

УДК 657

О.А. ЦАРЕВСКАЯ, Е.А. ФОМИНА
(*Oksana.tzarevskaya@yandex.ru, feaalex@rambler.ru*)
Севастопольский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова

ИССЛЕДОВАНИЕ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ*

Рассматриваются методы оценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Выявляются основные вопросы при оценке и документальном оформлении хозяйственных операций с основными средствами, требующие усовершенствования законодательства, а также пути повышения качества бухгалтерской информации при проведении оценки основных средств.

Ключевые слова: *основные средства, бухгалтерский учет, налоговый учет, организация учета, оценка.*

Повышение эффективности процесса управления существующими объектами на всех стадиях производственного процесса является залогом успешного решения возникающих экономических проблем на предприятии. Данное решение актуально, прежде всего, для учёта основных средств, т. к. ими обладает любой хозяйствующий объект. Более того, наличие основных средств является важнейшим аспектом функционирования предприятия в целом, что влияет на эффективность его развития. Действительно «эффективность функционирования и развитие предприятия напрямую зависят от того, насколько рационально предприятие распоряжается своими ... ресурсами» [3]. Независимо от организационно-правовой формы предприятия, его отрасли деятельности или формы собственности, основные средства – один из самых распространённых видов активов.

Сложно переоценить значение оценки основных средств. Достоверность финансовой отчётности предприятия напрямую зависит от объективной оценки основных средств.

Исследование проблемных вопросов оценки основных средств можно найти в работах многих учёных. Применительно к методам оценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте стоит обратить внимание на разработки таких отечественных экономистов, как А.С. Алисенова, В.П. Астахов, И.В. Захаров, Ю.Ф. Давлетова, Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская, Т.Н. Коршунова, В.С. Казакова, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, Ж.Г. Леонтьева, Т.Н. Малькова, М.Ю. Медведев, С.А. Николаева, А.Ю. Попов, Ю.И. Сигидова, В.Я. Соколов, З.С. Туякова, Т.А. Фролова, Л.З. Шнейдман и многих других [1].

Методика формирования оценки основных средств рассматривается и в работах зарубежных учёных: Д. Александера, Х. Андерсона, Э. Аткинсона, Й. Бетге, А. Бриттона, К. Друри, Э. Йориссена, Р. Каплана, Дж. Коакля, С. Менсона, Дж. Мура, Х. Поуржалали, Ф.Дж. Феррейра де Коста и др. [11].

Вместе с этим рассматриваемые в трудах данных учёных вопросы оценки основных средств остаются нерешёнными и нуждаются в серьёзной доработке. В частности, имеет место неверная интерпретация законодательства, а главное – методы оценки остаются недостаточно разработанными. Эти и другие причины не позволяют реализовать в полной мере правильную постановку учёта основных средств.

Цель – обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по применению методов оценки в бухгалтерском и налоговом учёте.

Основные средства — самая существенная статья финансовой отчётности предприятия. МСФО 16 «Основные средства» определяет основные средства как материальные активы, которые предприятие использует для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей.

* Работа выполнена под руководством Жариковой О.А., кандидата экономических наук, доцента кафедры экономики, финансов и учета Севастопольского филиала РЭУ им. Г.В. Плеханова.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» даёт более развёрнутую характеристику данных активов. Актив принимается организацией к бухгалтерскому учёту в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- с) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- д) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [8].

Активы, которые подходят к критериям, указанным выше, но имеют стоимость не более 40000 руб. за единицу, могут учитываться как материально-производственные запасы (п. 5 ПБУ 6/01).

Налоговый учёт рассматривает основные средства как часть имущества, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, с первоначальной стоимостью больше 100000 руб. Налоговый кодекс Российской Федерации не указывает, на каких условиях основные средства принимаются к учёту, каков состав их затрат при приобретении, а также порядок отражения первоначальной и следующих переоценок в учёте.

Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100000 руб. (ст. 256 НК РФ) [7].

