

В. В. Тесленко, Е.А. Боброва

## УЧЁТНЫЕ ОШИБКИ В БУХГАЛТЕРИИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

*Принятие основных средств к учёту не в своё время вынуждает доначисление имущественного налога. Когда же основные средства имеются на балансе, однако не применяются, то это приводит к ошибкам в учёте при расчёте налога на прибыль. Для этого необходимо знать причины возникновения учётных ошибок, а также уметь их устранять. В данной статье рассмотрены вопросы, касающиеся причин возникающих ошибок в бухгалтерском учёте основных средств и приведены возможные способы устранения данных ошибок.*

*Ключевые слова: основные средства, инвентаризационная комиссия, инвентаризация, ошибки в учёте, списание объекта основных средств.*

UDC 657.421

V.V. Teslenko, E.A. Bobrova

## ACCOUNTING MISTAKES IN BOOK-KEEPING AND ORGANIZATION'S FIXED CAPITAL TAXATION

*Taking into account makes it necessary to calculate property tax once more. When fixed assets are on the books, but they are not applied, this leads to errors in profit tax calculation. For this purpose it is necessary to know the reasons of occurrence of accounting errors, and to be able to eliminate them. In the article the questions concerning the reasons of arising errors in book keeping of the fixed assets are considered and possible ways of elimination of such errors are presented.*

*Keywords: fixed assets, inventory commission, inventory, accounting errors, fixed assets object write-off.*

Каждая организация должна обеспечивать точность данных бухгалтерской отчётности и бухгалтерского учёта. Для этого очень важно осуществлять инвентаризацию обязательств и имущества, в течение которой документально подтверждаются и проверяются их непосредственное состояние, наличие, а также оценка.

Инвентаризация в обязательном порядке необходима перед формированием годовой отчётности бухгалтерии. Только благодаря инвентаризации распознаются и устраняются ошибки в учёте основных средств (рис.1.).

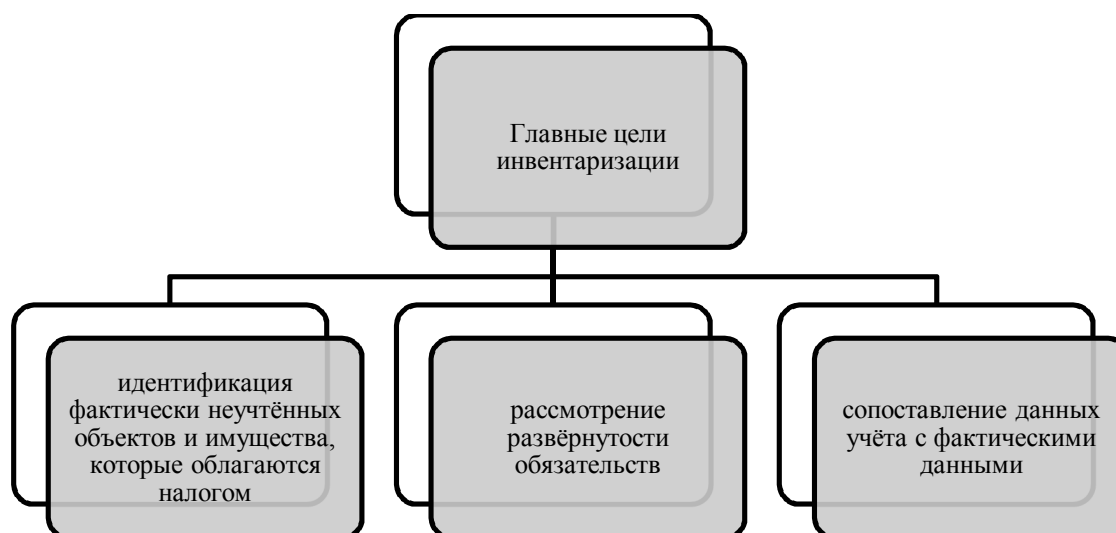


Рисунок 1. - Цели проведения инвентаризации

При имущественной инвентаризации налогоплательщика неиспользуемые основные средства выявляются также сотрудниками налоговой службы, которые проводят проездную проверку, в том числе при обходе складских, производственных, торговых и иных территорий или помещений. Вследствие осмотра возможно доначисление налога от неучтённого дохода на прибыль предприятия как стоимость излишков МПЗ и иного

имущества, которые обнаружены в ходе инвентаризации, а также штраф не менее 40 тысяч рублей и 20 % от суммы налога, который не уплачивался организацией.

В том случае, когда амортизация была начислена по отсутствующим основным средствам, для расчёта налога на прибыль есть возможность его доначислить, так как эти расходы не учтутся при налогообложении.

