

УДК 657.471.62

## **ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ КАК ИНСТРУМЕНТ ЗАКОННОГО СОКРАЩЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ**

Ткаченко А. С., – ассистент кафедры теории бухгалтерского учета  
*Кубанский государственный аграрный университет*

В статье рассмотрена сущность переоценки основных фондов организаций, экономически обоснована необходимость ее проведения. На примере показана проведение переоценки основного средства, ее отражение в бухгалтерском учете организации и роль в оптимизации налоговых платежей.

Статья основана на научных трудах М. Скороходова и Е. Второвой.

Произошедший в России в конце прошлого столетия переход к новым условиям и формам хозяйствования потребовал от хозяйствующих субъектов пересмотра методов, способов и средств успешного ведения бизнеса.

Увеличение доходности организации возможно либо за счет увеличения прибыли, либо за счет уменьшения расходов. В случае, если на данный момент прибыль невозможно увеличить за счет имеющихся средств, то необходимо уменьшить расходы. Если уменьшение производственных расходов организации также представляется проблематичным, то необходимо сократить иные расходы, например, размер налоговых отчислений. Данное уменьшение должно быть осуществлено исключительно в рамках, допущенных законодательством Российской Федерации.

Рассмотрим переоценку основных средств, как один из инструментов законного сокращения налоговых отчислений.

Стоимость имущества, отраженная в балансе организации, почти всегда отличается от его рыночной стоимости. Исправить такое положение можно в конце года с помощью переоценки, следствием которой может стать снижение налоговых платежей в бюджет.

Организации вправе переоценить свои основные средства в соответствии с их текущей рыночной стоимостью. Подобное решение отражается в учетной политике, где устанавливается периодичность переоценки. Срок может быть любым, но не чаще одного раза в год. Отказ в дальнейшем от переоценки Минфин России в письме от 7 февраля 2005 г. N 07-03-01/93 расценивает как изменение учетной политики. Все случаи, когда это возможно, перечислены в пункте 16 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Сюда относятся: поправки законодательства, разработка новых способов учета и существенное изменение условий деятельности фирмы. Последние два условия для организации вполне подойдут. Тем не менее отказываться от переоценки все-таки стоит после проведения хотя бы двух корректировок цен. Это позволит в некоторой степени соблюсти требование ПБУ 6/01 «Учет основных средств» о регулярности. Ведь если налоговики посчитают, что разовая переоценка преследовала своей целью оптимизацию налоговых платежей, то наверняка попытаются признать действия компании недобросовестными.

ПБУ 6/01 предлагает два способа переоценки: индексация, то есть умножение первоначальной стоимости основного средства на коэффициенты, установленные Росстатом, либо прямой пересчет, когда стоимость доводится до уровня рыночных цен. Использовать первый вариант практически невозможно, поскольку специальных индексов не существует. Таким образом, проще воспользоваться методом прямого пересчета, обратившись к специалистам (БТИ, оценщики), либо самостоятельно скорректировав стоимость основных средств, беря информацию о рыночных ценах от изготовителей имущества, из СМИ, статсправочников, спецлитературы и т.д. (п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. N 91н) [1].

Рассмотрим порядок отражения переоценки основных средств в бухгалтерском учете организаций.

Если стоимость основного средства увеличилась, результаты переоценки необходимо отразить на счете 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 01 «Основные средства». Если же в прошлые периоды была произведена уценка актива, то равную ей сумму дооценки следует отразить на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма уценки отражается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Если в предыдущие периоды была проведена дооценка этого объекта основных средств, то равную ей сумму уценки надо отразить на счете 83 «Добавочный капитал». Кроме того, после переоценки основного средства необходимо скорректировать амортизацию, начисленную до 1 января того года, когда изменена стоимость основного средства. Изменение амортизации рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ЖА} = \text{ВС} : \text{ПС} \times \text{А} - \text{А},$$

где ЖА – изменение начисленной амортизации;

ВС – новая восстановительная стоимость объекта основных средств;

ПС – первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных

средств;

А – начисленная амортизация по объекту основных средств.

Рассмотрим отражение данных операций в бухгалтерском учете.

Произведена дооценка объекта основных средств:

Дебет счета 01 «Основные средства» Кредит счета 83 «Добавочный капитал»

– увеличена первоначальная стоимость основных средств;

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

– увеличена начисленная амортизация основных средств.

Произведена дооценка объекта основных средств, если ранее была отражена его уценка:

Дебет счета 01 «Основные средства» Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

– увеличена первоначальная стоимость основных средств на сумму, не большую размера предыдущей уценки;

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»

– увеличена начисленная амортизация основных средств.

Произведена уценка объекта основных средств:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 01 «Основные средства»

– уменьшена первоначальная стоимость основных средств;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

– уменьшена начисленная амортизация основных средств.

Произведена уценка объекта основных средств, если ранее была отражена его дооценка:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» Кредит счета 01 «Основные средства» – уменьшена первоначальная стоимость основных средств;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» Кредит счета 83 «Добавочный капитал»

– уменьшена начисленная амортизация основных средств.

Заметим, что, если увеличение стоимости актива в текущем году больше, чем его уценка в предыдущие периоды, надо поступить следующим образом. Величину дооценки, равную сумме предыдущей уценки, надо

отразить на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а величина превышения отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

Изменение амортизации отражается на тех же счетах в соответствующей доле.

Аналогичным образом необходимо поступить с уценкой большей, чем величина дооценки в прошлые годы [2].

