

УДК 657

Актуальные проблемы учета основных средств

НИКАНДРОВА ЛАРИСА КОНСТАНТИНОВНА,*доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Национальная экономика», РАНХиГС, Москва, Россия**lknikandrova@mail.ru***СКАЧКО ГАЛИНА АЛЕКСАНДРОВНА,***доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Учет, анализ и аудит», Московский авиационный институт, Москва, Россия**lknikandrova@mail.ru*

Аннотация

Основные средства относятся к наиболее часто встречающемуся виду активов любого предприятия, независимо от его отраслевой принадлежности, формы собственности и организационно-правовой формы. Появление положений по бухгалтерскому учету некоторых объектов вызывает ряд вопросов по их применению, так как об учете как таковом в них не говорится, что становится причиной непонимания их внедрения в отечественную практику.

Подобные проблемы возникли у бухгалтеров после введения в действие гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации, которой были установлены правила ведения учета для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль (налогового учета). Возникшие разночтения, как показано в статье, не имеют никакого экономического обоснования.

Начиная с 2011 г. многие предприятия перестали формировать резервы на капитальный ремонт основных средств, так как с этого года их создание было отменено для целей бухгалтерского учета в соответствии с нормами принятого Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), но для целей налогового учета формирование такого резерва сохранено. Создавшаяся ситуация не была разъяснена специалистами ни по бухгалтерскому, ни по налоговому учету.

Ключевые слова: основные средства; бухгалтерский учет; налоговый учет; налоговые различия; резерв на капитальный ремонт основных средств.

Topical Problems of Accounting of Fixed Assets

NIKANDROVA LARISA K.,*Doctor of Economics, Professor of the National Economy Department, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russia**lknikandrova@mail.ru***SKACHKO GALINA A.,***Doctor of Economics, Professor of the Department «Accounting, analysis and auditing», Moscow Aviation Institute, Moscow, Russia**lknikandrova@mail.ru*

Abstract

The fixed assets are among the most frequent types of assets of any enterprise, regardless of its industry sector, form of ownership, management and organizational-legal forms. The emergence of Provisions in the accounting of some objects raises a number of questions regarding their application, since regarding accounting as such, is not mentioned there at all, so this is becoming the reason of misunderstanding of their implementation in the domestic practice.

Similar problems the accountants faced after the introduction of Chapter 25 of the Tax code of the Russian Federation, "Tax on profit of the organizations". The Chapter established the rules of accounting for the purposes of calculating the tax base for tax on profit (tax accounting). The discrepancies which occurred as a result, as shown in the article, have no economic justification.

Starting from 2011, many businesses ceased to create reserves for capital repair of their fixed assets, due to the fact that this year their establishment was abolished for accounting purposes, in accordance with the rules adopted by the PBU8/2010 "Estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets", but for tax accounting purposes the formation of such reserves is still maintained. The situation was explained neither by accounting experts nor by tax experts.

Keywords: fixed assets; accounting; tax accounting; tax differences; reserve for overhaul of fixed assets.

В составе активов практически всех хозяйствующих субъектов присутствуют основные средства, без использования которых создание нового продукта невозможно. Мы хотим остановиться на тех проблемах учета основных средств, которые появились относительно недавно.

Прежде всего, считаем целесообразным обратить внимание читателя на нормативный документ, призванный определять общие положения для отнесения объектов учета к основным средствам и правила их оценки. Речь идет о Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденном приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 16.05.2016). Несмотря на название этого ПБУ, об учете как таковом в этом документе не говорится ни слова. Такая же картина наблюдается и с другими ПБУ, в названии которых используется слово «учет», например ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»¹, ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»².

В условиях достаточно жесткого регулирования правил ведения бухгалтерского учета в нашей

стране такое несоответствие названия нормативного документа и его содержания вызывает как минимум недоумение. По нашему мнению, название нормативного документа и его содержание должны способствовать четкому пониманию процесса отражения в системе бухгалтерского учета всех операций с соответствующими объектами учета, в том числе и с основными средствами.

Очевидно, что появление таких нормативных документов было своеобразным реверансом перед соответствующими Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Однако в их названии слово «учет» не упоминается. Справедливости ради отметим, что уже несколько лет существует проект ПБУ 5/2012 «Запасы», из названия которого слово «учет» исчезло, но до сих пор это ПБУ приказом Минфина России не утверждено.

