

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Е.В. СТАРОДУБЦЕВ, профессор,

Н.А. МУЗАЛЕВСКАЯ,

Донецкий национальный технический университет

**ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И
КАПИТАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ**

Основные средства являются составной частью необоротных материальных активов и составляют в бухгалтерском балансе их наибольшую часть. От их состояния и использования зависит конкурентоспособность и качество выпускаемой продукции, уровень технического состояния предприятия. К сожалению, в настоящее время, существуют два различных подхода к учету основных средств. Один из подходов регламентируется Положениями (стандартами) бухгалтерского учета, а другой подход регламентируется Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятия». Поэтому бухгалтерский учет основных средств отличается от их налогового учета. В связи с различиями в бухгалтерском и налоговом учете основных средств возникают разногласия между налогооблагаемой прибылью исходя из налогового и бухгалтерского учета, поэтому налоговые органы часто применяют штрафные санкции к плательщикам налога на прибыль. Штрафные санкции существенно влияют на финансовое состояние предприятия в связи с тем, что суммы хозяйственных операций с основными средствами довольно велики.

В связи с этим бухгалтеры сталкиваются с проблемой несоответствия методологии бухгалтерского учета основных средств и капитальных инвестиций требованиям налогового учета.

Целью настоящей статьи является разработка рекомендаций по устранению разногласий между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств и инвестиций в основной капитал.

Изначально расхождения в учете основных средств вытекают из различий в трактовке понятия «Основные средства» в действующих на сегодняшний день норма-

тивных документах.

Еще до принятия Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" в литературе существовало следующее определение: "Основные фонды народного хозяйства представляют собой совокупность произведенных общественным трудом материально-вещественных ценностей, действующих в неизменной натуральной форме в течение длительного периода времени и утрачивающих свою стоимость по частям"[11].

В Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» №283/97-ВР от 22.05.97 года сказано: «Основные фонды – материальные ценности, предназначенные плательщиком налога для использования в хозяйственной деятельности плательщика налога на протяжении периода, превышающего 365 календарных дней с момента введения в эксплуатацию таких материальных ценностей, и стоимость которых постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом».

С выходом Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» ранее существовавший классификатор основных фондов потерял актуальность. Поэтому с целью классификации объектов основных средств в соответствии с Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» Государственным комитетом Украины по стандартизации, метрологии и сертификации Приказом № 507 от 19 августа 1997 года был разработан и введен в действие с 1.01.1998 года Государственный классификатор Украины «Классификация основных фондов ДК 013-97».

В нем отмечено, что «Основные фонды – материальные ценности, эксплуатационный период и стоимость которых

соответственно превышают один календарный год и 15 не облагаемых минимумов доходов граждан».

Третьим нормативным документом являются Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» в котором отмечено: «Основные средства – материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных или социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых более одного года или операционного цикла (если он больше года)».

Как видим определения одних и тех же понятий в нормативных документах бухгалтерского и налогового учета различны – «основные средства» в П(С)БУ № 7 в отличие от «основные фонды» в Законе о налогообложении прибыли и Государственном классификаторе «Классификация основных фондов».

Все приведенные определения оговаривают срок эксплуатации более года, но только в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» оговорен принцип уменьшения стоимости основных фондов вследствие физического и морального износа. В свою очередь, предел стоимости основных средств 15 необлагаемых минимумов доходов граждан, установлен Классификатором «Классификация основных фондов ДК 013-97».

Обращая внимание на главное различие в трактовке понятия «Основные средства» с позиций нормативных документов бухгалтерского и налогового учета, можно отметить, что в положениях налогового учета отсутствует понятие «Активы» в то время, как в соответствии с нормативными документами бухгалтерского учета, активы определены, как «ресурсы, контролируемые предприятием в результате минувших событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем» (Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» № 996-

XIV от 16.07.1999г.).

В определении, приведенном в П(С)БУ 7, отмечено, что основные средства – это прежде всего необоротные материальные активы, тогда как и в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий», и в классификаторе «Классификация основных фондов» основными фондами считаются «материальные ценности».

Во всех приведенных определениях в той или иной мере отражается суть основных фондов. По мнению авторов, в качестве единого определения можно использовать определение основных средств, данное Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий", Единственный недостаток этого определения состоит в том, что оно не определяет термин "активы", хотя использует его. Таким образом, под основными фондами будут пониматься материальные активы, предназначенные плательщиком налога для использования в хозяйственной деятельности плательщика налога на протяжении периода, превышающего 365 календарных дней с момента введения в эксплуатацию таких материальных ценностей, и стоимость которых постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом.

Не менее важной проблемой, касающихся учета основных средств, является понятие "Группа основных средств".

Вообще основные (фонды) средства определенным образом подразделялись на группы еще в социалистической системе бухгалтерского учета. До 1997 года действовала Типовая классификация основных фондов (средств) народного хозяйства СССР утвержденной ЦСУ СССР 30.04.1970г. В рамках этой классификации все основные средства подразделялись по 19 отраслям, а внутри каждой отрасли – на 12 групп, причем был подробно описан состав каждой группы, что обеспечивало однозначное отнесение объектов к конкретной группе. По мнению авторов, эта классификация наиболее точно отражала состав и структуру основных средств, что значительно облегчало ее практическое применение.

Принятый в 1997 году Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" предусматривал применение трех групп основных фондов с целью амортизации. Причем классификация этих основных средств по отраслям не предложена Законом Украины "О налогообложении прибыли. Предприятий"

Согласно "Государственному Классификатору Украины "Классификация основных фондов" ДК 013-97" утвержденному в развитие Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" основные фонды классифицировались на 3 группы, аналогичные группам Закона, однако, приводилась классификация по отраслям.

С принятием Закона Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" от 16.07 1999 года № 996-XIV и утверждением П(С)БУ 7 "Основные средства" основные средства в бухгалтерском учете стали подразделяться на 9 групп, соответствующих субсчетам счета 10 Основные средства". П(С)БУ7 позволил осуществить более детальную классификацию объектов основных средств, числящихся на предприятиях. Однако не все объекты основных средств нашли отражение в новой классификации, а соответственно, и в классификации согласно Закону Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

Наконец в декабре 2002 года были внесены изменения в Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий", которые еще больше усугубили проблему классификации основных фондов - вместо имеющихся трех групп новым Законом предусмотрены 4 группы, в отдельную группу выделена вычислительная техника и программное обеспечение к ней. Таким образом, сложилась ситуация, когда действующий Классификатор основных фондов не соответствует ни П(С)БУ 7, ни Закону Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

Очевидно, что для систематизации учета основных средств на предприятиях необходимо привести в соответствие вышеназванные нормативные документы.

