по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств»⁴. В нашем случае фактическими затратами будет являться остаточная стоимость передаваемого основного средства. В табл. 3 представлены дальнейшие проводки, отражающие передачу основного средства.

Первая из этих проводок приводит в дальнейшем к неоднозначности, поскольку сама по себе доля в первоначальной оценке, то есть ее номинал, учтенный на счете 80 «Уставный капитал», может быть больше или меньше остаточной стоимости передаваемого основного средства. В связи с этим при погашении этой доли (в случае невозможности размещения в течение года) возникнут разницы, подлежащие отражению в бухгалтерском учете с применением счета 91 «Прочие доходы и расходы», если следовать Инструкции по применению Плана счетов. Возможны варианты:

- если остаточная стоимость основного средства больше стоимости, внесенной при формировании уставного капитала (номинал) (табл. 4);
- если остаточная стоимость основного средства меньше стоимости, внесенной при формировании уставного капитала (номинал) (табл. 5).

Нелогично то, что возникающие разницы, согласно Плану счетов, следует отражать на финансовом результате периода, в то время как все разницы при выплате действительной доли, по сути, должны быть отражены за счет нераспределенной прибыли, которая формирует чистые активы и, соответственно, действительную стоимость долей акционеров. В этой связи очевидно, что в План счетов следует внести дополнения.

⁴ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Наконец рассмотрим налоговый аспект. НДС при передаче основных средств учредителю имеет свои налогооблагаемые базы и специфику. Операция по передаче основных средств учредителю в пределах его первоначального вноса в уставной капитал не может быть объектом обложения НДС, так как не является реализацией (пп. 5 п. 3 ст. 39, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ⁵).

В то же время следует помнить, что действительная доля выходящего участника для целей НДС выступает как объект обложения НДС. Такая обязанность предусматривается в абз. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ⁶, предписывающего считать реализацией для целей НДС безвозмездную передачу. Однако при передаче основного средства при оплате действительной доли выходящего участника отсутствует возмездность. Таким образом, объектом обложения в этом случае будет являться стоимость передаваемого основного средства в оценке, равной действительной стоимости доли выходящего участника. Ставка НДС применяется согласно ст. 164 НК РФ⁷ в размере 20% в отношении налогооблагаемой базы. При этом в бухгалтерском учете начисленный НДС отражается в следующем порядке: дается проводка по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом» на величину действительной стоимости, умноженной на ставку НДС в размере 20% (п. 11 ПБУ 10/99⁸).

Говоря о налоге на прибыль, стоит остановиться на других особенностях. Здесь объектом налогообложения является прибыль,

которая определяется как разница между полученными доходами и произведенными в связи с ними расходами за налоговый период (ст. 247 НК РФ⁹). Передача основного средства учредителю при его выходе из участников общества не является операцией, образующей доход от реализации или внереализационный доход в соответствии со ст. 249, 250 НК РФ¹⁰, поскольку у общества не предвидится доходов, влекущих поступление денежных средств. Эту операцию также нельзя признать в качестве налогового расхода, поскольку выбытие основного средства в этом случае не будет сопровождаться получением дохода (ст. 252, пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ¹¹). В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ¹² взносы в уставный капитал не являются расходом организации ни при формировании уставного капитала, ни при его уменьшении в случае выхода участника. Так считают судебные органы (Постановление ФАС Московского округа от 20.01.2009 № КА-А40/12837-08-2 по ОАО «Красноярскэнерго»¹³). Что касается НДС, который начисляется на величину действительной доли при передаче основного средства выходящему участнику, то в силу абз. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ¹⁴ такой НДС не будет являться налоговым расходом по налогу на

⁹ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 247 «Объект налогообложения».

¹⁰ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 249 «Доходы от реализации», ст. 250 «Внереализационные доходы».

¹¹ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 252 «Расходы. Группировка расходов», ст. 265 «Внереализационные расходы».

¹² «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 270 «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения».

¹³ Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.01.2009 № КА-А40/12837-08-2. Отказывая в удовлетворении части заявленных требований, суд исходил из того, что налогоплательщиком документально не подтверждено право на применение налогового вычета по НДС, а также право на отнесение части понесенных затрат к расходам при исчислении налога на прибыль (извлечение). URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/5567899/>

¹⁴ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 146 «Объект налогообложения».