При подготовке нормативных документов, регулирующих отечественный бухгалтерский учет, были учтены многие нормы и положения международных стандартов учета. Тем не менее сегодняшняя система бухгалтерского учета в России имеет свою специфику, которая по-прежнему объясняется ее «происхождением» из бухгалтерского учета в условиях 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

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 // приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 16.05.2016).

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) // приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (в ред. от 16.05.2016).

положения российской, а ранее советской, школы теории бухгалтерского учета не утратили своего значения и сегодня.

Еще одна проблема учета операций с основными средствами появилась с введением в нашей стране налогового учета. Трансформация российской экономики в соответствии с рыночными принципами хозяйствования потребовала значительных изменений в управлении предприятиями, которое невозможно без системы отлаженных информационных потоков. Ключевым элементом такой системы является бухгалтерский учет с его методологией сбора, группировкой первичной документальной информации, описывающей все хозяйственные операции предприятий, 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 (НК РФ)³ 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.

Смысл 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» (в ред. от 23.05.2016) и бухгалтерскими стандартами;
- системы налогового учета в соответствии с гл. 25 НК РФ.

При этом, вопреки международному опыту и отечественной практике, данные налогового учета не базируются на показателях бухгалтерского учета, игнорируется системный подход к отражению фактов хозяйственной деятельности и калькуляционный принцип исчисления затрат (расходов).

Анализ нормативной базы налогового учета показал, что наблюдается значительный разрыв между требованиями, отраженными в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, утвержденных Минфином России, и положениями налогового законодательства. Так, отмечаются различия: в принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения; в способах оценки материально-производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции; в способах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов; в порядке распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода. По мнению инициаторов разработки системы налогового учета, все это обуславливает целесообразность разработки как методических, так и организационных основ, обеспечивающих возможность оптимально, с наименьшими временными и финансовыми затратами вести налоговый учет.

В этой связи весьма показательной является ссылка известных в области бухгалтерского учета и анализа авторов профессора А. Д. Шеремета и доцента Е. В. Старовойтовой на «...достаточно высокую степень сложности» (подчеркнуто нами. — Л.Н. и Г.С.) [1, с. 339] норм, изложенных в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», в связи с чем правила формирования налоговой базы и образования налоговых разниц ими не рассматриваются.

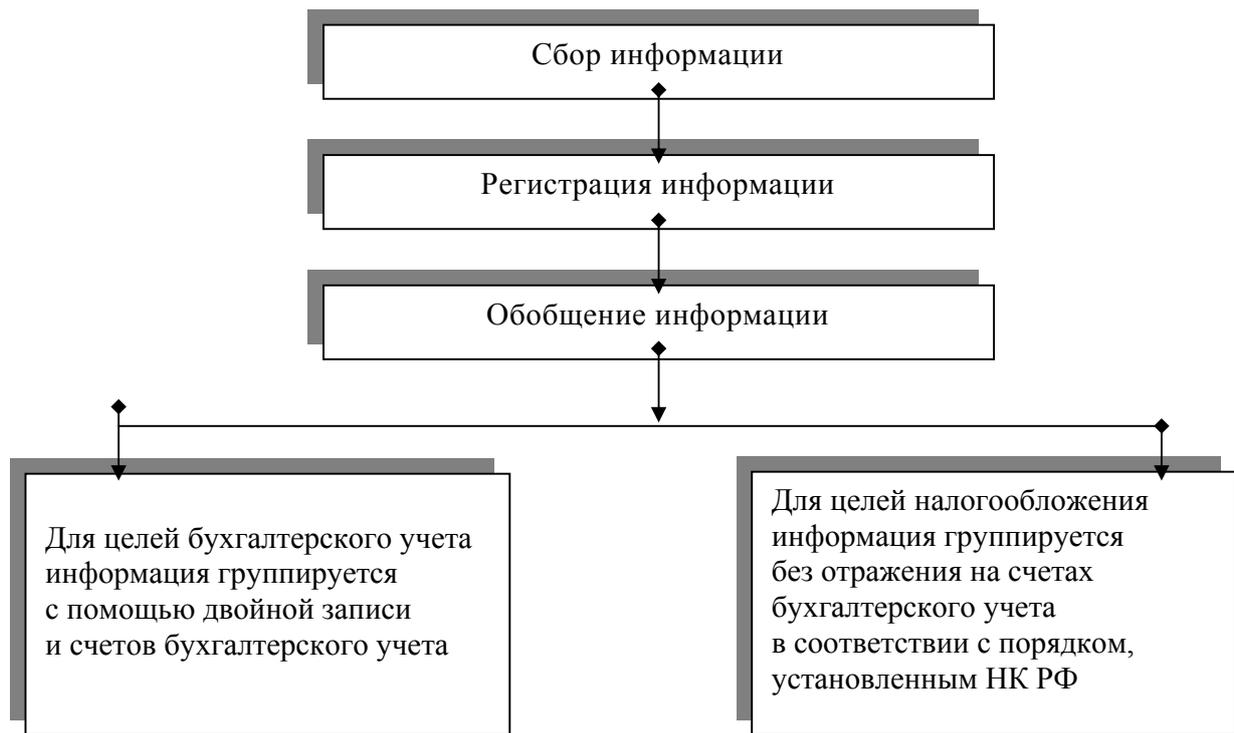
По нашему мнению, практически все расхождения в признании доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете не имеют экономического обоснования. Так, бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах учета и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности⁴.

