# Как правильно учесть основное средство и без ошибок рассчитать амортизацию

Т. А. Воронцова, преподаватель Группы компаний "ЭЛКОД"

Сегодня на семинаре я затрону отдельные вопросы формирования первоначальной стоимости основного средства, которое поступило в виде вклада в уставный капитал, и спорные моменты учета имущества, полученного безвозмездно и выявленного в результате инвентаризации. Также рассмотрю важные особенности расчета амортизации.

Основное средство получено в счет вклада в уставный капитал

Начну с вопроса формирования первоначальной стоимости имущества, полученного в счет вклада в уставный капитал. Естественно, в бухучете при этом надо руководствоваться ПБУ 6/01, которое утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н. Главное правило: оценивать основное средство надо по согласованной учредителями (участниками) стоимости (письмо Минфина России от 28 апреля 2012 г. № 07-02-06/119. – Примеч. ред.). Причем она не может быть выше той, которую определит независимый оценщик.

Допустим, компания получила от учредителя в уставный капитал автомобиль. Его согласованная стоимость – 300 000 руб. Если независимый эксперт оценит автомобиль в 350 000 руб., то бухгалтер примет его к учету по согласованной стоимости. Но если окажется, что рыночная оценка данного транспортного средства составит 100 000 руб., то такой и будет его первоначальная стоимость.

В налоговом учете при оценке основных средств необходимо ориентироваться на статью 277 НК РФ. Здесь важно наличие первичных документов, подтверждающих остаточную стоимость имущества у передающей стороны. Если получающая сторона не может документально подтвердить денежную оценку вносимого имущества, то его стоимость равна нулю. Следовательно, амортизировать основное средство нельзя. К такому выводу пришли чиновники финансового ведомства в письме Минфина России от 18 февраля 2010 г. № 03-03-06/1/82. Поэтому, когда ваша компания получает основное средство в счет вклада в уставный капитал, обязательно запросите у учредителя (участника) соответствующие налоговые регистры (письмо Минфина России от 7 мая 2009 г. № 03-03-06/1/304. – Примеч. ред.).

Если имущество получено от физического лица или иностранной компании, то вам потребуются документы, подтверждающие расходы на его приобретение с учетом амортизации (износа). При этом остаточная стоимость не должна быть выше рыночной, которая определена оценщиком. Наличие первички обязательно, иначе стоимость будет также равна нулю.

Имущество получено безвозмездно

Если основное средство получено безвозмездно, то в бухучете его оценивайте по рыночной стоимости, подтвержденной документально или экспертом (ст. 11 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Берите эту стоимость на дату, когда приходуете объект.

В налоговом учете первоначальная стоимость основного средства тоже равна его рыночной оценке. У компании, согласно пункту 8 статьи 250 НК РФ, возникнут внереализационные доходы. Правда, налог на прибыль при определенных условиях платить не придется (п. 3.4 и п. 11 ст. 251 НК РФ).

Так, если компания получила имущество безвозмездно от учредителя-организации или учредителя – физического лица с долей уставного капитала в компании более 50 процентов, то налогооблагаемого дохода, согласно пункту 11 статьи 251 НК РФ, не будет. При этом не надо забывать, что такое имущество не должно быть передано третьим лицам в течение первого года использования. Его нельзя сдать в аренду, в безвозмездное пользование, нельзя продать. Иначе возникнут доходы (письмо Минфина России от 30 января 2012 г. № 03-11-06/2/11).

Но даже если доля учредителя в уставном капитале составляет менее 50 процентов, то доходов тоже не появится. Здесь работает уже пункт 3.4 статьи 251 НК РФ. Там сказано, что от налогообложения освобождено имущество, полученное от участника (акционера) на увеличение чистых активов. Следовательно, если компания получила основное средство от учредителя хотя бы с 1 процентом в уставном капитале, дохода не будет . Конечно, если цель передачи имущества была в том, чтобы увеличить чистые активы.

Как известно, первоначальная стоимость основного средства погашается путем начисления амортизации. И Минфин России считает, что начислять амортизацию в налоговом учете по имуществу, безвозмездно полученному в собственность от учредителя, можно. В письме Минфина России от 27 июля 2012 г. № 03-07-11/197 чиновники отметили, что организация, получившая безвозмездно в собственность основное средство, может начислять по нему амортизацию. Главное условие – стоимость объекта должна быть учтена в составе доходов, формирующих налоговую базу.

Имущество обнаружили при инвентаризации или изготовили самостоятельно

Каждая организация хотя бы раз в год должна провести инвентаризацию имущества. Как правило, по ее результатам обнаруживается недостача материальных ценностей. Однако могут быть выявлены и излишки.

