

УДК: 657.922

СТОИМОСТЬ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМАХ УЧЕТА

Султанова М. К.

К.э.н, доцент

*Московский государственный гуманитарно-экономический университет,
Россия, г. Москва*

Замяткина А. В.

студент

*Московский государственный гуманитарно-экономический университет,
Россия, г. Москва*

Аннотация. Статья посвящена сравнению особенностей учетной оценки основных средств организации по национальным и международным правилам. Выявлены общие и отличительные характеристики различных моделей учета. Рассмотрены причины несовпадения значений показателей в бухгалтерском и налоговом учете.

Ключевые слова: основные средства; налоговый учет основных средств; различия бухгалтерского и налогового учета; оценка активов.

THE COST OF THE PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT IN VARIOUS ACCOUNTING SYSTEMS

Sultanova M. K.

Candidate of Economic Sciences, associate professor

*Moscow State Humanitarian and Economical University,
Russia, Moscow*

Zamyatkina A. V.

student

*Moscow State Humanitarian and Economical University,
Russia, Moscow*

Annotation. Article is devoted to comparison of features of accounting assessment of a property, plant and equipment of the organization for national and international rules. General and distinctive characteristics of various models of accounting are revealed. The reasons of a discrepancy of measure values in business and tax accounting are considered.

Keywords: fixed assets; tax accounting of fixed assets; differences in accounting and tax accounting; assessment of assets.

Оснащенность долгосрочными активами и эффективность их использования играют наиважнейшую роль в деятельности любой организации. Следовательно, от точности и объективности стоимостной оценки ее имущества зависит достоверность интегральных показателей имущественного положения, финансового состояния и финансовых результатов компании [9]. В этом аспекте вопросы выбора модели оценки основных средств (далее ОС) играют важнейшую роль в системе управления организацией.

В российской системе финансовой отчетности правила учета и оценки объектов основных средств, изложены главным образом в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», Федеральном законе от 29.10.1998 г. №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)», Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденный приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н. В международной же системе эти вопросы регулируются посредством учетных стандартов IAS 16 «Основные средства», IAS 17 «Аренда», IAS 40 «Инвестиционное имущество».

В связи с реформированием национальной системы бухгалтерского учета все существующие ранее отличия с правилами международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) сведены к минимуму.

Общими в сравниваемых системах учета являются следующие подходы:

- учетная стоимость основных средств, при первоначальном признании складывается из фактически понесенных компанией затрат, при этом объект признается таковым, если отвечает определенным критериям, к которым как минимум относятся назначение объекта, цель и предполагаемые сроки его использования (п.8 ПБУ 6/01 и п.15 IAS16);

- пересмотр не реже одного раза в год параметров амортизации: метода и срока полезного использования ОС (п.51 и 61 IAS 16).

Аналогичные нормы заложены в ПБУ14/07 (п.27 и 30) и ПБУ 21/08 «Изменения оценочных значений» (п. 2 и 3). Эти изменения выполняются исходя из оценки существующего положения дел в компании и схемы потребления будущих выгод, а по неурегулированным вопросам можно обратиться на IAS 16 (п.7 ПБУ 1/08);

– согласно IAS 16 (п.53), объекты основных средств амортизируются до расчетной ликвидационной стоимости. В то время, как ликвидационная стоимость российских ОС, чаще всего выражается символической суммой. Тем не менее существенных расхождений в суммах амортизации указанная особенность не порождает;

– основные средства в российском балансе отражаются по учетной стоимости за минусом начисленной амортизации. В отчете о финансовом положении согласно п. 6 IAS 16 будет фигурировать иной показатель - учетная стоимость после вычета накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Несмотря на приведенные общности, которые позволят сблизить российский учет с МСФО и существенно упростить трансформацию отчетности, международные стандарты сохраняют некоторые свои особенности, которые все еще не приняты в российской системе учета. Это в основном касается подходов к первоначальному признанию и последующей оценке, а также признания вмененных доходов и расходов, связанных с владением и использованием активов собственниками.

В частности, в МСФО, ключевой является концепция справедливой стоимости, в основе которой лежит принцип дисконтирования денежных потоков, генерируемых используемыми объектами основных средств, в зависимости от рыночной конъюнктуры и целевых установок собственников. Цель такого подхода состоит в том, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать объективную информацию об инвестициях в основные средства и об изменениях в составе таких

инвестиций. В российской практике такой подход заимствуется только в управленческих целях.

