

Асанова В.Н.

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что принципиальные отличия в бухгалтерском и налоговом учете основных средств значительно усложняют работу предприятий. Опыт экономически развитых зарубежных стран убеждает в целесообразности существования обеих подсистем учета, поскольку каждая из них обеспечивает требование отдельных видов отчетности – финансовой и налоговой, отличия между которыми довольно существенны. Однако, большинство стран, практикующих ведение отдельно бухгалтерского и налогового учета не имеют таких значительных расхождений между ними или вовсе данные для налогового учета берут из бухгалтерского. В Украине – это два совершенно разных учета. И данная статья еще одно доказательство тому.

Значительное влияние на развитие теоретических положений и методических подходов к решению проблем учета основных средств оказали такие ученые-экономисты, как П.Хомин, А.Белоусов, Д.Ковалев, А.Стреляный, Е.Щукин, С. Сажинец и другие.

Цель статьи: обосновать существующие различия в бухгалтерском и налоговом учете основных средств.

В современной экономической литературе неточность изложения и постоянные изменения нормативно-правового регулирования привели к переключиванию сущности основных средств, а также неоднозначному восприятию информации о них в бухгалтерском и налоговом учете.

Прежде всего, следует обратить внимание на один важный момент. В различных литературных источниках наряду с термином «основные средства» используется термин «основные фонды». На первый взгляд между ними нет разницы. Однако с учетной точки зрения эти два понятия существенно отличаются друг от друга.

В Положении (стандарте) бухгалтерского учета П(С)БУ 7 применяется термин «основные средства», следовательно, его рассматривают как бухгалтерский, а термин «основные фонды» приведен в Законе Украины «О налоге на прибыль», в связи с чем его рассматривают как налоговый. Чем же объясняется разница в подходах к понятию «основные средства» и «основные фонды»? Так, если используется термин, «основные средства», то имеется в виду такая совокупность материальных объектов, в которой каждый объект может быть идентифицирован, то есть может рассматриваться отдельно. Термин «основные фонды» не предполагает возможности такой пообъектной идентификации и поскольку налоговый учет оперирует только стоимостными категориями, то и использует данный термин. Иными словами, в бухгалтерском учете единицей учета основных средств является отдельный объект основных средств, в то время как в налоговом объектом является группа материальных объектов (кроме основных фондов группы 1), а точнее их стоимость.

С другой стороны, слово «фонды» в словаре Даля означает источник, резерв. Именно поэтому, на наш взгляд, оно не должно применяться к определению основных средств.

Среди ученых-экономистов наиболее распространенное определение основных средств, приведенное в П(С)БУ 7 «Основные средства», согласно которому основные средства – это материальные активы, которое предприятие содержит в целях использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых более одного года (или операционного цикла, если он больше года)[2].

В Законе Украины «О налоге на прибыль» дается определение термина «основные фонды», под которым следует понимать материальные ценности, которые предназначаются налогоплательщиком для использования в хозяйственной деятельности налогоплательщика в течение периода, превышающего 365 календарных дней с даты ввода в эксплуатацию таких материальных ценностей и стоимость которых превышает 1000 грн и постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом [1].

Как видно из определений основных средств и основных фондов, уже на стадии отнесения объекта к основным средствам могут возникнуть различия относительно в определении критериев срока эксплуатации и стоимости основных средств.

Для правильной организации учета основных средств важное значение имеет их классификация, которая помогает раскрыть их сущность. Сложная структура основных средств обуславливает разные классификационные признаки. Однако чаще всего используется классификация основных средств, приведенная в П(С)БУ 7 «Основные средства». Это обусловлено действующим законодательством и определенным порядком учета, имеющим место в Украине, где действия бухгалтеров жестко регламентированы.

В отличие от классификации основных средств, приведенной в Законе Украины «О налоге на прибыль» и предусматривающей деление основных средств на четыре группы, а также применение к каждой из них соответствующей нормы амортизации, классификация, закрепленная в П(С)БУ 7, не связана с порядком начисления амортизации. Классификация основных средств в П(С)БУ 7 осуществляется по группам в зависимости от технической характеристики, назначению условиям использования. Кроме того, в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету основных средств сказано: предприятие может расширить эту классификацию, разделяя основные средства в группах (подгруппах) на собственные, арендованные, запас-

ные, находящиеся в эксплуатации, аренде, на ремонте, модернизации, реконструкции, достройке, частичной ликвидации и т.п. [3].