⁵ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 39 «Реализация товаров, работ или услуг», ст. 146 «Объект налогообложения».

⁶ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 146 «Объект налогообложения».

⁷ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 164 «Налоговые ставки».

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

прибыль, потому что сама операция по передаче основного средства участнику в счет выплаты его доли не является налоговым расходом.

Поскольку операция по начислению НДС отражена как прочий расход в бухгалтерском учете, а в налоговом учете для целей налогообложения прибыли не является расходом, то следует еще отразить постоянное налоговое обязательство (ПНО) в размере ставки налога на прибыль, умноженной на сумму начисленного НДС и отразить проводкой *Дт 99 Кт 68 «Расчеты по налогу на прибыль»* (п. 4 ПБУ 18/02¹⁵).

В письмах Минфина России, изданных в 2008 г. от 24.09.2008 № 03-03-06/2/127, от 19.12.2008 № 03-03-06/2/174 говорится о том, что в налоговом учете в качестве налоговых внереализационных доходов следует признавать разницу между балансовой (остаточной) стоимостью и действительной стоимостью основного средства. При этом не указаны конкретные нормы НК РФ, в соответствии с которыми в налоговом учете следует признавать внереализационным доходом разницу между балансовой стоимостью и действительной стоимостью. Между тем, как может быть доходом не полученная обществом разница? Ведь общество отдает имущество и списывает с баланса его остаточную налоговую стоимость, а в обмен ничего не получает. По этой причине доход не образуется, в том числе из-за отсутствия возмездности (возмещения). В указанном письме Минфина России от 07.06.2012 № 03-04-06/3-157 еще говорится о том, что превышение стоимости действительной доли над первоначальной долей при оплате имуществом может признаваться реализацией при упрощенной системе налогообложения. Бросается в глаза противоречивость доводов. С одной стороны, в письме указывается, что «согласно п. 1 ст. 249 Кодекса доходом от

реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах». В то же время, если участник получает действительную долю, которая больше остаточной налоговой, то он не будет ее оплачивать. Поэтому этот пункт НК РФ к рассматриваемому случаю не относится. Кроме того, при упрощенной системе налогообложения применяется кассовый способ определения выручки, то есть по оплате. Как же может попасть в доход разница между действительной стоимостью доли и остаточной стоимостью основных средств, если она никогда не будет внесена в кассу или зачтена встречным документом? Единственный момент, когда может возникнуть оплаченный доход, это в случае превышения оценочной стоимостью основного средства действительной доли и оплаты этой разницы выбывающим участником. Такую ситуацию трудно представить. Распространив указанное письмо на обычную систему налогообложения, можно увидеть все те же аргументы. Выплата действительной доли – это всегда убыточная операция, связанная с отчуждением средств, как для совокупного финансового результата организации, так и для налогооблагаемой прибыли. Соответственно, она не дает оснований учесть в расходах остаточную стоимость основного средства, в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ¹⁶.

Таким образом, существуют проблемные хозяйственные операции, которые трудно однозначно интерпретировать с точки зрения

¹⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02).

¹⁶ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 268 «Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав».

как бухгалтерского, так и налогового законодательства. Согласно ст. 8 Федерального закона № 401-ФЗ¹⁷ и ПБУ 1/2008¹⁸, в бухгалтерском учете есть возможность, при отсутствии установленных правил учета определенных хозяйственных операций, принимать собственные, руководствуясь общими принципами федеральных бухгалтерских стандартов и экономической сутью операций. В налоговом же законодательстве это сопряжено с существенными рисками, тем более что в описываемом случае нормы противоречивы и неполны. В этой связи существует необходимость внесения уточнений в НК РФ. Например, целесообразно было бы изменить ст. 170 НК РФ¹⁹, ввести еще одно основание для включения НДС в налоговые расходы для прибыли, чтобы можно было принять НДС, начисленный с действительной стоимости доли при исчислении налога на прибыль, поскольку существующая обязанность налогоплательщика обложить безвозмездную передачу имущества по текущей рыночной стоимости дает основания либо для вычета, либо для ее признания в налоговых расходах. Учитывая, что передача имущества в счет

оплаты любой выкупаемой доли будет подпадать под действие абз. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ²⁰, принимающая сторона сможет принять к вычету такой НДС, что обеспечит симметричность взимания этого налога. По нашему мнению, более логично было бы разрешить признание в налоговых расходах для прибыли. При таком уточнении норм НК РФ у налогоплательщика не возникнет сомнений по поводу источника списания начисленного НДС с действительной стоимости доли. Не нужно будет подбирать аргументы, является ли он налоговым расходом. В экономическом смысле понятно, что этот расход не налоговый, потому что для налога на прибыль его начисление не связано с реализацией, а вычет получит контрагент.

