

удк 338.2

## Особенности оценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учете

© 2011 г. Е.И. Таюрская\*

Учет основных средств относится к наиболее сложным объектам учета. Одной из причин такого положения являются различия в нормативном регулировании учета основных средств в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения.

Под основными средствами понимаются принадлежащие организации на праве собственности средства труда, которые функционируют в течение длительного срока, постепенно переносят свою стоимость на вновь созданный продукт и предназначены для извлечения дохода.

Условия признания материальных объектов основными средствами для целей бухгалтерского учета сформулированы в п.4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [1]:

– использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо предоставление во временное владение и пользование;

– использование в течение длительного времени (не менее 12 месяцев) без утраты назначения и внешней формы;

– объекты не предполагаются к перепродаже в обозримом будущем;

– объекты способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Для отражения активов, относимых к основным средствам, Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены два активных счета: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности». На счете 01 отражаются активы, предназначенные для использования в производственной деятельности (при оказании услуг, выполнении работ, для управленческих нужд). Активы, предназначенные для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, принимаются к учету на счете 03.

Налоговый учет основных средств осуществляется в соответствии с правилами 25-й главы второй части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

Основными средствами для целей налогообложения прибыли признаются средства труда, используемые при производстве продукции, выполнении

работ или оказании услуг либо для управления организацией, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. (п.1 ст. 257 НК РФ)[2].

Таким образом, в налоговом учете в отличие от бухгалтерского, кроме условия продолжительного времени использования, средства труда, относящиеся к основным средствам, должны удовлетворять и стоимостному критерию: первоначальная стоимость должна быть более 40 000 руб.

В то же время в бухгалтерском учете организации могут самостоятельно устанавливать лимит стоимости отнесения имущества к материально-производственным запасам (МПЗ). Начиная с 2011 года в бухгалтерском учете максимальный стоимостной предел отнесения основных средств к МПЗ равен 40 000 руб. за единицу. Все объекты основных средств, которые были приобретены и приняты к учету до этого срока, подлежат амортизации по тем правилам, которые действовали на момент их принятия к учету.

При этом установление лимита является правом, а не обязанностью организации. Решение об установлении лимита отнесения имущества к материально-производственным запасам должно быть отражено в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета. При установлении лимита «малоценные» основные средства учитываются на счете 10 «Материалы» на отдельном субсчете.

В налоговом учете основные средства первоначальной стоимостью не более 40 000 руб. списываются в состав прочих расходов в полной сумме в момент их ввода в эксплуатацию (п.1 ст. 254 НК РФ) [2]. В то же время стоимостной критерий не распространяется на основные средства, полученные организацией от учредителя в качестве вклада в уставный капитал. Такие основные средства должны амортизироваться в установленном порядке, независимо от их первоначальной стоимости, и не могут быть списаны одновременно в состав расходов.

Таким образом, при разработке учетной политики в целях бухгалтерского учета при выборе порядка учета «малоценных» основных средств целесообразно установить лимит отнесения активов к материально-производственным запасам (МПЗ) в размере 40 000 руб., что позволит максимально сближить данные бухгалтерского и налогового учета.

\* Канд. экон. наук, доц. кафедры прикладной экономики НИТУ «МИСиС».

Кроме того, это позволит вывести активы стоимостью не более 40 000 руб. из-под обложения налогом на имущество организаций.

В бухгалтерском учете различают несколько видов оценки основных средств: по первоначальной стоимости; восстановительной; остаточной и ликвидационной.

Первоначальная стоимость – это стоимость, по которой объекты основных средств принимаются к учету. Она определяется в зависимости от способа поступления объекта в организацию: приобретение за плату, внесение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации; получение безвозмездно, по договору дарения, выявление в ходе инвентаризации; приобретение в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств; сооружение либо изготовление как собственными силами, так и силами сторонних организаций.

Первоначальная стоимость представляет собой фактические расходы организации, понесенные при приобретении, сооружении и изготовлении основных средств.

По правилам бухгалтерского учета в фактические затраты по приобретению объекта основных средств включаются (п.8 ПБУ 6/01) [1]:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- государственная пошлина;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждение, выплачиваемое посреднической организации, через которую приобретен объект, непосредственно связанное с приобретением объекта основных средств.
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

В целях налогового учета первоначальная стоимость определяется суммой расходов по приобретению, доставке и доведению до состояния, пригодного для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов (п.1 ст. 257 НК РФ) [2].

