

# НЕОБОРОТНЫЕ МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: трансформация учета

Ирина ГОЛОШЕВИЧ, редактор

**Б**есконечная изменчивость законодательства заставляет бухгалтеров всегда быть в тонусе: им постоянно приходится повышать квалификацию, осваивая новации. В этом году — в фаворе бухгалтерский учет. Хотя в этой сфере законодательства в последнее время было крайне мало изменений. За весь год главный методолог (Минфин) всего лишь раз отреагировал на несовершенство бухгалтерской «нормативки» и точечными (практически ничего не значащими) правками<sup>(1)</sup> обозначил свою внимательность.

Основным мотивом, подтолкнувшим бухгалтеров «вспомнить все» о бухгалтерском учете, стало событие (наверное, этим уже и не удивить), произошедшее как раз в налоговом законодательстве. **Законом № 71<sup>(2)</sup>** изложен раздел III в новой редакции. Теперь в качестве объекта налогообложения выступает финансовый результат до налогообложения, определенный в соответствии с ПБУ или с МСФО, откорректированный на разницы. Указанный закон был принят еще в прошлом году, и вот уж почти год бухгалтеры «примеряют» новый подход к своим предприятиям: изучают состояние дел и «нащупывают» разницы. Уже понятно, как подойти к такому многообразию объектов учета, как необоротные материальные активы. Об этом и поговорим в данной статье.

<sup>(1)</sup>Подробнее см.: Кушина Е. Изменения в бухгалтерной «нормативке»: отражение реальности или «замыливание» глаз? // Бухгалтерия. — 2015. — № 33. — С.71–74 (прим. ред.).

<sup>(2)</sup>Закон Украины от 28.12.2014 г. № 71-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины по налоговой реформе» (прим. ред.).

<sup>(3)</sup>Подробнее см.: Назарбаева И. Необоротные активы // Налог на прибыль: что осталось от налогового учета: Сборник систематизированного законодательства. — 2015. — Вып.6. — С.156–167 (прим. ред.).

<sup>(4)</sup>При исследовании раздела III НКУ опущены «частные» случаи возникновения разниц, обусловленные предоставлением льгот или особых преференций для отдельных объектов или отдельных налогоплательщиков (прим. ред.).

## «Необоротные» разницы — откуда?

Необоротные материальные активы всегда были на особом счету в налоговом законодательстве. Сколько бы ни было налоговых изменений, пару-тройку для таких объектов всегда можно было найти. Поэтому совсем не удивительно, что в новой редакции раздела III НКУ необоротным активам посвящена отдельная статья — статья 138, название которой — «Разницы, возникающие при начислении амортизации необоротных активов» — сразу же вводит в тему.

Итак, предметом урегулирования «налоговоприбыльной» частью НКУ теперь выступают не хозяйственные операции (а точнее, их влияние на доходы и расходы в налоговом учете), а разницы, возникающие при их осуществлении. В ст.138 их шесть: три — увеличивающие финансовый результат до налогообложения, а три — уменьшающие<sup>(3)</sup>. Но и это не все: несколько разниц, имеющих непосредственное отношение к необоротным активам, можно встретить и в других статьях, например, о биологических активах и инвестиционной недвижимости вспоминает пп.141.2.1 ст.141 НКУ.

Поэтому вполне закономерно: первое, что сделает каждый бухгалтер, — это выяснит причины возникновения разниц в общем и определит те, которые есть в учете конкретного предприятия. Для этого пригодится таблица, в которой приведено сравнение старых норм раздела III<sup>(4)</sup> с положениями ПБУ, а также то, как на отличиях в учетах отразилось появление **Закона № 71**.