Более того, наличие какого-либо нарушения представления бухгалтерской отчётности и самого ведения бухгалтерского учёта, а также нарушения сроков и порядка хранения документации в бухгалтерии ведёт к неизбежной уплате административного штрафа от 20 тысяч рублей до 3 тысяч рублей на должностных лиц.

Рассмотрим ситуацию, когда в бухгалтерский баланс вписаны основные средства, однако они непригодны к использованию. Любой объект основных средств иногда становится непригодным к эксплуатации до того момента, когда срок его полезного использования истечёт. К таким состояниям можно отнести физический или моральный износ, состояние после чрезвычайного происшествия и тому подобное. В данных ситуациях его необходимо ликвидировать посредством списания.

В том случае, если данные операции выполняются несвоевременно, то их необходимо устранить или исправить при инвентаризации. Для того, чтобы отобразить исправленную информацию об основных средствах, где были найдены некоторые отклонения от данных бухгалтерского учёта, нужно свести всё в ИНВ – 18, то есть в сличительную ведомость.

Инвентаризационная комиссия также формирует определённую опись на основные средства, которые по тем или иным причинам находятся в непригодном состоянии, а также не могут быть восстановлены тем или иным образом, с обязательным указанием времени покупки или ввода в производство и причин, которые привели те или иные объекты к данному состоянию. Таких причин может быть множество, к примеру, порча или износ.

Для выявления целесообразного использования таких объектов основных средств формируется комиссия приказом руководителя, которая впоследствии будет заниматься оформлением документации по объектам для их выбытия.

В состав комиссии входят:

- материально ответственные лица
- должностные лица
- главный бухгалтер

Только в соответствии с приказом руководящего звена, а также на основании формы № ОС - 4 соответствующего акта происходит списание объектов основных средств. В данном документе прописывается год зачисления объекта на баланс организации, восстановительная или первоначальная стоимость объекта, дата начала эксплуатации, причина списания, число ремонтов, прошедших за время эксплуатации, сумма амортизации по объекту, возможность использования отдельных частей объекта или самого объекта, и другая соответствующая информация.

Руководитель предприятия обязан заверить данный акт на списание объекта. Только после подписания и должного оформления акт направляется в бухгалтерию данной организации. Бухгалтер только на его основании совершает отметку о выбытии объекта основных средств в форме № ОС – 6 в книге или инвентарной карточке. В дополнение к этому нужно снять с учёта соответствующие транспортные средства в органах МВД Российской Федерации.

В учёте объекты основных средств, которые выбывают, обычно числятся на специально отведённом субсчете счёта 01 «Основные средства». Дебет данного счёта составляет восстановительная или первоначальная стоимость основных средств, а кредит включает стоимость накопленной амортизации. В завершении всей процедуры выбытия объектов остаточная стоимость списывается по учёту с кредита субсчета выбывающих основных средств на счёт 91 «Прочие расходы и доходы».

Затраты на вывоз разобранного имущества, демонтаж, услуги подрядчиков, одним словом, на ликвидацию объекта и стоимость недоамортизированного имущества необходимо учесть в учёте во внереализационных расходах, что сказано в подпункте 8, пункте 1 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.12.2012) «Внереализационные доходы».

По мнению органов контроля, дата подписания комиссией по ликвидации основных средств акта о проделанной работе по ликвидации объекта является временем признания и подтверждения данных расходов.

В свою очередь, присутствие расходов, которые доказывают ликвидацию тех или иных объектов, избавит налогоплательщика отряда вопросов, поступающих от налогового органа при проведении инвентаризации, что указано в письме УФНС РФ по г. Москве от 30.09.10 №16 – 15/102338@ «Об учете в целях налогообложения прибыли убытков при списании не полностью самортизированного имущества».

Существует 2 метода начисления амортизации по выбывшему имуществу, где стоимость остатка по основным средствам в расходах ведётся по-разному (рис. 2.).

Акт о выбытии основных средств помимо средств автотранспорта в форме № ОС-4 используется для учёта и оформления списания, непригодных к применению основных средств. Это подтверждают формы по заполнению и применению первичной документации в учёте объектов основных средств. Этот акт заполняется и при списании основных средств при их недостатке, что оговорено в нормах пунктов 76-78, 80 Методических указаний по основным средствам в бухгалтерском учёте.

