Федеральное агентство по образованию

Новосибирский государственный университет экономики и управления

Кафедра Бухгалтерского учета

Дисциплина Бухгалтерский финансовый учет

КУРСОВАЯ РАБОТА

по теме: Переоценка основных средств

Выполнила: студентка

группы № БУП 82

Ф. И.О. Кулешова О.А.

зачетная книжка № 081973

Новосибирск

2009

Содержание

Введение

1. Процедура переоценки

1.1 Решение о переоценке

1.2 Группы однородных объектов

1.3 Учет переоценки основных средств

1.4 Учет результатов переоценки основных средств

2. Налоги

2.1 Налог на прибыль

2.2 Налог на имущество

2.3 Налог на добавленную стоимость

Заключение

Нормативно-правовые акты и литература

## Введение

Основные средства часто составляют большую часть всех активов организации. Состояние и стоимость основных средств интересуют руководство, инвесторов, учредителей, акционеров. Точная информация такого характера позволяет судить о финансовом "здоровье" предприятия, принимать обоснованные решения, связанные с его хозяйственной деятельностью. Кроме того, стоимость основных средств - это база для расчета налога на имущество и амортизационных отчислений.

Под влиянием инфляции балансовая стоимость основных средств может существенно отклоняться от стоимости их воспроизводства в современных условиях. Устранить это несоответствие позволяет переоценка. На данный момент переоценка носит добровольный характер и может проводиться коммерческими организациями по группам однородных объектов основных средств не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Это установлено п.15 ПБУ 6/01 [1].

Однако следует иметь в виду, что предприятие, номинально повышая за счет роста стоимости активов показатели своего имущественного и финансового состояния (стоимость чистых активов, размер уставного капитала), увеличивает и налоговые обязательства по налогу на имущество. С другой стороны, уценка основных средств занижает его кредитную и инвестиционную привлекательность. Дополнительным сдерживающим фактором в принятии решения о проведении переоценки является трудоемкость этой процедуры, если она осуществляется специально созданной комиссией предприятия, или же стоимость услуг сертифицированных оценщиков.

В данной курсовой работе рассмотрим о том, в каких случаях переоценка выгодна, каковы порядок ее проведения и отражения в учете, налоговые последствия.

Как отмечалось выше, переоценивая основные средства, предприятие вынуждено лавировать между экономией на налогах и общей коммерческой привлекательностью. Поэтому вопрос о целесообразности переоценки может решить только руководство предприятия, исходя из его текущего финансового состояния и поставленных целей.

Целями дооценки основных средств обычно являются:

привлечение инвесторов;

увеличение уставного капитала (УК) посредством увеличения номинальной стоимости акций за счет добавочного капитала, сформированного в результате переоценки ОС. К определенным видам деятельности (например, производство и реализация подакцизной продукции) законодательство предъявляет особые требования по размеру УК. Организации, не делая дополнительных вкладов в УК, правомерно [2] проводят дооценку ОС;

повышение регулируемых цен и тарифов. При дооценке основных средств амортизационные отчисления в бухгалтерском учете, а следовательно, и учетная себестоимость производимой продукции увеличатся. Это экономически обосновывает рост цен и тарифов в условиях государственного регулирования;

получение кредита под залог ОС, обеспечение гарантий в сделках своим имуществом.

Основными целями уценки ОС обычно являются экономия на налоге на имущество и определение реальной рыночной стоимости объектов ОС, моральный износ которых не учтен в их балансовой стоимости.

Если организацию интересуют финансовые показатели, то нелишним будет провести экспресс-анализ этих показателей после предполагаемой переоценки. Предприятию, целью которого является исключительно получение кредита или совершение иных сделок с объектами недвижимости, возможно, рациональнее не делать переоценку, а заказать независимым оценщикам отчет об определении рыночной стоимости имущества. Заметим, существенное отклонение рыночной стоимости имущества в отчете об оценке от его балансовой стоимости не является основанием для обязательного отражения в учете результатов переоценки основных средств, поскольку отчет об оценке не может рассматриваться как первичный учетный документ и не служит базой для совершения учетных записей (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2006 N 09АП-16851/2006-АК).