Таким образом, основными этапами бухгалтерского учета являются сбор, регистрация и обобщение информации (см. рисунок).

Сбор и регистрация информации осуществляются путем документирования фактов

³ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 03.04.2017).

⁴ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016).



Стадии сбора и обобщения информации для целей бухгалтерского и налогового учета

хозяйственной жизни, происходящих в организации. Первичные документы обеспечивают сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организаций в бухгалтерском учете. Этап обобщения информации, содержащейся в первичных учетных документах, заключается в ее накоплении и систематизации в регистрах бухгалтерского учета с помощью бухгалтерских счетов и двойной записи.

В основе налогового учета лежат те же первичные учетные документы, включая бухгалтерские справки, которые являются основой ведения бухгалтерского учета. На основе первичных документов проводится обобщение информации. Именно на этом этапе проявляются различия в системах бухгалтерского и налогового учета, поскольку принципы обобщения информации в них не совпадают, хотя, как мы уже отметили, для налогового учета используются те же бухгалтерские первичные документы и справки.

Таким образом, остро стоит проблема взаимодействия бухгалтерского и налогового учета во всех без исключения организациях, уплачивающих в бюджет налог на прибыль: бухгалтерский учет должен остаться информационной основой для управления организацией, для получения

необходимой информации внутренними и внешними пользователями (в том числе для исчисления данных, необходимых для расчета налога на прибыль).

Определение принципов взаимодействия бухгалтерского и налогового учета возможно на основе анализа сходства и различия правил их ведения. Для краткости изложения представим информацию в виде сравнительных таблиц.

Сравнительная характеристика общих понятий, целей и задач налогового и бухгалтерского учета представлена в *табл. 1*.

Содержание *табл. 1* отчетливо показывает, что принципы, заложенные в самом определении налогового учета, его объектов, целей и регистров, имеют «бухгалтерские корни».

Так, например, одним из аргументов за ведение налогового учета называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения [2, с. 87–90]. Исследование практики ведения налогового учета свидетельствует об этих различиях, однако их природа не имеет никаких экономических обоснований. Это обусловлено субъективными факторами, заключающимися в нежелании выработки единого подхода

Таблица 1

Сравнительная характеристика бухгалтерского и налогового учета

Характеристика	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Определение	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций	Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ
Объекты	Имущество организаций, обязательства организаций, хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности	Хозяйственные операции, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода
Цели и задачи	<p>Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.</p> <p>Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.</p> <p>Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости</p>	<p>Формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.</p> <p>Обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль</p>
Регистры учета	<p>Предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.</p> <p>Формы регистров разрабатываются организациями при соблюдении ими общих методологических принципов бухгалтерского учета.</p> <p>Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.</p> <p>Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.</p> <p>При хранении регистров должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.</p> <p>Содержание регистров и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации</p>	<p>Предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета, для отражения в расчете налоговой базы. Ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.</p> <p>Формы регистров и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.</p> <p>Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения.</p> <p>Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.</p> <p>При хранении регистров должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления. Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную НК РФ</p>

и несогласованности действий между Минфином России и ФНС России. Прекращение деятельности МНС России в качестве самостоятельного органа и включение его в состав Минфина России привело к упрощению взаимоотношений между этими двумя структурами, что положительно повлияло на качество издаваемых ими нормативных документов. Вместе с тем остается много примеров экономически необоснованного несовпадения норм, предусмотренных бухгалтерским и налоговым законодательством.