В отчетности, составленной по правилам МСФО, объекты основных средств могут быть отражены либо по справедливой стоимости, либо по ценности использования объекта. Выбор способа оценки зависит от намерений компании, если объект предназначен для собственных нужд компании определяется ценность использования, то есть прогнозная величина притоков денежных средств от использования объекта до конца срока его службы, если она намерена продать на сторону объект оценки, выбирается справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу.

Норма проведения ежегодной переоценки и признания убытков от обесценения активов значительно сближает российские правила учета и отчетности с международными. Однако в российских стандартах процедура тестирования объекта на обесценение не предусмотрена. Данный термин употребляется в п. 22 ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», п. 37 ПБУ «Учет финансовых вложений» и п. 20 ПБУ 24/11 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».

Российская практика учета ориентирована на требования законодательства и финансовая отчетность в основном предназначена для удовлетворения потребностей налоговых органов в полной и достоверной учетной информации. Налоговые аспекты, учета операций с основными средствами, регламентирует Налоговый Кодекс Российской Федерации (НК РФ), некоторые положения, которого имеют существенные отличия от положений законодательства в области бухгалтерского учета. Разницы в значениях оценочных показателей, как правило, возникают из-за отличий в правилах признания некоторых доходов и расходов, а также в подходах к оценке объектов учета.

Именно поэтому российские организации обязаны составить и принять две учетные политики: в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения.

В налоговом учете эти различия, принято разделить на постоянные и временные. Когда имеет место влияние суммы разницы на налоговые обязательства организации в текущем отчетном периоде возникают постоянные различия, а если в последующем (последующих) отчетном периоде – временные.

Таблица 1 — Элементы учетной политики в целях бухгалтерского учета и налогообложения

Элементы учетной политики	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Лимит стоимости объекта основных средств	Не менее 40 - 100 тыс. руб.	Не менее 100 тыс. руб.
Проценты по кредитам, полученным для приобретения объектов ОС	Капитализируются до момента принятия объекта к учету как ОС	Не капитализируются, т.е. включаются в состав расходов текущего отчетного периода
Амортизационная группа	Не применяется	Объекты ОС разделены на 10 амортизационных групп.
Метод амортизации	Линейный; Уменьшаемого остатка Кумулятивный; Производственный	Линейный; Нелинейный.
Амортизационная премия	Не применяется	Предельный размер премии: 10% для 1-2, 8-10 групп 30% для 3-7 групп
Специальные коэффициенты	Не применяются	Свыше 1, но не более 3
Резерв под предстоящий ремонт	Не предусмотрено	Предусмотрено (статья 324 НК РФ)
Переоценка	Предусмотрено в соответствии с ПБУ 6/01	Не предусмотрено

Источник: [3]

В таблице 1 приведены основные элементы учетной политики, от вариантов выбора которых зависит сумма отложенных налогов, которые, в свою очередь, приводят к необходимости корректировки суммы подлежащего уплате в бюджет текущего налога на прибыль.

Несовпадение суммы показателей в бухгалтерском и налоговом учете могут возникать по ряду причин, которых рассмотрим ниже.

Активы, стоимостью менее 100 000 руб. за единицу, отражаются в составе материально-производственных запасов, и могут быть списаны как расходы текущего периода единовременно (п. 1 ст. 257 НК РФ). В бухгалтерском учете данная норма распространяется на объекты, стоимостью от 40 000 до 100 000 руб. [2].

При формировании первоначальной стоимости объектов основных средств некоторые расходы, учитываемые в бухгалтерском учете, в целях налогообложения не учитываются, т.е. в целях налогообложения относятся в состав внереализационных расходов [4].

Например, согласно ПБУ 15/2008 «Учет кредитов и займов», проценты по кредитам, полученным для покупки основного средства, учитываются в составе прочих расходов, что нельзя сказать о налоговом учете. Следовательно, в налоговом учете первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного с использованием заемных средств, будет меньше на сумму начисленных процентов.

Срок полезного использования (далее СПИ) для целей налогового учета определяется исходя из Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-2014, где амортизируемые объекты, в зависимости от видовой классификации, разделены на 10 амортизационных групп. Для целей же бухгалтерского учета, компания, имеет право самостоятельно устанавливать СПИ основных средств, исходя из ожидаемых сроков их использования и износа.