Сравнивая Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий", П(С)БУ7 и Классификатор "Классификация основных фондов" необходимо помнить, что каждый объект основных средств должен отражаться и в бухгалтерском, и в налоговом учете. В связи с тем, что все объекты, находящиеся на предприятии, систематизированы и отражены в бухгалтерском учете, необходимо привести в соответствие группировку основных средств в налоговом и в бухгалтерском учете. Возможно, в этом случае исчезнет необходимость в применении Классификатора основных средств.

В специальной литературе [6] предложены различные варианты увязки налогового учета основных средств с субсчетами бухгалтерского учета. При этом авторы принимают за основу субсчета счета 10 «Основные средства» и исследуют соответствие им групп налогового учета. Однако, если учесть, что государственный контроль над деятельностью предприятий осуществляется главным образом через налоговую систему, то правильнее было бы считать приоритетным налоговый учет основных средств, и отразить классификацию основных средств по налоговому учету на субсчетах счета 10 «Основные средства». Кроме того, с целью согласования налогового учета с бухгалтерским, налоговые органы должны четко оговорить (возможно, в специальном налоговом разъяснении), какие субсчета счета 10 «Основные средства» в бухгалтерском учете соответствуют каждой группе основных фондов по налоговому учету.

По мнению авторов, такое соответствие между "бухгалтерской" и "налоговой" классификацией основных средств возможно. Вариант такой увязки приведен в таблице 1.

Согласно таблице 1, классификацию основных фондов по налоговому учету можно точно отразить на субсчетах счета 10 «Основные средства». При этом субсчета 101 «Земельные участки», 107 «Рабочий и продуктивный скот», 108 «Многолетние насаждения», которые не нашли отражение в налоговой классификации, можно отнести к группе налогового учета III как лю-

бые другие основные фонды, не включенные в группы 1,2,4" такие затруднения возникают вследствие того, что эти основные фонды используются, главным образом, в сельском хозяйстве, а согласно Закону Украины «О фиксированном сель-

скохозяйственном налоге» от 17.12.1998г. № 320-XIV сельскохозяйственные предприятия уплачивают фиксированный сельскохозяйственный налог и освобождены от налога на прибыль предприятий.

Таблица 1

Отражение налогового учета основных средств на субсчетах бухгалтерского учета.

Группы налогового учета	Соответствующие субсчета счета 10 «Основные средства»
I «Здания, сооружения, их структурные компоненты и передаточные устройства, в т.ч. жилые дома и их части (квартиры и места общего пользования), стоимость капитального улучшения земли»	103 «Здания и сооружения» 102 «Капитальные затраты по улучшению земель»
II «Автомобильный транспорт и узлы (запасные части) к нему; мебель; бытовые электронные, оптические, электромеханические приспособления и инструменты, другое офисное оборудование и оснащение к ним »	1041 «Машины и оборудование» 105 «Транспортные средства» 106 «Инструменты, приспособления и инвентарь»
III «Любые другие основные фонды, не включенные в группы 1,2,4 »	109 «Прочие основные средства»
IV «Электронно-вычислительные машины, другие машины для автоматической обработки информации, их программное обеспечение, связанные с ними устройства для считывания или печати информации, другие информационные системы, телефоны (в.т.ч. сотовые), микрофоны и радиоприемники, стоимость которых превышает стоимость малоценных товаров»	1042 «Электронно-вычислительные машины, программное обеспечение и средства связи»

Помимо расхождений в классификации, неоднозначно трактуется само понятие "Группа основных средств". Этот термин вышеуказанным Законом не определен. Таким образом, принцип, по которому конкретный объект основных фондов относится к одной из четырех групп, не указан. Субъективизм в отнесении объекта основных средств к той или иной группе приведет к применению различных норм амортизации, что так же приводит к различиям между налогооблагаемой прибылью исходя из налогового и бухгалтерского учета.

П(С)БУ № 7 определяет группу основных средств как «совокупность однородных по техническим характеристикам, назначению и условиям использования оборотных материальных акти-

вов». Из определения группы основных средств, данного П(С)БУ № 7, следует, что в основу их классификации положено сходство по техническим параметрам, назначению в процессе производства и условиям эксплуатации. В соответствии с этим документом таких групп 9, и они соответствуют субсчетам счета 10 «Основные средства».

Как уже ранее отмечено, что в налоговом и бухгалтерском учете различный подход к понятию группы основных фондов. В Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» не указано, по какому принципу осуществляется деление основных фондов на группы, и не дается определения группы основных фондов. Однако, анализируя предложенную классификацию, можно предположить, что они

сгруппированы с учетом особенностей эксплуатации и воспроизводства. Другими словами, в налоговом учете классификация основных фондов сориентирована на финансирование воспроизводства. Например, в отдельную группу выделены здания, сооружения, передаточные устройства, жилые дома и их части (квартиры и места общего пользования), стоимость капитального улучшения земли, одним словом – недвижимое имущество, имеющее длительный срок службы и сходные условия эксплуатации. Также стоит особо отметить, что изменениями, внесенными в Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий», к основным фондам отнесена стоимость капитального улучшения земли, и таким образом можно использовать для налогового учета данные субсчета 102 «Капитальные затраты на улучшение земель».

Кроме того, Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» № 394-IV выделены в отдельную группу электронно-вычислительные машины и другие машины для автоматической обработки информации, их программное обеспечение, устройства для считывания и печати информации, информационные системы, телефоны, микрофоны, рации, которые можно отнести к основным фондам, т.е. электронные средства связи и обработки информации. Такое изменение, по мнению авторов, поможет более точно отразить структуру основных фондов и особенности их воспроизводства, т.к. компьютерная техника, и особенно программное обеспечение – специфический вид основных фондов, подверженный быстрому моральному старению, связанному с бурным развитием информационных технологий.