## 1С:БУХГАЛТЕРІЯ 8

для України

### + ПОДАРУНОК?

**Найкращий подарунок – це якісна\* лінія консультацій!**

\*подвійний контроль повноти змісту та вчасності надання відповіді



**Фаворит-С (044) 239-24-05**

www.favorit-s.com.ua

Якість обслуговування відповідає ISO 9001:2008

1С®

1С-ФРАНЧАЙЗИНГ

Таблица 1. Факторы, определяющие возникновение разниц

№ п/п	Описание фактора	ПБУ	НКУ (раздел III в редакции до 01.01.2015 г.)	Отличия в учетах, существовавшие до 01.01.2015 г.	Новая редакция раздела III НКУ (последствия)	
<b>1 Приобретение (признание)</b>						
1.1	Способ приобретения	за денежные средства	п.7—8 <b>ПБУ-7</b> , п.9—10 <b>ПБУ-32</b>	п.146.5 ст.146	могли существовать суммовые разницы (см. стр.1.2 этой табл.)	разницы не существует
		путем обмена (в том числе и на корпоративные права)	п.12—13 <b>ПБУ-7</b>	п.146.9, п.146.10 ст.146		разницы не существует
		бесплатно	<b>Инструкция № 291</b> ; п.13 <b>Методических рекомендаций № 561</b> <sup>(5)</sup>	пп.135.5.4 ст.135, п.144.1 ст.144	в налоговом учете бесплатно полученные основные средства отражались в доходах, в то время как в бухгалтерском учете – в собственном капитале	разницы не существует, активы, бесплатно полученные после 01.01.2015 г., отражаются в точном соответствии с правилами бухгалтерского учета
1.2	Оценка (первоначальная оценка)	цена приобретения и прочие расходы, связанные с доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования	п.8 <b>ПБУ-7</b> , п.10 <b>ПБУ-32</b>	п.146.5, п.146.6 ст.146	разницы могли возникать в силу «нехозяйственности» некоторых расходов с точки зрения <b>НКУ</b> или невозможности их признания в составе налоговых расходов по причине несоответствия их определению налогового термина «расходы»	разница может возникнуть при фискальной трактовке пп.139.1.1 ст.139 в сумме начисленных обеспечений, включаемых в первоначальную стоимость
		справедливая стоимость	п.9—10 <b>ПБУ-7</b> , п.28—29 <b>ПБУ-32</b>	п.146.9, 146.10 ст.146	разница возникала, если обычная цена отличалась от справедливой стоимости	разницы не существует
		себестоимость запасов	п.11 <b>ПБУ-7</b> , п.11 <b>ПБУ-32</b>	п.146.6 ст.146	разница возникала в сумме «нерасходов», которые согласно ст.139 и ст.140 <b>НКУ</b> не включались в налоговые расходы, а также в сумме резервов и обеспечений	причин для возникновения разниц стало меньше, но они существуют (например, переходящие суммы резерва отпусков)
		остаточная стоимость передаваемого объекта при обмене	п.12 <b>ПБУ-7</b>	п.146.10 ст.146	разница возникала в силу применения обычной цены, если она отличалась от остаточной стоимости передаваемого объекта в обмен на другой	причин для возникновения разниц стало меньше, но они существуют
1.3	Классификация	основные средства (в том числе операционная недвижимость)	п.5 <b>ПБУ-7</b>	п.145.1 ст.145	разницы не существовало	разницы не существует
		прочие необоротные активы (в том числе МНМА)	пп.5.2 <b>ПБУ-7</b>	п.145.1 ст.145	разница могла существовать в силу отличия стоимостного порога, установленного в бухучете для различия между МНМА и основными средствами, от установленного <b>НКУ</b> (до 01.09.2015 г. – 2500 грн., после – 6000 грн. <sup>(6)</sup> )	разница может существовать по тем же причинам
		непроизводственные основные средства	—	п.144.3 ст.144 <b>НКУ</b>	разница существовала	разница существует (см. также стр.2.5 этой табл.)
		инвестиционная недвижимость	<b>ПБУ-32</b>	—	разница могла возникнуть, если инвестиционная недвижимость оценивалась в бухучете по справедливой стоимости	разница существует, если инвестиционная недвижимость оценивается по справедливой стоимости
		биологические активы	<b>ПБУ-30</b>	п.145.1 ст.145	разница существовала, если биологические активы оценивались по справедливой стоимости	разница существует, если биологические активы оцениваются по справедливой стоимости

<sup>(5)</sup>Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина от 30.09.2003 г. № 561 (прим. ред.).

<sup>(6)</sup>Подробнее см.: Голошевич И. Основные средства: планка поднята... // Бухгалтерия. – 2015. – № 34-35. – С.19 (прим. ред.).