Первоначальная стоимость основных средств, обнаруженных при инвентаризации, определяется исходя из рыночной оценки. Эта же сумма отражается в доходах организации (подп. 20 ст. 250 НК РФ. – Примеч. ред.). При этом имущество можно амортизировать (письмо Минфина России от 6 июня 2008 г. № 03-03-06/4/42).

Заодно напомню вам первичную документацию при инвентаризации. Это унифицированные формы № ИНВ-1, № ИНВ-18 и в конечном итоге № ИНВ-26 (все формы утверждены постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88. – Примеч. ред.). Плюс приказ о проведении инвентаризации.

Теперь другая ситуация. Компания занимается производством оборудования. И один из станков руководство решило оставить в качестве основного средства. Согласно статье 257 НК РФ, при использовании налогоплательщиком объектов основных средств собственного производства их первоначальная стоимость равна затратам на изготовление. Их подсчитывают в соответствии с пунктом 2 статьи 319 НК РФ. В письме Минфина России от 15 марта 2010 г. № 03-03-06/1/135 чиновники напомнили об этом правиле.

Основные средства временно не используются в деятельности организации

Возьмем такую ситуацию. Простаивает грузовая машина. На это могут быть и объективные внутрипроизводственные причины. Предположим, снизились объемы продаж на продукцию. Как бы там ни было, но временно неиспользуемое имущество не должно амортизироваться в налоговом учете. Как избежать такой неприятности?

Существуют такие понятия, как простой и консервация. Как разъяснили чиновники из Минфина России, если имущество находится во временном обоснованном простое, расходы в виде амортизационных отчислений по нему в налоговом учете можно признавать (письмо Минфина России от 21 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/367).

Значит, необходимо оформить простой оборудования приказом. Важно зафиксировать, что организация его не эксплуатирует по внутрипроизводственным причинам. В этом случае есть все основания для списания амортизации согласно подпунктам 3 и 4 пункта 2 статьи 265 НК РФ.

Интересно постановление ФАС Московского округа от 21 июля 2011 г. № КА-А41/7587-11. Длительное время, с мая по октябрь, объект не эксплуатировался. Налогоплательщик планировал его продать. Но реализовать имущество быстро не получилось. Налоговики решили, что начисление амортизации в период простоя было неправомерным. А вот судьи не поддержали проверяющих. Аргумент у них был следующий. Амортизация по неиспользуемым объектам не упомянута в статье 270 НК РФ. А как раз там перечислены расходы, которые не уменьшают налогооблагаемый доход. Значит, амортизировать простаивающие основные средства и списывать эту амортизацию в расходы для целей налогообложения можно.

Если бухгалтер точно знает, что объект не будет эксплуатироваться больше трех месяцев, то он переводится на консервацию. В налоговом учете такие объекты, согласно пункту 3 статьи 256 НК РФ, не амортизируются.

Консервировать объект можно только по решению руководителя. Бухгалтер оформляет приказ и составляет первичный документ, подтверждающий перевод на консервацию. Этот акт бухгалтер разрабатывает самостоятельно. И прекратить начислять амортизацию надо с 1-го числа месяца, следующего за тем, когда основное средство было законсервировано. Лучше, если в акте будет зафиксирована остаточная стоимость. Консервация иногда сопряжена с демонтажем основного средства. Тут могут возникнуть дополнительные расходы. Например, на перевозку объекта. Эти издержки можно отнести к внереализационным расходам. Так вот акт и будет их подтверждать. Расходы на консервацию учитываются согласно подпункту 9 статьи 265 НК РФ.

Напомню, что также не амортизируются основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование и находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Список случаев, когда прекращается амортизация, ограничен. И если договор подряда на реконструкцию основного средства заключен на 11 месяцев, то приостанавливать начисление амортизации не надо.

Налоговые риски

Вот многие компании и прибегают к такой уловке. Скажем, реконструкция по плану займет 3 года. А с подрядчиком последовательно заключают четыре договора. Три первых – на 11 месяцев каждый. И еще один на оставшиеся три месяца. Этот прием ведет к гарантированному спору с налоговиками. Они точно предъявляют претензии на сумму начисленной амортизации. И только в редких случаях судьи соглашаются с тем, что исключить амортизацию из расходов нельзя. Ведь общий срок реконструкции нигде не указан, а характер работ по каждому из договоров отличается (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 сентября 2007 г. № Ф04-6686/2007(38514-А27-41)).

Амортизация модернизированного основного средства

В налоговом учете после модернизации первоначальная стоимость основного средства увеличивается. А срок полезного использования организация вправе пересмотреть в сторону увеличения. Но, честно говоря, редко кто этим пользуется. Ведь это приводит к занижению амортизации в составе расходов компании.