Следует отметить, что в П(С)БУ 7 «Основные средства» четко выделена классификация основных средств по следующим группам: основные средства, прочие необоротные материальные активы и незавершенные капитальные инвестиции. Что касается распределения объектов основных средств по группам в налоговом учете, следует отметить, что в Государственном классификаторе Украины «Классификация основных фондов ДК 013-97» изменения, внесенные в Закон Украины «О налоге на прибыль», касающиеся определения групп основных средств, не учтены.

Известно, что в процессе использования основные средства изнашиваются вследствие физического и морального износа. В связи с этим в экономической науке фигурируют два понятия: износ основных средств и амортизация основных средств. В ряде случаев их почему-то отождествляют. Так, в П(С)БУ 7 «Основные средства» под износом основных средств понимается «сумма амортизации объекта основных средств с начала его полезного использования», а «амортизация» – систематическое распределение амортизируемой стоимости необоротных активов в течение срока их полезного использования (эксплуатации). Из приведенных определений следует, что амортизация предопределяет износ основных средств. В действительности износ – это утрата первоначальной стоимости объекта вследствие физического и морального износа, а амортизация – это систематическое распределение и включение в себестоимость производимой продукции его стоимости, как стоимость прошлого труда, затраченного на ее производство.

Существенные различия наблюдаются в расчете амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Прежде всего, необходимо отметить, что в налоговом учете амортизации подлежат расходы на приобретение, изготовление, осуществление капитального ремонта, реконструкций, модернизаций и других улучшений производственных фондов. В связи с этим, бесплатно полученные основные средства не амортизируются и соответственно они не увеличивают балансовую стоимость групп основных средств, в отличие от бухгалтерского учета, где безвозмездно полученные основные средства зачисляются на баланс по справедливой стоимости, а затем по ним начисляется амортизация.

В бухгалтерском учете расчет суммы амортизации производится ежемесячно в отличие от налогового учета, который предусматривает осуществление такого расчета поквартально. В результате этого, по приобретенным объектам основных средств начисление амортизации начинается в бухгалтерском учете с месяца, следующего за месяцем, в котором объект основных средств стал пригодным для полезного использования, а в налоговом учете – с квартала, следующего за кварталом, в котором объект основных средств выбыл.

П(С)БУ 7 «Основные средства» определяет следующие методы начисления амортизации:

- 1) прямолинейный;
- 2) уменьшения остаточной стоимости;
- 3) ускоренного уменьшения остаточной стоимости;
- 4) кумулятивный;
- 5) производственный.

При этом отмечается, что предприятие может применять нормы и методы начисления амортизации основных средств, предусмотренные налоговым законодательством. Следовательно, предприятия имеют широкий выбор в определении методов амортизации, причем к различным объектам могут применяться разные методы амортизации.

Налоговый учет основных средств предусматривает для каждой группы соответствующую норму амортизации. Вместе с тем отмечается, что амортизация отдельного объекта основных средств 1 группы производится до достижения балансовой стоимостью такого объекта ста необлагаемых налогами минимумов доходов граждан, а амортизация основных средств 2 и 3 групп проводится до достижения балансовой стоимости группы нулевого значения. Исходя из этого, можно сделать вывод, что в налоговом учете срок начисления амортизации не определен, в то время как в бухгалтерском учете он определен и соответствует сроку полезного использования объекта основных средств. Следовательно, используя в бухгалтерском учете налоговый метод начисления амортизации, невозможно начислить амортизацию в течение срока полезного использования объекта в объеме, равном амортизируемой стоимости.

Одним из главных различий между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств является то, что в налоговом учете отсутствует понятие «ликвидационная стоимость» и, следовательно, амортизации подлежат все расходы, связанные с приобретением основных средств или их изготовлением, а вот в бухгалтерском учете ликвидационная стоимость приобретенного или произведенного основного средства амортизации не подлежит. Кроме того, существует разный подход к амортизации ликвидируемых или временно не используемых предприятием объектов, в частности при выбытии объектов основных средств, относящихся в налоговом учете ко второй и третьей группе в связи с их ликвидацией, капитальным ремонтом, реконструкцией, модернизацией и консервацией по решению собственника, балансовая стоимость групп в налоговом учете не меняется, а, следовательно, амортизация продолжает начисляться, в отличие от бухгалтерского учета, где при ликвидации объекта и в течение периода реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования и консервации амортизация не начисляется.

Таким образом, в результате сопоставления порядка ведения бухгалтерского и налогового учета основных средств на основании действующего законодательства Украины, наблюдается наличие принципиальных расхождений в определении объектов основных средств, их назначении, классификации, порядке начисления амортизации и отражения выбытия основных средств. Как следствие этого использование в бухгалтерском учете налоговых норм и метода начисления амортизации не приведет к ожидаемой идентично-

сти данных бухгалтерского и налогового учета основных средств. Именно поэтому необходимо осуществлять налоговый учет основных средств на основании данных бухгалтерского учета.

