

УДК 657.632

Клопова Анастасия Андреевна

студент

Научный руководитель: Егорова Е.Н. к.э.н.

Оренбургский государственный университет

Россия, г. Оренбург

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аннотация: в статье анализируются основные проблемы учета основных средств. Также раскрывается понятие основных средств на современном этапе. Рассматривается влияние разницы ведения налогового и бухгалтерского учетов в части учета основных средств. Особенности возникновения отложенных налоговых активов и обязательств.

Ключевые слова: основные средства, бухгалтерский учет, налоговый учет, амортизация, налог на имущество

CURRENT PROBLEMS OF FIXED ASSETS ACCOUNTING

Klopova Anastasia Andreevna

student

Scientific adviser: Yegorova E.N. Ph.D.

Orenburg State University

Russia, Orenburg

Resume: The article analyzes the main problems of fixed assets accounting. The concept of fixed assets at the present stage is also revealed. The influence of the difference in the maintenance of tax and accounting records in terms of accounting for fixed assets is considered. Features of the emergence of deferred tax assets and liabilities.

Key words: fixed assets, accounting, tax accounting, depreciation, property tax

В состав активов всех хозяйствующих субъектов входят основные средства. Без основных средств невозможно создание нового продукта.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н под основными средствами понимается активы, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования 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;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В современных условиях все актуальнее становится вопрос «здоровой» конкуренции между хозяйствующими субъектами. В целях

повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции организации должны внедрять в свою деятельность прогрессивные производственные разработки, энергосберегающие технологии, осуществляют интенсификацию производственного процесса. И как следствие возникает необходимость, повышения качества выпускаемой продукции, при этом ее себестоимость должна быть на таком уровне, чтобы норма прибыли, получаемая при реализации продукции, обеспечивала процесс простого и расширенного воспроизводства. Значительная доля в себестоимости продукции приходится на амортизационные отчисления и затраты на их поддержание в рабочем состоянии. Следует отметить, что на финансовый результат от деятельности организации существенное влияние оказывают налоговые платежи, одним из которых является налог на имущество.

В свете вышесказанного, особую актуальность принимает эффективность использования основных средств, рациональная организация их бухгалтерского учета, с последующим отражением соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Решение поставленной задачи является неотъемлемой частью снижения себестоимости продукции и повышения ее конкурентоспособности.

Проблемы учета основных средств рассматривались многими известными учеными и практиками в области бухгалтерского учета. Особо следует выделить работы таких ведущих экономистов, как В. Власюк, А.И. Зимин, В.А. Замлинского, Т.С. Мурино, А.П. Панасенко, И.В. Петровой, Ю.А. Коршуны, А.Г. Лищенко и других.

Прежде всего это нормативный документ, регулирующий общие положения для отнесения объектов к основным средствам и правила их оценки. В частности, Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. В данном нормативном документе об учете как таковом не говорится ни слова. Очевидно, что появление такого рода

нормативных документов было своеобразным реверансом перед соответствующими Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Однако в их названии слово «учет» не упоминается.

При подготовке ныне действующих нормативных документов, регулирующих отечественный бухгалтерский учет, были учтены многие нормы и положения международных стандартов учета. Несмотря на это современная система бухгалтерского учета в России имеет свою специфику, которая также объясняется ее «происхождением» из бухгалтерского учета плановой экономики. Однако это обстоятельство вовсе не означает, что российская система бухгалтерского учета не отвечает современным требованиям и ее надо полностью заменять чем-то новым. Многие положения российской, а ранее советской, школы теории бухгалтерского учета не утратили своего значения и сегодня.

Также еще одна проблема учета основных средств появилась с введением обязанности ведения налогового учета. Переход в рыночную экономику потребовал значительных изменений в управлении организациями, который невозможен без системы отлаженных информационных потоков. Ключевым элементом данной системы является бухгалтерский учет с его методологией сбора, группировкой первичной документальной информации, полно описывающей все хозяйственные операции организаций, накоплением этой информации в регистрах, отражением ее в бухгалтерской отчетности, формированием отчетных данных для финансового анализа, планирования и принятия управленческих решений. Однако, с момента ввода гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, эта система, основанная на информационных потоках, сформированных в соответствии с методологией и стандартами бухгалтерского учета, уже частично гармонизированными со стандартами МСФО, должна существенно корректироваться для целей исчисления налога на прибыль.

Назначение корректировки сложившейся информационной системы заключается в необходимости параллельного ведения практически всеми налогоплательщиками налога на прибыль двух систем учета:

- системы бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и бухгалтерскими стандартами;
- системы налогового учета в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Однако, данные налогового учета базируются не на показателях бухгалтерского учета, и при этом игнорируется системный подход к отражению фактов хозяйственной деятельности и калькуляционный принцип исчисления затрат.