Пример

Рассмотрим на примере один спорный момент. Предположим, в организации есть основное средство с первоначальной стоимостью 100 000 руб., которое эксплуатируется и амортизируется. Срок полезного использования на дату ввода в эксплуатацию бухгалтер установил в 60 месяцев. Через год компания решила модернизировать объект. Остаточная стоимость основного средства составила на тот момент 80 000 руб. (100 000 руб. – (100 000 руб. : 60 мес. 12 мес.)).

Из документов видно, что работы по модернизации связаны с увеличением качественных характеристик имущества. Затраты оценены в 50 000 руб. Как дальше амортизировать такой объект, сказано в пункте 60 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Поскольку повысились первоначальные нормативные показатели объекта, срок его полезного использования надо пересмотреть.

А если срок не увеличивать, то сумму ежемесячной амортизации следует определить исходя из оставшегося времени эксплуатации. Тогда эта сумма составит 2708 руб. ((80 000 руб. + + 50 000 руб.) : 48 мес.).

В налоговом учете вопрос с пересмотром срока полезного использования остается спорным. Чиновники Минфина России в письме от 5 апреля 2012 г. № 03-03-06/1/181 выразили мнение, что если модернизация или реконструкция увеличивает первоначальную стоимость объекта, то стоимость работ будет амортизироваться по тем нормам, которые были определены по объекту изначально. Этой же позиции придерживаются налоговики. В письме УФНС России по г. Москве от 16 июня 2006 г. № 20-12/53521@ они подробно на примере рассчитали сумму ежемесячных отчислений по таким объектам, сославшись на письмо ФНС России от 14 марта 2003 г. № 02-1-07/23.

По их разъяснениям, в нашем примере сумма ежемесячной амортизации составит 2500 руб. ((100 000 руб. + 50 000 руб.) / 60 мес.).

Ясно, что разница в величине бухгалтерской и налоговой амортизации станет ощутимей, если первоначальная стоимость объекта будет больше, чем в нашем примере.

Другое дело, что в самом Налоговом кодексе РФ этот вопрос урегулирован. Налогоплательщик, согласно статье 258 НК РФ, вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после реконструкции, модернизации или технического перевооружения. Максимальный предел для такого увеличения ограничен лишь сроками, установленными для той амортизационной группы, в которую ранее было включено основное средство.

А если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился? Тогда при расчете амортизации учитывают оставшийся срок полезного использования.

Как ни странно, но финансисты и налоговики в своих разъяснениях на эти правила из Налогового кодекса РФ не обращают внимания. Поэтому, если вы решите амортизировать в налоговом учете модернизированный объект так же, как и в бухгалтерском, с проверяющими придется спорить.

Пример

Представьте, что объект в нашем примере полностью самортизирован, остаточная стоимость его равна нулю. В бухгалтерском учете расходы по модернизации организация будет списывать в течение ожидаемого срока эксплуатации (п. 20 ПБУ 6/01). Бухгалтер сам определит, сколько еще может эксплуатироваться такой объект. Допустим, год. Тогда работы по модернизации будут списаны в течение 12 месяцев.

В налоговом учете бухгалтер в расчетах будет использовать первоначальную стоимость и установленную при вводе в эксплуатацию норму амортизации – 1, 67% (100% : 60 мес.). Расчет амортизации следующий:

(100 000 руб. + 50 000 руб.) 1, 67% = 2500 руб.

Следовательно, затраты по модернизации в налоговом учете будут списываться еще 20 мес. (50 000 руб. : 2500 руб.). А в бухучете всего 12 месяцев.

Амортизация бывших в эксплуатации основных средств

Представим, что ваша компания приобретает бывшее в эксплуатации основное средство. Налоговое законодательство разрешает для расчета амортизации уменьшить срок полезного использования на то время, что объект работал у прежнего владельца.

Только для этого необходимы документы, подтверждающие эксплуатацию объекта и расходы по его использованию. Плюс заключение эксперта о том, сколько основное средство может еще эксплуатироваться, если оно полностью самортизировано.

Теперь поговорим о бывших в эксплуатации основных средствах, приобретенных у физических лиц. Допустим, компания приобрела автомобиль 2004 года у учредителя. Показания километража вроде бы подтверждают тот факт, что машина эксплуатировалась. Но с точки зрения налоговых рисков этот способ не годится. Проверяющие считают, что эксплуатацию подтверждают только документы налогового учета. У компании их нет. Поэтому вы рассчитаете амортизацию исходя из общего срока полезного использования автомобиля.

