

УДК 657.01

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И АУДИТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Сорокина Н.А.

к.э.н., доцент,

Хабаровский государственный университет экономики и права,

Хабаровск, Россия

Бояров Г.А.

студент,

Хабаровский государственный университет экономики и права,

Хабаровск, Россия

Аннотация

В статье рассматриваются проблемы, связанные с формированием первоначальной стоимости объектов основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, а также выделен ряд противоречий между российской системой бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности. Актуальность заявленной темы обусловлена постепенным внедрением МСФО в российскую систему бухгалтерского учета и, как следствие, возникновением противоречий между двумя системами учета. Кроме того, актуальность поднимаемого вопроса подтверждают существующие различиями в бухгалтерском и налоговом учете. Цель данного исследования: выявить и сформулировать основные проблемы, возникающие при учете и аудите основных средств у компаний, составляющих отчетность как по стандартам РСБУ, так и по стандартам МСФО, а также выявить ряд противоречий, с которыми сталкивается бухгалтер при учете основных средств

в бухгалтерском и налоговом учете. Проблема является актуальной и малоизученной на сегодняшний день, даже несмотря на то, что все больше российских компаний постепенно выходят на международные рынки и составление отчетности в соответствии со стандартами МСФО – это необходимость для них.

Ключевые слова: Основные средства, формирование первоначальной стоимости, бухгалтерский учет, налоговый учет, временные разницы при использовании заемных источников, международные стандарты финансовой отчетности, российская система бухгалтерского учета

PROBLEMS OF ACCOUNTING AND AUDIT OF FIXED ASSETS

Sorokina N.A.

PhD, Associate Professor,

Khabarovsk State University of Economics and Law,

Khabarovsk, Russia

Boyarov G.A.

Student,

Khabarovsk State University of Economics and Law,

Khabarovsk, Russia

Annotation.

The article discusses the problems associated with the formation of the initial value of objects, and also highlighted a number of contradictions between the Russian accounting system and financial reporting standards. The relevance of the stated topic is due to the gradual introduction of IFRS into the Russian accounting system and, as a result, the emergence of contradictions between the two accounts. In addition, the

relevance of the emerging issue confirms the existence of different accounting and tax doctrine. The purpose of this study: to identify and formulate the main problems that require learning and testing fixed assets in companies, reporting in accordance with IFRS, as well as in accordance with IFRS. tax accounting. Today is all that is happening, and all other Russian companies are gradually entering international markets and reporting in accordance with IFRS - this is a necessity for them.

Keywords: Fixed assets, formation of initial cost, accounting, tax accounting, temporary differences when using borrowed sources, international financial reporting standards, the Russian accounting system

В составе активов практически любого предприятия присутствуют основные средства. Без них невозможен процесс производства. Сегодня, когда предприятия ставятся в достаточно жесткие условия рамки и правила ведения бухгалтерского учета, названия нормативных документов должны полностью соответствовать своему содержанию и способствовать четкому пониманию процесса отражения всех бухгалтерских операций в системе бухгалтерского учета¹. При создании российских правил бухгалтерского учета (ПБУ) были учтены нормы и положения МСФО, однако, и сегодня система бухгалтерского учета в РФ сильно отличается от международной и требуется усовершенствование её законодательной и нормативно-правовой базы.

Актуальным является вопрос разной интерпретации термина «основные средства». Данное понятие имеет не только сложный и многогранный характер, но и разное целевое назначение. Многогранность понятия представлена в таблице 1. Сравнение между собой понятий «основные средства» (с бухгалтерской точки зрения), экономического понятия «основной капитал» и понятия «основные фонды» с другой стороны, так же, как и терминов «активы» и «капитал» между собой, приводит к спорности понимания сущности и

¹ См. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

порядка расчета важных экономических показателей. Это вызывает необходимость исправления бухгалтерских определений в части учетного содержания объектов и их экономической сущности.

Таблица 1 - Подходы к интерпретации понятия «Основные средства» в соответствии с целевым назначением

Понятие	Интерпретация
Основные средства	Применяется для отражения основных производственных фондов в бухгалтерском учете
Основные производственные фонды	Характеризует материально-техническую базу предприятия
Основные фонды	Является основным элементом национального богатства страны
Основной капитал	Применяется при определении инвестиций по направлениям, источникам финансирования, формам собственности, видам экономической деятельности

Из интерпретации понятия «основные средства» вытекает одна из главных проблем, возникающая при проведении аудита основных средств – проверка точности оценки основных средств, принимаемых к бухгалтерскому учету. В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» п.7², признание основных средств возможно при выполнении следующих условий:

- Предприятие получит в будущем экономическую выгоду от использования данного актива;
- Первоначальная стоимость (себестоимость) данного актива может быть достоверно определена.