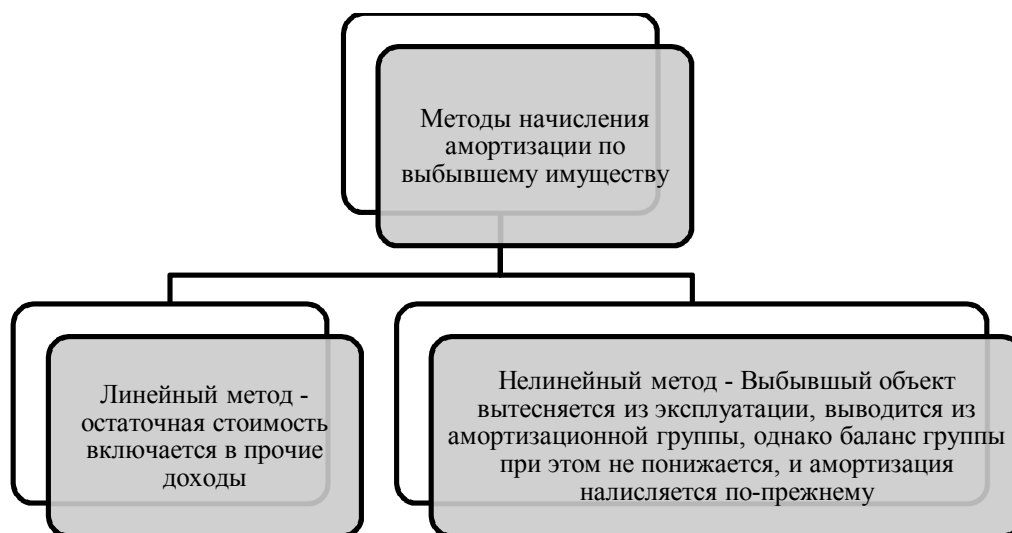


Рисунок 2 - Методы начисления амортизации по выбывшему имуществу

Если комиссия, проводящая инвентаризацию, обнаружила, что объект похищен, значит нужно попробовать найти виновное лицо. В случае, когда виновником выявляется работник предприятия, он в обязательном порядке возмещает ему причинённый прямой ущерб. Об этом гласит статья 238 Трудового кодекса Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 29.12.2012) «Материальная ответственность работника за ущерб, причиненный работодателю». Итак, списание недостатка основных средств в бухгалтерском учёте происходит за счёт средств виновных лиц. Остаточная стоимость списывается со счёта 01 «Основные средства» на счёт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счёта. Возмещённая сумма, в свою очередь, заносится на субсчёт «Расчёты по возмещению материального ущерба» счёта 73 «Расчёты с персоналом по прочим операциям» по дебету и на счёт 94 по кредиту.

В том случае, если виновное лицо не найдено, тогда организация заносит в бухгалтерский баланс прочий расход на дату, когда было получено извещение о приостановлении следствия в результате не установления виновного лица, подлежащие неизбежному привлечению к ответственности. Расход оформляется записью в бухгалтерском учёте по кредиту счёта 94 и дебету счёта 91-2 «Прочие расходы».

Имущество, которое было похищено с предприятия списывается из состава основных средств организации и не амортизируется в налоговом и бухгалтерском учёте фирмы. Однако его остаточная стоимость учитывается во внереализационных расходах с целью снижения суммы налога на прибыль, уплачиваемого предприятием, но только в дату получения документа, который заверяет отсутствие виновных лиц.

Когда же виновные лица найдены, то организация вписывает во внереализационные доходы стоимость возмещения убытков на дату, которая подтверждает решение суда о взыскании похищенной суммы. В дополнение к этому, организация имеет право включить в состав внереализационных расходов сумму затрат, которые были связаны с покупкой похищенного имущества.

При выбытии недоамортизированного объекта основных средств налогоплательщик обязан восстановить НДС, принятый к вычету, в том числе в результате недостачи. Хотя существует некоторая арбитражная практика, которая подтверждает, что не предусмотрено данного основания для восстановления НДС как недостача.

Объекты основных средств, неучтённые в бухгалтерии организации, вносятся в баланс по рыночной стоимости на текущий момент времени, а также вписываются на счёт по дебету учёта основных средств со сетом убытков и прибылей в составе прочих доходов в корреспонденции.

Инвентаризационная комиссия при проверке основных средств заполняет описи, в которых указывается их назначение, полное наименование, инвентарные номера и главные эксплуатационные или технические показатели. При проверке сооружений, зданий и иной недвижимости организации, инвентаризационная комиссия принимает к сведению наличие документов, которые подтверждают тот факт, что указанные объекты основных средств действительно являются собственностью организации. Сверяются также документы на водоёмы, земельные участки, иные объекты природных ресурсов.

При обнаружении объектов, которые не занесены в учёт, в том числе объектов основных средств, где в регистрах учёта в бухгалтерии не указаны или неверно указаны данные, которые их характеризуют, инвентаризационная комиссия обязана включить в опись верные данные и показатели по данным объектам. К примеру, она должна указать по зданиям – их основные материалы, назначение, объём по внутреннему и наружному объёму, количество этажей без подвалов и с ними, общая полезная площадь объекта, год постройки и другие параметры; по каналам – искусственные сооружения, протяжённость, ширину и глубину по поверхности и дну, материалы крепления откосов и дна; по дорогам – протяжённость, тип дороги, материалы покрытия, её ширину; по мостам – род материалов, местонахождение, основные размеры, а также другие показатели.