№ п/п	Описание фактора	ПБУ	НКУ (раздел III в редакции до 01.01.2015 г.)	Отличия в учетах, существовавшие до 01.01.2015 г.	Новая редакция раздела III НКУ (последствия)	
<b>2 Эксплуатация</b>						
2.1	Амортизация	прямолинейный метод	пп.1 п.26 ПБУ-7, п.16 ПБУ-32	пп.1 пп.145.1.5 ст.145	разницы не было	разницы не существует, за исключением случая, если этот метод используется для налогового учета вместо производственного, используемого в бухучете
		производственный метод	пп.5 п.26 ПБУ-7, п.16 ПБУ-32	пп.5 пп.145.1.5 ст.145	разницы не было	разница существует, производственный метод запрещен в налоговом учете
		метод уменьшения остаточной стоимости	пп.2 п.26 ПБУ-7, п.16 ПБУ-32	пп.2 пп.145.1.5 ст.145	разницы не было	разницы не существует, за исключением случая, если этот метод используется для налогового учета вместо производственного, используемого в бухучете
		метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости	пп.3 п.26 ПБУ-7, п.16 ПБУ-32	пп.3 пп.145.1.5 ст.145	разницы не было	то же
		кумулятивный метод	пп.4 п.26 ПБУ-7, п.16 ПБУ-32	пп.4 пп.145.1.5 ст.145	разницы не было	то же
		«упрощенные» методы «50х50» или «100»	п.27 ПБУ-7	пп.145.1.6 ст.145	разницы не было	разницы не существует, если она не возникает в силу стоимостного критерия между МНМА и основными средствами (см. стр. 1.3 этой табл.)
2.2	Сроки полезного использования	сроки, установленные приказом о вводе в эксплуатацию	п.24 ПБУ-7, п.16 ПБУ-32	—	разница существовала, если сроки полезного использования в бухучете отличались от применяемых в налоговом учете минимальных сроков полезного использования	причин для существования разницы стало меньше, она возникает, если в бухгалтерском учете срок полезного использования меньше минимального срока полезного использования
		минимальные сроки полезного использования	—	п.145.1 ст.145		
2.3	Изменение оценки	переоценка	п.16—21 ПБУ-7, п.17, 19—23 ПБУ-32	п.146.21 ст.146	разница существовала: переоценка в бухгалтерском учете не отражалась в налоговом учете. Однако амортизации подлежала сумма индексации <sup>(7)</sup> , которая по странному стечению обстоятельств тоже называлась переоценкой, но проводилась на условиях, предусмотренных НКУ	разница существует: на сумму уценки (дооценки) проводятся соответствующие корректировки
		уменьшение (восстановление) полезности	п.31—32 ПБУ-7, п.18 ПБУ-32, ПБУ-28			
2.4	Расходы, связанные с эксплуатацией основных средств	текущий осмотр	п.15 ПБУ-7, п.15 ПБУ-32	ст.138	разницы не существовало	разницы не существует
		текущий ремонт	п.15 ПБУ-7, п.15 ПБУ-32	п.146.11, 146.12 ст.146	разница существовала в силу разных подходов в учетах <sup>8</sup> : в налоговом учете эти расходы включались в налоговые <sup>9</sup> с ориентиром на «ремонтный» лимит, а в бухгалтерском учете, за редким исключением, практически всегда – в расходы периода без ограничений <sup>(8)</sup>	разницы не существует: учет – в точном соответствии с идеологией бухгалтерского учета
		модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и другие виды улучшений	п.14 ПБУ-7, п.14 ПБУ-32	п.146.11, 146.12 ст.146	разница существовала в силу разных подходов в учетах: в налоговом учете эти расходы включались в налоговые с ориентиром на «ремонтный» лимит, а в бухгалтерском учете, как правило, эти расходы капитализировались (увеличивали первоначальную стоимость)	

<sup>(7)</sup>См. также письмо ГФС от 02.03.2015 г. № 4307/6/99-99-19-02-02-15 и комментарий к нему. Опубликовано: Бухгалтерия. – 2015. – № 22. – С.25 (прим. ред.).

<sup>(8)</sup>Подробнее см.: Твердомед А. Выгода – прежде всего: еще раз о ремонтах основных средств // Бухгалтерия. – 2015. – № 46. – С.23–24 (прим. ред.).