## 1. Процедура переоценки

## 1.1 Решение о переоценке

Чтобы реализовать право организации на переоценку, в соответствии с ПБУ 1/98 [3] нужно закрепить соответствующие положения в учетной политике. Решение о проведении переоценки оформляется распорядительным документом (например, приказом руководителя) (п.45 Методических указаний [4]). К нему прилагается перечень основных средств, подлежащих переоценке, в котором рекомендуется отразить следующие данные: точное название; дату приобретения, сооружения, изготовления; дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Если решение о переоценке будет принято, следует учитывать, что в дальнейшем такая переоценка должна производиться регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Это установлено абз.2 п.15 ПБУ 6/01.

Ни ПБУ 6/01, ни другими нормативными документами не определено, какая периодичность переоценки подразумевается под регулярностью. Относительно регулярности установлено лишь два условия: не чаще одного раза в год и с учетом существенности отклонений балансовой стоимости основных средств от их текущей восстановительной стоимости.

К сведению: рекомендованный Минфином размер существенности составляет 5% (п.1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н). Он может быть и иным, и его также необходимо зафиксировать как элемент учетной политики.

Определять в учетной политике конкретный "шаг" переоценки не требуется. Если организация все же решит сделать это, то целесообразно внести дополнение о возможности проведения переоценки в иные сроки в случае существенного изменения стоимости отдельных групп основных средств в указанный период. Решение об изменении периода переоценки принимается на основании анализа стоимости основных средств.

Следует иметь в виду, что отказ в дальнейшем от регулярных переоценок расценивается как изменение учетной политики (Письмо Минфина России от 07.02.2005 N 07-03-01/93). Случаи, в которых может производиться изменение учетной политики, перечислены в п.16 ПБУ 1/98:

изменения в законодательстве РФ или нормативных актах по бухгалтерскому учету;

разработка организацией новых способов бухгалтерского учета;

существенное изменение условий деятельности предприятия.

В последних двух случаях изменение учетной политики, в том числе отказ от переоценки, производится в добровольном порядке самой организацией.

Отметим, согласно п. п.17, 18, 21, 22 ПБУ 1/98 изменения в учетной политике организации должны быть обоснованны, обособленно раскрыты в бухгалтерской отчетности, оформлены соответствующей организационно-распорядительной документацией. Изменения, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовые результаты организации, должны получить денежную оценку, при этом организации следует провести сопоставление соответствующих показателей минимум за два года, предшествующих году, в котором будут применяться изменения в учетной политике. Изменение в учетной политике вводится с 1 января года, следующего за годом его утверждения соответствующим приказом. В соответствии с п.23 ПБУ 1/98 организация обязана раскрыть информацию об изменении учетной политики в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Однако, прежде чем отказаться от переоценки, следует провести ее хотя бы дважды, чтобы таким образом в определенной мере соблюсти требование о регулярности.

## 1.2 Группы однородных объектов

Переоценка может производиться не по отдельным объектам основных средств, а по группе однородных объектов. При этом ни ПБУ 6/01, ни другие нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат определения и критериев формирования групп однородных объектов основных средств. Поэтому определить такие группы организации должны самостоятельно. Минфин в Письме от 12.01.2006 N 07-05-06/2 рекомендует при их формировании исходить в основном из признаков назначения этих объектов. Таким образом, в учетной политике должны быть отражены определение и порядок создания групп однородных объектов, состоящих из объектов одного вида, класса, кода ОКОФ или конкретного набора объектов.

На практике группы однородных объектов для переоценки соответствуют Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [5]: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства и т.д.

В целях оптимизации налогообложения или неких финансовых показателей рационально проводить не сплошную переоценку основных средств, а отдельных групп однородных объектов, в большей степени влияющих на данные показатели.

## 1.3 Учет переоценки основных средств

Первоначальная стоимость объекта основных средств - достаточно стабильная величина, но и она может изменяться: законодатель предусмотрел такие возможности и предоставил экономическому субъекту право выбора в этой области.

Так, наиболее распространенный и доступный способ изменения первоначальной стоимости основных средств - их переоценка. Согласно п.15 ПБУ 6/01 коммерческие организации могут переоценивать группы однородных объектов основных средств не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по текущей (восстановительной) стоимости.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. При этом в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Дебет счета 01 "Основные средства"

Кредит счета 83 "Добавочный капитал".

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода. В этом случае сумму дооценки отражают записью:

Дебет счета 01 "Основные средства"

Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. При этом в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебит счета 91 "Прочие доходы и расходы"

Кредит счета 01 "Основные средства".

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. В этом случае сумму уценки отражают записью:

Дебет счета 83 "Добавочный капитал"

Кредит счета 01 "Основные средства".

