

удк 338.2

Сравнительный анализ методики учета основных средств согласно МСФО 16, ПБУ 6/1 и главы 22 Налогового кодекса РФ

© 2011 г. С.Н. Тростянский*

Правила учета основных средств в международном учете, российском бухгалтерском и налоговом учетах значительно различаются. Это приводит к неясностям, противоречиям и сложностям организации учета на действующих предприятиях. Более того, российский бухгалтерский и налоговый учеты основных средств, регламентируемые действующими нормативными документами, не всегда соответствуют реальным экономическим процессам, что в итоге не может не сказаться на эффективности работы предприятий.

1. Понятие «Основные средства»

В соответствии с действующим положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств» в редакции последнего Приказа Минфина РФ № 186н от 24.12.2010 г. к основным средствам коммерческих организаций относятся активы, в отношении которых выполняются одновременно следующие условия:

- 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;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются перечисленные выше условия, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40000 рублей за единицу, **могут** отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при

эксплуатации организация должна организовать контроль их перемещения.

В налоговом кодексе РФ основные фонды рассматриваются в составе «амортизируемого имущества», куда, кроме средств труда, включаются еще результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности. Критерий признания основных фондов амортизируемым имуществом в действующей редакции ст. 256 Налогового кодекса совпадает с подходом к определению основных средств в ПБУ 6/01 «Учет основных средств». При исчислении налога на прибыль из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- полученные по договорам безвозмездное пользование;
- законсервированные на срок свыше трех месяцев;
- находящиеся на реконструкции или модернизации более 12 месяцев.

Как только объект после реконструкции или модернизации будет снова введен в эксплуатацию, амортизация по нему начисляется в прежнем порядке.

В бухгалтерском учете также существуют ограничения в 3 месяца по срокам консервации и 12 месяцев по срокам реконструкции или модернизации. Однако нет ограничений по начислению амортизации на безвозмездно полученные основные средства. Представляется нелогичным требование главы 25 НК РФ определять в налоговом учете рыночную стоимость безвозмездно полученных основных средств, начислять с полученной суммы налог на прибыль и одновременно запрещать при кассовом методе учета начислять для целей налогообложения амортизацию. Кроме того, что такой подход приводит к различиям между бухгалтерским и налоговым учетом, он еще и ухудшает положение налогоплательщика в результате увеличения налоговой нагрузки.

В отличие от российских правил бухгалтерского и налогового учета основных средств в Международной системе финансовой отчетности (МСФО) не регламентирован стоимостной критерий отнесения средств труда к основным фондам. Фирмы самостоятельно определяют предельную стоимость основных средств, ниже которой они не капитализируются, а списываются на текущие расходы. Это удобно для предприятий, т.к. основная цель введения предельной стоимости основ-

*Канд. экон. наук, доцент кафедры прикладной экономики НИТУ МИСиС.

ных средств для единовременного списания на себестоимость продукции – это упрощение ведения бухгалтерского и налогового учета. Вместе с тем отсутствие активов уменьшает капитализацию фирмы. Поэтому, очевидно, в рыночных условиях, исходя из особенностей технологического процесса и инвестиционной политики предприятия, оно само наилучшим образом выберет для себя стратегию учета основных средств.

В российском бухгалтерском и налоговом учете на признание средств труда основными фондами предприятия оказывает влияние факт их государственной регистрации. Для объектов недвижимости – это государственная регистрация права собственности, для объектов транспортных средств – постановка на учет в Госавтоинспекции. Так, в соответствии с п. 11 ст. 258 Налогового кодекса РФ основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Обязательной регистрации основных средств требует и пункт 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.

В МСФО обязательная регистрация для признания средств производства в качестве основных фондов не требуется.

Требую от российских предприятий регистрации основных средств для отражения их как основных фондов в бухгалтерском и налоговом учете, чиновники, очевидно, исходят из того, что без постановки на учет, например, автомобиля в ГАИ их невозможно использовать для целей производства и, соответственно, получения прибыли. Однако нам представляется, что регистрация сама по себе еще не означает производительного использования орудий труда. Для успешной работы предприятия необходимо ускорение оборачиваемости капитала на всех этапах производства, а отсрочка в начислении амортизации приводит к замедлению обновления основных фондов. Нелогично для ускорения процесса амортизации, с одной стороны, разрешать предприятиям применять амортизационные премии и повышающие коэффициенты, а с другой – препятствовать начислению амортизации после приобретения средств труда.

2. Формирование первоначальной стоимости основных средств

Основные средства могут приобретаться предприятием в результате осуществления одной из следующих схем:

а) предприятие покупает основные средства, заплатив их полную стоимость или оформив покупку в рассрочку;

б) предприятие создает основные средства собственными силами;

в) основные средства приобретаются в результате бартерного обмена.

Варианты получения основных средств в качестве вклада в уставный капитал фирмы, лизинговые схемы или получения основных средств безвозмездно в данной статье не рассматриваются.