Кроме того, в результате достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации объекта основных средств увеличение срока полезного использования может производиться только в пределах сроков,

установленных для той амортизационной группы, в которую основное средство было включено ранее. А, в бухгалтерском учете СПИ является оценочным значением, в виду чего, может быть изменен, не только в перечисленных выше случаях, но также и в иных случаях. Например, в связи с повышенным физическим износом оборудования при эксплуатации.

Учет бухгалтерских операций по начислению амортизации ведется одним из следующих методов: линейного, метода уменьшаемого остатка, способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). А, в налоговом учете используется только два способа начисления амортизации: линейный и нелинейный. Следовательно, можно допускать не совпадение способов начисления износа, а следовательно амортизационных отчислений в бухгалтерском и налоговом учете.

Право применения амортизационной премии, т.е. одновременно включить часть затрат на приобретение (создание, реконструкцию и т.п.) по объектам, отнесенным к первой, второй, восьмой, девятой или десятой амортизационным группам в пределах 10%, и по объектам, отнесенным к третьей – седьмой амортизационным группам - не более 30%, в состав расходов отчетного (налогового) периода предусмотрено только в налоговом учете. В бухгалтерском учете данный механизм не применяется, что приводит к несовпадению первоначальной стоимости объектов основных средств.

Создание резерва под предстоящий ремонт основных средств не предусмотрено бухгалтерским учетом, в налоговом учете порядок формирования такого резерва определен статьей 324 НК РФ. Если в учетной политике для целей налогового учета прописано создание резерва на ремонт основных средств, то в учете обязательно возникнут постоянные разницы.

В бухгалтерском учете организации однажды проведя переоценку, в последующем, обязаны делать это регулярно, но не чаще одного раза в год. Однако в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского учета, результаты от переоценки основных средств не учитываются вовсе, что также является причиной образования постоянной разницы.

На рисунке 1 приведено сравнение параметров амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.



Рисунок 1 — Параметры амортизации в бухгалтерском и налоговом учете

Источник: составлен автором

Таким образом, сравнивая национальные и международные модели учета, можно отметить, что отчетность, составленная в соответствии с МСФО, является более прозрачной, то есть реально отражающей финансовое состояние компании на отчетную дату. Норма обязательной корректировки балансовой стоимости активов по результатам переоценки

по справедливой стоимости, в том числе проверки их стоимости на обесценение, дисконтирование денежных потоков и определение ценности использования активов ставит перед бухгалтером так же управленческие и аналитические задачи.

Важно отметить, что существование нескольких видов учета увеличивает учетную нагрузку на бухгалтеров. Несмотря на, значительные усилия бухгалтеров избегать некоторых отличий, приводящих к несовпадениям в сумме показателей этих двух видов учета на практике зачастую избежать отложенных налогов не возможно. В связи с этим, в последнее время, многие эксперты говорят о необходимости сближения налогового и бухгалтерского учета, несмотря на законодательное требование обособленного ведения учета для целей налогообложения.

На наш взгляд, для сближения порядка признания доходов и расходов по указанным системам учета, применяя грамотную налоговую политику и уделяя внимание указанным выше и другим особенностям каждой модели учета, организации смогут управлять налоговой нагрузкой, главным образом, минимизируя ее.

Список использованных источников

1. Акимова Е.В. Формирование первоначальной стоимости основных средств / Планово-экономический отдел, №3 2016 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.profiz.ru/peo/3_2016/pervonachalnaja_stoimost/ (Дата обращения: 04.04.2017).

2. Маврицкая Елена «Учитываем основные средства стоимостью от 40 тысяч до 100 тысяч рублей: как отразить временные разницы»/Официальный сайт «Онлайн Бухгалтерия», 2016г. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.buhonline.ru/pub/beginner/2016/1/10710> (Дата обращения: 02.04.2017).

3. *Султанова М.К.* Оценка стоимости нематериальных активов в условиях конвергенции международной и российской систем финансовой отчетности // *Управленческий учет.* 2016. № 2. С. 100-107.

4. *Султанова М.К.* Вопросы учета и оценки нематериальных активов коммерческих организаций // *Экономика и предпринимательство.* 2015. № 7 (60). С. 633-636.