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода. При этом в бухгалтерии производственного предприятия производят следующую запись:

Дебит счета 91 "Прочие доходы и расходы"

Кредит счета 01 "Основные средства".

При выбытии основных средств, подвергшегося переоценке, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации следующей записью:

Дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Кредит счета 83 "Добавочный капитал".

Необходимо иметь ввиду, что единожды произведенная переоценка становится обязательной, но не обязательно ежегодной. Во избежание недоразумений с пользователями бухгалтерской информации (в том числе с контролирующими органами) следует определить в учетной политике периодичность проведения переоценки.

Эти сроки могут варьироваться для разных групп однородных объектов основных средств. Определению периодичности переоценки должен предшествовать анализ динамики рыночных цен на данный вид активов и сложившихся в этой области тенденций. Следует предусмотреть возможное снижение рыночных цен, в связи с которым возникает необходимость уценки объектов.

Переоценка - дооценка или уценка - объекта влечет за собой пропорциональное увеличение (или уменьшение) суммы накопленных амортизационных отчислений. Кроме того, при дооценке текущие амортизационные отчисления, включаемые в себестоимость, также возрастут, это снизит прибыль от обычных видов деятельности. Прибыль от продажи объекта по рыночным ценам в этом случае также сократится. В то же время амортизационный фонд на полное восстановление объекта пополнится.

## 1.4 Учет результатов переоценки основных средств

Порядок отражения результатов переоценки в учете определен п.48 Методических указаний и п.15 ПБУ 6/01.

Сумма дооценки объекта ОС в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта ОС, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки объекта ОС в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Данная сумма относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта ОС сумма его дооценки переносится со счета учета добавочного капитала организации в счет учета нераспределенной прибыли.

Все возможные варианты учетных записей в зависимости от текущего результата оценки и результатов, полученных в предыдущие годы, сведены в таблице 1.

Таблица 1 - Варианты учетных записей

|  |  |
| --- | --- |
| Результаты прошлых переоценок  | Текущий результат переоценки  |
|  | Дооценка  | Уценка  |
| Нет (первичная переоценка)  | Д 01 К 83 - в сумме дооценки основного средства Д 83 К 02 - в сумме дооценки амортизации  | Д 84 К 01 - в сумме оценки основного средства Д 02 К 84 - в сумме уценки амортизации  |
| Уценка  | Д 01 К 84 - в части, равной прошлой уценке Д 84 К 02 - дооценка амортизации в пределах сумм прошлой уценки Д 01 К 83 - в части превышения дооценки над прошлой уценкой Д 83 К 02 - дооценка амортизации сверх сумм прошлой уценки  | Как при первичной переоценке  |
| Дооценка  | Как при первичной переоценке  | Д 83 К 01 - в части, равной прошлой дооценке Д 02 К 83 - уценка амортизации в пределах сумм прошлой дооценки Д 84 К 01 - в части превышения уценки над прошлой дооценкой Д 02 К 84 - уценка амортизации сверх сумм прошлой дооценки  |

Пример 1. ООО "Продинвест" переоценивает здание, приобретенное в 2002 г. по цене 2 400 000 руб. (в том числе НДС - 400 000 руб), на 1 января 2009 г. Ранее переоценка не проводилась. Первоначальная стоимость здания составляет 2 000 000 руб. Текущая восстановительная стоимость - 3 000 000 руб. Начисленная амортизация на дату переоценки - 600 000 руб.

На 1 января 2009 г. то же здание было переоценено вторично. Текущая восстановительная стоимость составила 1 800 000 руб.

Срок полезного использования здания - 20 лет. Способ начисления амортизации - линейный.

В бухгалтерском учете ООО "Продинвест" результаты переоценки на 1 января 2009 г. будут отражены следующим образом в таблице 2.

Таблица 2 - результаты переоценки на 1 января 2009 г. ООО "Продинвест"

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции  | Дебет | Кредит | Сумма, руб.  |
| Отражена дооценка здания (3 000 000 - 2 000 000) руб.  | 01  | 83  | 1 000 000 |
| Отражена дооценка амортизации здания (3 000 000/2 000 000 x 600 000 - 600 000) руб.  | 83  | 02  | 300 000 |

В результате переоценки основных средств на 1 января 2008 г. восстановительная стоимость, отраженная в балансе, составила 3 000 000 руб., сумма амортизации - 900 000 руб. (600 000 + 300 000), остаточная стоимость - 2 100 000 руб. (3 000 000 - 900 000). Дооценка объекта составила 700 000 руб. (1 000 000 - 300 000). На эту сумму увеличился добавочный капитал организации, а также возросла остаточная стоимость основных средств (2 100 000 - 1 400 000).