Нормативная база налогового учета способствует образованию значительного разрыва между требованиями бухгалтерского учета и отчетности и положениями налогового законодательства.

Различия возникают в:

- принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и в налоговом учете;
- способах оценки материально-производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции; в способах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- порядке распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода.

Разработка системы налогового учета обуславливает разработку как методических, так и организационных основ, которые бы обеспечивали возможность оптимально, с наименьшими временными и финансовыми затратами вести налоговый учет.

Бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах учета и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В частности, бухгалтерский учет представляет собой сбор, регистрацию и обобщение информации. Сбор и регистрация данных осуществляется посредством документирования фактов хозяйственной жизни организации при помощи первичных документов. Они помогают обеспечить сплошную и непрерывную регистрацию фактов хозяйственной жизни. Этап обобщения информации, которая содержится в первичных учетных документах, заключается в отражении информации на счетах бухгалтерского учета и двойной записи. Далее осуществляется накопление и систематизация в регистрах бухгалтерского учета.

Налоговый учет также базируется на первичных учетных документах. На основании первичных документов проводится обобщение информации. Именно на этом этапе видны различия в системах бухгалтерского и налогового учета, поскольку принципы обобщения информации различны.

Таким образом, возникает проблема взаимодействия и необходимость взаимоувязки бухгалтерского и налогового учетов для всех организаций. В частности, бухгалтерский учет должен быть информационной базой для управления организацией, получения необходимой информации внутренними и внешними пользователями, а также базой данных, необходимых для расчета налога на прибыль.

Принципы, заложенные в самом определении налогового учета, его объектов, целей и регистров, имеют «бухгалтерские корни».

В частности, одним из аргументов за ведение налогового учета называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей.

Исследование практики ведения налогового учета отмечает данные различия, однако их природа не имеет никаких экономических обоснований. Это обуславливается субъективными факторами, которые

закljučаются в отсутствии разработки единого подхода к учету и разногласия в действиях Минфина России и ФНС России.

Прекращение деятельности МНС России как самостоятельного органа и включение его в состав Минфина России привело к значительному упрощению взаимоотношений между этими двумя структурами, что оказало положительное влияние на качество издаваемых ими нормативных документов. Однако при этом остается много примеров экономически необоснованного несовпадения норм бухгалтерского и налогового законодательства.

Рассмотрим значительные отличия в практике ведения бухгалтерского и налогового учета для операций с основными средствами и последствия этих отличий для предприятий.

Рассмотрим наиболее существенные отличия в практике ведения бухгалтерского и налогового учетов для операций с основными средствами и их последствия для информационной системы предприятий.

Так, в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости объекта основных средств (инвестиционного актива) в нее должна

включаться сумма процентов за пользование заемными средствами, если заемные средства были привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта и проценты начислены до ввода объекта в эксплуатацию.

Нормы налогового законодательства предусматривают включение процентов по всем видам заимствований в состав внереализационных расходов, согласно п. 1 ст. 265 НК РФ. Для целей же бухгалтерского учета этот вид расходов отнесен к прочим расходам. Следовательно, для целей налогообложения первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного с использованием заемных средств, будет меньше на сумму начисленных процентов.

Это несовпадение первоначальной стоимости объекта основных средств неизбежно приведет к необходимости как минимум двух расчетов суммы амортизации по такому объекту. Корректировка стоимости необходима для исчисления суммы амортизации объекта, которая принимается в уменьшение налоговой базы, т. е. можно включить в состав расходов на производство и реализацию продукции для целей налогообложения.

При ведении налогового учета обязательно возникнут временные разницы между данными бухгалтерского и налогового учета, которые приведут к необходимости корректировки суммы подлежащего уплате в бюджет текущего налога на прибыль.

Рассмотрим процесс исчисления налоговых разниц в случае амортизации основных средств, приобретенных с использованием заемных ресурсов на примере.

Допустим, что организация получила банковский кредит в сумме 80000 руб. сроком на 1 мес. под 12% годовых для приобретения нового объекта основных средств. Первоначальная стоимость принятого к бухгалтерскому учету объекта основных средств составила 100 000 руб. При этом в ее состав с точки зрения бухгалтерского учета включена сумма процентов за пользование банковским кредитом в течение 1 мес. в размере 1 333,33 руб. Первоначальная стоимость в 100 000 руб. будет амортизироваться в течение срока полезного использования, установленного организацией в размере 48 месяцев. Тогда сумма ежемесячной амортизации, рассчитанной линейным методом, для целей бухгалтерского учета составит 2083,33 руб. в месяц, или 6250 руб. в квартал.