В большинстве случаев первоначальная стоимость приобретенных за плату основных средств в бухгалтерском и налоговом учете совпадает. Расхождения имеют место в случае, если при приобретении основных средств организация несет расходы, которые учитываются в целях налогообложения в особом порядке.

В налоговом учете в первоначальную стоимость основного средства не включаются: суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой основного средства; плата нотариусу за оформле-

ние регистрации прав на приобретенное основное средство; расходы по страхованию имущества; проценты по займам и кредитам, полученным для покупки основного средства, независимо от времени их начисления; сборы, связанные с регистрацией права собственности на основное средство.

Все эти суммы учитываются в целях налогообложения прибыли в составе прочих или внереализационных расходов. Так, расходы по страхованию имущества для целей налогообложения включаются в состав прочих расходов в порядке, установленном ст. 263 НК РФ.

Суммы процентов по заемным обязательствам учитываются при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов, независимо от характера займа или кредита (п.1 ст. 265 НК РФ). При этом величина процентов, которую можно учесть в составе расходов, нормируется (п.1 ст. 269 НК РФ) [2]. Проценты по займам (кредитам) включаются в состав внереализационных расходов в размере, не превышающем размер учетной ставки Банка России на день заключения договора, увеличенной в 1,1 раза.

В бухгалтерском учете процентов по займам и кредитам используют правила ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», в соответствии с которыми проценты отражаются в составе прочих расходов. Исключение составляет учет процентов по займам и кредитам, израсходованным на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива. В этом случае проценты учитываются в стоимости капитальных вложений.

В соответствии с п. 7 ПБУ 15/2008 под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов или иных внеоборотных активов [3].

Таким образом, при приобретении объекта основных средств необходимо определить, является ли этот объект инвестиционным активом. Если объект является инвестиционным активом, то проценты по заемным средствам, использованным на приобретение основных средств, должны включаться в первоначальную стоимость приобретенных объектов в течение срока займа (кредитного договора). Включение процентов по полученному займу (кредиту) в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств, т.е. ввода его в эксплуатацию.

Если объект основных средств не является инвестиционным активом, то проценты по займам, использованным на приобретение таких основных средств, отражаются в составе прочих расходов.

В этом случае данные бухгалтерского и налогового учета будут совпадать.

Исключение составляют организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства. Начиная с 2010 года малые предприятия вправе признавать все расходы по займам прочими расходами (п.7 ПБУ 15/2008). В этом случае происходит сближение данных бухгалтерского и налогового учета и решаются проблемы определения налоговой базы по налогу на имущество организации.

Включение дополнительных расходов по займам и кредитам в первоначальную стоимость объектов основных средств бухгалтерскими нормативными документами не предусматривается. Эти расходы включаются в состав прочих и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Таким образом, согласно нормам ПБУ 15/2008 в стоимость инвестиционного актива включаются не все расходы по займам и кредитам, а только проценты по ним при соблюдении определенных условий.

При сооружении либо изготовлении основных средств собственными силами или силами сторонних организаций в бухгалтерском учете первоначальная стоимость объектов определяется исходя из фактических затрат на сооружение либо изготовление собственными силами, за осуществление работ по договору строительного подряда, а также фактических затрат на приведение в состояние, пригодное для использования (п. 8 ПБУ 6/01) [1].

В бухгалтерском учете при подрядном способе строительства или при строительстве собственными силами организации выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств». После окончания строительства и ввода объекта основных средств в эксплуатацию затраты, включенные в первоначальную стоимость, подлежат учету на балансовом счете 01 «Основные средства».

Для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных со строительством объектов основных средств (независимо от способа строительства: подрядного или хозяйственного), руководствуются правилами п. 8 ПБУ 6/01 [1]: первоначальная стоимость основного средства формируется исходя из всей суммы фактических затрат, связанных с его сооружением.

В целях налогообложения прибыли первоначальная стоимость построенного объекта формируется также, как и в бухгалтерском учете, исходя из суммы фактических расходов на его сооружение, определенной по данным налогового учета (п.1 ст. 257 НК РФ) [2].