С другой стороны, при согласовании налогового учета с бухгалтерским такое усовершенствование классификации основных фондов может вызвать затруднение, т.к. в бухгалтерском учете эти основные фонды отражаются в составе субсчета 104 «Машины и оборудование» вместе с объектами, которые относятся в налоговом учете к группе 2. Чтобы отразить выделение вычислительной техники в от-

дельную «налоговую» группу, целесообразно на субсчете 104 открыть субсчета 3-го порядка 1041 «Машины и оборудование» и 1042 «Электронно-вычислительные машины, программное обеспечение и средства связи». Тогда группе 2 налогового учета будут соответствовать субсчета бухгалтерского учета 1041 «Машины и оборудование», 105 «Транспортные средства», 106 «Инструмент, приспособления и инвентарь», группе 3 налогового учета – субсчет 109 «Прочие основные средства», а группе 4 – субсчет 1042 «Электронно-вычислительные машины, программное обеспечение и средства связи». Группе 1 налогового учета после вступления в силу Закона № 349-IV соответствуют субсчета 102 «Капитальные затраты по улучшению земель» и 103 «Здания и сооружения».

О том, что в основе налоговой классификации основных фондов лежат особенности их эксплуатации и воспроизводства, свидетельствуют также и нормы амортизационных отчислений, установленные п.п.8.6.1 п.8.6 ст.8 закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий». Для группы 1 установлена минимальная норма амортизации - 2% (в расчете на налоговый квартал), т.к. такие объекты имеют длительный срок службы и сходные условия эксплуатации. Наоборот, максимальная норма амортизации – 15 % в расчете на налоговый квартал – установлена для группы 4, т.к. вычислительная техника, как отмечено ранее, подвержена быстрому моральному старению и нуждается в более интенсивном воспроизводстве.

Еще одной проблемой является различие в оценках основных средств по бухгалтерскому и налоговому учету. В П(С)БУ7 понятие балансовой стоимости не определено и не используется, однако поскольку основные средства показываются в балансе по остаточной стоимости, то по сути балансовая – это остаточная стоимость основных средств.

В налоговом учете балансовая стоимость определяется с целью определения базы начисления амортизации по формуле, приведенной в Законе Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

$B_{(a)} = B_{(a-1)} + П_{(a-1)} - B_{(a-1)} - A_{(a-1)}$,
где

$B_{(a-1)}$ - балансовая стоимость группы (отдельного объекта основных фондов группы 1) на начало квартала, предшествующего расчетному;

$П_{(a-1)}$ - сумма расходов, понесенных на приобретение основных фондов, осуществление капитального ремонта, реконструкций, модернизаций и других улучшений основных фондов, подлежащих амортизации, в течение квартала, предшествовавшего расчетному;

$B_{(a-1)}$ - сумма выведенных из эксплуатации основных фондов (отдельного объекта основных фондов группы 1) в течение квартала, предшествовавшего расчетному

$A_{(a-1)}$ - сумма амортизационных отчислений, начисленных в квартале, предшествовавшем расчетному

Сравнить порядок формирования первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете можно при помощи таблицы 2.

Таблица 2

Сравнение порядка формирования первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете

Виды затрат	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
1. Суммы, уплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов)	+	+
2. Регистрационные сборы, государственная пошлина и аналогичные платежи, осуществляемые в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств	+	±
3. Суммы ввозной пошлины	+	±
4. Суммы косвенных налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств (если они не возмещаются предприятию)	+	±
5. Расходы по страхованию рисков доставки основных средств	+	±
6. Расходы на установку, монтаж, наладку, основных средств	+	+
7. Другие расходы, непосредственно связанные с доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью	+	+
8. Расходы на улучшение объекта (модернизация, модификация, досройка, дооборудование, реконструкция и т.д.)	+	±
9. Расходы на поддержание объекта в рабочем состоянии (текущие и капитальные ремонты)	-	±
10. Переоценка	+	-
11. Ежегодная индексация	-	+
12. Уменьшение полезности основных средств	-	-

"+" - включается в первоначальную стоимость основных средств;

"-" - не включается в первоначальную стоимость;

"±" - отнесение затрат на первоначальную стоимость однозначно не оговорено в действующих нормативных документах.

Расхождения в понятиях балансовой и остаточной стоимости не являются существенными, обе оценки исходят из первоначальной стоимости основных средств.

В литературе существует мнение, что первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, т.е. стоимость, по которой основные средства зачисляются на баланс равна стоимости, по которой материальные ценности признаются основными фондами в налоговом учете. Однако, по мнению авторов, однозначно этого утверждать нельзя. Ранее уже было отмечено, что сам термин «балансовая стоимость» используется только в налоговом учете, в бухгалтерском же, согласно П(С)БУ № 7 используются термины «первоначальная», «остаточная» и «переоцененная» стоимость.

Наряду с этим, необходимо признать, что добиться полного соответствия балансовой стоимости основных фондов с целью налогообложения оценке основных средств в бухгалтерском учете невозможно, и этому существует ряд причин. Во-первых, как ранее уже было сказано, в бухгалтерском учете предприятия имеют право проводить переоценку основных средств, если их остаточная стоимость существенно отличается от их справедливой стоимости на дату баланса. В налоговом учете проводится ежегодная индексация балансовой стоимости групп основных фондов в зависимости от индекса инфляции года, по итогам которого проводится индексация. Во-вторых, неизбежны расхождения между оценкой основных средств в бухгалтерском и налоговом учете вследствие различного подхода к начислению амортизации. Как уже отмечалось в специальной литературе [6], такие расхождения возникают из-за различия «бухгалтерских» и «налоговых» норм амортизации. Однако, даже если применить в бухгалтерском учете метод начисления амортизации, предложенный налоговым законодательством, несоответствие все равно неизбежно, т.к. в налоговом и бухгалтерском учете различны моменты начала начисления амортизации, в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского, не амортизируются произ-

водственные основные фонды, а также существует еще ряд различий. По мнению авторов, налоговые органы должны предоставить плательщику возможность самостоятельно устанавливать срок полезного использования объектов основных средств исходя из реальных условий их эксплуатации, и исходя из этого рассчитывать нормы амортизации. Т.е., очевидна необходимость применять в бухгалтерском и налоговом учете одинаковые нормы амортизации, которые соответствовали бы реальным потребностям в финансировании воспроизводства основных фондов, не завышая сроки их эксплуатации и не создавая убытки в виде недоамортизированной стоимости.