Учитывая, что в сфере бухгалтерского учета планируется принять федеральный стандарт по плану счетов и инструкции по его применению, было бы правильно включить в него в отношении счетов 81 «Выкупленные акции у акционеров», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и 75 «Расчеты с учредителями» все возможные варианты списания действительной стоимости доли участника общества при выходе из него.

¹⁷ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете», ст. 8 «Учетная политика».

¹⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

¹⁹ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 170 «Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)».

²⁰ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019), ст. 146 «Объект налогообложения».

Таблица 1

Отражение проводок передачи основного средства учредителю при его выходе из состава участников организации при использовании вспомогательного счета

Table 1

Recognition of postings through an interim account concerning the transfer of a fixed asset to a stakeholder upon his/her withdrawal from the company

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Списание первоначальной стоимости основного средства	01 выбытие	01	Первоначальная стоимость
Отражение амортизации	02	01 выбытие	Накопленная амортизация
Отражение передачи основного средства учредителю	75	01 выбытие	Остаточная стоимость

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Отражение проводок передачи основного средства учредителю при его выходе из состава участников организации без использования вспомогательного счета

Table 2

Recognition of postings without an interim account concerning the transfer of a fixed asset to a stakeholder upon his/her withdrawal from the company

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Списание накопленной амортизации по основному средству	02	01	Накопленная амортизация
Отражение списания остаточной стоимости основного средства, переданного учредителю в качестве оплаты действительной стоимости его доли	75	01	Остаточная стоимость

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3**Дальнейшие проводки, отражающие передачу основного средства****Table 3****Further postings concerning the transfer of a fixed asset**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Оприходование доли, перешедшей к обществу	81	75	Остаточная стоимость основного средства
Формирование (доведение) обязательства перед выходящим участником в размере действительной стоимости доли	84	75	Разница между действительной стоимостью доли и остаточной стоимостью основного средства

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Таблица 4****Разницы, подлежащие отражению в бухгалтерском учете с применением счета 91 «Прочие доходы и расходы», если остаточная стоимость основного средства больше стоимости, внесенной при формировании уставного капитала (номинал)****Table 4****Differences to be recognized in books through Account 91 Other Income and Expense, given the residual value of a fixed asset exceeds the amount contributed to the authorized capital (par value)**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражение списания доли, числящейся в обществе, поступившей от вышедшего участника	80	81	Стоимость доли при формировании уставного капитала (номинал)
	91	81	Разница между остаточной стоимостью ОС и номиналом доли в уставном капитале

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring**Таблица 5****Разницы, подлежащие отражению в бухгалтерском учете с применением счета 91 «Прочие доходы и расходы», если остаточная стоимость основного средства меньше стоимости, внесенной при формировании уставного капитала (номинал)****Table 5****Differences to be recognized in books through Account 91 Other Income and Expense, given the residual value of a fixed asset is lower than the amount contributed to the authorized capital (par value)**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Отражение списания доли в уставном капитале вышедшего участника	80	81	Остаточная стоимость основного средства
	80	91	Разница между остаточной стоимостью ОС и номиналом доли в УК