Таким образом, первоначальная стоимость объектов основных средств, изготовленных подрядным способом или собственными силами организации, и в бухгалтерском, и в налоговом учете определяется исходя из суммы фактических расходов на его создание и доведение до состояния, пригодного к эксплуатации.

Строительно-монтажные работы при подрядном способе осуществляет предприятие-подрядчик. Выполнение работ оформляется актом, в котором указывается их стоимость. Налог на добавленную стоимость, предъявленный подрядчиком, принимается у заказчика к вычету в общеустановленном порядке.

Если строительство осуществляется хозяйственным способом, то по нормам 21-й главы второй части НК РФ выполнение строительно-монтажных работ признается объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость. При этом налоговая база по НДС определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов на их выполнение.

Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ, выполненных собственными силами, признается последний день каждого налогового периода независимо от того, введено в эксплуатацию основное средство или нет (п.10 ст.167 НК РФ), т.е. начисление НДС осуществляется ежеквартально.

Начиная с 2009 года организация может предъявить к вычету сумму начисленного НДС в этом же налоговом периоде. В соответствии с п. 5 ст. 172 НК РФ вычеты сумм налога на добавленную стоимость, начисленного со стоимости строительно-монтажных работ, выполненных для собственного потребления, производятся одновременно с его начислением.

Если при осуществлении строительства хозяйственным способом отдельные работы выполняют подрядные организации, то эти работы к выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления не относятся. В этом случае НДС начисляется только на стоимость работ, выполненных собственными силами. Стоимость работ, выполненных подрядчиками, в налоговую базу по НДС не включается.

Сумма НДС по материалам, используемым при строительстве объекта, а также по принятым работам, выполненным подрядными организациями, принимаются к вычету на момент их принятия к учету.

В соответствии с п. 9 ПБУ 06/01 [1] в бухгалтерском учете первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Кроме того, в первоначальную стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал, включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (п.12 ПБУ 6/01).

Правила оценки основных средств, полученных в счет вклада в уставный капитал, для целей налогообложения прибыли, содержатся в ст. 277 НК РФ. Первоначальная стоимость основных средств, полученных в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал, должна определяться исходя

из его остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны с учетом дополнительных расходов передающей стороны, связанных с передачей имущества, при условии, что эти расходы определены в качестве взноса (вклада) в уставный (складочный) капитал.

Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества, то его стоимость в налоговом учете признается равной нулю (ст. 277 НК РФ). Это значит, что при отсутствии документов, подтверждающих величину остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны, организация не сможет в целях налогообложения прибыли начислять амортизацию по имуществу, полученному в качестве вклада в уставный капитал.

По правилам налогового учета НДС не признается реализацией передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер, в частности передача имущества в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ (п. 3 ст. 39 НК РФ; п. 2 ст. 146 НК РФ) [2].

В случае если в уставный капитал передается основное средство, бывшее в эксплуатации с остаточной стоимостью, не равной нулю, передающая сторона обязана восстановить на расчеты с бюджетом ранее принятый к вычету налог на добавленную стоимость в сумме, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого основного средства (п. 3 ст. 170 НК РФ) [2].

Восстановление налога производится в том налоговом периоде, в котором была осуществлена передача основных средств. Сумма налога, подлежащая восстановлению, регистрируется в книге продаж. Счет-фактура на сумму восстановленного налога передающей стороной не выписывается. Восстановленный НДС не включается в стоимость передаваемого имущества, а указывается отдельной строкой в документах, которыми оформляется передача имущества. В налоговом учете передающей стороны восстановленный НДС стоимость вклада не увеличивает.

Сумма налога на добавленную стоимость, переданная учредителем при передаче объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал, принимается к вычету у принимающей стороны в момент ввода объекта в эксплуатацию (п. 11 ст. 171 НК РФ) [2].

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией безвозмездно (по договору дарения), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету (п. 10 ПБУ 6/01). Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи актива на дату его принятия к бухгалтерскому учету.

Рыночная стоимость определяется на основании сведений об уровне цен на аналогичную продукцию, полученную от организаций-изготовителей, либо данных органов государственной статистики, торго-

вых инспекций и торговых организаций, сведений, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе, а также на основании экспертных заключений.