Как показывает анализ таблицы 2, в П(С)БУ 7 структура затрат описана значительно подробнее, чем в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий». Как видно, можно только предположить, что «стоимость приобретения основных фондов» в налоговом учете – это «суммы, которые уплачиваются поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов)» в бухгалтерском учете. Кроме того, в налоговом учете определено, что из первоначальной стоимости основных фондов исключаются суммы уплаченного НДС, тогда как согласно п.8 П(С)БУ 7 оценка включает «суммы косвенных налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств, (если они не возмещаются предприятию)», т.е. формулировка, приведенная в Стандарте, позволяет учесть не только НДС, а и другие косвенные налоги, если уплата таковых имела место при приобретении основных фондов.

Кроме того, в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» не оговорено, включаются ли регистрационные сборы, государственная пошлина и аналогичные платежи, осуществляемые в связи с приобретением (получением прав) на объект основных средств, сумма ввозной пошлины по бухгалтерскому учету в балансовую стоимость основных фондов в налоговом учете. Однако, можно предположить, что эти «элементы» входят в «дру-

гие затраты на приобретение основных фондов».

На балансовую стоимость оказывают влияние индексации, но в отличие от переоценок в бухгалтерском учете индексация только увеличивает балансовую стоимость.

Расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств возникают также вследствие того, что ежегодная индексация основных фондов, проводимая в соответствии с налоговым законодательством, не отражается в бухгалтерском учете. В свою очередь, в налоговом учете нет понятия переоценки основных фондов, а переоценка значительно отличается от индексации. Во-первых, периодичность их проведения разная – индексация проводится один раз в год, тогда как переоценка – когда остаточная стоимость объекта значительно отличается от его справедливой стоимости. Во-вторых, индекс переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объекта, тогда как коэффициент индексации рассчитывается с учетом индекса инфляции года, по результатам которого проводится индексация. Кроме того, особенность индексации заключается в том, что она проводится только в случае, когда индекс инфляции расчетного года не меньше 110%, тогда как переоценка проводится и при существенном снижении справедливой стоимости объекта (т.е. уценка). В-третьих, индексация проводится для всех объектов основных фондов плательщика, тогда как переоценка затрагивает только один объект и все объекты группы, к которой он относится.

Кроме переоценки, в налоговом учете не отражается уменьшение полезности основных средств, тогда как признается расходами в бухгалтерском учете. Однако, уменьшение полезности затрагивает остаточную стоимость объекта путем увеличения износа, вследствие чего первоначальная стоимость не затрагивается, хотя и возникает еще одно различие в балансовой стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

Бухгалтерский учет амортизации

значительно отличается от ее налогового учета. Прежде всего, Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» определяет в качестве объекта начисления амортизации расходы, связанные с приобретением, самостоятельным изготовлением основных фондов, проведением всех видов ремонтов, реконструкции, модернизации и других видов улучшения основных фондов, а также расходов на капитальное улучшение земли, тогда как П(С)БУ 7 устанавливает объектом амортизации «основные средства (кроме земли)». Возможно, с этим связано использование термина «основные фонды» (т.е. основные средства в денежном выражении) в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» и «основные средства» (в натуральном выражении) в П(С)БУ 7. Кроме того, основные средства по П(С)БУ 7 – это, прежде всего, активы, т.е. делаем вывод, что в бухгалтерском учете амортизируются только основные средства, которые признаются активами, тогда как по налоговому учету амортизируются расходы на приобретение создание и улучшение всех основных фондов, кроме непроектируемых.

Кроме того, база начисления амортизации в налоговом учете – балансовая стоимость группы основных фондов или объекта группы 1, тогда как в бухгалтерском учете – остаточная стоимость объекта основных средств, что порождает различия в суммах начисленной амортизации. Различия вызваны также тем, что по Стандарту амортизация начисляется ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. В налоговом учете амортизация начисляется поквартально, причем момент начала амортизации законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» не установлен. Тем не менее, налоговые органы считают таким моментом квартал, следующий за кварталом введения основных фондов в эксплуатацию. По П(С)БУ 7 амортизация начисляется в течение всего срока полезного использования, который определяется предприятием самостоятельно. Согласно налоговому законодательству, для групп

2, 3, 4 амортизация начисляется до достижения группами нулевого значения, для объектов группы 1 – до достижения объектом стоимости меньше 1700 грн. П(С)БУ 7 предлагает 5 методов начисления амортизации, тогда как в налоговом учете установлены нормы амортизации для каждой группы основных фондов, от которых можно отступать, но не превышать. Таким образом, если применять метод начисления амортизации, предложенный налоговым законодательством, то предприятию нет смысла определять ликвидационную стоимость и срок полезного использования.

Вообще, применение налогового метода начисления амортизации в бухгалтерском учете имеет ряд недостатков. Эта проблема уже неоднократно рассматривалась в отечественной литературе [5,6,7]. Наиболее существенными недостатками авторы [7] считают следующие:

- Налоговые нормы не отражают фактической интенсивности изнашивания основных средств;

- Занижение сумм амортизации и неоправданное увеличение периода ее начисления на десятки лет;

- Занижение расходов вследствие искажения сумм амортизации, приводящее к неправильному исчислению себестоимости продукции, и, соответственно, финансового результата работы предприятия.

Это можно объяснить тем, что в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» регламентируется порядок формирования базы начисления налога на прибыль, причем без учета особенностей процесса воспроизводства основных средств. Поэтому многие авторы считают применение налогового метода начисления амортизации в бухгалтерском учете нецелесообразным.

П(С)БУ 7 также не согласуются с Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» в подходе к учету улучшений основных средств. Согласно данному Закону улучшения независимо от вида (ремонт, модернизация, реконструкция и т.д.) отражаются в налоговом учете одинаково (10 % совокупной балансовой стоимости всех групп основных фондов по

состоянию на начало отчетного года относится на валовые расходы, а сумма превышения - увеличивают балансовую стоимость групп 2, 3, 4 и объектов группы 1 пропорционально совокупной балансовой стоимости таких групп и отдельных объектов на начало расчетного квартала). В то же время П(С)БУ 7 различает два вида улучшений – ремонт и модернизацию. Типовой корреспонденцией счетов предлагается ремонт относить на расходы, а модернизацию – на увеличение первоначальной стоимости основных средств. На практике может возникнуть ситуация, когда сумма ремонта (т.е. расходы, осуществляемые для поддержания объекта в рабочем состоянии и получения первоначально определенной суммы будущих экономических выгод от его использования) превышает «10-процентный» предел. В этом случае в соответствии с требованиями П(С)БУ 7 необходимо отнести всю сумму расходов на счет класса 9, однако, Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» позволяет включить в валовые расходы только сумму, не превышающую 10% совокупной балансовой стоимости всех групп основных фондов по состоянию на начало отчетного года. Оставшуюся сумму затрат необходимо пропорционально отнести на увеличение балансовой стоимости групп основных фондов и объектов группы 1. Сложность возникает вследствие того, что в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета и типовой корреспонденцией дебетовые обороты счетов класса 9 списываются на счет 79 «Финансовые результаты». Таким образом, нельзя показать увеличение первоначальной стоимости основных средств дебитуя соответствующий субсчет счета 10 «Основные средства», т.к. счета класса 9 не корреспондируют со счетом 10 «Основные средства».

