Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения", 2007, N 3

ДОПУЩЕНА ОШИБКА ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ

СТОИМОСТИ ИМУЩЕСТВА

Первое, что должен сделать бухгалтер, принимая на учет основное средство, - это правильно определить его первоначальную стоимость. При всей кажущейся простоте задачи получается это не всегда. Как показывает практика, ошибки, допускаемые при формировании стоимости имущества, встречаются достаточно часто.

Порядку исправления ошибок в расчете первоначальной стоимости основных средств организации посвящена данная статья. Надеемся, что предложенный вниманию читателей анализ типичных нарушений поможет избежать подобного рода неприятностей.

Типичные ошибки, допускаемые при исчислении

первоначальной стоимости

Существует несколько способов поступления основных средств (ОС) в организацию. Наиболее распространенный из них - это приобретение за плату.

Примечание. Первоначальная стоимость ОС, приобретенных за плату, определяется как сумма расходов на их создание или приобретение и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов (п. 8 ПБУ 6/01 <1>, п. 1 ст. 257 НК РФ).

--------------------------------

<1> Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.

Наверное, нет смысла рассказывать о том, из каких затрат складывается стоимость ОС организации - материалов на эту тему вполне достаточно. Мы хотим обратить внимание читателей на наиболее распространенные ошибки, допускаемые в момент принятия объектов к учету. В связи с тем что правила формирования первоначальной стоимости, установленные ПБУ 6/01 и НК РФ, отличаются, следует отдельно рассмотреть наиболее сложные моменты бухгалтерского и налогового учета.

Бухгалтерский учет

|  |  |
| --- | --- |
| Типичные ошибки  в расчете первоначальной стоимости  внеоборотных активов | Нормативный  документ, требования  которого нарушены |
| Ошибки, являющиеся следствием  неправильного определения единицы учета  (один инвентарный объект учитывается как несколько или наоборот) | Пункт 6 ПБУ 6/01; п. 10 Приказа N 91н <2> |
| Затраты, непосредственно связанные с  приобретением или изготовлением ОС (в  том числе полученных в качестве вклада в уставной капитал, по договору дарения  или по договорам, предусматривающим  исполнение обязательств неденежными  средствами), не включены в их  первоначальную стоимость | Подпункты 8, 12  ПБУ 6/01; п. п. 26 -  32, 34 - 36 Приказа  N 91н |
| Суммовые разницы, возникающие в случаях, когда оплата производится в рублях в  сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, отнесены к текущим расходам  организации | Подпункты 8, 12  ПБУ 6/01; п. 25 Приказа N 91н |
| Первоначальная стоимость имущества  завышена на сумму общехозяйственных  расходов, непосредственно не связанных с приобретением и изготовлением ОС | Подпункты 8, 12  ПБУ 6/01; п. 24 Приказа N 91н |
| Расходы на реконструкцию и модернизацию  признаются расходами текущего периода;  расходы на ремонт увеличивают  первоначальную стоимость имущества | Пункт 27 ПБУ 6/01;  п. 42 Приказа N 91н |
| Затраты по кредитам и займам, подлежащие включению в стоимость инвестиционного  актива или иного имущества, относятся на текущие расходы организации | Подпункты 12, 15, 23 -  31 ПБУ 15/01 <3>; п. 8  ПБУ 6/01 |
| Дана неправильная оценка стоимости  объекта, приобретенного за валюту | Пункт 16 ПБУ 6/01,  Приложение к ПБУ 3/2000 <4> |

--------------------------------

<2> Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н.

<3> Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их использованию" ПБУ 15/01, утв. Приказом Минфина России от 02.08.2001 N 60н.

<4> Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000, утв. Приказом Минфина России от 10.01.2000 N 2н.

Приказом N 147н <5> Минфин внес изменения в ПБУ 6/01, в результате изменились некоторые правила оценки ОС. Так, например, до 1 января 2006 г. стоимость имущества, приобретенного за валюту, пересчитывалась в рубли по курсу ЦБ РФ два раза: на дату принятия объекта к учету на счета 08 и 01. Возникающая при этом разница включалась в состав операционных доходов или расходов (п. 16 ПБУ 6/01 в ред. Приказа Минфина России от 18.05.2002 N 45н, п. 33 Приказа N 91н). Начиная с 2006 г. стоимость ОС, приобретенных за валюту, пересчитывается в рубли один раз по курсу, установленному на дату принятия объекта к учету в качестве вложений во внеоборотные активы, то есть на счете 08.