Кроме того, в соответствии с п. 11 ПБУ 06/01 при невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

В первоначальную стоимость объектов, полученных безвозмездно, включаются также дополнительные затраты организации по доставке этих объектов и приведению их в состояние, пригодное для использования, в порядке, предусмотренном ПБУ 06/01.

Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [4] имущество, полученное организацией безвозмездно, в том числе и по договору дарения, признается ее прочими доходами постепенно по мере начисления амортизации. Первоначально стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается в бухгалтерском учете на счете 98 «Доходы будущих периодов».

В налоговом учете первоначальная стоимость основных средств, полученных организацией безвозмездно, определяется как сумма, в которую оценено это имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ (п. 1 ст. 257 НК РФ) [2]. При этом основные средства, полученные безвозмездно, признаются внереализационными доходами организации исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже их остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком, получателем основных средств, документально или путем проведения независимой оценки.

Если величина остаточной стоимости будет превышать рыночную цену полученных основных средств, то для целей налогообложения первоначальной стоимостью будет признаваться остаточная стоимость, подтвержденная передающей стороной. В таком случае данные бухгалтерского и налогового учета по объекту основных средств будут отличаться: в бухгалтерском учете первоначальная стоимость будет равна рыночной цене, а в налоговом – остаточной стоимости по данным передающей стороны.

Если рыночная цена полученных основных средств будет больше остаточной стоимости по данным передающей стороны, то оценка объекта в бухгалтерском и налоговом учете будет одинакова: исходя из рыночной цены на дату принятия к учету.

Для целей налогообложения прибыли стоимость безвозмездно полученных основных средств включается в состав внереализационных доходов одновременно в момент фактического получения имущества.

Кроме того, статьей 251 НК РФ [2] предусмотрены случаи, когда стоимость безвозмездно полученных основных средств в состав доходов, облагаемых налогом на прибыль, не включается. В частности, не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

– от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающей организации;

– от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации;

– от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) этого физического лица.

В этих случаях полученные безвозмездно основные средства освобождаются от налогообложения при условии, что в течение года с момента получения они не будут переданы третьим лицам.

В соответствии с правилами 21-й главы второй части НК РФ передача права собственности на товары на безвозмездной основе признается для целей исчисления НДС реализацией этих товаров. Поэтому операции по безвозмездной передаче основных средств являются объектом обложения НДС у передающей стороны.

В бухгалтерском учете передающей стороны сумма НДС, начисляемая к уплате в бюджет при безвозмездной передаче имущества, отражается по дебету счета 91 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС». Налоговую базу по налогу на прибыль начисленная сумма налога не уменьшает.

Налоговая база по НДС при безвозмездной передаче объектов основных средств в общем случае определяется исходя из их рыночной цены без НДС в соответствии с правилами ст. 40 первой части НК РФ.

Если к моменту передачи основного средства сумма «входного» НДС ранее была предъявлена к вычету, то в момент передачи она подлежит восстановлению и уплате в бюджет. Сумма НДС, подлежащая восстановлению, определяется исходя из остаточной (балансовой) стоимости основного средства без учета переоценки (п. 3 ст. 170 НК РФ).

Если организация безвозмездно передает основные средства, числящиеся на балансе по стоимости с учетом НДС, то на основании п. 3 ст. 154 НК РФ налоговая база определяется как разница между рыночной ценой передаваемых основных средств (с учетом НДС) и их остаточной стоимостью (с учетом переоценок).

При использовании основных средств в деятельности принимающей организации для осуществления операций, не облагаемых НДС (не признаваемых реализацией), сумма «входного» НДС к вычету не принимается, а подлежит включению в стоимость передаваемого имущества (п. 2 ст. 170 НК РФ) [2].

При приобретении объекта основных средств в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, первоначальная стоимость объекта в бухгалтерском учете определяется по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией в погашение обязательств по данному договору (рыночная стоимость или балансовая стоимость передаваемых ценностей). При невозможности определить стоимость передаваемых ценностей первоначальная стоимость объекта определяется по стоимости, по которой в сравниваемых обстоятельствах приобретаются аналогичные основные средства. Кроме того, в соответствии с п. 12 ПБУ 6/01 [1] в состав первоначальной стоимости обмениваемого имущества включаются фактические затраты на доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Соответственно, у лица, передающего основные средства, получаемое в обмен на них имущество также принимается к учету по рыночной цене выбывающих основных средств.