Обратим внимание, что переоценку основных средств, купленных после 1 января 2002 года, возможно провести только по состоянию на 1 января 2003 года.

Рассмотрим на конкретном примере проведение переоценки основного средства, ее отражение в бухгалтерском учете организации и роль в оптимизации налоговых платежей.

Пример.

ОАО АФ «Россия» в феврале 2002 года приобрела ксерокс за 24 000 руб. (без НДС), с последующим введением в эксплуатацию в этом же месяце. Срок его полезного использования - три года (36 месяцев). В учетной политике организации для целей бухгалтерского и налогового учета закреплён линейный способ начисления организации. Ежемесячная норма амортизации по ксероксу составит:  $100\%:36\text{мес.} = 2,78\%$ .

Начиная с марта 2002 года, бухгалтер ОАО АФ «Россия» должен начислять амортизацию в сумме:  $24\ 000\ \text{руб.} \times 2,78\% = 667\ \text{руб.}$

За 2002 год на него будет начислена амортизация в сумме 6670 руб. ( $667\ \text{руб.} \times 10\ \text{мес.}$ ).

По состоянию на 1 января 2003 года было принято решение о переоценке ксерокса.

Ситуация 1

В результате переоценки стоимость ксерокса уменьшилась на 10 000 руб., а сумма амортизации по нему – на 2780 руб. ( $10000 \times 2,78\% \times 10\ \text{мес.}$ )

Бухгалтер организации сделал записи:

Дебет счета 84 субсчет «Переоценка основных средств» Кредит счета 01 «Основные средства» – 10 000 руб. – уменьшена стоимость ксерокса; Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» Кредит счета 84 субсчет «Переоценка основных средств» – 2780 руб. – уменьшена сумма амортизации по нему.

Несмотря на то, что теперь первоначальная стоимость ксерокса составляет

14 000 руб. (24 000 - 10 000), бухгалтер должен ежемесячно начислять по нему амортизацию в старой сумме – 667 руб. Налог на имущество нужно платить исходя из новой стоимости ксерокса.

#### Ситуация 2

В результате переоценки стоимость ксерокса увеличилась на 10 000 руб., а сумма амортизации по нему – на 2780 руб.

Бухгалтер сделал записи:

Дебет счета 01 «Основные средства» Кредит счета 83 субсчет «Переоценка основных средств» – 10 000 руб. – увеличена стоимость ксерокса; Дебет счета 83 субсчет «Переоценка основных средств» Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – 2780 руб. – увеличена сумма амортизации по нему.

В данном случае первоначальная стоимость ксерокса составляет 34 000 руб. (24 000 + 10 000). Как и в предыдущей ситуации, бухгалтер должен ежемесячно начислять по нему амортизацию в налоговом учете в старой сумме – 667 руб. Налог на имущество необходимо уплачивать исходя из увеличенной стоимости ксерокса. Переоценка основных средств, купленных до 1 января 2002 года проводится по состоянию на 1 января 2002 года. Эта переоценка повлияет на стоимость основных средств в налоговом учете. Как сказано в Налоговом кодексе РФ, «переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30 процентов от восстановительной стоимости соответствующих объектов

основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года».

Прежде всего, бухгалтеру необходимо определить восстановительную стоимость основного средства, по которой оно будет числиться в налоговом учете. Для этого производят расчет максимальной суммы переоценки, на которую возможно увеличение или уменьшение стоимости основного средства в налоговом учете. Данный расчет производится следующим образом:

Стоимость основного средства на 1 января 2001 года  $\times 30\%$  = может увеличиться (уменьшится) стоимость основного средства

Максимальная сумма переоценки на которую

Затем проводим сравнение с фактической суммой, на которую увеличилась (уменьшилась) стоимость основного средства. Если фактическая сумма переоценки больше максимальной, то стоимость основного средства увеличивается (уменьшается) на максимальную сумму. Если меньше, то на фактическую.

Таким образом, переоценка основных средств используется как инструмент уменьшения налоговой базы предприятия за счет уменьшения налога на имущество или увеличения себестоимости и уменьшения налога на прибыль. При этом необходимо руководствоваться следующими правилами:

1. При рассмотрении рентабельного предприятия, рост стоимости основных средств по результатам переоценки позволит существенно уменьшить размер налогооблагаемой базы налога на прибыль за счет увеличения амортизационных отчислений, включаемых в себестоимость. Достигнутая при этом экономия средств по налогу на прибыль может значительно превысить дополнительные затраты по уплате налога на

имущество, возникшие в связи с ростом остаточной стоимости основных фондов.

2. Если предприятие является убыточным – целесообразна частичная переоценка имущества с целью снижения балансовой стоимости отдельных групп или объектов основных средств, фактический моральный износ которых не учтен в их балансовой стоимости. Особенно это относится к устаревшим вычислительной и организационной технике, оборудованию и транспортным средствам. В этом случае по результатам переоценки стоимости только морально устаревших объектов основных средств будет достигнута реальная экономия по налогу на имущество.

Переоценка активов организации также может быть востребована при размещении залога в банке, инвестиционном фонде или страховании имущества, а также при подготовке предприятия к приватизации или к купле-продаже.



**Список используемой литературы:**

1. Скороходов М. Переоценка основных средств. Стоимость стоимости рознь // Двойная запись. 2005 г. N 12.
2. Второва Е.М. Переоценка основных средств при подготовке к отчетности // Главбух. 2006 г. N 7.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): [принят Гос. Думой 19 июля 2002 г.]. – Система «Гарант», 2006.