

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

В статье рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета основных средств в условиях реформирования бухгалтерского законодательства. Проведен сравнительный анализ действующей нормативно-правовой базы и предлагаемого проекта. Сформулированы замечания к проекту федерального стандарта.

Ключевые слова: основные средства; актив; амортизация; неамортизируемая величина; бухгалтерский учет; налоговый учет.

Основные средства – это один из самых важных факторов производства и незаменимая составляющая ресурсного потенциала организации. Эффективность использования основных средств способствует увеличению финансового и имущественного состояния организации. Имея четкое представление о каждом основном средстве в процессе производства, их моральном и физическом износе, можно разработать методы по снижению издержек производства и увеличения в свою очередь производительности труда, производственных мощностей и эффективности использования основных средств.

Однако законодатель не дает четкого определения, а выделяет лишь критерии отнесения объекта к основному средству. Эти критерии прописаны в п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденном приказом Министерства финансов от 30.03.2001 № 26н [2]:

- если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих (внутренних) нужд организации либо для предоставления за определенную плату во временное владение и пользование;

- если объект предназначен для использования свыше 12 месяцев;

- если организация не предполагает последующую перепродажу актива;

- если объект способен приносить экономические выгоды в будущем.

В настоящее время законодательство не стоит на месте, каждый год оно претерпевает изменения. Так и бухгалтерский учет находится в стадии активного реформирования. Уже в 2018 году вступит в силу проект нового ПБУ 6, разработанный фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» («НРБУ» «БМЦ»)) [5]. Внедрение нового стандарта — это попытка сблизить российский бухгалтерский учет с международными стандартами. Разобраться, какие новые различия

* Устинович Юлия Александровна – студент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: ustinovich.94@mail.ru.

возникнут в бухгалтерском и налоговом учете в 2018 году следует уже сейчас. На данный момент проект направлен в Министерство Финансов для проведения его экспертизы.

Новый стандарт сначала раскрывает перечень в отношении которых он не применяется, например, в отношении животных и растений (за исключением плодоносящих растений), используемых для получения сельскохозяйственной продукции. Перечень является закрытым.

Далее перечисляются характеристики актива, как основного средства, добавлены новые критерии, а именно: актив должен иметь материально-вещественную форму, актив может быть предназначен для административных целей, обеспечения защиты окружающей среды, безопасности деятельности организации, либо для использования в целях деятельности некоммерческой организации.

В стандарте нет обязательного условия о праве собственности на актив, но при этом, если актив включает в себя все критерии отнесения к основному средству, он признается таковым вне зависимости от того готов ли он к использованию или находится в незавершенном состоянии. В проекте ПБУ нет стоимостного критерия, тогда как в бухгалтерском и налоговом учете он есть, что опять же не избавит от возникающих разниц. С 2016 год стоимостной лимит в налоговом учете был увеличен до 100 000 руб., в бухгалтерском же учете он остается на прежнем уровне.

Признать основное средство в качестве актива, по-новому ПБУ можно, если выполняется два условия:

- затраты обеспечат организации экономические выгоды в будущем в течение продолжительного времени;
- себестоимость основного средства или другая заменяющая ее величина может быть надежно определена.

Проект вводит новые виды активов, например, плановые ремонты, которые проводятся через продолжительные периоды, но при этом понятие «продолжительности» стандартом не раскрываются. Организации сами могут их определить исходя их продолжительности операционного цикла. Необходимо помнить, что все это должно быть прописано в учетной политике организации.

Новый проект предлагает включать затраты на запчасти актива в стоимость основного средства, тогда как в налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 324, п. 1 ст. 260 НК РФ [1] стоимость запчастей относится к затратам на ремонт и включается в состав прочих расходов. Следовательно, возникновения разниц между бухгалтерским и налоговым учетом невозможно будет избежать.

Новые правила будут разрешать пересматривать срок полезного использования, после принятия объекта к бухгалтерскому учету, тогда как в налоговом учете этого делать нельзя. С 1 января 2017 года действует новый классификатор основных фондов (утв. приказом Росстандарта от 12 декабря 2014 г. № 2018-ст) [4], им обязательно пользоваться в налоговом учете, присваивая код и определяя амортизационную группу. Таким классификатором разрешалось пользоваться и в бухгалтерском учете, но с 1 января 2017 года таким правом пользоваться будет нельзя. Срок полезного использования в бухгалтерском

учете будет должен теперь определяться только исходя из ожидаемого периода использования и получения экономических выгод.

Вводится новое понятие «неамортизируемая величина», оно сходно с понятием остаточной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16 [3]. Новое ПБУ дает право начислять амортизацию в конце года, но будет ли это востребовано, если в налоговом учете ежемесячное начисление амортизации никто не отменял (п. 2 ст. 259 НК РФ) [1].

Хотелось бы отметить также, что в случае консервации основного средства в бухгалтерском учете по правилам нового ПБУ начисление амортизации не прекращается. В налоговом же учете – в п. 3 ст. 256 НК РФ – предусмотрено, что из состава амортизируемого имущества исключаются как основные средства, переведенные по решению руководства компании на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев, так и находящиеся по решению руководства компании на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Более наглядно сравнение нового ПБУ 6 и налогового учета представлены в таблице 1.

Таблица 1

Сравнительная характеристика учета основных средств

Признак	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Право собственности для признания актива (за исключением недвижимости)	Нет обязательного условия	Остается в силе (кроме объектов недвижимости)
Перевод активов из внеоборотных в оборотные	Возможно	Невозможно
Стоимостной критерий	Не применяется	Остается
Капитализация расходов на ремонт, техобслуживание как отдельный внеоборотный актив	Возможно	Невозможно
Пересмотр срока полезного использования после принятия к учету	Возможно	Невозможно
Формирование первоначальной стоимости за минусом скидки	Возможно	Скидка учитывается как доход или расход
Формирование первоначальной стоимости при рассрочке платежей через дисконтирование	Возможно	Не рассматривается в НК РФ
Неамортизируемая величина	Применяется	Не рассматривается в НК РФ
Определение срока полезного использования	С учетом ожидаемого срока использования или износа, частоты проведения ремонта, замены отдельных частей и т.д.	С учетом Классификатора ОКОФ
Амортизационная премия	Не предусмотрена	Амортизационная премия применяется для третьей — седьмой амортизационным группам, но при этом не может превышать 30 %, для всех прочих групп — 10 %

Как видно из таблицы налоговые и бухгалтерские изменения сильно отражаются на работе компаний. По стандарту бухгалтерам придется больше опираться на свое профессиональное суждение, решать вопросы на основании своих оценочных суждений. Но так как проект на сегодняшний день дает больше разногласий, чем сближений с налоговым учетом, выбор бухгалтера в некоторых ситуациях будет очевиден. Бухгалтерам в ближайшее время придется, можно сказать, заново «переучиваться», поскольку изменения грядут серьезные, и не только в основных средствах, они также коснутся запасов, плана счетов, отчетности, аренды, доходов и расходов.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СПС «Консультант Плюс».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н // СПС «Консультант Плюс».
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н // СПС «Консультант Плюс».
4. Общероссийский классификатор основных фондов [Электронный ресурс] : Приказ Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст // СПС «Консультант Плюс».
5. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://bmcenter.ru/News/obsugdeniye_FS-OS.