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Список литературы

1. Serebryakova T.Y., Fedorova L.P., Gordeyeva O.G., Klychova G.S. Revisiting the Fair Value and Historical Cost and Their Impact on the Financial Indicators of the Company. *International Business Management*, 2016, vol. 10, iss. 23, pp. 5663–5668.
URL: <http://medwelljournals.com/abstract/?doi=ibm.2016.5663.5668>
2. Коренкова С.И., Лупикова Е.В., Юхтанова Ю.А. Манипуляции с основными средствами в бухгалтерской отчетности: мошенничество или «креативный учет»? // Казанский социально-гуманитарный вестник. 2017. № 6. С. 27–31.
3. Козменкова С.В., Кованов С.И. Земли сельскохозяйственного назначения как объект учета: исторический анализ и проблемы современности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 29. С. 50–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/zemli-selskohozyaystvennogo-naznacheniya-kak-obekt-ucheta-istoricheskii-analiz-i-problemy-sovremennosti>
4. Козменкова С.В. О бухгалтерском учете земель сельскохозяйственных предприятий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996. № 6. С. 19.
5. Левина О.К., Монако О.В. Бухгалтерский учет вновь созданных объектов основных средств бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 6. С. 11–13. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/buhgalterskiy-uchet-vnov-sozdannyh-obektov-osnovnyh-sredstv-byudzhethnogo-uchrezhdeniya>
6. Хлыбова М.Д., Акашева В.В. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств в бюджетных учреждениях // Аллея науки. 2017. Т. 1. № 15. С. 122–125.
7. Серебрякова Т.Ю. Коллизии налогового учета операций лизинга // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. № 1. С. 38–48. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.1.38>
8. Проняева Л.И. Бухгалтерский и налоговый учет доходных вложений в материальные ценности и аренды // Вестник Орловского государственного аграрного университета. 2007. № 2. С. 30–35.
9. Демченко А.Ю. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств в лизинговых организациях // Лизинг. 2014. № 5. С. 24–32.
10. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств организации // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 2. С. 81–94.
11. Васильева М.В. Бухгалтерский учет и налогообложение капитальных вложений в строительство основных средств с использованием собственных финансовых источников // Экономические и гуманитарные науки. 2009. № 1. С. 116–123.
12. Григорьева В.Г. Налогообложение и бухгалтерский учет операций по продаже основного средства с убытком // Налоговая политика и практика. 2017. № 5. С. 70–73.
13. Кувалдина Т.Б. Основные средства в запасе: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2010. № 6. С. 41–44.
14. Сулова Ю.А. Ремонт собственных основных средств: бухгалтерский и налоговый учет // Бухгалтерский учет. 2015. № 6. С. 87–90.

15. Харчева И.В. Бухгалтерский и налоговый учет безвозмездно полученных основных средств в организациях АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. 2011. № 6. С. 35–38.
16. Харчева И.В., Макарова Н.В. Бухгалтерский учет основных средств, полученных в качестве взноса в уставный капитал сельскохозяйственной организации // Бухучет в сельском хозяйстве. 2011. № 5. С. 17–19.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**TO SOME COMPLEX ASPECTS OF FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING
FOR TRANSACTIONS WITH FIXED ASSETS****Tat'yana Yu. SEREBRYAKOVA**

Cheboksary Institute of Cooperation, branch of Russian University of Cooperation,
Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
tserebryakova@rucoop.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

Article history:

Received 3 October 2019
Received in revised form
8 October 2019
Accepted 10 October 2019
Available online
15 October 2019

JEL classification: H25, H26,
K34

Keywords: initial
contribution, payout of share,
fixed asset, disposal,
accounting, tax accounting,
withdrawal, stakeholder

Abstract

Subject The article focuses on issues of financial and tax accounting for transfer of a fixed asset as a payout to a stakeholder when he/she withdraws from their company. In such circumstances, accounting, aspects of tax and corporate laws get intertwined, causing ambiguity and difficulties understanding and accounting for certain aspects. Taxation appears to be the most challenging task, which is quite understandable due to the complexity of tax laws, which often leads to collisions.

Objectives The research outlines correct approaches to accounting for transfers of fixed assets to stakeholders of limited liability companies, when they leave them.

Methods The study relies upon general scientific methods of research. Based on the systems approach and logic generalization, I systematized priority viewpoints on legal relations arising from financial and tax accounting for transfers of fixed assets to stakeholders, when they leave the company. I conducted the analysis to identify the specifics of tax laws in such circumstances. Synthesizing the outcome and modeling the situation, I formulated my methodological guidelines for enforcement of accounting and tax laws.

Results Some rules for financial and tax accounting should be amended to make taxation treatment logic and exclude those provisions which imply double taxation and cause errors in assessment of tax base or liabilities.