Результаты уценки здания на 1 января 2009 г. будут отражены следующим образом в таблице 3.

Таблица 3 - Результаты уценки здания на 1 января 2009 г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции  | Дебет | Кредит | Сумма, руб.  |
| Отражена уценка здания в пределах прошлой дооценки  | 83  | 01  | 1 000 000 |
| Отражена уценка амортизации здания в пределах прошлой дооценки | 02  | 83  | 300 000 |
| Отражена уценка здания в части превышения прошлой дооценки(1 200 000 - 1 000 000) руб.  | 84  | 01  | 200 000 |
| Отражена уценка амортизации здания в части превышения прошлой дооценки (420 000 - 300 000) руб.  | 02  | 84  | 120 000 |

Разница между текущей восстановительной стоимостью и стоимостью по данным учета составит - 1 200 000 руб. (1 800 000 - 3 000 000). Амортизация, начисленная за год, предшествующий второй переоценке, составит 150 000 руб. (3 000 000 руб. / 20 лет). Таким образом, накопленная на дату второй переоценки амортизация здания составит 1 050 000 руб. (900 000 + 150 000). Корректировка амортизации равна - 420 000 руб. (1 800 000/3 000 000 x 1 050 000 - 1 050 000). Уценка по зданию - 780 000 руб. (1 000 000 + 200 000 - 300 000 - 120 000).

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете обособлено. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Метод прямой оценки считается наиболее точным, так как за основу переоценки берутся рыночные цены на аналогичные объекты. Рыночная цена может быть подтверждена справками предприятий-изготовителей, торгующих или снабженческо-сбытовых организаций, опубликованными в печати сведениями, экспертными заключениями специализированных организаций. В случае, если организация не может применить метод прямой оценки, то оно может пользоваться индексным методом с применением индексов изменения стоимости основных средств, рекомендуемых Госкомстатом РФ. При этом переоценка может осуществляться организацией самостоятельно или с привлечением экспертов.

При переоценке основных средств подлежат пересчету в восстановительную стоимость и суммы амортизации, начисленные по объектам основных средств.

Такая переоценка также проводится с помощью индексов изменения или путем прямого пересчета.

Пример 1: переоценка проводится индексным методом. Первоначальная стоимость объекта основных средств по состоянию на 1 января 2009 г. составляет 20000 руб., сумма амортизации - 5000 руб.

Индекс изменения по этой группе объектов основных средств составляет 1,2. Переоценка объекта производится в первый раз.

Сначала подсчитываются восстановительные величины стоимости основных средств и их амортизации.

ВС = 20000 х 1,2 = 24000 руб.

ВА = 5000 х 1,2 = 6000 руб.

На следующем этапе процедуры переоценки подсчитывается разница между первоначальными и восстановительными величинами.

РВС = 24000 - 20000 = 4000 руб.

РВА = 6000 - 5000 = 1000 руб.

Выявленные разницы подлежат отражению в бухгалтерском учете.

Пример 2: переоценка проводится методом прямого пересчета. Используем показатели переоцененного объекта основных средств из предшествующего примера для пересчета показателей по состоянию на 1 января 2009 г. В данном примере рыночная стоимость объекта основных средств, определенная экспертным путем, составляет 18000 руб. Эта же оценка является и восстановительной. Соответственно для определения суммы восстановительной амортизации необходимо подсчитать коэффициент пересчета, который определяется путем соотношения восстановительной стоимости к балансовой.

К = 18000/24000 = 0.75.

С помощью коэффициента пересчета определяется восстановительная сумма амортизации

ВА = 6000 х 0,75 = 4500 руб.

После чего определяется разница между балансовыми и восстановительными показателями:

РВС = 24000 - 18000 = 6000 руб.

РВА = 6000 - 4500 = 1500 руб.

Порядок отражения в учете результатов переоценки теснейшим образом связан с отражением предшествующих результатов переоценки. Так, сумма дооценки объектов основных средств, переоцениваемых в первый раз, относится на добавочный капитал. В свою очередь, сумма уценки по таким объектам сразу и непосредственно относится на нераспределенную прибыль. В то же время, если в предыдущие периоды была произведена уценка объекта и отнесена на уменьшение нераспределенной прибыли, то сумма дооценки отчетного периода в пределах суммы уценки предыдущего периода относится на увеличение нераспределенной прибыли, а сумма дооценки сверх уценки - на добавочный капитал.