Покупка основных средств

Если средства труда были приобретены в результате сделки «купли-продажи», то в первоначальную стоимость, по которой они учитываются на предприятии, согласно ПБУ 6/01 включаются:

– суммы, уплаченные продавцу в соответствии с договором «купли-продажи»;

– затраты, связанные с доставкой объекта и приведением его в состояние, пригодное для использования;

– вознаграждения посреднических и оплата консалтинговых услуг, связанных с приобретением основных средств;

– таможенные пошлины и таможенные сборы;

– невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

– иные затраты, которые можно идентифицировать как относящиеся к принятым на баланс основным средствам.

В налоговом учете в случае приобретения основных средств по договору «купли-продажи» их первоначальная стоимость определяется как сумма сделки между покупателем и продавцом плюс все сопутствующие затраты по доведению средств труда до рабочего состояния. В отличие от бухгалтерского учета уплаченные при приобретении основных средств таможенные пошлины и таможенные сборы, согласно подпункту 1 п. 1 ст. 264 НК РФ должны учитываться при исчислении налога на прибыль в составе прочих расходов, т.е. данные расходы согласно Налоговому кодексу капитализации не подлежат. При этом относительно таможенных пошлин Минфин России в письме от 09.11.2005 № 03-03-04/1/349 сделал оговорку, что с 1 января 2005 года таможенные пошлины, уплачиваемые по приобретаемым основным средствам, являются расходами, непосредственно связанными с приобретением данного основного средства, и должны включаться в первоначальную стоимость приобретаемых основных средств.

Аналогичная ситуация складывается по уплаченным процентам за кредиты, привлеченные для приобретения основных средств. Если в бухгалтерском учете они включаются в стоимость основных средств, то в налоговом учете в соответствии с требованиями подпункта 2 п. 1 ст. 265 НК РФ проценты по кредитам учитываются в составе внереализационных расходов.

Указанное различие в определении первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете экономически не оправдано и приводит к усложнению ведения учета на предприятии.

В МСФО, как и в российском учете, первоначальная стоимость основных средств, приобретенных по договорам «купли-продажи», включает цену покупки объекта, транспортные расходы, пошлины и невозмещаемые налоги, расходы, связанные с монтажом и наладкой оборудования, и другие затраты, необходимые для доведения объекта до рабочего состояния. Различия в учете первоначальной стоимости основных средств займов МСФО допускает исходя из принятой предприятием учетной политики. Так, в соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам» организация для учета процентов за пользование заемными средствами может использовать «основной порядок учета» или «допустимый альтернативный порядок учета» затрат по займам.

В соответствии с «основным порядком учета» затраты по займам признаются расходами того периода, в котором они произведены, независимо от условий договора займа. То есть проценты по кредиту согласно «основному порядку учета» всегда относятся к текущим расходам.

Допустимый альтернативный порядок учета затрат по займам разрешает капитализацию процентов по заемным средствам, если они непосредственно связаны с приобретением или строительством средств труда. При этом обязательным условием для капитализации процентов по заемным средствам в первоначальной стоимости средств труда является выполнение трех условий:

- возникли расходы по данному активу;
- возникли затраты по займам;
- начались работы по подготовке актива к использованию.

Последнее означает, что при отсутствии подготовительного периода в использовании средств труда капитализация процентов по займам невозможна. Так, например, проценты по кредиту на покупку и установку оборудования прокатного стана включаются в его первоначальную стоимость, а проценты по кредиту на покупку подвижного состава транспортного цеха не могут капитализироваться.

Еще одна особенность в использовании альтернативного порядка учета затрат по займам связана с необходимостью использовать «справедливую стоимость покупки» при отклонении фактических условий кредитования от «обычных», характерных для данного календарного периода.

Под *справедливой стоимостью* в МСФО понимают сумму денежных средств, необходимую для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными независимыми сторонами.

Справедливая стоимость средств труда с условием отсрочки платежа определяется исходя из рыночной процентной ставки дисконтирования затрат.

Пример. Комбинат приобретает оборудование стоимостью 3 млн рублей с отсрочкой платежа на два года за 5 млн рублей. Рыночная годовая ставка по кредиту составляет 20%. В этих условиях справедливая стоимость оборудования будет равна:

$$3 \cdot (1 + 0,2)^2 = 4,32 \text{ млн руб.}$$

Разница между ценой покупки и справедливой стоимостью, равная 0,68 млн руб. (5 - 4,32), не капитализируется, а равномерно в течение двух лет списывается на текущие расходы, т.е. ежемесячная сумма списания составит 28,33 тыс. руб. (0,68 млн руб.: 24).

В МСФО при определении первоначальной стоимости основных фондов учитываются также затраты на ликвидацию изношенного объекта и затраты на восстановление окружающей среды. Очевидно, разработчики МСФО исходили из того, что указанные затраты являются следствием строительства и эксплуатации производственного объекта и необходимы для нормального воспроизводственного процесса.

В соответствии с российскими стандартами последующие затраты могут изменять первоначальную стоимость объекта только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации объектов основных средств (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.05.2002 N 45н).