Кроме того, требование налогового законодательства о пропорциональном увеличении балансовой стоимости групп основных фондов при практической реализации приводит к ситуациям, когда ремонт, например, здания цеха или склада увеличивает стоимость компьютера, сканера или

телефона, которые не имеют к проведенному ремонту непосредственного отношения. Как справедливо отмечают ведущие отечественные авторы [7,9] налоговое законодательство может предъявлять определенные требования к организации учета, однако эти требования не должны "лишать учет экономического смысла".

Помимо несовершенства нормативной базы бухгалтерского учета основных средств, много затруднений у бухгалтеров-практиков вызывает учет капитальных инвестиций. Так, при определении круга затрат, включаемых в первоначальную стоимость объекта основных средств, Стандартом не оговорен порядок включения таких затрат в состав капитальных инвестиций и последующего отнесения их к стоимости основных средств, и вообще, термин «капитальные инвестиции» в Стандарте не употребляется и не определяется.

Стоит отметить, что вопросы учета капитальных инвестиций в Стандартах бухгалтерского учета практически не освещены, причем даже определение капитальных инвестиций в П(С)БУ № 7 не дано. Вообще, капитальные инвестиции – специфический вид необоротных активов, по своему экономическому содержанию значительно отличающихся от финансовых инвестиций. По сути, капитальные инвестиции являются «внутренними» вложениями в собственные активы предприятия [9, 17].

Несмотря на это, вопросы учета капитальных инвестиций регулируются только Инструкцией № 291, согласно которой последние можно определить как «затраты на приобретение или создание материальных и нематериальных необоротных активов» [5,25]. Проанализировав типовую корреспонденцию по счету 15, можно отметить, что к капитальным инвестициям относятся все затраты, которые увеличивают первоначальную стоимость основных средств. Требования налогового учета капитальных инвестиций определены Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий». Заметим, что термин «капитальные инвестиции» в Законе также не применяется, поэтому можно

лишь условно определить статьи, регулирующие налоговый учет капитальных инвестиций: п.8.1 - в части приобретения (изготовления) основных фондов, п.8.7 в части отражения текущего и капитального ремонта, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и других видов улучшения основных фондов. Кроме того, необходимо выделить п.8.9 данного Закона, регулирующей налоговый учет расходов по капитальному улучшению земли, которые Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 24.12.2002г. № 349-IV отнесены к основным фондам группы I. Следовательно, в налоговом учете к капитальным инвестициям также относятся расходы, увеличивающие балансовую стоимость основных фондов и подлежащие амортизации.

Таким образом, и в бухгалтерском, и в налоговом учете к капитальным инвестициям относятся расходы, увеличивающие балансовую стоимость основных средств и подлежащие амортизации. Однако, как уже ранее отмечалось, нормативная база бухгалтерского и налогового учета капитальных инвестиций требует серьезной доработки. В некоторых источниках [8] было предложено разработать отдельный Стандарт, который регулировал бы вопросы оценки и бухгалтерского учета капитальных инвестиций. По мнению авторов настоящей статьи, этот документ должен быть составлен с учетом норм закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий», т.е. обеспечивать соответствие бухгалтерского учета налоговому.

Также, некоторые авторы отмечают недостаточную детализацию счета 15 «Капитальные инвестиции» по субсчетам, что составляет проблему для практического учета капитальных инвестиций. Согласно Инструкции № 291, счет 15 «Капитальные инвестиции» имеет следующие субсчета:

151 «Капитальное строительство»

152 «Приобретение (изготовление) основных средств»

153 «Приобретение (изготовление) других необоротных материальных активов»

154 «Приобретение (создание) немате-

риальных активов»

155 «Формирование основного стада».

Таким образом, в литературе справедливо отмечено, что такое деление на субсчета не позволяет отразить учет так называемых других капитальных инвестиций (т.е. расходов на проектно-поисковые работы, содержание отделов капитального строительства и т.д.). [8,19] Также, в структуре счета нет субсчета, на котором можно было бы показать признание и списание затрат на капитальное улучшение земель. Кроме того, ни на одном субсчете не предусмотрено показывать затраты по улучшению основных средств (реконструкции, модернизации и т.д.), что является, по мнению авторов настоящей статьи, наиболее серьезным недостатком счета 15 «Капитальные инвестиции».

