

*Бабаева З.Ш., профессор  
кафедры «Бухгалтерский учет»  
ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет»  
Махачкала, Россия*

### **Вопросы формирования стоимости основных средств в налоговом учете**

Стоимость основных средств, как правило, составляет существенную часть общей стоимости имущества организации, а ввиду долгосрочного использования этих средств в хозяйственной деятельности предприятия, то в течение длительного периода времени они способны оказывать влияние на финансовый результат. В силу чего вопросы поступления основных средств и отражения в бухгалтерском учете, возможных вариантов отнесения их стоимости на расходы организации, порядке отражения их выбытия, аренды, ремонта, реконструкции и т.п. представляются весьма существенными.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости, причем согласно п.14 ПБУ 6/01 стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и самим ПБУ 6/01.

Первоначальная стоимость основных средств включает в себя все затраты организации на приобретение, сооружение, изготовление основных средств (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством).

В случаях, когда основные средства или связанные с их покупкой или созданием работы приобретаются за иностранную валюту, то первоначальная стоимость основных средств определяется, исходя из валютной оценки этих основных средств и курса Центрального Банка РФ на дату их принятия к учету (курсовые разницы в общеустановленном порядке относятся на внереализационные доходы или расходы).

При внесении основного средства в качестве вклада в уставный капитал организации его оприходование производится в оценке, согласованной участниками (акционерами) организации. Затраты по доведению такого основного средства до состояния, в котором они пригодны к использованию, будут увеличивать эту оценку в общем порядке.

Если основные средства (или соответствующие работы, формирующие их первоначальную стоимость), в соответствии с договором оплачиваются не денежными средствами, а иными активами/работами/услугами, то цена, фактически указанная в договоре, не является основой для определения первоначальной стоимости соответствующего основного средства. Первоначальная стоимость таких основных средств определяется исходя из обычной цены переданных в их оплату активов или работ, т.е. цены этих активов, которая была бы установлена организацией в сравнимых обстоятельствах при их реализации в обмен на денежные средства. Если же такую обычную цену определить невозможно, то основные средства оцениваются исходя из их собственной обычной стоимости, по которой они в сравнимых обстоятельствах могли бы быть приобретены.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию в течение этого года площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

НДС, предъявленный продавцом основного средства и уплаченный ему (или таможенному органу в случае импорта), в первоначальную стоимость основного средства в общем случае не включается, а подлежит, при наличии всех прочих необходимых условий, налоговому вычету после постановки основного средства на учет (ст.172.1 НК РФ). Однако при приобретении основных средств следует учитывать требования статьи 172.2 НК, ограничивающей вычет соответствующих сумм НДС для случая, когда оплата приобретаемых основных средств производится путем передачи собственного имущества организации-покупателя. В этом случае, независимо

от суммы НДС, указанной продавцом в счете-фактуре, вычету подлежит лишь сумма НДС, рассчитанная исходя из балансовой стоимости передаваемого имущества. Оставшаяся сумма не подлежащего вычету НДС не может быть включена в первоначальную стоимость основного средства по бухгалтерскому

Для основных средств, используемых для производства и реализации товаров (работ, услуг), реализация которых освобождается от НДС в соответствии со ст.149.1-3 НК РФ (медицинские услуги, услуги по перевозке пассажиров, банковские операции, страховые услуги и т.п.), на первый взгляд должен применяться иной порядок учета «входного» НДС: в соответствии со статьей 170.2 НК РФ такой НДС включается в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

В целях исчисления налога на прибыль налоговая оценка основных средств, входящих в состав «амортизируемого имущества», может отличаться от бухгалтерской оценки. В соответствии со ст.257 Налогового Кодекса РФ в первоначальную стоимость не включаются налоги, учитываемые в соответствии с НК РФ в составе расходов. Не возмещаемая сумма начисленного по строительно-монтажным работам НДС явно связана с «выполнением работ», что позволяет отнести ее к прочим расходам по производству и реализации на основании ст.253.1.1 Следует пояснить, что структура ст.253 НК РФ такова, что в части первой этой статьи произведена классификация расходов на производство и реализацию в разрезе статей, имеющих свои особенности при налогообложении прибыли, а в части второй - классификация по характеру возникновения расходов. То есть отнесение не возмещаемого НДС по строительно-монтажным работам к «расходам, связанным с выполнением работ» по ст.253.1.1 и, одновременно, к «прочим расходам» по ст.253.2.4 (и 264.1.1) противоречия не порождает и единовременно учесть при налогообложении прибыли в соответствии со ст.264.1.1 НК РФ. Данный налог был именно начислен налогоплательщиком, а не предъявлен ему поставщиком, т.е. статья 170.1 НК РФ в данном случае

неприменима. Но указанный НДС одновременно является расходом по созданию амортизируемого имущества (т.е. по ст.270.5 НК РФ относится к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы налога на прибыль, и, вероятно, должен быть учтен при налогообложении прибыли через начисление амортизации).

Предприятию в налоговом плане более выгодно принимать основные средства от поставщиков смонтированными «под ключ» (в том числе передавая им собственные технические и трудовые ресурсы по договорам аренды и договорам предоставления технического и управленческого персонала), чем осуществлять их создание или монтаж хозяйственным способом.

Платежи за регистрацию права на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости, командировочные, консультационные и некоторые другие расходы также указаны в ст.264 НК РФ в качестве прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией. Однако, ввиду того, что невключение таких расходов в первоначальную стоимость основных средств, если они действительно являются расходами по приобретению основного средства или доведению его до рабочего состояния, статьей 257 не предусмотрено (в отличие от требования об исключении сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК), то, следуя общему принципу о приоритете частной нормы над общей, а также требованию уже упоминавшейся ст.270.5 НК РФ, вероятно, следует сделать вывод о том, что такие расходы должны формировать первоначальную стоимость основного средства, а не включаться в прочие расходы в периоде их осуществления (по аналогии с включением подобных затрат, связанных с приобретением

материалов, в «налоговую» стоимость этих материалов на основании ст.254.2).

Указанные выше особенности формирования первоначальной стоимости основных средств в целях налогообложения прибыли не применяются при исчисления налога на имущество, для которого по-прежнему используется «бухгалтерская» стоимость основных средств, то есть их остаточная стоимость по балансу.

Список использованной литературы:

1. Бабаева З.Ш. Состояние основных фондов и развитие инвестиционного процесса в Республике Дагестан.//Региональная экономика: теория и практика. 2008. № 7. С. 48-57.
2. Сафонова И.В. Инвестиционная собственность в национальной учетной практике.//Актуальные вопросы современной экономики. -№3-2014г.С.148-157.
3. Шахбанов Р.Б. Налоговый учет. Учебное пособие. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2009.- 259с.