Рассмотрим наиболее существенные отличия в практике ведения бухгалтерского и налогового учета операций с основными средствами и их последствия для информационной системы предприятий [3, с. 19–30].

Так, в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости объекта основных средств (инвестиционного актива) в нее должна быть включена 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 эксплуатацию⁵.

Нормы налогового законодательства предусматривают включение процентов по всем видам заимствований в состав внереализационных расходов (п. 1 ст. 265 НК РФ). Напомним, что для целей бухгалтерского учета этот вид расходов отнесен с прочим расходам (приказ Минфина России от 18.09.2006 № 116н)⁶. 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 приводит 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.

может быть включена в состав расходов на производство и реализацию продукции для целей налогообложения.

При ведении налогового учета возникают временные разницы между данными бухгалтерского и налогового учета, приводящие к необходимости корректировки суммы подлежащего уплате в бюджет текущего налога на прибыль. Смысл и цель подобного действия становятся еще менее понятными, если проделать подобную процедуру корректировки с цифрами условного примера (табл. 2).

Поясним данные, приведенные в табл. 2. Предположим, что организация получила банковский кредит в сумме 100 000 руб. сроком на 1 мес. под 12% годовых для приобретения нового объекта основных средств. Общая первоначальная стоимость принятого к бухгалтерскому учету объекта основных средств составила 120 000 руб. При этом в ее состав по правилам бухгалтерского учета включена сумма процентов за пользование банковским кредитом в течение 1 мес. в размере 1 000 руб. Первоначальная стоимость в 120 000 руб. будет амортизироваться в течение срока полезного использования, установленного организацией. Сумма амортизации будет включаться в себестоимость продукта, производимого организацией. Если предположить, что срок полезного использования приобретенного объекта 4 года, т.е. 48 мес., то сумма ежемесячной амортизации, рассчитанной линейным методом, для целей бухгалтерского учета составит 2 500 руб., или 7 500 руб. в квартал.

Для целей налогообложения сумма процентов за кредит (1 000 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 при всех прочих равных условиях налоговая база для расчета текущего налога на прибыль будет уменьшена на 1 000 руб., а сам налог на прибыль будет меньше на 200 руб., что приведет к образованию вычитаемой временной разницы и отложенного налогового обязательства⁷.

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 // приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 16.05.2016).

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 // приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 06.04.2015).

⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 // приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 06.04.2015).

Таблица 2

**Исчисление налоговых разниц в случае амортизации основных средств,
приобретенных с использованием заемных ресурсов, руб.**

№ п/п	Факты хозяйственной жизни, связанные с формированием первоначальной стоимости объекта основных средств и суммы амортизации	Отражение сумм фактов хозяйственной жизни		Отклонение
		в бухгалтерском учете	в налоговом учете	
1	Сформирована первоначальная стоимость объекта, в том числе сумма процентов за пользование кредитом	120 000 1 000	119 000 —	-1 000 —
2	Срок полезного использования объекта	4 года	48 мес.	—
3	Метод начисления амортизации	Линейный	Линейный	—
4	Прибыль отчетного периода от основной деятельности	50 000	50 000	—
5	Налоговая база	50 000	49 000	-1 000
6	Сумма налога на прибыль в текущем периоде (20%)	10 000	9 800	-200
7	Отложенное налоговое обязательство	200		200
8	Сумма ежеквартальной амортизации	7 500	7 437	-63
9	Прибыль от основной деятельности периода, следующего за отчетным	30 000	30 000	—
10	Налоговая база периода, следующего за отчетным	30 000	30 063	+63
11	Погашение отложенного налогового обязательства	4		12,6
12	Сумма текущего налога на прибыль в следующем за отчетным квартале	6 000	6 012,6	+12,6

Эти суммы должны быть отражены в системе бухгалтерского учета следующим образом:

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 10 000 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 — 200 руб.

Начиная со следующего за отчетным кварталом месяца организация будет начислять амортизацию данного объекта для целей налогообложения от первоначальной стоимости

объекта в 119 000 руб. Сумма амортизации составит 7 437 руб. в квартал, или на 63 руб. меньше, чем для целей бухгалтерского учета. Это означает 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 12,6 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. 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. Спрашивается, зачем «городить огород», если под этими «разницами» нет никакого экономического обоснования?

