Организация, применявшая УСН, перешла на общую систему налогообложения. Выявлены объекты ОС (павильоны, железнодорожный тупик), на которые нет документов на приобретение и, так как применялся УСН, нет отчислений по налогу на имущество.
Как оприходовать эти объекты и по какой стоимости?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Неучтенные основные средства можно принять к учету только по результатам проведенной инвентаризации.

Обоснование вывода:

Бухгалтерский учет

Согласно п. 1 ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 129-ФЗ) для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Излишки имущества (в том числе основных средств), не принятые к учету, выявляются по результатам проведения инвентаризации.

Таким образом, организация может принять к учету обнаруженные неучтенные основные средства только в результате проведения инвентаризации.
Порядок проведения инвентаризации имущества организации и оформления ее результатов установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49 (далее - Методические указания N 49).

Результаты инвентаризации должны быть оформлены соответствующими первичными документами по формам: N ИНВ-1 - Инвентаризационная опись основных средств, N ИНВ-18 - Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов (утверждены постановлением Росстата от 18.08.1998 N 88), N ИНВ-26 - Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией (утверждена постановлением Росстата от 27.03.2000 N 26).

В соответствии с п. 3 ст. 12 Закона N 129-ФЗ, п. 5.1 Методических указаний N 49 и п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, излишки имущества, выявленные при инвентаризации, приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется у коммерческой организации на финансовые результаты.

Согласно п. 29 и 36 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н (далее - Методические указания N 91н), неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении организацией инвентаризации активов и обязательств, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости и отражаются по дебету счета учета основных средств в корреспонденции со счетом прибылей и убытков в качестве прочих доходов. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;

- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе;

- экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов

основных средств.

Основные средства, выявленные в ходе инвентаризации, должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором будут оформлены документы по инвентаризации и выявлению излишков, оценке выявленного актива (например, заключение эксперта о рыночной стоимости объекта и сроке его полезного использования), акт приемки-передачи объекта основных средств по форме N ОС-1 (утвержденной постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7). А по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете (п. 5.5 Методических указаний N 49).

Таким образом, при принятии к учету основных средств, выявленных в ходе инвентаризации, в бухгалтерском учете будет сделана запись:

Дебет 01 Кредит 91, субсчет "Прочие доходы"
- излишки основных средств, выявленные в ходе инвентаризации, приняты в состав объектов основных средств по рыночной стоимости.

Следует отметить, что в ПБУ 6/01 "Учет основных средств" не содержится специальных норм, касающихся начисления амортизации по объектам ОС, выявленных в качестве излишков при инвентаризации. Таким образом, начисление амортизации по указанным объектам производится в общем порядке, установленном п. 21 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", а именно начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия данных объектов к учету.

Согласно п. 5 ПБУ 6/01 основные средства стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе МПЗ. Учет таких "малоценных" активов ведется в соответствии с ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов".

Налоговый учет

В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства, выявленного в результате инвентаризации, определяется как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 20 ст. 250 НК РФ (смотрите, например, письма Минфина России от 25.03.2010 N 03-03-06/1/189, от 13.03.2009 N 03-03-06/1/136, от 02.12.2008 N 03-03-06/1/657 и другие).

Согласно п. 20 ст. 250 НК РФ стоимость излишков имущества, выявленных в ходе инвентаризации, признается в составе внереализационных доходов.
На основании п. 5 ст. 274 НК РФ внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Пунктом 6 ст. 274 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль рыночные цены определяются в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен, установленному абзацем 2 п. 3, а также п.п. 4-11 ст. 40 НК РФ, на момент реализации или совершения внереализационных операций (без включения в них налога на добавленную стоимость и акциза).

Рыночной ценой товара (работы, услуги) согласно п. 4 ст. 40 НК РФ признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.
Определения идентичных и однородных товаров (работ, услуг) даны в п.п. 6-7 ст. 40 НК РФ.

В соответствии с п. 9 ст. 40 НК РФ при определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях.
В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары,

работы или услуги и биржевых котировках (п. 11 ст. 40 НК РФ). Аналогичное мнение высказал и Минфин России в письме от 02.07.2008 N 03-02-07/1-243.

Однако Президиум ВАС РФ в постановлении от 18.01.2005 N 11583/04 отметил, что официальные источники информации не могут использоваться без учета положений п.п. 4-11 ст. 40 НК РФ, то есть они должны содержать данные о рыночной цене идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в сопоставимых условиях в определенный период времени.

При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателям этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя (абзац 1 п. 10 ст. 40 НК РФ).

Если невозможно применить метод цены последующей, применяется указанный в абзаце 2 п. 10 ст. 40 НК РФ затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

При этом методе учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.
Необходимо отметить, что, применяя затратный метод, затруднительно документально подтвердить размер данных составляющих и обосновать их расчет.

Кроме того, необходимость определения рыночной цены затратным методом должна

быть обоснована (смотрите, например, определение ВАС РФ от 11.05.2010 N ВАС-5462/10, постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 22.05.2007 N Ф08-2894/07-1190А, ФАС Волго-Вятского округа от 24.04.2006 N А82-10885/2004-15).

Иными словами, организации необходимо определить рыночную стоимость имущества, выявленного в ходе проведения инвентаризации, одним из указанных методов.

Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Таким образом, выявленное в ходе инвентаризации имущество в налоговом учете будет признаваться амортизируемым, если его первоначальная стоимость превышает 40 000 руб., срок его полезного использования составляет более 12 месяцев, при этом оно используется для извлечения дохода.

Объекты стоимостью менее 40 000 руб. включаются в состав материальных расходов на основании пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ в момент передачи в эксплуатацию (п. 2 ст. 272 НК РФ).

К сведению:

В связи с тем, что в НК РФ порядок определения рыночной цены имущества рассмотрен более подробно, полагаем, что в случае затруднения оценки стоимости основного средства в целях бухгалтерского учета методами, рекомендованными Методическими указаниями N 91н, организация может использовать порядок определения рыночной цены имущества, применяемый в налоговом учете, что позволит избежать разницы между бухгалтерским и налоговым учетом.

Ответ подготовил:
Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ
профессиональный бухгалтер **Молчанов Валерий**

Контроль качества ответа:
Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ
профессиональный бухгалтер **Мягкова Светлана**

18 ноября 2011 г.

Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.