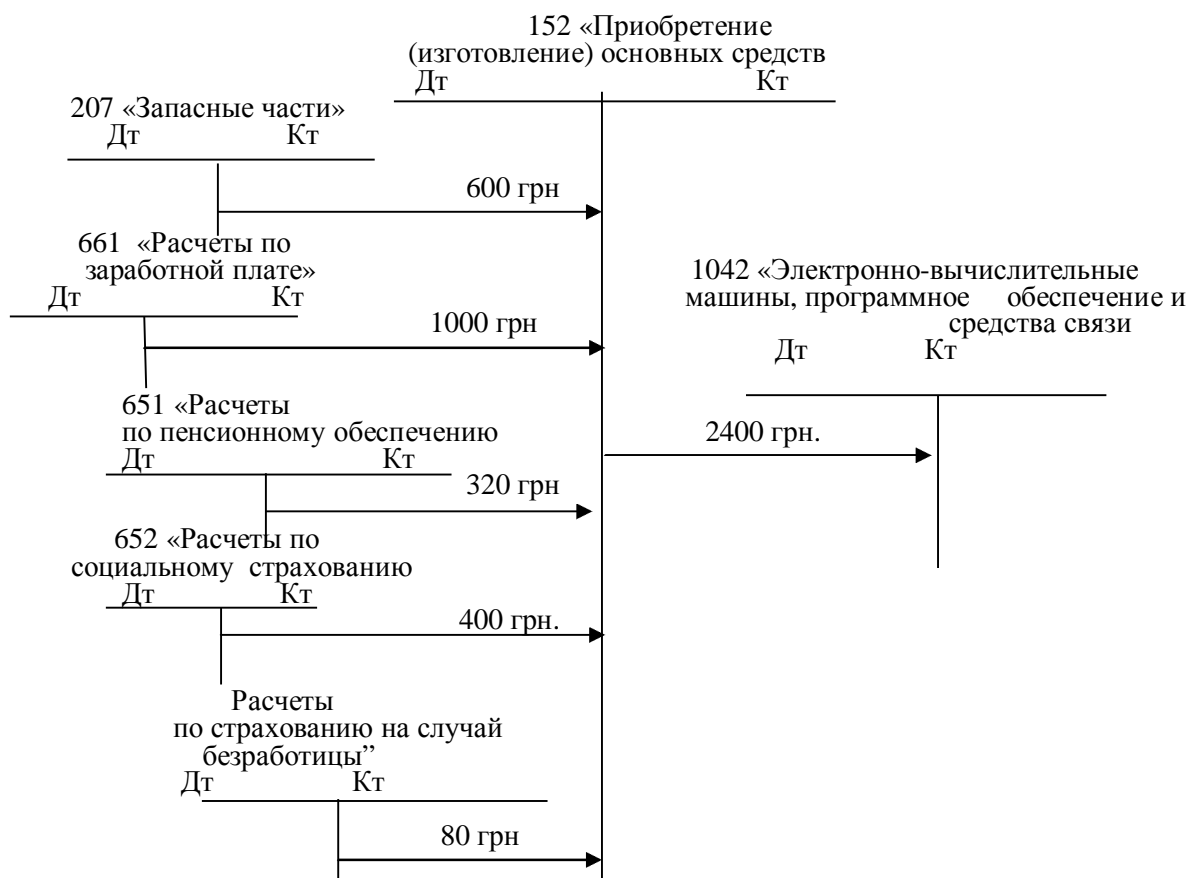
Как ранее отмечалось, П(С)БУ № 7 определено, что затраты на улучшение основных средств, (т.е. направленные на увеличение будущих экономических выгод от использования объекта), относятся на увеличение балансовой стоимости объекта

основных средств, и, согласно типовой корреспонденции счетов, собираются на счете 15 «Капитальные инвестиции». Затраты на ремонт и техобслуживание основных средств (т.е. получение в будущем первоначально определенной суммы будущих экономических выгод) включаются в состав расходов и относятся на соответствующие затратные счета.

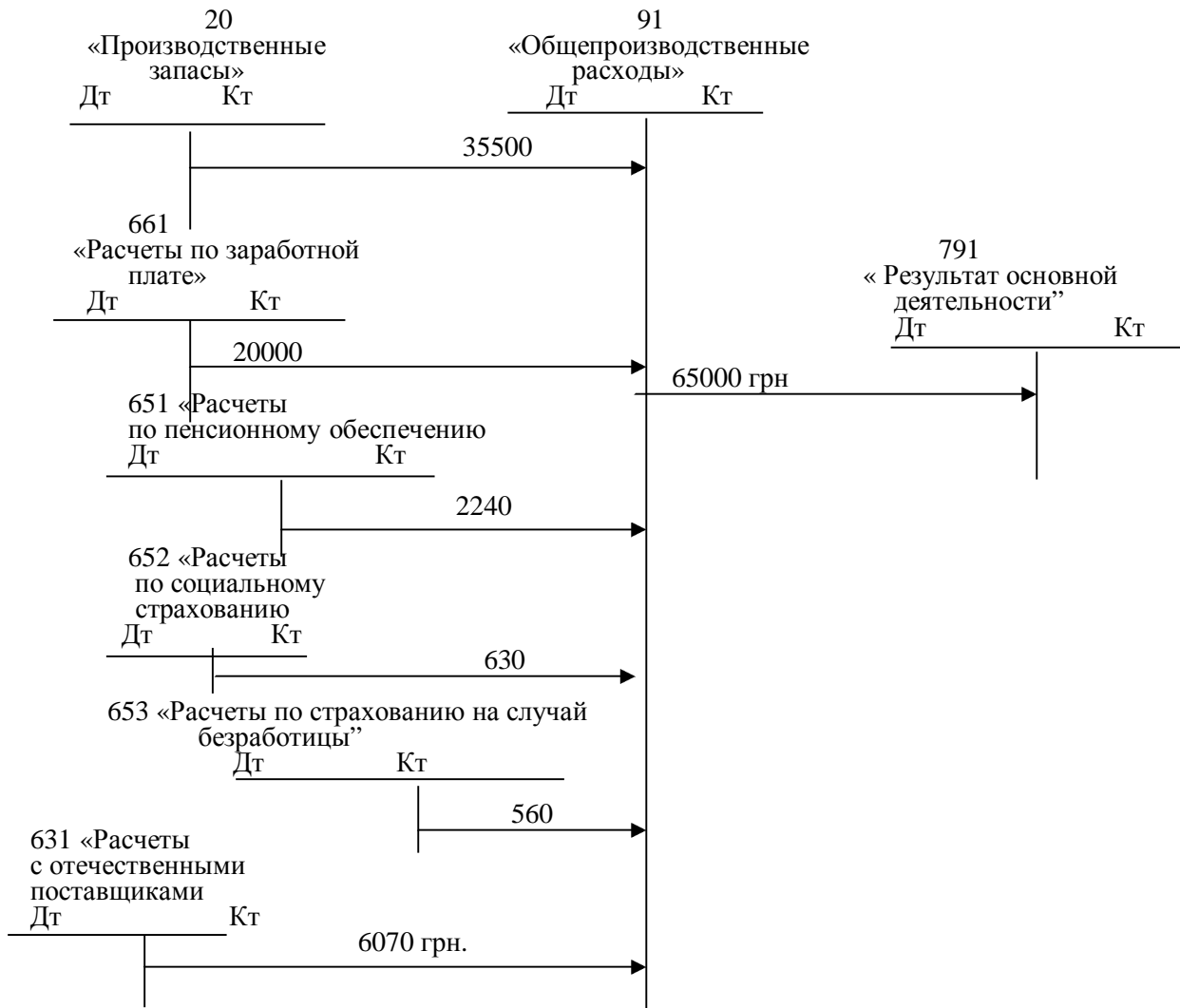
Для наглядности рассмотрим числовой пример.