Проблема оценки основных средств – одна из наиболее острых и актуальных в бухгалтерском учете. Решающим фактором в данном вопросе является принцип соблюдения единства и реальности оценки основных средств. В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» п.16, в стоимость основных

² См. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства": Приказ МФ России от 28.12.2015 г. № 217н.

средств включается: цена приобретения актива (без учета скидок), таможенные сборы, невозмещаемые налоги, расходы на монтаж и установку объекта.

Еще одна проблема в области учета основных средств появилась с введением в России налогового учета: необходимость параллельного ведения двух систем учета. Проблема заключается в том, что данные налогового учета не основываются на данных бухгалтерского учета. В результате полностью игнорируется система отражения фактов хозяйственной деятельности и калькуляционный принцип исчисления затрат. Кроме того, наблюдается значительный разрыв в нормативно-правовой базе бухгалтерского и налогового учета. В частности, между требованиями, отраженными в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета, которые утверждены Минфином России, и положениями налогового учета. Различия заключаются в следующем:

- В способах определения первоначальной стоимости объектов основных средств;
- В способах начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальным активам;
- В принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете для целей налогообложения;
- В способах оценки материально-производственных запасов, незавершенной и готовой продукции;

Рассмотрим примеры несоответствия в области учета основных средств. Так, при принятии объекта к учету и определении его первоначальной стоимости, в бухгалтерском учете проценты, уплачиваемые за предоставленные займы и кредиты, включается в первоначальную стоимость объектов основных средств, при условии, что начисление процентов происходит до ввода объекта в

эксплуатацию. В налоговом учете ситуация иная: проценты по займам и кредитам относятся, в соответствии с п.1 ст.265 НК РФ, в состав внереализационных расходов. В бухгалтерском учете данный вид расходов относится к прочим. В результате складывается ситуация, когда для целей налогового и бухгалтерского учета образуется разная первоначальная стоимость одного и того же объекта основных средств, что приводит к расчету сразу двух сумм амортизации по данному объекту. В данном случае образуются временные разницы, приводящие к корректировке суммы налога на прибыль, подлежащего к уплате. Результаты условного примера, представленные в таблице 2, показывают всю нецелесообразность образования разных сумм первоначальной стоимости.

Таблица 2 - Образование налоговых разниц при приобретении основных средств за счет кредита, руб.

№	Этапы формирования первоначальной стоимости объекта ОС и суммы амортизации	Отражение сумм		Отклонение
		В БУ	В НУ	
1	Сформирована первоначальная стоимость объекта	150000	149000	-1000
	В том числе:			
	- проценты за пользование кредитом	1000	-	-1000
2	СПИ	60 месяцев	60 месяцев	-
3	Способ начисления амортизации	Линейный	Линейный	-
	Сумма амортизации (за квартал)	7500	7450	-50
4	Прибыль от основной деятельности в отчетном периоде	100000	100000	-
5	Налоговая база	60000	59050	- 950
	В том числе:			
	- расходы за счет амортизации	7500	7450	-50
	- проценты по кредиту	-	1000	+1000
6	Налог на прибыль в текущем периоде	12000	11810	- 190
	в том числе:			
	- за счет снижения суммы амортизации	-	+50 x 20% = +10	+10
	- за счет включения в расходы процентов за кредит	-	+10 -1000 x 20% = -200	-200

В результате, при использовании заемных средств для приобретения основных средств, образуется разная первоначальная стоимость объекта, что приводит к изменению налоговой базы в данном периоде, исчислению разных сумм ежеквартальной амортизации, к снижению налога на прибыль в периоде, когда было приобретено основное средство, выравнивание налога на прибыль в течении оставшегося срока полезного использования. Складывается следующая ситуация: сумма налога в бухгалтерском учете на начальном этапе появления разницы больше, но, в конечном счете, по окончании СПИ в бюджет организацией будет уплачена ровно такая же сумма по налогу на прибыль, которую можно было бы рассчитать по данным бухгалтерского учета.

Приведенный пример доказывает нецелесообразность разделения учета на бухгалтерский и налоговый, так как каких-либо выгод от различий между данными видами учета ни предприятия, ни государство не имеют. Разделение стоимости основного средства на бухгалтерскую и налоговую приводит лишь к увеличению вероятности допущения бухгалтером ошибки при определении первоначальной стоимости объектов основных средств.

Библиографический список:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства": Приказ МФ России от 28.12.2015 г. № 217н.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Оригинальность 89%