Таким образом, данные, приведенные в *табл. 2*, свидетельствуют, что ни государство, ни организация не получают никакой выгоды: налог все равно будет уплачен полностью. Предлагаемая методика оценки основных средств для целей налогообложения представляется бессмысленной и приводит лишь к большей вероятности возникновения ошибок в расчетах, что никак не может способствовать повышению качества учетной информации и обеспечению экономической безопасности организации.

Подобная ситуация, но с обратным результатом, возникает в организации в случае списания объекта основных средств до окончания срока его полезного использования и, следовательно, не полностью амортизированного. В бухгалтерском учете недоамортизированная часть стоимости объекта полностью признается убытком в периоде списания. В налоговом учете такой убыток признается в течение оставшегося срока полезного использования объекта равными частями. В качестве иллюстрации складывающейся ситуации приведем пример расчетов с условными цифрами (*табл. 3*).

Как видно из приведенных 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 «бухгалтерской прибыли». Образовавшаяся переплата (так называемый отложенный налоговый актив) будет равными частями засчитываться в уменьшение этого налога в течение всех отчетных периодов (кварталов) оставшегося срока полезного использования списанного объекта. Видно, что определенная выгода для государственного бюджета возникает в такой ситуации, так как организация в отчетном периоде переплачивает налог, что может оказаться принципиальным для самой организации в условиях инфляции, несмотря на зачет такой переплаты, растягивающийся на несколько лет.

Учитывая довольно жесткий фискальный характер отечественного налогового законодательства, такая ситуация объяснима с позиции наполнения бюджета текущего отчетного периода. Однако с позиции перспективного планирования бюджета эта ситуация логичного объяснения не имеет, так как организация в конечном итоге уплатит фактически ту же сумму налога, которую она исчислила бы по данным бухгалтерского учета в периоде фактического списания объекта основных средств.

Последнее, на наш взгляд, о чем следует сказать, — это отмена права создания резерва на капитальный ремонт основных средств для целей бухгалтерского учета. Введение в действие ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»⁸ лишило предприятия такой возможности, не признав такие резервы «обязательствами вследствие прошлых событий». В приведенном к этому ПБУ примере расходы на ремонт основных средств не признаются обязательствами и, следовательно, для целей бухгалтерского учета не формируются. Никаких разъяснений на этот счет больше не последовало [4, с. 262–263], и большинство отечественных предприятий отказалось от образования такого резерва, несмотря на то, что это была реальная возможность накопить необходимую сумму для финансирования капитального ремонта основных средств.

В то же время в налоговом учете (ст. 324 НК РФ) возможность резервирования расходов на проведение ремонтов основных средств осталась при соблюдении определенных условий, которые вполне выполнимы. Поясним, что же в итоге может получиться, если предприятие будет исполнять требования нормативных документов как для целей бухгалтерского, так и налогового учета.

В случае создания такого резерва предприятие должно будет вести учет разных сумм расходов текущего характера для целей бухгалтерского и налогового учета, выводить разные суммы прибыли в бухгалтерском и налоговом учете,

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) // приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (в ред. от 06.04.2015).

Таблица 3

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

№ п/п	Факты хозяйственной жизни, связанные со списанием объекта основных средств до окончания срока его полезного использования	Отражение сумм фактов хозяйственной жизни		Отклонение
		в бухгалтерском учете	в налоговом учете	
1	Первоначальная стоимость объекта	600 000	600 000	—
2	Срок полезного использования	5 лет	60 мес.	—
3	Фактический срок эксплуатации к моменту списания	3 года	36 мес.	—
4	Метод расчета амортизации	Линейный	Линейный	—
5	Сумма начисленной амортизации к моменту списания	360 000	360 000	—
6	Убыток от списания в текущем отчетном периоде (квартале) выбывающего объекта	240 000	30 000	210 000
7	Прибыль от основной деятельности отчетного периода	300 000	300 000	—
8	Прибыль до налогообложения (налоговая база)	60 000	270 000	-210 000
9	Налог на прибыль (условный налоговый расход) 20%	12 000	54 000	-42 000
10	Отложенный налоговый актив	42 000	—	+42 000
11	Прибыль от основной деятельности периода, следующего за отчетным	150 000	150 000	—
12	Убыток от списания выбывающего объекта в следующем квартале	—	30 000	+30 000
13	Прибыль до налогообложения (налоговая база)	150 000	120 000	-30 000
14	Налог на прибыль (условный налоговый расход) 20%	30 000	24 000	-6 000

рассчитывать и уплачивать сумму текущего налога на прибыль по данным налогового учета и налоговой декларации в течение всего периода подготовки к проведению капитального ремонта основных средств. В результате в бухгалтерском учете предприятия должна накопиться сумма прибыли, большая, чем в налоговом учете, за счет которой и будут списаны расходы на капитальный ремонт.