Основным документом, подтверждающим эксплуатацию объекта предыдущим собственником, считается акт по форме № ОС-1 (утверждена постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7. – Примеч. ред.). Данными налогового учета служат, в частности, номер амортизационной группы, срок полезного использования, который установлен предыдущим собственником, суммы начисленной им амортизации, остаточная стоимость и цена приобретения. Налоговики вправе провести встречку, истребовать акт № ОС-1 у предыдущего владельца.

Более того, они запросят документы, подтверждающие покупку основного средства, регистр налогового учета по амортизации. Если инспекторов это удовлетворит, то компания спишет бывшее в употреблении основное средство быстрее. Разъяснения по поводу документального подтверждения приведены в письме УФНС России по г. Москве от 15 июня 2010 г. № 16-15/062760@.

Обратите внимание на такую ситуацию. Автомобиль амортизировался у предыдущего собственника более 4 лет, и срок его полезного использования истекает менее чем через год. Так вот для покупателя машина все равно будет амортизируемым имуществом. И бухгалтер включит его в 3-ю амортизационную группу.

Амортизация неотделимых улучшений

Теперь затронем спорную ситуацию, которая касается пролонгированных договоров аренды. Как правило, арендатор с арендодателем заключают краткосрочные договоры – на период меньше 12 месяцев. Вместе с тем арендаторы пользуются одним и тем же имуществом куда более продолжительное время. Как только срок действия договора подходит к концу, арендодатель и арендатор составляют дополнительное соглашение, в котором стороны пролонгируют договор на тот же период и на тех же условиях.

Допустим, организация решила провести перепланировку помещения в форме реконструкции. Тогда затраты, которые могли бы быть учтены при долгосрочной аренде, станут объектом пристального внимания проверяющих.

Связано это с тем, что расходы по реконструкции организация сможет учесть только в течение оставшегося срока действия договора аренды. А размер амортизационных отчислений при этом будет определен исходя из срока полезного использования реконстуированного здания.

Хотя есть исключения. Предположим, систему вентиляции можно классифицировать как отдельный объект основных средств, неразрывно связанный со зданием, но имеющий существенно меньший срок полезного использования. В этом случае амортизация капитальных вложений будет рассчитана исходя из срока эксплуатации вентиляционной системы. А вот расходы на перепланировку бухгалтеру придется списывать, рассчитывая ежемесячную сумму амортизации исходя из срока полезного использования арендованного здания.

Так, если работы по реконструкции здания составили 1 млн руб., то ежемесячно в течение оставшегося срока действия договора аренды амортизация составит 2777 руб. (1 млн руб. / 30 лет : 12 мес.).

Пролонгация договора

Ясно, что арендатору это невыгодно. Поэтому целесообразнее пролонгировать договор. Как это сделать? Существует несколько способов.

Первый способ – возобновление договора. Стороны продолжают сотрудничать, не составляя каких-либо документов. При этом дополнительных условий в договоре нет.

Второй способ – автоматическая пролонгация. Она «зашита» в сам договор. Если стороны не возражают, то соглашение действует на тех же условиях и на тот же срок. Не нужно составлять дополнительный документ, чтобы продлить отношения.

Третий способ – составление дополнительного соглашения. При продлении договора аренды, заключенного на срок менее одного года, на такое же время договор считается новым соглашением, которое не подлежит государственной регистрации ( п. 10 и п. 11 письма Президиума ВАС РФ от 16 февраля 2001 г. № 59).

Только вот налоговики могут расценить эту ситуацию в свою пользу. Например, заявят, что пролонгация привела к тому, что на деле компании заключили один долгосрочный договор, который надо регистрировать.

А если этого не сделать, то и амортизировать капвложения не получится (письмо Минфина России от 18 сентября 2009 г. № 03-03-06/2/174, письмо ФНС России от 24 мая 2010 г. № ШС-37-3/2340@)

Срок хранения первички

В завершение семинара поговорим о том, сколько хранить первичку по основным средствам. Срок хранения подобных документов составляет 5 лет для бухгалтерского и 4 года для налогового учета. А иногда Налоговый кодекс РФ устанавливает особые сроки хранения документов. Так, документы, в которых отражено формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества, нужно хранить еще и после того, как была полностью начислена амортизация (письмо Минфина России от 26 апреля 2011 г. № 03-03-06/1/270).

Если объект амортизируется 10 лет, а в компании не сохранились документы на его приобретение, то претензии инспекторов будут вполне обоснованны. Поэтому бухгалтер хранит такие документы в течение всего срока амортизации основного средства и еще три года.

При продаже основного средства с убытком первичную документацию бухгалтер хранит в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего периода на величину ранее полученного убытка (п. 4 ст. 283 НК РФ).

Список литературы

Журнал "Семинар для бухгалтера" № 10/2012