Для целей налогового учета сумма процентов за кредит (1333,33 руб.) не включается в первоначальную стоимость объекта, а относится к внереализационным расходам, вся сумма которых будет принята в

уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в том месяце, когда они были начислены. Следовательно, за отчетный месяц налоговая база для расчета текущего налога на прибыль будет уменьшена на 1 333,33 руб., а сам налог на прибыль будет меньше на 266,67 руб., что приведет к образованию вычитаемой временной разницы и отложенного налогового обязательства.

Эти суммы должны быть отражены в бухгалтерском учете записями:

1. Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на прибыль» — начислен условный налоговый расход в сумме 1333,33 руб.

2. Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на прибыль» К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» — отражена сумма недоплаты по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде — 266,67 руб.

Начиная со следующего за отчетным кварталом месяца организация будет начислять амортизацию данного объекта для целей налогообложения от первоначальной стоимости объекта в 98666,67 руб. Сумма амортизации составит 6166,67 руб. в квартал, или на 83,33 руб. меньше, чем для целей бухгалтерского учета.

Как следствие возникает уменьшение суммы расходов на производство

и реализацию продукции, увеличение прибыли и при прочих равных условиях ежемесячно, в течение 47 мес. увеличение налога на прибыль на 83,33 руб. (20% от 63 руб.) ежеквартально. К моменту окончания срока полезного использования объекта основных средств сумма отложенного налогового обязательства будет полностью погашена. Если на начальном этапе появления разницы сумма налога будет больше, то в последующем сумма возникшей переплаты (так называемое отложенное налоговое

обязательство) будет постепенно недоплачиваться в течение нескольких кварталов. Пример расчета представлен в таблице 1

Таблица 1. Исчисление налоговых разниц в случае амортизации основных средств, приобретенных с использованием заемных ресурсов

№ п/п	Факты хозяйственной жизни, связанные с формированием первоначальной стоимости объекта основных средств и суммы амортизации	Отражение сумм фактов хозяйственной жизни		Отклонение
		В БУ	В НУ	
1	Сформирована первоначальная стоимость объекта, в том числе сумма процентов за пользование кредитом, руб.	100000 1333,3 3	98666,67	-1333,33
2	Срок полезного использования Объекта, мес.	48	48	-
3	Метод начисления амортизации	линейный	линейный	-
4	Прибыль отчетного периода от основной деятельности, руб.	60000	60000	0
5	Налоговая база	60000	59886	-5866,67
6	Сумма налога на прибыль в текущем периоде (20%)	12000	11733,33	-266,67
7	Отложенное налоговое обязательство	266,67	0	266,67
8	Сумма ежеквартальной амортизации	6250	6166,67	-83,33
9	Прибыль от основной деятельности периода, следующего за отчетным	40000	40000	0
10	Налоговая база периода, следующего за отчетным	40000	40083,33	-83,33
11	Погашение отложенного налогового обязательства	4		+16,67
12	Сумма текущего налога на прибыль	8000	8016,67	+16,67

	в следующем за отчетным квартале			
--	----------------------------------	--	--	--

Таким образом, по окончании периода амортизации в бюджет окажется уплаченной сумма налога на прибыль, которую изначально можно было бы рассчитать и уплатить по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, данные, приведенные в примере, свидетельствуют о том, что ни государство, ни организация не получают никакой выгоды: налог все равно будет уплачен полностью.

Предлагаемая законодательством методика оценки основных средств для целей налогообложения может способствовать большей вероятности возникновения ошибок в расчетах, и, к сожалению, никак не может способствовать повышению качества учетной информации и обеспечению экономической безопасности организации.

Аналогичная ситуация возникает в случае списания объекта основных средств до окончания срока его полезного использования, то есть не полностью с амортизированного. В бухгалтерском учете недоамортизированная часть стоимости объекта должна полностью признаться убытком в периоде списания. В налоговом же учете такой убыток признается в течение оставшегося срока полезного использования объекта равными частями.

Рассмотрим вышеизложенное на примере. Пример представлен в таблице 2.