Оценка обнаруженных инвентаризационной комиссией неучтённых объектов основных средств осу-

ществляется по рыночным ценам, а износ, в свою очередь, выявляется по фактическому техническому состоянию данных объектов с регистрацией информации об износе и оценке в нормативных актах.

Объекты основных средств вписываются в регистрационные документы по наименованиям по их прямому назначению. В том случае, если объект основных средств подвергся реконструкции, восстановлению, переоборудованию или расширению с связи с чем изменилось его прямое назначение, тогда регистрируется под наименованием, которое полностью соответствует его новому назначению.

Если полученное безвозмездно какое-либо имущество представляет собой основное средство, тогда необходимо вписать его в счёт 03 «Доходные вложения в материальные ценности» или 01 «Основные средства» как соответствующий объект налогообложения.

При выявлении рыночной стоимости на данный период времени используется информация о ценах на соответствующие объекты основных средств, которые получены в письменной форме организациями, изготавливающими данные объекты. Используется также информация об уровне цен, который имеется у торговых инспекций, государственных органов статистики, в специальной литературе и СМИ. И в заключение, необходимы оценки экспертов-оценщиков о цене отдельных объектов.

Права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированные в порядке, установленном законодательством и по которым осуществлены вложения капитала, включаются в учёт как объекты основных средств с отметкой на субсчете к учету основных средств. С первого числа месяца, следующего за месяцем, когда объект был принят к бухгалтерскому учёту, начисляется амортизация по объекту.

Первоначальная стоимость объекта основного средства, определяющаяся с помощью проверки, выявляется как сумма внереализационных доходов. В соответствии с п.5 ст. 274 НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.12.2012) «Налоговая база», внереализационные доходы, которые получены в натуральной форме, принимаются к сведению на основе цены сделки с учетом определенных положений ст. 40 НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.12.2012) «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения».

При признании и определении рыночной стоимости товара, услуги или работы ссылаются на официальные сведения о рыночных ценах на определённые товары, услуги или работы и котировках на биржах. Хотя Налоговым кодексом России не обозначен перечень официальных сведений о рыночных ценах.

Минфин РФ полагает, что при выявлении рыночных цен можно руководствоваться сведениями о ценах, которые публикуются в официальных изданиях, к примеру, в органах статистики и ценообразования.

Издержки по оплате услуг нанимаемого оценщика в первоначальную стоимость данных основных средств не входят, однако вписываются в прочие расходы, которые тесно связаны с реализацией и производством.

Организация может амортизировать объекты основных средств, которые обнаружены в процессе проверки инвентаризационной комиссии, а то время как амортизационную премию применить не разрешается, поскольку отсутствуют издержки на приобретение или создание основных средств.

Срок полезного использования – это период, где объект основных средств амортизируемого имущества используется для предпринимательской деятельности налогоплательщика, однако особых требований к выявлению срока полезного использования определённых при проверке инвентаризационной комиссии нет. Следовательно, необходимо опираться на Классификацию основных средств, которые включены в амортизационные группы.

#### Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 30.12.2012 № 117-ФЗ. Статья 265 «Внереализационные доходы». [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 21.04.2013.
2. Трудовой кодекс Российской Федерации Федеральный закон от 29.12.2012 № 197-ФЗ. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 21.04.2013.
3. Материальная ответственность работника за ущерб, причиненный работодателю [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.consultant.ru> Дата обращения: 21.04.2013.
4. Ефремова, А. Можно предотвратить частые ошибки в учете основных средств [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.buhseminar.ru/article/11414>. Дата обращения: 20.04.2013.
5. Хитрова, С. Ошибки в учёте и налогообложении основных средств [Текст] /С. Хитрова // Бухгалтерский учёт. – 2012. - № 3 (март). - С. 28-31.
6. Кислов, Д. Уточнение амортизационной группы [Текст] /Д. Кислов // Бухгалтерский учёт. – 2012. - № 8 (август). - С. 26-29.
7. Налоговый кодекс РФ (часть первая). Федеральный закон от 03.12.2012 №146-ФЗ. Статья. 274 «Налоговая база» [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.consultant.ru> Дата обращения: 21.04.2013.

*Тесленко Валерия Валерьевна*  
студентка 3 курса финансово-экономического факультета  
Орловского государственного института экономики и торговли  
e-mail: [valeriyateslenko@yandex.ru](mailto:valeriyateslenko@yandex.ru)

**Боброва Елена Александровна**  
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
Орловского государственного института экономики и торговли  
e-mail: [bobrova77@bk.ru](mailto:bobrova77@bk.ru)