Если же в предыдущие отчетные периоды была произведена дооценка объекта и отнесена на добавочный капитал, а в отчетном периоде произведена уценка этого объекта, то в этом случае сумма уценки отчетного периода в пределах суммы дооценки предыдущих периодов относится на уменьшение добавочного капитала, а сумма уценки сверх дооценки - на нераспределенную прибыль.

Отразим в учете данные вышеприведенных примеров в их взаимосвязи в таблице 4.

Таблица 4 - Учет результатов переоценки основных средств

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Документ и краткое содержание операции | Корреспонденция счетов | Сумма, руб.  |
| Дебет | Кредит | Частная | Общая |
| Переоценка объекта основных средств в 2009 г.  |
| 1 | Экспертное заключениеУвеличивается стоимость объекта основных средств в связи с его дооценкой | 01 | 83 |  | 4000 |
| 2 | Расчет бухгалтерииУвеличивается ранее начисленная амортизация по объекту основных средств в связи с его дооценкой | 83 | 02 |  | 1000 |
| Переоценка объекта основных средств в 2009 г.  |
| 3 | Экспертное заключениеУменьшается добавочный капитал организации на сумму уценки объекта основных средств, равную сумме его предыдущей дооценки | 83 | 01 |  | 4000 |
| 4 | Расчет бухгалтерииУвеличивается добавочный капитал на сумму уценки амортизации объекта основных средств, равную сумме ее предыдущей дооценки | 02 | 83 |  | 1000 |
| 5 | Расчет бухгалтерииПревышение суммы уценки стоимости объекта основных средств над суммой его предыдущей дооценки относится на уменьшение нераспределенной прибыли | 84 | 01 |  | 2000 |
| 6 | Расчет бухгалтерииПревышение суммы уценки амортизации объекта основных средств над суммой ее предыдущей дооценки относится на операционные доходы | 02 | 84 |  | 500 |

Записи о переоценке необходимо внести в инвентарные карточки учета основных средств по формам ОС-6, ОС-6а, ОС-6б. Отметим, отражение результатов переоценки в бухгалтерском учете и, соответственно, в отчетности должно осуществляться с учетом уже упомянутого принципа существенности (п.32 ПБУ 6/01).

## 2. Налоги

## 2.1 Налог на прибыль

В налоговом учете в отличие от бухгалтерского результаты переоценок основных средств не отражаются <6>. Они не учитываются в качестве дохода или расхода при формировании налоговой базы, не принимаются при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и начислении амортизации (абз.6 п.1 ст.257 НК РФ).

Амортизационные отчисления и стоимость переоцененных основных средств по данным бухгалтерского и налогового учета не будут совпадать. В связи с этим при начислении амортизации и (или) выбытии объекта возникают постоянные разницы, которые необходимо отражать по правилам ПБУ 18/02 [6].

Итак, предприятия не могут экономить на налоге на прибыль за счет проведения дооценки основных средств и увеличения размеров амортизационных отчислений. Зато у них остается возможность экономить на налоге на имущество в случае проведения уценки ОС.

## 2.2 Налог на имущество

Этот налог рассчитывается исходя из остаточной стоимости основных средств, которая отражена в бухгалтерском учете (п.1 ст.375 НК РФ).

Налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (п.1 ст.375 НК РФ). На данный момент среднегодовая и средняя стоимость имущества определяются в одинаковом порядке - как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п.4 ст.376 НК РФ). Поэтому результаты переоценки основных средств, отраженные на 1 января, влияют на формирование налоговой базы по налогу на имущество за предшествующий год. Минфин, трактуя нормы гл.30 НК РФ, не раз указывал на правильность данной позиции (Письмо от 16.02.2007 N 03-05-06-01/07).

Федеральный закон от 24.07.2007 N 216-ФЗ, вступающий в силу 1 января 2008 г., установил порядок расчета среднегодовой стоимости имущества. В соответствии с измененной нормой делить на 13 следует сумму остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, то есть 31 декабря. Несмотря на то что начало действия Закона - 1 января 2008 г., в Письме Минфина России от 06.09.2007 N 03-05-06-01/99 разъяснено, что новый порядок должен применяться при расчете налога на имущество организаций за 2008 г.