№ п/п	Описание фактора		ПБУ	НКУ (раздел III в редакции до 01.01.2015 г.)	Отличия в учетах, существовавшие до 01.01.2015 г.	Новая редакция раздела III НКУ (последствия)
2.5	Расходы, связанные с эксплуатацией непроизводственных основных средств	амортизация	—	п.144.3 ст.144	разница существовала: на стоимость непроизводственных основных средств не начислялась амортизация, эксплуатационные расходы не относились к налоговым расходам	разница существует: на стоимость непроизводственных основных средств не начисляется амортизация
		прочие расходы				разницы не существует: эксплуатационные расходы на непроизводственные основные средства отражаются по правилам бухучета в общем порядке
2.6	Ремонт и улучшение арендованных основных средств <sup>(9)</sup>		п.8 ПБУ-14	п.146.19 ст.146	разница существовала (см. стр.2.4 этой табл.)	разницы не существует (см. стр.2.4 этой табл.)
2.7	Консервация	амортизация и расходы на консервацию	п.29 ПБУ-7	п.144.2 ст.144; п.146.18 ст.146	разница не существовала	разницы не существует
		расходы на содержание законсервированного объекта	п.29 ПБУ-7, ПБУ-16	п.144.2 ст.144; п.146.18 ст.146	разница не существовала	разницы не существует
<b>3</b>	<b>Выбытие</b>					
3.1	Способ выбытия	продажа за компенсацию	п.33–35 ПБУ-7, п.30–32 ПБУ-32	п.146.13–146.14 ст.146	разница существовала в части применения обычных цен	разницы не существует (оценка доходов и расходов проводится в точном соответствии с бухгалтерским учетом)
		бесплатная передача		п.146.13–146.14 ст.146	разница существовала в подходах	разницы не существует
		ликвидация		п.146.16, 146.20 ст.146	разница не существовала (за исключением тех случаев, когда налоговики усматривали «нехозяйственность» самой операции)	разницы не существует

Анализ, приведенный в таблице, дает возможность увидеть картину трансформации учета, произошедшей по состоянию на 1 января текущего года. Он также предостерегает читателей от заблуждения, что учет необоротных активов теперь возможен только в «исполнении» бухгалтерского учета. А налогового учета уже вроде и не существует.

По мнению автора, «слить» воедино два учета при большом старании можно, но только нецелесообразно. Главная причина кроется в самом факте существования разниц. Впрочем, здесь важно, как на конкретном предприятии концептуально подойдут к решению проблемы. Ведь есть как минимум два варианта: накапливать разницы при осуществлении каждой операции, или накапливать информацию об отличающихся хозяйственных операциях в отдельном учете с целью проведения корректировок.

Первый подход требует участия специалистов в сфере автоматизации учета, поскольку в ручном ре-

жиме накопление разниц станет достаточно трудоемким процессом, во втором случае можно обойтись и усилиями одного бухгалтера (хотя автоматизация процесса и в этом случае предпочтительней). Судя по всему, на многих предприятиях предпочтут второй подход. Поэтому далее остановимся на сути возникающих разниц.

## У каждой разницы — своя причина

Существующие отличия между остаточной стоимостью основных средств в бухгалтерском учете и остаточной стоимостью основных средств в налоговом на конкретном предприятии могут дать разный результат. Речь идет о том, что бухгалтерская стоимость может быть выше налоговой или наоборот ниже. Всему есть свои объяснения. Бухгалтеру нужно проникнуть в их суть, чтобы быть уверенным не в том, что это произошло случайно, а в том, что данные — правильные.

Примем условие, что балансовая стоимость основных средств на 31.12.2014 г. в налоговом учете больше общей стоимости этих основных средств в бухгалтерском учете<sup>(10)</sup>. Причины лежат на поверх-

<sup>(9)</sup>См. также письма ГФС от 04.08.2015 г. № 16335/6/99-99-19-02-02-15, от 16.07.2015 г. № 14862/6/99-99-19-02-02-15 и комментарий к ним. Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 41. — С.71–72 (прим. ред.).

ности, их надо лишь понять. В условиях действия раздела III НКУ в старой редакции стоимостные отличия начинались уже на этапе определения первоначальной стоимости актива. Правда, это было возможно в случае применения налоговой оптимизации к расходам на приобретение (самостоятельное изготовление). Такой **причиной мог служить статус «нехозяйственности» расходов** с точки зрения налоговиков. Кроме того, далеко не всегда начисление обеспечений в бухгалтерском учете рассматривалось как расходы, и по этой причине первоначальная стоимость тоже могла отличаться, ведь в «старой» концепции амортизировались «расходы на приобретение, самостоятельное изготовление».