--------------------------------

<5> Приказ Минфина России от 12.12.2005 N 147н "О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01".

Напоминаем, что и в бухгалтерском, и в налоговом учете хозяйственные операции отражаются в соответствии с теми нормами, которые действовали на момент совершения операции. Поэтому если организацией будут выявлены случаи неправильной оценки ОС, принятых к учету до 2006 г., следует руководствоваться текстом старой редакции ПБУ 6/01. Учитывая, что внеоборотные активы могут иметь длительный срок полезного использования (несколько десятков лет), на это необходимо обратить особое внимание.

Налоговый учет

В таблице, предлагаемой вниманию читателя, содержатся ссылки на некоторые наиболее интересные разъяснения, данные Минфином по тем или иным вопросам применения налогового законодательства в 2006 г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Типичные ошибки  в расчете первоначальной  стоимости амортизируемого имущества | Статья НК РФ,  требования  которой  нарушены | Документы,  разъясняющие  отдельные положения указанных статей |
| Затраты, непосредственно  связанные с приобретением или созданием ОС, не  включены в первоначальную стоимость.  Первоначальная стоимость  объекта ОС завышена на  сумму прочих или  внереализационных  расходов, не учитываемых  при налогообложении  прибыли | Пункт 1 ст. 257  НК РФ;  ст. ст. 264, 265, 270 НК РФ | Письма Минфина  России от 01.08.2006 N 03-03-04/2/185,  от 20.04.2006  N 03-03-04/1/363,  от 17.04.2006  N 03-03-04/1/341,  от 03.04.2006  N 03-03-04/1/314,  от 02.03.2006  N 03-03-04/1/178,  от 27.02.2006  N 03-03-04/1/145 |
| Первоначальная стоимость  ОС, которые созданы  организацией и входят в  номенклатуру выпускаемой  продукции, не  соответствует сумме  прямых затрат на их  создание | Пункт 1 ст. 257,  п. 2 ст. 319  НК РФ |  |
| Искажена стоимость  имущества, полученного в  качестве вклада в  уставной капитал  (например, объект,  стоимость которого не  подтверждена  документально, принят к  оценке, отличной от нуля) | Подпункт 2 п. 1  ст. 277 НК РФ | Письма Минфина  России от 10.08.2006 N 03-03-04/1/625,  от 10.05.2006  N 03-03-04/1/429 |
| Расходы на достройку,  дооборудование,  реконструкцию,  модернизацию или  техническое  перевооружение ОС  признаются расходами  текущего периода | Пункт 2 ст. 257  НК РФ | Письмо Минфина  России от 24.04.2006 N 03-03-04/2/118 |
| Расходы на ремонт  увеличивают  первоначальную стоимость  основного средства | Пункт 2 ст. 257  НК РФ;  п. п. 1, 3  ст. 260 НК РФ |  |
| Неправильно определена  остаточная стоимость ОС  при переходе с УСНО | Пункт 3  ст. 346.25 НК РФ | Письмо Минфина  России от 08.06.2005 N 03-03-02-04/1/140 |
| Неправильно отражена или  не отражена в составе  амортизируемого имущества стоимость неотделимых  улучшений в арендуемое  имущество, произведенных  арендатором с согласия  арендодателя | Абзац 4 п. 1  ст. 256, абз. 5,  6 п. 1 ст. 258  НК РФ | Письма Минфина  России от 27.07.2006 N 03-03-04/2/183,  от 28.08.2006  N 03-03-04/1/640 |

Большинство ошибок при формировании первоначальной стоимости амортизируемого имущества в налоговом учете возникает из-за неправильной классификации расходов, связанных с его приобретением.

В ст. 257 НК РФ сформулировано лишь общее правило исчисления первоначальной стоимости. Вместе с тем существуют такие затраты, которые хотя и связаны с приобретением имущества, но по правилам гл. 25 НК РФ относятся к другим группам расходов. Например, проценты по кредитам и займам, полученным на покупку или создание ОС в пределах лимитов, установленных ст. 269 НК РФ, учитываются в составе внереализационных расходов (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Проценты, начисленные сверх указанных лимитов, не учитываются при налогообложении прибыли (пп. 8 ст. 270 НК РФ).

К сожалению, нормы налогового законодательства не всегда однозначны. Подтверждением тому являются таможенные пошлины, уплаченные при ввозе ОС, - их можно рассматривать как прочие расходы, а можно учитывать в первоначальной стоимости (пп. 1 п. 1 ст. 264, п. 1 ст. 257 НК РФ). Как быть в данном случае?