Conclusions and Relevance There exist such business transactions that are beyond tax laws. Hence, there should be legislative initiatives for introducing special clauses governing the tax treatment of such transactions, concurrently with amendments to the existing laws in order to avoid collisions. The findings will be useful to accountants, tax advisers, auditors, researchers of tax matters and law-makers so as to initiate amendments to regulatory documents.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Serebryakova T.Yu. To Some Complex Aspects of Financial and Tax Accounting for Transactions with Fixed Assets. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 10, pp. 1111–1123.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.10.1111>

References

1. Serebryakova T.Y., Fedorova L.P., Gordeyeva O.G., Klychova G.S. Revisiting the Fair Value and Historical Cost and Their Impact on the Financial Indicators of the Company. *International Business Management*, 2016, vol. 10, iss. 23, pp. 5663–5668.
URL: <http://medwelljournals.com/abstract/?doi=ibm.2016.5663.5668>
2. Korenkova S.I., Lupikova E.V., Yukhtanova Yu.A. [Manipulation with fixed assets in the financial statements: Fraud and creative accounting?]. *Kazanskii sotsial'no-gumanitarnyi vestnik = Kazan Socio-Humanitarian Bulletin*, 2017, no. 6, pp. 27–31. (In Russ.)

3. Kozmenkova S.V., Kovanov S.I. [Agricultural lands as accounting objects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, no. 29, pp. 50–60.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/zemli-selskohozyaystvennogo-naznacheniya-kak-obekt-ucheta-istoricheskiiy-analiz-i-problemy-sovremennosti> (In Russ.)
4. Kozmenkova S.V. [On accounting of agricultural enterprises lands]. *Ekonomika sel'skokhozyaystvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii = Economy of Agricultural and Processing Enterprises*, 1996, no. 6, p. 19. (In Russ.)
5. Levina O.K., Monako O.V. [Accounting of newly constructed items of fixed assets held by State-financed enterprises]. *Bukhgtalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Commercial Organizations*, 2015, no. 6, pp. 11–13. (In Russ.)
6. Khlybova M.D., Akasheva V.V. [Financial and tax accounting for fixed assets in State-financed enterprises]. *Alleya nauki = Alley of Science*, 2017, vol. 1, no. 15, pp. 122–125. (In Russ.)
7. Serebryakova T.Yu. [Conflicting provisions of tax laws on lease]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, no. 1, pp. 38–48. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.1.38>
8. Pronyaeva L.I. [Financial and tax accounting of income-bearing investment in tangible assets and leases]. *Vestnik Orlovskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of OrelGAU*, 2007, no. 2, pp. 30–35. (In Russ.)
9. Demchenko A.Yu. [Financial and tax accounting for depreciation on fixed assets in leasing businesses]. *Lizing = Leasing*, 2014, no. 5, pp. 24–32. (In Russ.)
10. Bychkova S.M., Badmaeva D.G. [The accounting and tax account of fixed assets of the organization]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 2, pp. 81–94. (In Russ.)
11. Vasil'eva M.V. [Business accounting and taxation of capital investments in construction of main facilities with use of own financial resources]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki = Economic Sciences and Humanities*, 2009, no. 1, pp. 116–123. (In Russ.)
12. Grigor'eva V.G. [Financial and tax accounting for disposal of an unprofitable fixed asset]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2017, no. 5, pp. 70–73. (In Russ.)
13. Kuvaldina T.B. [Fixed assets on stock: Financial and tax accounting]. *Bukhgtalterskii uchet = Accounting*, 2010, no. 6, pp. 41–44. (In Russ.)
14. Suslova Yu.A. [Repair of freehold fixed assets: Financial and tax accounting]. *Bukhgtalterskii uchet = Accounting*, 2015, no. 6, pp. 87–90. (In Russ.)
15. Kharcheva I.V. [Accounting and tax record-keeping of free-of-charge permanent assets in agricultural enterprises]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2011, no. 6, pp. 35–38. (In Russ.)
16. Kharcheva I.V., Makarova N.V. [The accounting of permanent assets obtained in the form of contribution to the authorized capital stock of an agricultural company]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2011, no. 5, pp. 17–19. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.