Еще чаще различия возникали в ходе эксплуатации. Самая распространенная причина — **использование в налоговом законодательстве «ремонтного» лимита**. Превышение «налоговой» стоимости основных средств над «бухгалтерской» свидетельствует о том, что расходы на ремонт этих объектов, судя по всему, капитализировались в налоговом учете и относились на расходы периода в бухгалтерском. Не лишена смысла и мысль о переоценках в этом случае. Проведение уценок (уменьшения полезности) в бухгалтерском учете, при том, что они не влияли на налоговые данные, тоже приводит к тому, что налоговая стоимость стала больше, чем бухгалтерская. **Переоценка (индексация), «ремонтный» лимит могли приводить к тому, что бухгалтерская остаточная стоимость основных средств по состоянию на 31.12.2014 г. больше налоговой стоимости.**

Примечательно, что в зависимости от того, обязано ли (или имеет право) предприятие проводить корректировки, оценивается выгодность сложившихся обстоятельств.

При условии проведения корректировок очевидно, что для предприятия хорошо, если налоговая стоимость выше бухгалтерской. В данном случае корректировки на различия будут уменьшать объект налогообложения. Но в этой же ситуации при условии, что на предприятии примут решение о неприменении корректировок на различия, сложившаяся «картина» сулит потери. Ведь в таком случае источником формирования объекта налогообложения выступают данные бухгалтерского учета, то есть при определении объекта налогообложения участие принимает бухгалтерская амортизация, а она — в меньшем размере, чем была бы в налоговом. Следовательно, «несамортизированные» суммы налогового учета, скорее всего, останутся незадействованными в налогообложении.

Если бухгалтерская остаточная стоимость выше налоговой, благоприятнее не применять корректировки на различия. Это может означать, что отдельные расходы были списаны в налоговые расходы предыдущих периодов, в то время как в бухгалтерском учете они капитализировались. Их участие в формирова-

нии объекта налогообложения теперь может рассматриваться как повторное налогообложение. Согласятся ли с этим налоговики, и пойдут ли на это сами налогоплательщики, в скором будущем узнаем. Но в любом случае, независимо от причины возникновения различия в стоимости основных средств, для целей налогового учета принимается балансовая стоимость, определенная по состоянию на 31.12.2014 г. в соответствии с правилами старой редакции раздела III НКУ, а для бухгалтерского учета — остаточная стоимость основных средств, отраженная в балансе на эту же дату. **И без каких-либо пересчетов! НКУ (п.11 подраздела 4 раздела XX) никакого «исправления» балансовой стоимости основных средств на указанную дату не предусматривает!** Впрочем, не исключено, что скрупулезное исследование остатков основных средств в учете укажет на ошибки, и в результате их исправления могут измениться указанные стоимости. И эти действия будут оправданы фактом исправления ошибок.

Предположим, что в обоих учетах на 31.12.2014 г. стоимость основных средств одинаковая, а разница появится из-за переоценки (индексации), которую налогоплательщик мог провести в налоговом учете в последний раз, руководствуясь п.146.21 ст.146 НКУ. Напомним, что индекс инфляции за 2014 год установлен в размере 124,9%. Соответственно, коэффициент переоценки (привычнее для целей налогового учета — индексации) объектов основных средств составил **1,149** ( $[124,9 - 10] : 100$ ). По мнению автора, **индексацию не поздно провести и сейчас, если распоряжение директора было издано вовремя, а это конец декабря 2014 – начало января 2015 года.** Заметим, что проведение индексации возможно лишь после того, как государственная служба статистики обнародует сведения об уровне инфляции. А это происходит не позднее 7 числа каждого месяца, поэтому проведение индексации возможно было лишь в первых числах января 2015 года. Ее непроведение (при наличии распоряжения) свидетельствует об ошибке в налоговом учете, которую исправить можно и сейчас.

К слову, любые ошибки налогового учета по налогу на прибыль НКУ разрешает исправить за «последние» 1095 дней. Вполне возможно, что уточненные декларации предыдущих лет в пределах допустимого срока создадут одну из корректировок на различия — убытки. Эта корректировка, в свою очередь, может существенно отразиться на объекте налогообложения — 2015. Но это уже другая история... ■

<sup>(10)</sup>Подробнее см.: Климовская М. Новая «жизнь» необоротных активов: переход без перехода // Бухгалтерия. — 2015. — № 12. — С.20–21; Папинова О. Продажа основных средств: с различиями или без разниц, но с проблемами... // Там же. — С.22–26 (прим. ред.).