

УДК 657.42

Т.Д. Нагорная,

*доцент кафедры бухгалтерского учета и контроля
Хабаровской государственной академии экономики и права*

О.Н. Михеева,

*студентка экономического факультета (гр. УАВД-21)
Хабаровской государственной академии экономики и права*

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

The article considers the features of forming the initial value of fixed assets in the accounting and tax accounting. Also the paper shows the contentious issues arising for accounting and tax accounting purposes.

Keywords: *fixed assets, initial value, accounting, tax accounting, other expenses.*

Организации, работающие в общем режиме налогообложения, обязаны одновременно вести и бухгалтерский, и налоговый учет доходов и расходов. Ведение бухгалтерского учета основано на применении Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», положений по бухгалтерскому учету и других нормативных документов. Налоговый учет осуществляется в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса. Поэтому на практике при формировании первоначальной стоимости основных средств в целях бухгалтерского и налогового учета нередко возникают спорные моменты. Рассмотрим подробно основные из них.

Первый спорный момент возникает при учете таможенных сборов и пошлин при ввозе оборудования на территорию России. В бухгалтерском учете в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 суммы таможенных сборов и пошлин включаются в первоначальную

стоимость основных средств, ввозимых на территорию РФ. Такого же мнения придерживается Минфин РФ, поскольку такие затраты связаны с приобретением объекта основных средств и возможностью его использования. Однако на основании пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ Минфин России разрешил учесть такие затраты в составе прочих расходов. А в соответствии с п. 4 ст. 252 НК РФ компания сама вправе самостоятельно определить, к какой группе их отнести. В случае если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, метод учета закрепляется в учетной политике. Таким образом, организация может самостоятельно выбрать, к какой именно группе она отнесет такие затраты, определив выбор в учетной политике. Что касается учета командировочных расходов, связанных с приобретением основного

средства, то в бухгалтерском учете эти расходы отражаются в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 в составе первоначальной стоимости основных средств, если цель командировки была непосредственно связана с его приобретением. В налоговом учете наблюдается множество споров по этому вопросу. УФНС России по г. Москве придерживается мнения, что на основании пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ командировочные расходы учитываются в составе прочих расходов. Однако тот же УФНС России по г. Москве в своем письме от 22 ноября 2006 г. № 20-12/115096 указывал, что командировочные расходы, связанные со строительством объектов основных средств должны включаться в первоначальную стоимость основных средств, если они произведены до ввода объекта в эксплуатацию. Кроме того, многие компании отстаивают в суде, что спорные расходы не должны включаться в первоначальную стоимость основного средства, но суды имеют противоположную точку зрения по этому поводу.

Также некоторые арбитры выступают за учет этих расходов в составе прочих, на что ФАС Восточно-Сибирского округа указал, что если расходы на командировку связаны с доставкой основного средства, то они учитываются в его первоначальной стоимости. Таким образом, вопрос, как учитывать в целях налогообложения расходы на командировки, связанные с приобретением объекта основных средств, однозначно не решен. Поэтому компании надо самостоятельно принять решение, относить ли их в

текущие расходы или включать в стоимость основного средства. Следующий спорный момент касается учета расходов на обучение персонала по использованию основных средств. В бухгалтерском учете в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 данный вид расходов не включается в стоимость основного средства, так как они не связаны с процессом его приобретения, а учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете возможны два варианта учета расходов на обучение или в составе прочих расходов (подп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ) или в первоначальной стоимости объекта. Единого мнения судов по данному вопросу нет. Так, первую позицию поддержал ФАС Уральского округа в постановлении от 19 августа 2008 г. № Ф09-5873/08-СЗ.

В пользу второго варианта высказался ФАС Восточно-Сибирского округа, отметив, что без обучения персонала обслуживанию оборудования его эксплуатация невозможна (постановление от 10 марта 2006 г. № А33-22400/04-СЗ-Ф02-858/06-С1). Таким образом, вопрос о том, как учитывать в целях налогообложения расходы на обучение персонала по использованию основных средств, не является решенным, и компании надо самой решить, включать ли их в стоимость объекта основных средств.