Согласно п. 4 ст. 252 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет порядок учета затрат, которые с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов. В Письме Минфина России от 20.02.2006 N 03-03-04/1/130 организациям рекомендовано руководствоваться вышеуказанной нормой НК РФ, закрепив порядок учета таких затрат в учетной политике.

Трудно сказать, насколько обоснован такой подход. Ряд экспертов считают его не соответствующим требованиям налогового законодательства, поскольку затраты на приобретение или создание амортизируемого имущества нельзя включать в состав расходов в целях налогообложения прибыли (п. 5 ст. 270 НК РФ). Да и Минфин в своих более ранних Письмах - от 27.12.2005 N 03-03-04/1/451 и от 09.11.2005 N 03-03-04/1/349 - указывает на то, что таможенные пошлины не являются федеральными налогами <6> и, будучи расходами, непосредственно связанными с приобретением ОС, должны относиться на увеличение его первоначальной стоимости. Арбитражная практика по данному вопросу неоднозначна (см. Постановления ФАС СЗО от 13.07.2006 N А26-10026/2005-213 и ФАС МО от 22.05.2006 N КА-А41/4376-06).

--------------------------------

<6> Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" в первоначальную стоимость амортизируемого имущества не включались суммы налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Из рассмотренного примера видно, насколько сильно противоречия и постоянные изменения налогового законодательства осложняют бухгалтерскую работу. Естественно, такое положение дел способствует возникновению не только ошибок, но и разногласий с налоговыми органами. Поэтому при обнаружении ошибки будет нелишним еще раз проанализировать требования действовавшего на тот момент законодательства, разъяснения Минфина и ФНС, а также арбитражную практику по данному вопросу.

Последствия неправильного определения

первоначальной стоимости

Итак, обнаружена ошибка в оценке ОС. Рассмотрим, к каким последствиям она может привести.

Во-первых, за систематическое (два раза и более в течение календарного года) неправильное отражение материальных ценностей на счетах бухгалтерского учета и в отчетности организацию могут оштрафовать на 5000 руб. Основанием будет грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (п. 1 ст. 120 НК РФ). Если подобные нарушения повторялись в течение более одного налогового периода, сумма штрафа возрастет до 15 000 руб. (п. 2 ст. 120 НК РФ).

Во-вторых, завышение или занижение первоначальной стоимости имущества влечет за собой искажение целого ряда показателей бухгалтерской отчетности: себестоимости отчетного периода, остаточной стоимости внеоборотных активов, задолженности перед бюджетом по налогам на имущество и на прибыль на отчетную дату. Недорогие ОС могут попасть в категорию материально-производственных запасов, если их стоимость будет необоснованно занижена. А это означает, что активы организации в бухгалтерском балансе будут отражены недостоверно.

Согласно ст. 15.11 КоАП искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности на 10% и более признается грубым нарушением правил бухгалтерского учета. За это должностным лицам организации, то есть ее руководителю и главному бухгалтеру, может грозить штраф в размере от 20 до 30 минимальных размеров оплаты труда.

В-третьих, будут неправильно рассчитаны налоги на имущество и на прибыль. Налоговая база по налогу на имущество формируется исходя из его остаточной стоимости по данным бухгалтерского учета (п. 1 ст. 375 НК РФ). Сумма налога на имущество относится к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Поэтому даже в том случае, если стоимость ОС искажена только в бухгалтерском учете, пересчитать налог на прибыль все равно придется - на это обращает внимание Минфин в Письме от 13.04.2006 N 03-06-01-04/84.

Штраф за неполную уплату налогов составляет 20% неуплаченной суммы (п. 1 ст. 122 НК РФ). Если занижение налоговой базы явилось следствием грубого нарушения правил учета, организацию оштрафуют в соответствии с п. 3 ст. 120 НК РФ. Сумма штрафа при этом будет в два раза ниже, но не менее 15 000 руб. Одновременно эти две нормы применяться не могут (п. 2 ст. 108 НК РФ).

Штрафы начисляются только за опоздание с уплатой налогов, но не авансовых платежей по ним. Но уплатить пени нужно в любом случае: Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ урегулирован спорный вопрос о начислении пени в случае несвоевременного или неполного перечисления авансовых платежей (п. 3 ст. 58 НК РФ).

