

Студент
Федерального государственного автономного
образовательного учреждения высшего профессионального образования
"Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина"

ИДЕНТИФИКАЦИЯ РИСКОВ ПРИ УЧЕТЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Аннотация. Рассмотрены налоговые риски, возникающие у налогоплательщиков – организаций, имеющих те или иные основные средства, которые не используются в деятельности, направленной на получение дохода.

Анотація. Розглянуто податкові ризики, що виникають у платників податків – організацій, які мають ті чи інші основні засоби, що не використовуються в діяльності, спрямованій на отримання доходу.

Annotation. Tax risks faced by taxpayers – the organizations with fixed assets which are not used in the activity directed on achieving the income – are considered.

Ключевые слова: налог на прибыль, налог на имущество, бухгалтерская отчетность, налоговые риски.

В практической деятельности крупных производственных предприятий нередко встречаются случаи, когда имеются те или иные основные средства, не используемые в деятельности.

В таких случаях у налогоплательщика возникают риски, а именно:

риск исключения из состава расходов принятых для целей налогообложения расходов в виде амортизации, начисленной по данному объекту;

риск существенного искажения бухгалтерской отчетности;

риск доначисления налоговых обязательств по налогу на имущество;

риск применения штрафных санкции к налогоплательщику.

Можно рассмотреть пример, когда основное средство не используется в деятельности.

На балансе Общества числится объект основных средств "Установка по выпуску порошка "Молния", который введен в эксплуатацию 31.08.2009 г. В 2011 г. по данному объекту для целей бухгалтерского учета начислена амортизация в размере 2 473 100,16 руб., а для целей налогового учета начислена амортизация в размере 1 731 170,16 руб.

В ходе визуального осмотра и по полученным разъяснениям данный объект использовался только в 2009 г. для производства пробной партии продукции, при этом в 2011 г. он не использовался.

Также Обществом в бухгалтерском учете на счете 08.03 "Строительство объектов основных средств" накоплены капитальные затраты по объекту "Отделение грохочения" на общую сумму 8 118 390,53 руб., в том числе за период 2011 г. на сумму 3 340 051, 85 руб. Указанные затраты начали накапливаться с 2009 г.

Данные затраты связаны с доработкой объекта "Установка по выпуску порошка "Молния" и в будущем будут списаны на увеличение стоимости данного объекта. Относительно ситуации необходимо отметить следующие моменты.

1. В целях налогообложения по налогу на имущество и бухгалтерской отчетности, как следует из п. 23 ПБУ 6/01, в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

В соответствии с п. 26 ПБУ 6/01, восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции [1].

Согласно п. 70 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений [2]. Следовательно, при реконструкции или модернизации, период проведения которой превышает 12 месяцев, начисление амортизации приостанавливается.

Как было указано, Обществом произведены капитальные затраты по объекту "Отделение грохочения", которые начали накапливаться с 2009 г., и были связаны с модернизацией (доработкой) объекта "Установка по

выпуску порошка "Молния" и будут списаны на удорожание данного объекта, соответственно можно утверждать, что данный объект основных средств находится в процессе модернизации уже более 12 месяцев.

Так как основное средство фактически в 2011 г. не использовалось, и Обществом производились капитальные затраты по данному объекту, то правомерность начисления амортизации в бухгалтерском учете за 2011 г. в размере 2 473 100,16 руб. по данному объекту может вызвать сомнения у контролирующих органов и привести к доначислению суммы налога на имущество за 2011 г. А если в 2010 г. ситуация с данным объектом была аналогичной 2011 году, то может быть доначислен налог на имущество и за 2010 г.

В сложившейся ситуации Обществу необходимо восстановить ранее начисленную амортизацию по данному объекту (с момента перевода его на восстановление, продолжительность которого превышает 12 месяцев) и, следовательно, внести изменения по строке "Основные средства" и строке "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в бухгалтерском балансе, и подать уточненную декларацию по налогу на имущество за 2011 г., а при необходимости и за 2010 год.

Также необходимо отметить, что, согласно ст. 15.11 КоАП РФ, грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей. Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета понимается:

искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов;

искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов [3].

2. В целях налогообложения налога на прибыль в сложившейся ситуации налоговые органы могут исключить сумму начисленной амортизации по данному объекту из состава расходов, учитываемых в целях налогообложения, и доначислить налог на прибыль за период, в котором основное средство не использовалось, а находилось на реконструкции (модернизации) более 12 месяцев.

В соответствии со ст. 252 НК РФ, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Как следует из п. 1 ст. 256 НК РФ, амортизируемым имуществом признается имущество, которое используется для извлечения дохода.

Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ одной из причин исключения основных средств из состава амортизируемого имущества является нахождение его по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

В соответствии с ч. 2 ст. 257 НК РФ к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием 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 [4].

Следовательно, в случае если "Установка по выпуску порошка "Молния" фактически не использовалась и находилась на реконструкции или модернизации продолжительностью более 12 месяцев, начисление амортизации по данному объекту должно быть приостановлено.

Аналогичная позиция изложена в Письмах Минфина России от 31.03.2011 г. № 03-03-06/1/187, от 21.04.2006 г. № 03-03-04/1/367, от 06.05.2005 г. № 03-03-01-04/1/236, согласно которым амортизация, начисленная по амортизируемому имуществу, не используемому налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода, не уменьшает полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, у Общества существует риск исключения из состава расходов по налогу на прибыль за 2011 г. суммы амортизации в размере 1 731 170,16 руб. А если в 2010 г. ситуация с данным объектом была аналогичной 2011 году, то может быть доначислен налог на прибыль и за 2010 г.

В заключение необходимо отметить, что при внесении исправлений в бухгалтерском учете необходимо руководствоваться ПБУ 22/2010. А в налоговом учете при исправлении ошибок и, как следствие, подаче уточненной декларации по соответствующему налогу необходимо руководствоваться ст. 81 НК РФ.

Рецензент

канд. экон. наук, доцент Давыскиба Е. В.

Литература: 1. Приказ Минфина РФ ПБУ 6/01 "Учет основных средств" № 26н от 30.03.2001 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.cko-info.ru/valuationfund5>. 2. Приказ Минфина РФ "Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств" № 91н от 13.12.2003 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/12133295>. 3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/popular/koap/13_16.html#p5213. 4. Налоговый кодекс Российской Федерации № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/popular/nalog/2/3_4.html#p6648.