По расходам на страхование объекта в бухгалтерском учете существует мнение на основании п. 8 ПБУ 6/01, что в первоначальную стоимость основных средств включается только стоимость страховки, непосредственно связанной с его созданием или приобретением. Но при этом

расходы на ОСАГО не включаются, так как связаны с эксплуатацией объекта, а не его приобретением. Но в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 253 НК РФ расходы на обязательное и добровольное страхование относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, и первоначальную стоимость основного средства не увеличивают. Порядок их налогового учета установлен ст. 263 и п. 6 ст. 272 НК РФ. Организации же согласны с официальной позицией по невключению их в состав первоначальной стоимости объекта основных средств. Что касается расходов на консультационные и юридические услуги, то в соответствии с п. 8 ПБУ 6/01 данные расходы включаются в первоначальную стоимость основных средств, если они непосредственно связаны с приобретением основного средства. Минфин РФ придерживается этого же мнения.

Но арбитражные суды в этом вопросе поддерживают налогоплательщиков, указывая на то, что данный вид расходов должен учитываться в составе прочих расходов единовременно, на основании пп. 14, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ. Таким образом, организации следует включить их в первоначальную стоимость основных средств, так как данные расходы напрямую связаны с покупкой. Но если консультации компания получила уже после того, как объект ввели в эксплуатацию, связанные с этим затраты в стоимость основных средств их не включают. Здесь действуют пп. 14 и 15 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Они причисляют расходы на консультантов и юристов к прочим.

О расходах на программное обеспечение (лицензии) в п. 8 ПБУ 6/01 прописано, что данные расходы включаются в первоначальную стоимость объекта основных средств, если они непосредственно связаны с их приобретением. По мнению ФНС России, стоимость программного обеспечения, приобретаемого одновременно с техникой, увеличивает стоимость основных средств. Поэтому стоимость неисключительных прав на программу, приобретаемую позднее, учитывается в составе прочих. Если же стоимость программного обеспечения входит в комплект, то оно учитывается в составе первоначальной стоимости основного средства в соответствии с письмом от 29 ноября 2010 г. № ШС-17-3/1835.

Что касается арбитражных судов, то они занимают позицию, что затраты на приобретение программ включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, как расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ на основании пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ. В соответствии со ст. 272 НК РФ в случае, если сделка не содержит условий о периоде возникновения расходов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно. Таким образом, компании лучше самой определить в своей учетной политике каким образом она собирает учитывать данный вид расходов.

О расходах на технический осмотр транспорта при его приобретении Минфин России говорит, что расходы на техосмотр транспорта включаются в первоначальную стоимость, так как связаны с его приобретением в соответствии с письмом от 5 июля 2006 г. № 03-06-01-04/138.

Но арбитражные суды, как правило, разделяют позицию налогоплательщика о том, что данные затраты учитываются одновременно в составе прочих, так как процедура техосмотра не связана с приобретением автомобиля и необходима для его допуска к дорожному движению на основании пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ. В этом случае организации следует включить данный вид расходов в первоначальную стоимость основного средства.

Расходы в части заработной платы персонала и страховых взносов в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость основных средств при наличии прямой связи с объектом в следующих случаях:

- объекты изготовлены организацией хозяйственным способом;
- если требуют монтажа;
- если работник направляется в командировку, целью которой является приобретение объекта основных средств.

Расходы на зарплату работников, участвующих в создании основного средства, а также страховые взносы включаются в первоначальную стоимость такого объекта в соответствии с письмом Минфина России от 15 марта 2010 г. № 03-03-06/1/135. Аналогичный порядок действует в отношении объектов, требующих монтажа.