Таким образом, существует проблема, касающаяся оценки и переоценки объектов основных средств. Это многосторонняя проблема, которая, с одной стороны, охватывает теорию, с другой стороны, проявляется на прикладном уровне. Самое основное в этом – достоверность отображения в финансовой отчётности оценки стоимости основных средств, что оказывает огромное влияние на оценку предприятия в целом. При этом стоит внимательно рассмотреть такие вопросы, как: оценка первоначальной стоимости; оценка по остаточной стоимости; переоценка объекта основных средств; начисление амортизации и оценка объекта для правильного расчёта амортизации.

Проблема оценки основных средств на предприятии связана прежде всего с расхождением данных в бухгалтерском и налоговом учёте. Причина данной ситуации в различной трактовке соответствующих нормативных актов. Учитывая частые изменения в законодательстве, следует исследовать методы оценки основных средств как в бухгалтерском, так и в налоговом учёте.

Вопросы при оценке основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте возникают, несмотря на то что законодательство в достаточно строгой мере регулирует учёт основных средств.

Документальное оформление движения основных средств ограничивается применением типовых форм [4], что отвечает законодательным требованиям в редких случаях. Не только для удобства управленческого учёта, но и для приведения первичных учётных документов объектов основных средств в соответствие с действующим законодательством необходимо провести работу над информативностью документов.

Унифицированные формы бухгалтерского учёта есть, их по желанию можно использовать, можно разрабатывать самим, они и являются основанием для налогового учёта (при проверке амортизации нужно убедиться, что объект на находится на учёте, при проверке счетов-фактур сопоставляют с первичным документом).

Проблема состоит в том, что по отдельным операциям нет формы, и предприятию нужно ее разрабатывать.

Например, переоценка основных средств отражается только в бухгалтерском учёте. Вследствие этого возможно возникновение разницы по ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций». При дооценке основного средства можно указать в акте переоценки разницу суммы начисления

амортизации, которая ведёт к формированию постоянного налогового обязательства. Соответственно, при уценке основного средства, в акте переоценке указать разницу начисления амортизации, ведущую к возникновению постоянного налогового актива.

Проблемы связаны с различием данных в бухгалтерском и налоговом учёте при оценке основных средств. Нормативные акты, в которых закреплён различный подход является тому причиной. На уровне первоначальной стоимости устанавливается сумма, перенесённая на расходы в результате начисления амортизации. Нерегламентированными являются правила расчёта ликвидационной стоимости основного средства. Для каждого вида актива осуществляется свой прогноз, что обуславливает сложность оценки будущей ликвидности объекта основных средств. В результате сложности учёта влияния конечной стоимости иных важных факторов, расчёт оказывается весьма приблизительным. Документальное оформление операций учёта основных средств необходимо тщательно контролировать.

При выборе метода начисления амортизации учитывается возможность его применения в данной организации, простота применения этого метода и его влияние на себестоимость продукции. Следует принимать во внимание следующие аспекты при выборе наиболее целесообразного метода начисления амортизации:

- принцип осмотрительности – начисление амортизации способом уменьшаемого остатка;
- ожидаемые пути получения пользы от использования объектов основных средств [10].

Необходимо определить срок полезного использования основного средства, не искажающего информацию в бухгалтерской отчётности. Для того, чтобы избежать корректировки минимального предельного значения срока полезного использования основного средства в налоговом учёте целесообразно установить его для разных объектов основных средств на законодательном уровне [4].

Действительно, в целях сближения бухгалтерского и налогового учёта необходимо соблюдать следующие требования: «1. Первоначальная стоимость объектов ОС должна быть одинаково сформирована как в бухгалтерском, так и в налоговом учете... 3. Срок полезного использования должен совпадать. Различия в правилах определения срока полезного использования основного средства в бухгалтерском и налоговом учёте приводят к тому, что даже при выборе одинакового линейного метода амортизации, норма амортизации в бухгалтерском и налоговом учёте будет различаться» [2].

В законодательном акте необходимо закрепить: «Предприятие устанавливает одинаковый срок полезного использования для отражения основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте». Эта мера поможет устранить ошибку двойного учёта.