На 01января отчетного года совокупная балансовая стоимость всех групп основных фондов составляла 550000 грн. В июле-августе того же года произведен капитальный ремонт здания склада готовой продукции на сумму 65000 грн. и модернизирован сканер в производственном отделе на сумму 2400 грн.

В бухгалтерском учете эти операции, согласно Инструкции № 291 и типовой корреспонденции счетов, будут отражены, как показано на рис.1.



а) модернизация основных средств



б) ремонт основных средств

Рис.1. Отражение в учете улучшений основных средств согласно типовой корреспонденции счетов бухгалтерского учета

В налоговом учете порядок отражения приведенных операций не зависит от характера улучшений основных фондов.

В специальной литературе уже рассматривалась проблема отсутствия специального счета, на котором отражались бы улучшения основных средств. Для этого можно было бы открыть специальный субсчет на счетах расходов (класс 9), однако, согласно Инструкции № 291 счета класса 9 не корреспондируют со счетом 10 «Основные средства», т.е. нельзя будет показать увеличения балансовой стоимости основных фондов. Согласно типовой корреспонденции счетов, затраты на улучшение основных фондов относятся на счет 15 «Капитальные инвестиции», поэтому целесо-

образно открыть на счете 15 «Капитальные инвестиции» субсчет 156 «Улучшение основных средств». Той же Инструкцией определено, что для управленческих нужд допускается использование предприятиями корреспонденции счетов, не приведенной в данной Инструкции, «исходя из норм этой инструкции, положений (стандартов) бухгалтерского учета, других нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету и управленческих нужд» [5, 18]. Следовательно, для нужд налогообложения можно установить корреспонденцию счетов, предложенную на рисунке 2.

Схема учета, предложенная типовой корреспонденцией счетов (рис.1), не позволяет отразить налоговый учет основ-

ных средств. Главный недостаток – затраты на ремонт относятся на счета расходов (класс 9), которые не корреспондируют со счетом 10 «Основные средства», так что если сумма проведенных ремонтов превышает 10% совокупной балансовой стоимости всех групп основных фондов, в бухгалтерском учете невозможно отразить отнесение суммы превышения на увеличение балансовой стоимости.

Поэтому, по мнению авторов, правильнее было бы все затраты по улучшению основных средств, независимо от характера улучшений, собирать на субсчете

156 «Улучшение основных средств». Тогда по дебету субсчета 156 будут отражаться затраты и на ремонт, и на совершенствование основных средств. Далее, в соответствии с п.п.8.7.1 п.8.7 ст.8 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий» сумму в пределах 10% совокупной балансовой стоимости всех групп основных фондов относим на расходы (субсчет 977 «Прочие расходы обычной деятельности»), а сумму превышения – на увеличение балансовой стоимости основных средств.

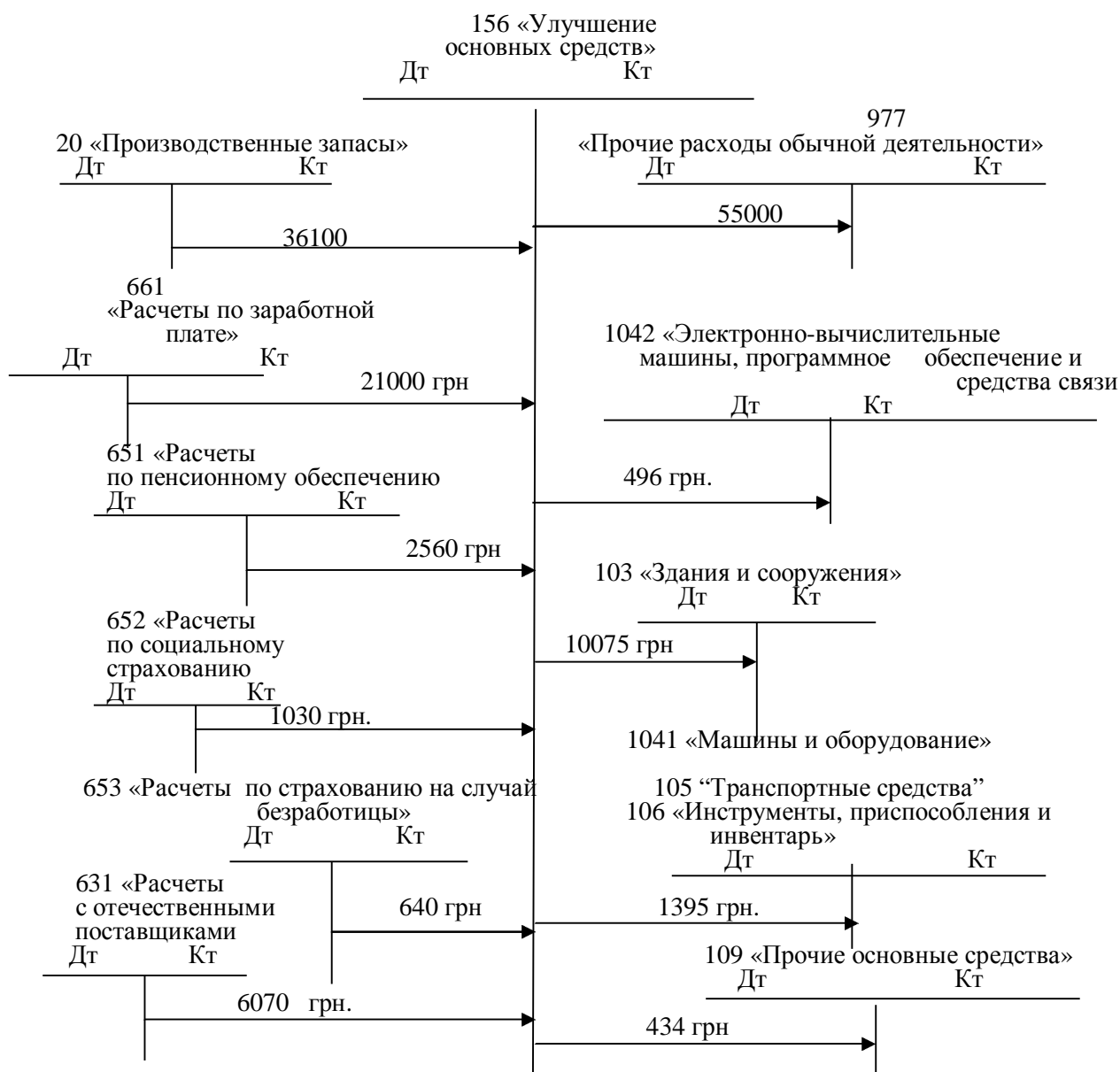


Рис. 2. Отражение в бухгалтерском учете совершенствования основных фондов в соответствии с требованиями налогового учета.