Пример 1. В сентябре 2006 г. ООО "Рассвет" приобрело легковой автомобиль, который в том же месяце был введен в эксплуатацию.

По данным бухгалтерского и налогового учета первоначальная стоимость автомобиля составила 294 000 руб., срок полезного использования - 5 лет. Учетной политикой предприятия предусмотрен линейный способ начисления амортизации транспортных средств. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составила 4900 руб. (294 000 руб. / 60 мес.).

В октябре автомобиль был оснащен новой системой сигнализации стоимостью 12 000 руб. (без НДС).

В результате проведенной модернизации сумма амортизационных отчислений с ноября 2006 г. возросла до 5103 руб. ((294 000 руб. - 4900 руб. x 1 мес. + 12 000 руб.) / 59 мес.).

Налог на имущество рассчитывается по максимальной ставке - 2,2%.

Оснащение автомобиля новой системой сигнализации не является модернизацией, поскольку не изменяются его первоначальные характеристики (п. 27 ПБУ 6/01). Следовательно, стоимость автомобиля была необоснованно завышена.

Поскольку стоимость системы сигнализации менее 20 000 руб. (предположим, что организация решила не устанавливать иной стоимостный лимит для ОС), данный объект отражается в составе материально-производственных запасов. Налог на имущество на материально-производственные запасы не начисляется. Предположим, ошибка обнаружена после сдачи годовой отчетности.

В таблице приведены данные для расчета налога на имущество за 2006 г. до и после обнаружения ошибки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата | Остаточная стоимость  автомобиля до обнаружения ошибки, руб. | Остаточная стоимость  автомобиля после  обнаружения ошибки, руб. |
| 01.10.2006 | 294 000 | 294 000 |
| 01.11.2006 | 301 100 | 289 100 |
| 01.12.2006 | 295 997 | 284 200 |
| 01.01.2007 | 290 894 | 279 300 |
| Среднегодовая стоимость  имущества | 90 922 | 88 200 |
| Налог на  имущество | 2 000 | 1 940 |

В рассматриваемом примере переплата по налогу на имущество составила 60 руб. База по налогу на прибыль будет занижена на эту же сумму, поэтому организация должна уплатить пени, а если ошибка обнаружена в ходе налоговой проверки, - и штраф. Но так как ошибка была выявлена быстро, и, учитывая величину искажения, очевидно, что их сумма будет незначительной.

В налоговом учете установка новой системы сигнализации также не является модернизацией автомобиля (абз. 2 п. 2 ст. 257 НК РФ), но сама система будет учитываться в составе амортизируемого имущества. Если срок ее полезного использования будет равен пяти годам, корректировать амортизацию в налоговом учете не придется.

Из приведенного примера видно, что цена ошибки, допущенной при расчете первоначальной стоимости имущества, может оказаться невысокой. Но вот ее исправление, скорее всего, потребует немалых трудозатрат, ведь понадобится много сил и времени на пересчет амортизационных отчислений и составление уточненных деклараций, если ошибка обнаружена спустя, например, год или два.

Исправляем допущенную ошибку

Какой бы трудоемкой ни была работа над ошибками, выполнить ее необходимо. А о том, что именно нужно сделать, сказано в Письмах Минфина России от 11.04.2006 N 03-06-01-04/83 и от 17.07.2006 N 03-06-01-04/148. Из них следует, что организация должна внести исправления в бухгалтерский учет и налоговую отчетность.

Исправляем бухгалтерский учет

Исправление ошибок, допущенных при принятии ОС к учету, заключается в корректировке его первоначальной стоимости и величины начисленной амортизации. Заметим, что это не противоречит требованию п. 14 ПБУ 6/01, согласно которому изменение первоначальной стоимости объекта возможно лишь в случаях его достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки, ведь в данном случае речь идет об уточнении показателя.

В соответствии с п. 11 Приказа N 67н <7> корректировка бухгалтерского учета производится в следующем порядке:

- если ошибка обнаружена до окончания отчетного года, исправления в бухгалтерский учет вносятся в том месяце, когда она выявлена;

- если ошибка обнаружена в тот период, когда отчетный год уже закончен, но годовая отчетность еще не утверждена, исправительные записи делаются декабрем отчетного года;

- если ошибка выявлена после утверждения годовой бухгалтерской отчетности, исправления в бухгалтерский учет прошлого отчетного периода не вносятся. Изменения производятся в отчетности того периода, в котором были обнаружены искажения (п. 39 Приказа N 34н <8>).