Достоверность учётных данных – важный аспект оценки объекта основных средств. Как правило, к ним относятся показатели, которые отражают стоимость, перенесённую на стоимость готовой продукции и показатели всего объёма объектов основных средств. Анализируя оценку основных средств, компании могут сохранить свои денежные средства, а также накопить их для улучшения внеоборотных активов.

Еще одним проблемным вопросом можно выделить оценку анализируемой стоимости основного средства. Основные средства в бухгалтерском учёте отражаются по остаточной стоимости. Первоначальную стоимость указывают лишь в пояснении к отчётности. Анализируя основные средства, возникает вопрос – по какой стоимости оценивать объекты основных средств – по первоначальной или остаточной? Данная проблема имеет место быть. Особенно, если доля амортизации значительна, тогда и разница в этих суммах будет велика [5].

При передаче основного средства в качестве вклада в уставный капитал, в бухгалтерском учёте учитывается первоначальная стоимость, в налоговом же учёте – остаточная. Необходимо прийти к единообразию в бухгалтерском и налоговом учёте, закрепить, например, первоначальную стоимость на законодательном уровне.

Относительно начисления амортизации, то необходимо определиться со сроком полезного использования объектов основных средств, чтобы избежать искажения информации в бухгалтерском

учёте. Также для достоверности информации о состоянии объектов основных средств целесообразно обозначить ежемесячное начисление амортизации, а не ежеквартальное или ежегодное [6].

Бухгалтерский и налоговый учёт нуждаются в совершенствовании и на методико-организационном уровне, и на законодательно-нормативном, особенно в части касающейся методов оценки основных средств. На данный момент российские нормативные документы, регулирующие учёт основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте, имеют ряд значительных расхождений.

Пути совершенствования представлены в виде схемы на рис.

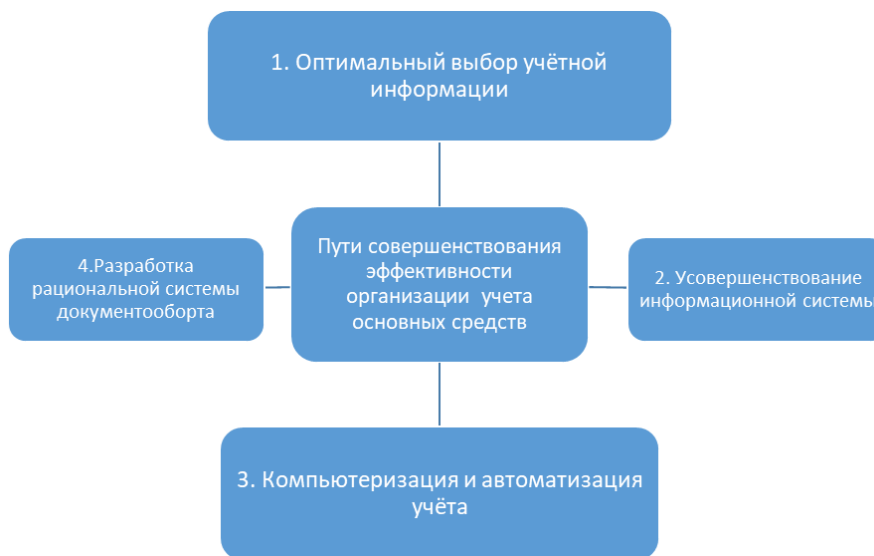


Рис. Пути совершенствования эффективности организации учета основных средств [Разработано автором]

1. Для совершенствования эффективности использования основных средств важно наиболее оптимально выбрать учётную информацию: показатели величины стоимости, перенесённые на стоимость готового продукта, показатели общего объёма основных средств, их динамику и структура. Анализ данных показателей помогает в создании условий для эффективного использования денежных средств.

2. Усовершенствование информационной системы необходимо для соответствия действующим нормам законодательства, а также для эффективного управленческого учёта.

3. Важный этап для того, чтобы ежедневно получать оперативную информацию о движении объектов основных средств, а также для того, чтобы верно рассчитать и отразить начисление амортизации.