Прежде всего, необходимо пояснить, что субсчет 977 «Прочие расходы обычной деятельности» выбран в качестве затратного счета, т.к. согласно Инструкции № 291, счет 15 «Капитальные инвестиции» по кредиту корреспондирует не со всеми счетами класса 9, а только со счетами 97 «Прочие расходы» и 99 «Чрезвычайные расходы». Законом Украины «О налогообложении прибыли предприятий» оговорено, что сумма улучшений основных фондов, превышающая «10-процентный предел», «увеличивает балансовую стоимость групп 2, 3, 4 или отдельных объектов основных фондов группы 1, пропорционально совокупной балансовой стоимости таких групп и таких отдельных объектов

группы 1 на начало расчетного квартала» [1, 45]

Однако, практическое применение этой нормы еще окончательно не урегулировано ни вышеуказанным Законом, ни официальными разъяснениями ГНАУ. В связи с этим, в литературе [3, 53] предложен наиболее приемлемый метод распределения этой суммы.

Расчет сумм, относимых на субсчета счета 10 «Основные средства», выполнен с применением этого метода.

Балансовая стоимость основных фондов на 01.07.2003 г. представлена в таблице 3.

Таблица 3.
Балансовая стоимость основных фондов предприятия на 01.07.2003 г.

Группы основных фондов		Балансовая стоимость на 01.07.2003г., грн.
Группа 1	Здание цеха	250000
	Здание склада готовой продукции	75000
Группа 2		45000
Группа 3		14000
Группа 4		16000
Всего		400000

Поскольку на начало отчетного года совокупная стоимость всех групп основных фондов составляла 550000 грн, то в валовые расходы можно отнести затраты на ремонт и модернизацию основных фондов в сумме:

$$550000 \text{ грн.} * 10\% = 55000 \text{ грн.}$$

Оставшуюся сумму - 12400 грн. (67400 грн. - 55000 грн.) распределяем следующим образом на субсчета счета 10 «Основные средства» (в соответствии с таблицей 1):

$$103 \text{ «Здания и сооружения» : } 12400 \text{ грн.} * (250000 : 400000) + 12400 \text{ грн.} * (75000 : 400000) = 10075 \text{ грн.}$$

1041 «Машины и оборудование», 105 «Транспортные средства», 106 «Инструменты, приспособления и инвентарь»:

$$12400 \text{ грн.} * (45000 : 400000) = 1395 \text{ грн.}$$

109 «Прочие основные средства»: $12400 \text{ грн.} * (14000 : 400000) = 434 \text{ грн.}$

1042 «Электронно-вычислительные машины, программное обеспечение и средства связи»:

$$12400 \text{ грн.} * (16000 : 400000) = 496 \text{ грн.}$$

Необходимо помнить, что налоговый учет основных фондов группы 2 ведется по совокупной балансовой стоимости. Поэтому дальнейшее распределение суммы, относящейся на увеличение балансовой стоимости группы 2 (т.е. на субсчета 1041, 105, 106) можно произвести пропорционально остаткам на этих счетах на начало отчетного квартала.

В заключении стоит добавить, что если сумма улучшений основных средств,

приводящая к увеличению будущих экономических выгод, не превышает 10% совокупной балансовой стоимости всех групп основных фондов, то в налоговом учете такие затраты полностью отнесутся на валовые расходы. В бухгалтерском учете вышеуказанные затраты расходами не признаются, а относятся на счет 15 «Капитальные инвестиции». Таким образом, в этом случае возникает постоянная разница, уменьшающая налоговую прибыль по сравнению с бухгалтерской (постоянная, т.к. в следующих налоговых периодах она не зачитывается). Предложенное авторами данной статьи усовершенствование схемы учета капитальных инвестиций позволяет избежать образования такой постоянной разницы.

Проведенные исследования показали, что налоговый учет капитальных инвестиций можно увязать с бухгалтерским учетом этих активов путем детализации счета 15 «Капитальные инвестиции» по субсчетам. Однако, существует ряд проблем, связанных с учетом и оценкой основных средств. В частности, дополнительных исследований требует вопрос увязки бухгалтерского и налогового учета переоценки и индексации основных средств, а также бухгалтерского и налогового учета амортизации.

Литература

1. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий»//Вестник налоговой службы Украины. – 2003. - №6. – с.10-59
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства»//Все о бухгалтерском учете. – 2001. - № 37(583). – с. 23-27
3. Примакова Е., Пироженко О. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. – Харьков.: Фактор, 2003. – 144с.
4. Амортизация: налоговый и бухгалтерский учет. – Харьков.: Фактор, 2003. – 132с.
5. План счетов Бухгалтерского учета активов, обязательств и капитала Инструкция по применению. – Харьков.: Курсор, 2002. – 104с.
6. Ластовецкий В. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств: как объединить // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - №8. – с.37–40.
7. Гавриленко В.А., Леонова Л.А. Экономическое обоснование новых подходов в бухгалтерском учете основных средств //Наукові праці Донецького національного технічного університету, Серія: економічна, випуск 68. – Донецьк, ДонНТУ, 2003. – 204с.
8. Дутчак Л. Методология учета амортизации основных средств и ее влияние на налогообложение прибыли // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - № 9. с. 26-28.
9. Задорожный З. Проблемы учета основных средств и капитальных инвестиций // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. - № 7. – с. 18-22.
10. Грачева Р. Инвестиции и капитал. Бухгалтерский учет. Специальное приложение к еженедельнику «Дебет – Кредит». – Новая бухгалтерия: библиотека «Дебета - Кредита». – 2001. – 130с.
11. Вербов Г.Д., Петрухин Н.И. Справочник нормативных документов по бухгалтерскому учету. Том первый. – Москва, "Финансы", 1978. – 480с

Статья поступила в редакцию 25.10.2004