Таблица 2. Исчисление налоговых разниц в случае списания объекта основных средств до окончания срока его полезного использования

№ п/п	Факты хозяйственной жизни, связанные со списанием объекта основных средств до окончания срока	Отражение сумм фактов хозяйственной жизни	Отклонение

	его полезного использования	в БУ	в НУ	
1	Первоначальная стоимость объекта, руб.	500000	500000	-
2	Срок полезного использования, месяцев	60	60	-
3	Фактический срок эксплуатации к моменту списания, месяцев	48	48	-
4	Метод расчета амортизации	Линейный	Линейный	-
5	Сумма начисленной амортизации к моменту списания	400000	400000	-
6	Убыток от списания в текущем отчетном периоде (квартале) выбывающего объекта	100000	25000	75000
7	Прибыль от основной деятельности отчетного периода	400000	400000	-
8	Прибыль до налогообложения (налоговая база)	300000	375000	-75000
9	Налог на прибыль (условный налоговый расход) 20%	60000	75000	-15000
10	Отложенный налоговый актив	15000	-	+15000
11	Прибыль от основной деятельности периода, следующего за отчетным	200000	200000	-
12	Убыток от списания выбывающего объекта в следующем квартале	-	25000	+25000
13	Прибыль до налогообложения (налоговая база)	200000	175000	-25000
14	Налог на прибыль (условный налоговый расход) 20%	30000	35000	-5000

Исходя из представленных расчетов, организация в том периоде, в котором произошло досрочное списание объекта основных средств, должна уплатить налог на прибыль в значительно большей сумме, чем если бы его рассчитали от прибыли в бухгалтерском учете. Образовавшаяся переплата (отложенный налоговый актив) будет равными

частями засчитываться в уменьшение этого налога в течение всех отчетных периодов (кварталов) оставшегося срока полезного использования списанного объекта.

В данной ситуации возникает выгода для государственного бюджета в результате того, что организация в отчетном периоде переплачивает налог, что можно объяснить с позиции наполнения бюджета текущего отчетного периода. С точки зрения исчисления налоговых разниц в случае списания объекта основных средств до окончания срока его полезного использования.

Однако для самой организации это оказаться принципиальным и существенным в результате влияния инфляции, несмотря на зачет такой переплаты, растягивающийся на несколько лет.

Никакого экономического обоснования под такими различиями в ведении бухгалтерского и налогового учета нет. Причиной их появления можно считать только желание законодательства реформировать российские правила ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО.

Таким образом, приведенные примеры еще раз подтверждают нецелесообразность сохранения действующих различий в ведении бухгалтерского и налогового учета основных средств, потому что ни государство, ни предприятие не получают никакой выгоды от этих процедур, кроме излишних хлопот в проведении расчетов и ведении бухгалтерского и налогового учета необходимых сумм.

В целом, на сегодняшний день наблюдается различие в процессе учета основных средств в бухгалтерском и налоговом учетах. В частности, различия могут возникать при формировании первоначальной стоимости в случае, если организация использует заемные средства для создания основного средства, а также при списании основных средств до окончания срока его полезного использования. В результате, в бухгалтерском учете

будут образовываться отложенные налоговые обязательства и активы в результате различной величины уплаченного налога на прибыль по каждому отчетному периоду. Однако в дальнейшем, величина налога на прибыль в бухгалтерском и налоговом учетах сравнивается. На практике в данной ситуации увеличивается объем работы бухгалтера, в результате ведения двух видов учета, а также возрастает риск возникновения ошибок.

Итак, организация учета основных средств должна быть целостной, единой системой взаимосвязанных способов и методов учета, которые охватывают весь комплекс учетных процедур по выявлению, измерению, регистрации, накоплению, обобщению, хранению и передачи информации, поэтому основными путями ее совершенствования определены следующие [3]:

- выбор оптимальной по составу и объему учетной информации;
- разработка усовершенствованных форм носителей учетной информации, адаптированных к структуре, содержанию и характеру информации;
- разработка и внедрение рациональных схем документооборота;
- разработка и внедрение рациональной технологии решения учетных задач, обеспечит слаженное функционирование учетного механизма.

Таким образом, только комплексный подход к организации учета основных средств обеспечит необходимые условия и возможности использования ценной учетной информации для принятия управленческих решений относительно оценки и рационального использования основных средств.

Использованные источники:

1. Шеремет А.Д., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник. М.: Инфра-М, 2012. 618 с.

2. Никандрова Л.К. и др. Методологические основы инструментария обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов: монография / Л.К. Никандрова, М.Ф. Овсяичук, А.В. Шохнех, М.В. Мельник, Т.М. Рогуленко, В.Я. Овсяичук, Л.И. Хоружий, Е.А. Певцова, Г.Я. Зеленова. М.: МГУП имени Ивана Федорова, 2017. 290 с.

3. Скачко Г.А., Никандрова Л.К. Проблемы налогового учета в России: монография. М.: ООО «Буки Веди», 2015. 65 с.

4. Никандрова Л.К., Акатьева М.Д. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. М.: Инфра-М, 2016. 276 с.