Для целей налогообложения прибыли порядок определения первоначальной стоимости основных средств, приобретаемых по договору мены, главой 25 НК РФ не определен. В этом случае согласно п. 1 ст. 11 НК РФ при определении первоначальной стоимости объектов основных средств в налоговом учете руководствуются положениями ПБУ 6/01. Поэтому в налоговом учете они отражаются по той же самой стоимости, что и для целей бухгалтерского учета – по рыночной цене выбывающего имущества.

Каждая из организаций – сторон договора мены выписывает счет и счет-фактуру на выбывающее имущество исходя из его рыночной цены, по которой и принимает к учету получаемое имущество. В момент исполнения договора мены обе организации регистрируют выданные счета-фактуры в книге продаж, а полученные – в книге покупок.

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных при инвентаризации, для целей бухгалтерского учета определяется по текущей рыночной стоимости и отражается по дебету счета учета основных средств в корреспонденции со счетом прибылей и убытков в качестве прочих доходов.

Для целей налогового учета правила формирования первоначальной стоимости основных средств определены в п. 1 ст. 257 НК РФ: первоначальной стоимостью основных средств, выявленных при инвентаризации, признается сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 20 ст. 250 НК РФ [2]. При этом выявленные в результате инвентаризации объекты основных средств включаются в состав внереализационных доходов. В то же время в главе 25 НК РФ не установлен порядок оценки доходов в виде стоимости выявленных излишков имущества. В связи с этим при оценке величины внереализационного дохода в расчет принимается рыночная цена выявленных в результате инвентаризации излишков. Соответственно, первоначальная стоимость выявленных в результате инвентаризации объектов основных

средств принимается равной их рыночной стоимости. Следовательно, первоначальная стоимость основных средств, выявленных при инвентаризации, в бухгалтерском и налоговом учете будет одинакова.

В целях бухгалтерского учета первоначальная стоимость основных средств может быть изменена только в случаях, предусмотренных законодательством: при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации, переоценке.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 организация имеет право не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Восстановительная стоимость основных средств представляет собой сумму затрат, которые должна была бы осуществить организация в случае замены их на аналогичные новые объекты по рыночным ценам и тарифам, существующим на дату переоценки, включая затраты на приобретение (строительство), транспортировку и установку объектов, т.е. стоимость воспроизводства основных средств на день переоценки.

Решение о необходимости переоценки объектов основных средств организация принимает самостоятельно. Если такое решение принято и зафиксировано в учетной политике в целях бухгалтерского учета, в дальнейшем эту процедуру придется проводить регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной стоимости). Признак «существенности» означает, что решение о проведении переоценки должно приниматься в случае, если балансовая стоимость объектов основных средств существенно (более чем на 5%) отличается от текущей (восстановительной) стоимости. Решение организации о проведении переоценки оформляется распорядительным документом.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

Метод проведения переоценки и способ подтверждения рыночной цены определяет руководитель предприятия.

Для выполнения процедуры переоценки в бухгалтерии составляется специальная переоценочная ведомость, содержащая показатели: наименование объекта переоценки; его балансовую стоимость; применяемые переоценочные коэффициенты; сумму амортизации по амортизируемым объектам. По окон-

чании расчета по ведомости и после получения итогов по видам переоцениваемых средств и сумм амортизации составляется бухгалтерская справка.

По данным переоценочной ведомости первоначальная стоимость объектов может измениться в сторону как увеличения (дооценка), так и уменьшения (уценка).

Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности результатов переоценки объекта основных средств зависит от того, проводилась ли переоценка этого объекта ранее.

Если объект переоценивается впервые, то сумма его дооценки зачисляется в состав добавочного капитала (кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет «Прирост стоимости основных средств в результате переоценки»). Начиная с 2011 года сумма уценки отражается в составе прочих расходов (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»). До 01.01.2011 сумма уценки списывалась на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если переоценка объекта основных средств проводилась ранее, то при проведении дооценки, если объект раньше дооценивался, разница зачисляется в состав добавочного капитала (счет 83).