Налогоплательщики обычно согласны с официальной позицией и включают заработную плату работников, непосредственно участвующих в производстве основного средства, в его первоначальную стоимость. Арбитражные суды отмечают, что если затраты на выплату заработной платы относятся к прямым расходам, то они включаются в первоначальную стоимость объекта основных средств.

Относительно процентов по кредитам, полученным на приобретение основных средств, можно сказать с точки зрения бухгалтерского учета, что они включаются в состав первоначальной стоимости основного средства только в части, относящейся к формированию стоимости инвестиционного актива в соответствии с п. 7 ПБУ 15/2008 и письмом Минфина России от 24 сентября 2012 г. № 03-05-05-01/56.

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, проценты по кредиту на приобретение основного средства учитываются в составе внереализационных расходов. Однако наличие судебной практики указывает на то, что инспекторы на местах могут потребовать включить такие затраты в первоначальную стоимость объекта основных средств. Но в основном организации придерживаются официальной позиции, и суды соглашаются с таким подходом. Таким образом, эти расходы нельзя учитывать в первоначальной стоимости основных средств. Что касается затрат независимого оценщика, то в бухгалтерском учете они не включаются в первоначальную стоимость основных средств, так как наличие независимой оценки не требуется

для принятия объекта к учету. В налоговом учете, по мнению Минфина России, затраты оценщика в первоначальную стоимость основных средств не включаются, а учитываются в составе прочих на основании пп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ. Налогоплательщики согласны с позицией Минфина, и судебные споры по этому вопросу отсутствуют.

Подводя итог, хотелось бы отметить, что такой показатель, как первоначальная стоимость объекта, важен не только для целей бухгалтерского учета, но и для расчетов с бюджетом. Ведь на сегодняшний день зачастую отдельные расходы и порядок их учета для налогообложения прибыли вызывают противоречия между компаниями и налоговыми инспекторами. Таким образом, вопрос о спорных затратах при формировании первоначальной стоимости основных средств является актуальным для организаций, так как неправильная оценка первоначальной стоимости объекта и учет основных средств может значительно повлиять на сумму налога на прибыль организации и налога на имущество организации, а также привести к искажению информации о реальном финансовом состоянии организации.

Список использованных источников

1. О бухгалтерском учете : ФЗ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014 г.) // СПС «Консультант Плюс».

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ

(в ред. от 08.03.2015 г.) // СПС «Консультант Плюс».

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 от 30.03.2001 г. № 26н (в ред. от 24.12.2010 г.) // СПС «Консультант Плюс».

4. Постановление ФАС Уральского округа от 19.08.2008 г. № Ф09-5873/08-С3 // Практическое налоговое планирование. – URL : <http://www.nalogplan.ru/doc/3283#> (дата обращения: 09.03.2015).

5. Письмо УФНС России по г. Москве от 22.11.2006 г. № 20-12/115096 // Главбух. – URL : <http://vip.1gl.ru/#/document/99/3672810/> (дата обращения: 09.03.2015).

6. Постановление ФАС ВСО от 10.03.2006 г. № А33-22400/04-С3-Ф02-858/06-С1 // Главбух URL : <http://vip.1gl.ru/#/document/99/813330517/> (дата обращения: 09.03.2015).

7. Письмо Минфина России от 05.07.2006 г. № 03-06-01-04/138 // Главбух. – URL : <http://vip.1gl.ru/#/document/99/901988950/> (дата обращения: 09.03.2015).

8. Письмо Минфина России от 15.03.2010 г. № 03-03-06/1/135 // Главбух. – URL : <http://vip.1gl.ru/#/document/99/902204359/> (дата обращения: 09.03.2015).

9. Письмо Минфина России от 24.09.2012 г. № 03-05-05-01/56 // Главбух. – URL : <http://vip.1gl.ru/#/document/99/902394771/> (дата обращения: 09.03.2015).

10. Вычет НДС, уплаченный на таможене по импортированным товарам // Российский налоговый курьер. 2013. № 3 (январь).