--------------------------------

<7> Приказ Минфина России от 22.07.2003 N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

<8> Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

Пример 2. В августе 2005 г. ООО "Сигма" в связи с расширением производства закупило новое технологическое оборудование, требующее монтажа, на сумму 1 770 000 руб. (в том числе НДС - 270 000 руб.).

Стоимость монтажных работ, выполненных подрядной организацией, составила 297 360 руб. (в том числе НДС - 45 360 руб.). Акт выполненных подрядчиком работ подписан в ноябре, стоимость выполненных работ отражена в составе расходов текущего периода.

Амортизация по приобретенному оборудованию начисляется одинаково в бухгалтерском и налоговом учете. В соответствии с Классификацией основных средств <9> объект относится к 5-й группе. Срок его полезного использования, установленный организацией, равен 10 годам. Амортизация начисляется линейным способом.

--------------------------------

<9> Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы".

Линия введена в эксплуатацию в ноябре, а с 1 декабря бухгалтер начал начислять амортизацию.

Указанные операции будут отражены на счетах бухгалтерского учета ООО "Сигма" следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма,  руб. |
| Август 2005 г. | | | |
| Принято к учету оборудование, требующее  монтажа | 07 | 60 | 1 500 000 |
| Отражена сумма НДС по приобретенному  оборудованию | 19 | 60 | 270 000 |
| Перечислена оплата поставщику  оборудования | 60 | 51 | 1 770 000 |
| Отражена передача оборудования в монтаж | 08 | 07 | 1 500 000 |
| Ноябрь 2005 г. | | | |
| Приняты работы по монтажу оборудования | 20 | 60, 76 | 252 000 |
| Отражена сумма НДС по монтажным работам | 19 | 60, 76 | 45 360 |
| Перечислена оплата монтажных работ  подрядной организации | 60, 76 | 51 | 297 360 |
| Зачтен НДС со стоимости монтажных работ | 68 | 19 | 45 360 |
| Оборудование введено в эксплуатацию | 01 | 08 | 1 500 000 |
| Декабрь 2005 г. | | | |
| Зачтен НДС со стоимости оборудования  <10> | 68 | 19 | 270 000 |
| Ежемесячно, начиная с декабря 2005 г. и до окончания  срока полезного использования объекта | | | |
| Начислена амортизация  (1 500 000 руб. / 120 мес.) | 20 | 02 | 12 500 |

--------------------------------

<10> До вступления в силу изменений, внесенных в ст. 172 НК РФ Федеральным законом от 28.02.2006 N 28-ФЗ, вопрос о порядке вычета "входного" НДС при покупке ОС, требующих монтажа, оставался спорным. Специалисты Минфина и ИФНС настаивали на возможности применения вычетов не ранее 1-го числа месяца начала начисления амортизации (Письма Минфина России от 03.05.2005 N 03-04-11/94, ФНС России от 17.05.2005 N ММ-6-03/404@). Несмотря на это, арбитражные суды разрешали налогоплательщикам зачесть НДС уже в момент принятия объекта к учету на счете 07 (см., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 24.02.2004 N 10865/03).

Поскольку стоимость монтажных работ является расходом по доведению оборудования до состояния, в котором оно пригодно для использования, она подлежит включению в первоначальную стоимость объекта и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Следовательно, расходы организации в ноябре 2005 г. были необоснованно завышены, а стоимость ОС, наоборот, занижена на 252 000 руб.

Предположим, указанная ошибка была обнаружена только через год, в ноябре 2006 г. В бухгалтерском учете следует сделать исправительную проводку, включить стоимость монтажных работ в первоначальную стоимость оборудования и пересчитать начисленную амортизацию. А поскольку отчетность за 2005 г. уже сдана, эти операции следует отразить ноябрем 2006 г.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма,  руб. |
| Сторнирована стоимость монтажных работ | 20 | 60, 76 | (252 000) |
| Стоимость монтажных работ учтена в  составе вложений во внеоборотные активы | 08 | 60, 76 | 252 000 |
| Первоначальная стоимость оборудования  увеличена на стоимость работ по его  монтажу | 01 | 08 | 252 000 |
| Доначислена амортизация оборудования за  период с декабря 2005 г. по ноябрь  2006 г. включительно  (252 000 руб. / 120 мес. x 12 мес.) | 20 | 02 | 25 200 |

Исправляем налоговый учет

При обнаружении ошибок, приводящих к занижению суммы налога, организация обязана внести в налоговую декларацию (а также в расчеты по авансовым платежам за истекшие отчетные периоды) необходимые дополнения и изменения (п. 1 ст. 81, п. 1 ст. 54 НК РФ). Если до того момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений, а значит, ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, недостающая сумма налога и пени были уплачены, она, согласно п. п. 3 и 4 ст. 81 НК РФ, освобождается от уплаты штрафа по основаниям, предусмотренным п. 3 ст. 120 и ст. 122 НК РФ (п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ N 5 <11>). Уточненная декларация представляется в налоговый орган на бланке той формы, которая действовала в период совершения ошибки.