Если объект раньше уценивался, то сумма дооценки, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91). Если сумма дооценки превышает сумму предыдущей уценки, отнесенной на счет 91 (счет 84), то сумма превышения относится на счет 83.

При проведении уценки, если объект раньше уценивался, разница относится на счет учета прочих доходов и расходов (счет 91); если объект раньше дооценивался, то сумма уценки в пределах величины добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится в уменьшение добавочного капитала (счет 83). Если сумма уценки превышает сумму дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации, то сумма превышения относится на счет 91.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в состав нераспределенной прибыли организации (п.15 ПБУ 6/01).

Начиная с 2011 года переоценка производится по состоянию на конец отчетного периода. То есть в отчетности за 2011 год результаты переоценки основных средств будут отражены по состоянию на 31 декабря 2011 года.

Результаты переоценок, производимых организацией по правилам бухгалтерского учета, в целях налогообложения прибыли не учитываются. В то же время результаты переоценок влияют на величину налоговой базы по налогу на имущество организаций, так как при расчете среднегодовой стоимости имущества учитывается остаточная стоимость основных средств по состоянию на последнее число налогового периода.

Под модернизацией основных средств (машин, оборудования, транспортных средств) понимают их усовершенствование, улучшение, обновление, приведение в соответствие с современными техническими условиями, показателями качества, нормативными требованиями и т.п.

В бухгалтерском учете затраты на модернизацию основных средств учитываются в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

Если в результате модернизации улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта основных средств (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.), то затраты на модернизацию увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Если затраты на модернизацию не увеличивают первоначальную стоимость объекта, то они учитываются как отдельный инвентарный объект основных средств.

В налоговом учете первоначальная стоимость объекта основных средств в результате модернизации увеличивается на сумму расходов на модернизацию объекта (п. 2 ст. 257 НК РФ). Если в результате модернизации увеличивается срок полезного использования основного средства, то это увеличение может быть осуществлено только в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее был включен объект.

Расходы на модернизацию «малоценных» основных средств, которые списаны для целей налогообложения единовременно в составе прочих расходов, также подлежат включению в состав текущих расходов налогового (отчетного) периода.

Реконструкция действующих предприятий – это переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса. Реконструкция осуществляется по комплексному проекту в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции, в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

Для целей налогового учета определение понятий достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, техническое перевооружение дано п. 2 ст. 257 НК РФ:

– достройка, дооборудование, модернизация – работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемого имущества, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами;

– реконструкция – переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершен-

ствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции;

– техническое перевооружение – комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологий, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

В бухгалтерском учете затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию учитываются так же, как и затраты на модернизацию на балансовом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По завершении работ эти затраты увеличивают первоначальную стоимость объекта либо обособленно учитываются в составе основных средств.

В налоговом учете затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию также увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств.

Таким образом, и в бухгалтерском, и в налоговом учете затраты на реконструкцию и модернизацию объекта основных средств увеличивают первоначальную стоимость объекта, если в результате произошло улучшение нормативных показателей функционирования этого объекта.

Если срок проведения реконструкции (модернизации) превышает 12 месяцев, то объект основных средств на время проведения работ исключается из состава амортизируемого имущества и в бухгалтерском, и в налоговом учете (амортизация по данному объекту в этот период не начисляется).

Порядок определения остаточной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете имеет отличия.

В бухгалтерском учете остаточная стоимость – это стоимость, по которой объекты основных средств отражаются в бухгалтерском балансе. Она определяется как первоначальная стоимость инвентарного объекта за вычетом суммы амортизации, накопленной с начала его эксплуатации (принятия на учет в качестве объекта основных средств).

Для объектов, которые переоценивались, остаточная стоимость определяется как разница между восстановительной стоимостью и суммой начисленной амортизации за период эксплуатации.

В налоговом учете для объектов, амортизация по которым исчисляется линейным методом, остаточная стоимость определяется так же, как и в бухгалтерском учете: первоначальная стоимость за минусом суммы начисленной амортизации.