Суммы налога на имущество, уплаченные (подлежащие уплате) организацией, формируют ее расходы по обычным видам деятельности (п.5 ПБУ 10/99 [7], Письмо Минфина России от 05.10.2005 N 07-05-12/10). В целях налогообложения прибыли начисленные налоги относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп.1 п.1 ст.264 НК РФ). Датой осуществления расходов в виде налогов признается дата их начисления (пп.1 п.7 ст.272 НК РФ).

Пример 2. ООО "Продинвест" имеет на балансе станок первоначальной стоимостью 300 000 руб. Амортизация по нему осуществляется линейным способом. Срок полезного использования станка - 5 лет. Ежемесячная амортизация составляет 5000 руб. (300 000/ (5 x 12)). По состоянию на 1 января 2007 г. начисленная амортизация равна 75 000 руб.

Остаточная стоимость имущества:

на 1 января 2007 г. - 225 000 руб.;

на 1 февраля 2007 г. - 220 000 руб.;

на 1 марта 2007 г. - 215 000 руб.;

на 1 апреля 2007 г. - 210 000 руб.;

на 1 мая 2007 г. - 205 000 руб.;

на 1 июня 2007 г. - 200 000 руб.;

на 1 июля 2007 г. - 195 000 руб.;

на 1 августа 2007 г. - 190 000 руб.;

на 1 сентября 2007 г. - 185 000 руб.;

на 1 октября 2007 г. - 180 000 руб.;

на 1 ноября 2007 г. - 175 000 руб.;

на 1 декабря 2007 г. - 170 000 руб.;

на 1 января 2008 г. - 148 500 руб.

На 1 января 2008 г. в учете ООО "Продинвест" были отражены результаты переоценки станка. Его восстановительная стоимость составила 270 000 руб. Фактически начисленная на 1 января 2008 г. амортизация в размере 135 000 руб. была скорректирована на - 13 500 руб. (270 000/300 000 x 135 000 - 135 000). Остаточная стоимость на 1 января 2008 г. с учетом переоценки составила 148 500 руб. (270 000 - 135 000 + 13 500). Авансовые платежи по налогу на имущество за 2007 г. произведены в размере 3341 руб.

При расчете налога на имущество за 2007 г. ООО "Продинвест" учтет стоимость имущества на 1 января 2008 г. с учетом произведенной переоценки.

Среднегодовая стоимость станка за 2007 г. составит:

(225 000 + 220 000 + 215 000 + 210 000 + 205 000 + 200 000 + 195 000 + 190 000 + 185 000 + 180 000 + 175 000 + 170 000 + 148 500) / 13 = 193 731 руб.

Налог на имущество за 2007 г. ООО "Продинвест" уплатит в сумме 921 руб.

(193 731 x 2,2% - 3341).

## 2.3 Налог на добавленную стоимость

Глава 21 НК РФ не демонстрирует единого подхода к учету результатов переоценки. В некоторых случаях результаты переоценки принимаются при исчислении НДС, в других - должны быть исключены. Рассмотрим их подробнее.

Как известно, организация обязана восстановить в бюджет ранее уплаченный НДС (п.3 ст.170 НК РФ) при:

1) передаче имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

2) дальнейшем использовании основных средств для осуществления операций, указанных в п.2 ст.170 НК РФ, а именно:

операций, не облагаемых НДС;

операций, местом реализации которых не признается территория РФ;

операций, которые не признаются реализацией в соответствии с п.2 ст.146 НК РФ (за исключением передачи в УК (паевой фонд) и правопреемникам по реорганизации);

операций, осуществляемых в рамках специальных налоговых режимов (ЕНВД, УСН) или используемых в деятельности, по которой получено освобождение согласно ст.145 НК РФ (пп.3 п.2 ст.170 НК РФ).

При этом в п.3 ст.170 НК РФ установлено, что восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Конечно, то, что результаты переоценки не будут учтены, вполне логично, поскольку речь идет о восстановлении налога, ранее принятого к вычету. В то же время налогоплательщику необходимо обеспечить возможность установления такой суммы. Как это сделать, рассмотрим на примере.

Пример 3. Воспользуемся условиями примера 1. В мае 2009 г. ООО "Продинвест" передает переоцененное здание в счет вклада в уставный капитал.

Рассчитаем сумму НДС, подлежащую восстановлению в бюджет.