Создание основных средств собственными силами

Стоимость основных средств, созданных хозяйственным способом, складывается из прямых материальных затрат, использованных трудовых ресурсов и накладных расходов. Определение балансовой стоимости основных средств в бухгалтерском учете основывается на тех же принципах, что и приобретение активов в результате сделки «купли-продажи».

Проблемы возникают в налоговом учете при расчете НДС, который организация должна исчислить и заплатить при строительстве объектов хозяйственным способом.

Во-первых, сама методика учета НДС зависит от режима налогообложения предприятия-собственника средств труда. Если предприятие, создающее средства труда хозяйственным способом, не является плательщиком НДС, то сумма НДС, которая включена в цену приобретаемых строительных материалов, работ и услуг, учитывается в балансовой стоимости объектов. Если предприятие, создающее средства труда, – плательщик НДС, то режим возмещения налога зависит от рода деятельности, в которой будут использованы созданные хозяйственным способом объекты. Основным условием для предъявления сумм «входного» НДС к вычету в соответствии с гл. 21 НК РФ является использование приобретенных товаров (работ, услуг) для осуществления деятельности, облагаемой НДС.

В случае, когда предприятие является плательщиком НДС, а созданные средства труда используются для деятельности, не облагаемой налогом на добавленную стоимость, возместить НДС можно только по использованным в процессе строительства сырью, материалам и услугам сторонних организаций. Это вытекает из подпункта 3 п. 1 ст. 146

НК РФ, где сказано, что выполнение строительно-монтажных работ хозяйственным способом признается объектом обложения НДС.

Во-вторых, различия в бухгалтерском и налоговом учете основных средств, созданных хозяйственным способом, следуют из особого порядка учета процентов по взятым на строительство кредитам.

В-третьих, основные средства будут иметь различную первоначальную стоимость по бухгалтерскому и налоговому учету в случае использования в процессе строительства продукции или услуг, которые для предприятия-застройщика являются товарной продукцией (ст. 319 НК РФ).

В соответствии с МСФО первоначальная стоимость актива, созданного своими силами, включает в себя:

- затраты на использованные в процессе строительства материалы и комплектующие;
- оплату услуг сторонних организаций, принимающих участие в возведении объекта и подготовке его к эксплуатации;
- заработная плата с начислениями собственных строителей.

Отличие МСФО заключается в том, что при создании актива в его первоначальную стоимость недопустимо включать затраты предприятия на строительство, превышающие сверхнормативные затраты по другим аналогичным объектам. Кроме того, в первоначальную стоимость объекта должны включаться стоимость демонтажа и ликвидации основных средств и восстановление окружающей среды.

Основные средства, приобретенные по договору мены

В соответствии с ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. Обмениваемые товары считаются равноценными (если из договора не вытекает иное). В случае если договор мены неравноценен, то одна из сторон доплачивает разницу или на недостающую сумму предоставляет товары.

В соответствии с п. 11 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам мены, признается стоимость ценностей, переданных организацией взамен. Причем цена переданных материальных активов должна соответствовать цене, устанавливаемой организацией в схожих обстоятельствах. Ориентиром в установлении цен при договоре мены должна служить рыночная цена обмениваемых активов.

Согласно Налоговому кодексу передача на возмездной основе права собственности на товары, в том числе при их обмене, признается реализацией (п. 1 ст. 39 НК РФ). Стоимость основных средств, полученных в результате такой сделки, должна определяться исходя из рыночных цен в соответствии с положениями ст. 40 НК.

В МСФО первоначальная стоимость основных средств, полученных в обмен на неденежный актив либо на сочетание денежных и неденежных активов, должна оцениваться по справедливой стоимости. Исключение составляют некоммерческие сделки и случаи, когда справедливую стоимость ни полученного, ни переданного актива невозможно надежно оценить (МСФО 16.24).

Если организация способна достоверно определить справедливую стоимость как полученного, так и переданного объекта, то для определения первоначальной стоимости полученных основных средств используется справедливая стоимость переданного актива (МСФО 16.26).

Соотношение балансовой и справедливой стоимости передаваемых основных средств в МСФО может приводить к прибыли или убытку от меновой операции. Если балансовая стоимость обмениваемых основных средств меньше справедливой стоимости, то предприятие в результате меновой операции получает прибыль. Наоборот, если балансовая стоимость обмениваемых основных средств больше их справедливой стоимости, то предприятие в результате обмена получает убыток.

Устранение отмеченных в данной статье различий в бухгалтерском и налоговом учете основных средств существенно упростит ведение аналитического и синтетического учета на предприятии, а использование опыта учета основных средств в МСФО приблизит российские нормативные документы к реальному экономическому процессу.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 28.12.2010) (с изм. и доп., вступающими в силу с 04.01.2011).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (в ред. Приказов Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н, от 12.12.2005 № 147н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н).
3. Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста ЕС. – М.: АСКЕРИ, 2011. – 998 с.