В случае принятия решения о создании резерва на ремонт основных средств предприятие должно будет:

- вести учет разных сумм расходов текущего характера для целей бухгалтерского и налогового учета;
- выводить разные суммы прибыли в бухгалтерском и налоговой базы для расчета налога на прибыль — в налоговом учете;
- рассчитывать и уплачивать сумму текущего налога на прибыль по данным налогового учета и налоговой декларации в течение всего периода подготовки к проведению капитального ремонта основных средств, которая будет меньше суммы налога, рассчитанного от «бухгалтерской» прибыли.

В результате в бухгалтерском учете предприятия в период подготовки к проведению капитального ремонта основных средств, например в течение 3 лет, должна накопиться сумма прибыли, большая, чем в налоговом учете, а сумма расходов, формирующих себестоимость производимого продукта, к моменту окончания периода резервирования будет меньше, чем в налоговом учете.

В течение 3 лет после проведения капитального ремонта в учетных регистрах предприятия будет отражаться обратная ситуация, т.е. в бухгалтерском учете фактические расходы будут большими, чем в налоговом учете.

В налоговом учете, в котором, как известно, бухгалтерские проводки не применяются, сумма резерва предстоящих расходов на проведение ремонта к моменту его окончания уже накопилась, и отражаться будет только возможная разница между накопленной суммой резерва и фактическими расходами, в случае ее образования.

Если же предприятие не будет проводить ремонт основных средств, то его оштрафуют,

как следует из упоминавшегося нами примера, приведенного в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

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

Таким образом, приведенный пример еще раз подтверждает 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 излишней мороки в проведении расчетов и ведении бухгалтерского и налогового учета необходимых сумм. Именно такой вывод можно сформулировать по итогам размышления над сложившейся ситуацией.

Литература

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. Овсийчук, А.В. Шохнех, М.В. Мельник, Т.М. Рогуленко, В.Я. Овсийчук, Л.И. Хоружий, Е.А. Певцова, Г.Я. Зеленова. М.: МГУП имени Ивана Федорова, 2012. 290 с.
3. Скачко Г.А., Никандрова Л.К. Проблемы налогового учета в России: монография. М.: ООО «Буки Веди», 2014. 65 с.
4. Никандрова Л.К., Акатьева М.Д. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. М.: Инфра-М, 2015. 276 с.

References

1. Sheremet A.D., Starovoitova E.V. *Bukhgalterskii uchet i analiz: uchebnik* [Accounting and analysis. A textbook]. Moscow, Infra-M — Infra-M, 2012, 618 p. (in Russian).
2. Nikandrova L.K. i dr. *Metodologicheskie osnovy instrumentariia obespecheniia ekonomicheskoi bezopasnosti khoziaistvuiushchikh sub'ektov: monografiia* / L.K. Nikandrova, M.F. Ovsiiichuk, A.V. Shokhnekh, M.V. Mel'nik, T.M. Rogulenko, V. Ia. Ovsiiichuk, L.I. Khoruzhii, E.A. Pevtsova, G. Ia. Zelenova [Methodological bases of the tools for providing the economic security of economic entities. A monograph]. Moscow, MGUP imeni Ivana Fedorova — Moscow State University of Printing Arts, 2012, 290 p. (in Russian).
3. Skachko G.A., Nikandrova L.K. *Problemy nalogovogo ucheta v Rossii: monografiia* [Problems of tax accounting in Russia. A monograph]. Moscow, ООО «Buki Vedi» — JSC “Buki Vedi”, 2014, 65 p. (in Russian).
4. Nikandrova L.K., Akat'eva M.D. *Bukhgalterskii finansovyi uchet: uchebnik* [Financial Accounting. A textbook]. Moscow, Infra-M — Infra-M, 2015, 276 p. (in Russian).