--------------------------------

<11> Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

Минфин в Письме от 09.12.2004 N 03-03-01-04/1/174 обращает внимание на следующее обстоятельство: если налоговый период еще не закончен, это не освобождает организацию от необходимости составить корректировочные расчеты за истекшие отчетные периоды.

Налоговым кодексом не установлена обязанность сдавать уточненную декларацию в случае завышения суммы налога к уплате. Тем не менее сделать это стоит, и вот почему. Во-первых, такая декларация будет служить основанием для зачета или возврата переплаты. Для этого налогоплательщик должен написать письменное заявление в налоговый орган (ст. 78 НК РФ). Во-вторых, своевременная корректировка поможет избежать путаницы при сверке расчетов с налоговым органом в ходе инвентаризации. Напомним, что инвентаризация имущества и обязательств, в том числе обязательств перед бюджетом, проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, а также в других случаях, предусмотренных п. 27 Приказа N 34н.

Вернемся к нашему примеру с покупкой оборудования.

Занижение первоначальной стоимости оборудования привело к занижению налоговой базы по налогу на имущество. Чтобы исправить ошибку, следует пересчитать остаточную стоимость объекта по состоянию на 1-е число каждого месяца (ставка налога на имущество равна 2,2%).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата | Остаточная стоимость  имущества до  обнаружения ошибки,  руб. | Остаточная стоимость  имущества после  обнаружения ошибки, руб.  (ПС - 1 752 000 руб.,  амортизация - 14 600 руб.) |
| 2005 г. | | |
| 01.12.2005 | 1 500 000 | 1 752 000 |
| 01.01.2006 | 1 487 500 | 1 737 400 |
| Среднегодовая стоимость  имущества | 229 808 | 268 415 |
| Налог на  имущество | 5 056 | 5 905 |
| 2006 г. | | |
| 01.01.2006 | 1 487 500 | 1 737 400 |
| 01.02.2006 | 1 475 000 | 1 722 800 |
| 01.03.2006 | 1 462 500 | 1 708 200 |
| 01.04.2006 | 1 450 000 | 1 693 600 |
| 01.05.2006 | 1 437 500 | 1 679 000 |
| 01.06.2006 | 1 425 000 | 1 664 400 |
| 01.07.2006 | 1 412 500 | 1 649 800 |
| 01.08.2006 | 1 400 000 | 1 635 200 |
| 01.09.2006 | 1 387 500 | 1 620 600 |
| 01.10.2006 | 1 375 000 | 1 606 000 |
| Среднегодовая стоимость  имущества | 1 431 250 | 1 671 700 |
| Авансовый  платеж по  налогу на  имущество за  9 месяцев  2006 г. | 31 487,50 | 36 777,40 |

Налог на имущество оказался занижен на 849 руб. за 2005 г. и на 5289,90 руб. за 9 месяцев 2006 г. Для исправления допущенной ошибки организации следует уточнить декларацию за 2005 г. и расчеты по авансовым платежам за I квартал, полугодие и 9 месяцев 2006 г.

Ошибки в расчете амортизационных отчислений и налога на имущества, приведенные в примере, повлекли за собой переплату по налогу на прибыль, поэтому организация может не вносить исправления в налоговую отчетность за 2006 г. А вот составить уточненную декларацию по налогу на прибыль за предыдущий год она обязана, поскольку затраты на монтаж оборудования в ноябре 2005 г. были неправомерно отнесены к расходам. И хотя это отдельная тема, заметим, что данное нарушение привело к преждевременному зачету НДС, уплаченного подрядной организации.

Операции по корректировке налоговых платежей и начислению пеней следует отразить на счетах бухгалтерского учета. Согласно Плану счетов <12> суммы начисленных пеней отражаются по дебету счета 99 и кредиту счета 68.

--------------------------------

<12> Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.