4. Данный фактор необходим для своевременного решения поставленных задач при минимальном использовании материальных, финансовых и трудовых ресурсов компании.

Таким образом, проведённый анализ методов оценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учёте показал тесную взаимосвязь между этими составляющими. На данный момент существует ряд проблем в бухгалтерском и налоговом учёте при оценке основных средств: отсутствие формы первичного документа по переоценке основного средства, удобной для применения в бухгалтерском и налоговом учёте, расхождения в сроке полезного использования объекта, различный метод оценки стоимости при передаче основного средства в качестве вклада в уставный капитал.

Сформированные предложения могут помочь их решить. В качестве возможного решения указанных проблем предложено внесение изменений в акт переоценки основного средства, установление одинакового срока полезного использования в бухгалтерском и налоговом учёте, а также начисление амортизации каждый месяц.

Литература

1. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: в 2-х ч. Ч. 1. 12-е изд. М.: Юрайт, 2018.
2. Жарикова О.А., Калининченко А.С. Бухгалтерский и налоговый учет амортизации основных средств: сходства и различия // Актуальные вопросы экономики и педагогики в современных условиях цифровой трансформации: материалы I Всерос. междисциплинар. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов и молодых учёных. (г. Севастополь, 20–21 дек. 2018 г.). Севастополь: Севастопол. филиал федерал. гос. бюджет. образоват. учреждения «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова». 2018, С. 60–63.
3. Кудрявцева А.С., Фомина Е.А. Направления стимулирования развития малого бизнеса // Управление социально-экономическими системами, правовые и исторические исследования: теория, методология и практика: материалы Междунар. науч.-практ. конф. преподавателей, аспирантов и студентов. (г. Брянск, 16–17 апр. 2019 г.). Брянск: Брянский государственный университет им. академика И.Г. Петровского. 2019, С. 107–112.
4. Матвеевцева А.В. Основные средства: проблемы оценки // Экономическая безопасность: правовые, экономические, экологические аспекты: сб. науч. трудов Междунар. науч.-практ. конф.: в 2-х т. (г. Курск, 29 марта 2017 г.). Курск: Университетская книга, 2017. С. 222–225.
5. Миндиярова Э.Э. Проблемы учета и анализа основных средств и пути повышения эффективности их использования // Вести научных достижений. Бухгалтерский учет, анализ и аудит. 2020. № 2. С. 52–55.
6. Миславская Н.А., Поленова С.Н. Бухгалтерский учет. М.: Дашков и К, 2016.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/df53ee1751d3e93dbf8c0d34076675da18a2fd06/ (дата обращения: 19.09.2020).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 16.05.2016). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ca9fac1b1c2a232aa1e6b5df8318b4671a26cdc0/ (дата обращения: 19.09.2020).
9. Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41013/ (дата обращения: 19.09.2020).
10. Шанин И.И., Полупанова Д.А. Эффективность использования основных средств в коммерческой организации // Молодой ученый. 2017. № 13(147). С. 392–395. [Электронный ресурс]. URL: <https://moluch.ru/archive/147/41138/> (дата обращения: 19.09.2020).
11. Hamid Pourjalali. Level 3 Fair Value Disclosures and Crash Risk with Audrey Wen-shin Hsu and Yi-Ju Song // Journal of Contemporary Accounting & Economics. Vol. 14. Issue 3. 2018. P. 358–372. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1815566918301474> (дата обращения: 19.09.2020).

OKSANA TSAREVSKAYA, ELENA FOMINA

Sevastopol branch of Plekhanov Russian University of Economics

STUDY OF THE METHODS OF EVALUATION OF THE BASIC MEANS IN THE STATUTORY AND FISCAL ACCOUNTING

The article deals with the methods of the evaluation of the basic means in the statutory and fiscal accounting.

There are revealed the basic issues in the evaluation and documentation of the economic operations with the basic means demanding to improve the legislation and the ways of the improvement of the quality of the accounting information while evaluating the basic means.

Key words: *basic means, accounting, fiscal accounting, accounting management, evaluation.*