Для объектов, амортизация по которым исчисляется нелинейным методом, остаточная стоимость рассчитывается по формуле

$$C_{\text{ост}} = C_{\text{пер}}(1 - 0,01k)^n, \quad (1)$$

где  $C_{ост}$  – остаточная стоимость объекта по истечении «п» месяцев после его включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);  $C_{пер}$  – первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;  $n$  – число полных месяцев, прошедших со дня включения объекта в амортизационную группу (подгруппу) до дня его исключения из состава этой группы (подгруппы).

Остаточная стоимость, сформированная по правилам бухгалтерского учета, используется при расчете налоговой базы по налогу на имущество организации (п. 1 ст. 375 НК РФ), которая определяется как среднегодовая стоимость основных средств. Если начисление амортизации по объекту основных средств правилами бухгалтерского учета не предусмотрено, то остаточная стоимость определяется как разница между первоначальной стоимостью объекта и суммой начисленного за балансом износа.

Налоговая база по налогу на имущество организации рассчитывается по итогам отчетных и налогового периодов. Отчетными периодами являются: первый квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года (пп. 2,3 ст. 379 НК РФ). Субъекты РФ могут не устанавливать отчетные периоды и не предусматривать авансовые платежи по налогу. Налоговым периодом является календарный год (п. 1 ст. 379 НК РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ налоговая база по налогу на имущество организации за отчетный период исчисляется по формуле

$$C_{п} = (OC_{к} + OC_{к+1} + OC_{к+2} + \dots + OC_{п+1}) / (п+1), \quad (2)$$

где  $C_{п}$  – среднегодовая стоимость основных средств за отчетный период;  $п$  – количество месяцев в отчетном периоде;  $OC_{к}$ ;  $OC_{к+1}$ ;  $OC_{к+2}$  и т.д. – остаточная стоимость основных средств на 1-е число каждого месяца отчетного периода;  $OC_{п+1}$  – остаточная стоимость основных средств на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом.

Сумма авансового платежа, подлежащего уплате за отчетный период, определяется по формуле:

$$A_{п} = C_{п} \cdot P / 4, \quad (3)$$

где  $A_{п}$  – сумма авансового платежа за отчетный период;  $C_{п}$  – налоговая база за отчетный период (средняя стоимость основных средств за отчетный период);  $P$  – ставка по налогу на имущество организаций (ставка устанавливается законами субъектов РФ, но не выше 2,2 %).

Исчисление налоговой базы за налоговый период (п. 4 ст. 376 НК РФ) осуществляется по формуле

$$C = (OC_1 + OC_2 + OC_3 + \dots + OC_{12} + OC_{кп}) / 13, \quad (4)$$

где  $C$  – средняя стоимость основных средств за налоговый период;  $OC_1$ ;  $OC_2$ ;  $OC_3$ ; ...  $OC_{12}$  – остаточная стоимость основных средств на 1-е число каждого месяца налогового периода;  $OC_{кп}$  – остаточная стоимость основных средств на 31 декабря (последнее число налогового периода).

Исчисление суммы налога на имущество осуществляется по формуле (п. 1 ст. 382 НК РФ)

$$H_{им} = C \cdot P, \quad (5)$$

где  $H_{им}$  – сумма налога на имущество;  $C$  – налоговая база за налоговый период (средняя стоимость основных средств за налоговый период);  $P$  – налоговая ставка по налогу на имущество организаций.

Остаточная стоимость основных средств по правилам налогового учета используется при начислении амортизации нелинейным методом.

Кроме того, имеют место и отличия в порядке исчисления остаточной стоимости основных средств. В бухгалтерском учете остаточная стоимость основных средств в общем случае рассчитывается по состоянию на первое число календарного года. В целях налогообложения прибыли остаточная стоимость определяется на начало каждого месяца налогового периода. В связи с этим суммы амортизации, рассчитанные нелинейным методом в бухгалтерском и налоговом учете, отличаются.

Различия, которые возникают в бухгалтерском и налоговом учете в связи с особенностями способов оценки основных средств, необходимо учитывать в процессе разработки учетной политики организации в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения. Кроме того, эти отличия приводят к необходимости использовать в бухгалтерском учете ПБУ 18/02 «Расчеты по налогу на прибыль», правила которого позволяют привести в соответствие значения показателей финансовых результатов в бухгалтерской и налоговой отчетности организации.

#### **Библиографический список**

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.
5. Агафонова М.Н. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение. – М.: Налоговый вестник, 2010. – 304 с.