Источники и литература

1. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22.05.1997 г. №283;
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета №7 «Основные средства», утвержденное приказом Минфина Украины от 27.04.2000 г. №92;
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина Украины от 30.09.2003 г. №561.
4. Основные средства // Все о бухгалтерском учете. – 2006 г. - №31, 64 с.

Базирова А.О.

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ СУЩНОСТИ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Расходы, издержки, затраты, что же понимается под этими понятиями? Чем же актуален данный вопрос? Прежде чем ответить на этот вопрос необходимо проанализировать эволюцию данного определения от истоков возникновения вопросов по поводу накопления блага, до политэкономии и экономической теории, и современной трактовки в Понятиях (стандартах) бухгалтерского учета и прочих нормативно-правовых документах.

Рассматривать данную эволюцию следует в синтезе с понятием «капитал». Как отмечается в Экономической теории под редакцией доктора экономических наук, профессора С.В. Мочерного первоначальное значение слова «капитал» происходит от лат. Capitalis – главный. Однако первоначально вопрос обоснования явления накопления имущества, богатства возник еще в Древней Греции. Именно в античности наиболее важную роль играл капитал, как основа торговли и ростовщичества. Так Аристотель своим понятием «хрестоматика» обобщил искусство получения прибыли и увеличение «главного имущества» и «главной суммы». [1]

Позднее при развитии политэкономии как науки такие выдающиеся мыслители как А. Смит и Д. Рикардо расширили понятие накопление «капитала» в части имущества. В их трудах под данным определением скрывается накопление средств труда и предметов труда. [4] Недоработкой их теории является то, что в данные средства и предметы труда (запасы, инструменты, машинами, сырье и деньги) они включали лишь тот сегмент, который был необходим для производства продукции и приносил доход, а доля, не используемая в производстве, для них не являлась капиталом. В этом отношении труды Аристотеля были правильнее. Современные экономисты включают в понятие «капитал» сооружения, здания, дороги, компьютеры, мосты и т.п., т.е. своеобразное капитальное благо. В трудах современных западных экономистов в процессе получения дохода были выделены две группы факторов – вещественные, человеческие.

Человеческий фактор, как фактор производства, содержит в себе всю ту энергию, знания и навыки, которые приобретает человек в процессе образования и обучения при получении квалификации; его личностные качества (честность ведения бизнеса, желание добиться признания, благосостояния). Человеческий фактор приравнивают к человеческому капиталу. Его невозможно развить без определенных инвестиций в себя: оплата образования, повышение квалификации, затраты на медицину.

Особенностями трудов западных экономистов и мыслителей является присоединение ими к капиталу таких факторов как предпринимательские риски (П. Самуэльсон), время и деньги (Дж. Робинсон). [3]

Следующий этап эволюции понятия «капитал» неразрывно связан с работами выдающегося экономиста К. Маркса. Марксизм различает в капитале, прежде всего, накопленный труд, как отношение овеществленного труда к живому, а только потом материальную структуру капитала (предметы труда, средства труда, меновых стоимостей). По словам К. Маркса капитал – это не вещь, а общественные, не зависящие от определенной общественно-исторической формации, производственные отношения, которые отражены в продукции и придают ей специфический общественный характер [2]. Помимо вышеизложенного в марксизме различают капиталистические и общественные издержки производства. Первые показывают, что стоит производство товара предпринимателю, вторые – что стоит производства товара обществу. По словам К. Маркса капиталистические издержки производства – это обособленная часть стоимости товара, которая возмещает затраты капитала. Здесь имеется в виду, что это не сами затраты капитала, а именно та часть стоимости, которая создана рабочими и постоянно вынуждена отделяться и использоваться на возобновление производственного процесса.

Отличная от марксистской позиция, достаточно распространенная в современной экономической теории, по мнению академика В.И. Видяпина, состоит в том, что издержки производства есть вмененные издержки, т.е. характеризуют наилучшую из утраченных альтернатив [2].

В таком случае возникает вопрос, как обозначить и назвать все то, во что обходится предпринимателю организация производства. В экономической теории выделяют два понятия – издержки и затраты. По мнению академика В.И. Видяпина издержки производства одновременно являются и простой и сложной категорией. С точки зрения простой – это, как отмечалось выше, все то, во что обходится предпринимателю организация производства. С точки зрения сложной – это огромное многообразие различных подходов к определению сущности, классификации и величины издержек [2].