Для этого найдем размер условно начисленной амортизации за период с 1 января 2008 г. (первая переоценка) по 1 мая 2009 г. (на момент передачи ОС в УК) без учета переоценок. Он составит 141 667 руб. (2 000 000 руб. / 20 лет / 12 мес. x 17 мес).

Остаточная стоимость ОС без учета переоценок равна 1 258 333 руб. (2 000 000 - 600 000 - 141 667).

Сумма НДС, ранее принятая к вычету и подлежащая восстановлению в части остаточной стоимости без учета переоценок, составит 251 667 руб. (400 000/2 000 000 x 1 258 333).

Заметим, умножение остаточной стоимости ОС на момент его передачи в УК без учета переоценок на ставку НДС в размере 18% приведет к искажению суммы налога, подлежащей восстановлению в бюджет, поскольку на момент принятия основного средства к учету и принятию к вычету НДС действовала ставка в размере 20%.

Теперь обратимся к нормам гл.21 НК РФ, согласно которым результаты переоценки основных средств учитываются в целях исчисления НДС. Это п.3 ст.154 и п.2 ст.172 НК РФ.

В п.3 ст.154 НК РФ речь идет о реализации имущества, учтенного по стоимости, включающей НДС. При такой реализации налоговая база по НДС определяется как разница между ценой реализуемого имущества, исчисляемой согласно ст.40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров) и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). При этом остаточная стоимость определяется по данным бухгалтерского учета (Письма Минфина России от 26.03.2007 N 03-07-05/16, от 09.10.2006 N 03-04-11/120). Исчисленная налоговая база облагается НДС по расчетной ставке 18/118 или 10/110 (п.4 ст.164 НК РФ).

В п.2 ст.172 НК РФ говорится о том, что при товарообменных операциях (бартере) сумма "входного" НДС, которую организация вправе принять к вычету, корректируется исходя из балансовой стоимости имущества (с учетом его переоценок и амортизации), переданного в счет оплаты. При этом к балансовой стоимости имущества также применяется не прямая, а расчетная ставка 10/110 или 18/118 (Письма ФНС России от 17.05.2005 N ММ-6-03/404, от 11.02.2005 N 03-1-02/194/8, Минфина России от 15.10.2004 N 03-04-11/167). Вычисленная таким образом сумма НДС признается фактически уплаченной налогоплательщиком.

Отметим, в платежных поручениях сумма налога должна указываться исходя из цен приобретаемых товаров (работ, услуг, имущественных прав), то есть независимо от балансовой стоимости передаваемого взамен имущества. А к вычету следует принимать именно ту сумму налога, которая определена согласно п.2 ст.172 НК РФ (Письмо Минфина России от 07.03.2007 N 03-07-15/31).

## Заключение

Роль переоценки основных средств очень важна. Переоценка основных средств самым непосредственным образом выражает политику государства в области инвестиционной деятельности, служит интересам предприятий и организаций любых форм собственности. Поэтому целью переоценки основных фондов является определение рыночной стоимости основных фондов и создание предпосылок для нормализации инвестиционных процессов в стране.

Преимущества проведения переоценки основных средств:

оптимизация налогообложения путем уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль;

устранение искажений в величине амортизационных отчислений;

приведение размера уставного капитала к реальной величине;

привлечение инвестиций путем повышение инвестиционной привлекательности компании для потенциальных инвесторов и кредиторов;

улучшение финансовых показателей, таких как структура баланса, показателей ликвидности;

приближение величины чистых активов к реальной стоимости предприятия;

определение диапазона цен по сделкам купли/продажи (будут рассмотрены отдельно).

Таким образом, переоценка основных средств является важным мероприятием, позволяющим оказывать существенное влияние на многие параметры хозяйственной деятельности, повышать инвестиционную привлекательность предприятия, осуществлять контроль полноты и достоверности бухгалтерских данных.

## Нормативно-правовые акты и литература

1. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.

2. Постановления ФАС МО от 25.06.2007 N КА-А40/5471-07, ФАС ДО от 25.10.2006 N Ф03-А59/06-2/3092.

3. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утв. Приказом Минфина России от 09.12.1998 N 60н.

4. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н.

5. Утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1.

6. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н.

7. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н.

8. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет. Учебник - М., 2007.

9. Керимов В.Э. Бухгалтерский и финансовый учет. Учебник - М., 2007.

10. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет. Учебник - М., 2007.