

УДК 657.471.62

Жидкова Маргарита Анатольевна, канд. экон. наук, доц.,
МАДИ, Россия, 125319, Москва, Ленинградский пр., 64, zhidkova_m_a@mail.ru

Казицкая Нина Валерьевна, канд. экон. наук, доц.,
МАДИ, Россия, 125319, Москва, Ленинградский пр., 64, kazitskaya@mail.ru

МОДЕРНИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: ПОРЯДОК БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Аннотация. Актуальность обозначенной проблемы состоит в том, что существенным вопросом, связанным с возможностью эффективной эксплуатации объектов основных средств, является его модернизация, поскольку данная процедура оказывает влияние на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, что имеет важное значение для большинства предприятий.

В статье приведены сущность модернизации, реконструкции и ремонта объектов основных средств, а также их порядок отражения в бухгалтерском учете. На конкретных примерах авторами рассмотрены типичные хозяйственные операции, связанные с модернизацией основных средств, а также даны пояснения по их оформлению в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета.

Данная статья позволила выявить проблему несовершенства законодательства в отношении проведения операций по бухгалтерскому и налоговому учету, что порождает в организациях достаточно много спорных ситуаций при определении первоначальной стоимости объектов основных средств, сроков полезного использования и применяемых норм амортизации.

Материал, представленный в статье, основан на действующей нормативно-законодательной базе (Налоговом кодексе, приказах Минфина и других документах) с учетом последних изменений и дополнений.

Ключевые слова: основные средства, модернизация, реконструкция, ремонт основных средств, первоначальная стоимость, учет затрат на модернизацию и реконструкцию.

Zhidkova Margarita A., Ph. D., associate professor,
MADI, 64, Leningradsky Prosp., Moscow, 125319, Russia, zhidkova_m_a@mail.ru

Kazitskaya Nina V., Ph. D., associate professor,
MADI, 64, Leningradsky Prosp., Moscow, 125319, Russia, kazitskaya@mail.ru

MODERNIZATION OF FIXED ASSETS: THE ORDER OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

Abstract. Relevance of the designated problem consists that the vital issue connected with possibility of effective operation of objects of fixed assets is its modernization

as this procedure has impact on taxable base on income tax that is important for the majority of the enterprises.

In article the essence of modernization, reconstruction and repair of objects of fixed assets, and also their order of reflection are given in accounting. On concrete examples authors considered the typical economic operations connected with modernization of fixed assets and also explanations on their registration in primary documents and registers of accounting are given.

This article allowed to reveal a problem of imperfection of the legislation concerning carrying out operations on accounting and tax accounting that generates in the organizations many disputable situations at determination of initial cost of objects of fixed assets, useful services and the applied norms of depreciation.

The material presented in article is based on acting standardly – legislative base (The tax code, Orders of the Ministry of Finance and other documents) taking into account the last changes and additions.

Key words: fixed assets, modernization, reconstruction, repair of fixed assets, initial cost, accounting of costs of modernization and reconstruction.

Введение

Сфера нормативного регулирования бухгалтерского учета является одной из наиболее изменяющихся отраслей законодательства.

Порядок учета объектов средств, а также расходов, связанных с его эксплуатацией, модернизацией или реконструкцией, напрямую зависят от нормативно-законодательных актов, на основании которых предприятие использует данное имущество.

Существенным вопросом, связанным с возможностью «эффективной эксплуатации объектов основных средств, является его модернизация, поскольку данная процедура оказывает влияние на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль» [5].

Модернизация основных средств: сущность и отражение в учете

Модернизация – изменение основных средств с целью усовершенствований, влияющих на сферу их применения, показатели качества, повышение рабочей нагрузки, приведение основных средств

в соответствие с новыми требованиями и нормами, предъявляемыми к ним организацией, техническими условиями.

После приемки работ по модернизации основных средств на дату акта о приеме – сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по унифицированной форме ОС-3 указанную модернизацию следует отразить в бухгалтерском учете.

«Если в результате модернизации улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения) объекта основных средств, такие как срок полезного использования, качество применения, мощность и так далее, затраты на модернизацию увеличивают стоимость основного средства» (п. п. 14, 27 ПБУ 6/01, п. 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н) [3].

«Указанные затраты на модернизацию следует отразить по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», после окончательной приемки работ по модернизации данные затраты списываются с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства» либо на увеличение стоимости основного средства, либо учитываются на счете 01 обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат» [2].

Обратимся к примеру.

ООО «АТП» приняло решение улучшить технические характеристики компьютера бухгалтерии, заменив процессор на более мощный. Полная стоимость работ по модернизации составила 11800,00 руб., включая НДС 18%.

В бухгалтерском учете предприятия будут отражены следующие проводки:

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Оплачена стоимость работ подрядчика	11800,00	60	51
Учтены затраты на модернизацию	10000,00	08	60
Начислен НДС 18%	1800,00	19	60
Сумма затрат на модернизацию включена в первоначальную стоимость	10000,00	01	08
Произведен налоговый вычет	1800,00	68	19

Таким образом, затраты на модернизации могут увеличивать первоначальную стоимость основного средства, отраженную по счету 01 «Основные средства», и в этом случае данные о модернизации вносятся в инвентарную карточку указанного основного средства, либо затраты по модернизации учитываются на счете учета основных средств (счет 01 «Основные средства») обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат. «Конкретный порядок отражения в бухгалтерском учете затрат по модернизации организации следует закрепить в учетной политике» [6].

Также стоит отметить, что законодательством Российской Федерации не допускается поэтапное (по мере выполнения) увеличение стоимости объекта основных средств на стоимость работ по модернизации основных средств. То есть затраты учитываются по дебету счета 08 по мере возникновения, а в дальнейшем единовременно (а не частями – поэтапно) по окончании модернизации списываются в дебет счета 01 «Основные средства».

То есть все затраты на модернизацию основных средств аккумулируются в периоде модернизации на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а «по окончании модернизации списываются в дебет счета 01 «Основные средства» на увеличение стоимости основного средства» [7].

Учет амортизации по модернизированным основным средствам
«Срок полезного использования основного средства определяется при принятии указанного основного средства к бухгалтерскому учету» [4].

При этом срок полезного использования может быть пересмотрен после модернизации основного средства, если в результате модернизации улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования основного средства.

«Начисление амортизации по модернизированному основному средству исходя из увеличенной стоимости следует начинать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения работ по модернизации» (п. 21 ПБУ 6/01) [3].

На основании п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ (НК РФ) амортизируемым имуществом признаются, в частности, имущество, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), 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 100 000 руб.» [1].

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам исходя из сроков его полезного использования. «Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом сроков полезного использования для различных объектов, определенных в классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации» [8].

Срок полезного использования основного средства может быть увеличен после проведения модернизации в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Рассмотрим на примере.

В марте 2017 года ООО «АТП» провело реконструкцию здания производственного назначения, которое относится к 8-ой амортизационной группе (срок полезного использования от 20 до 25 лет включительно).

Первоначальная стоимость объекта – 5000000 рублей.

При принятии объекта к налоговому учету был установлен срок полезного использования – 20 лет 10 месяцев (250 месяцев). Сумма ежемесячных амортизационных отчислений составила 20000 рублей (5000000 рублей / 250 месяцев).

Объект был введен в эксплуатацию в ноябре 2013 года, поэтому к моменту реконструкции амортизация по нему начислялась уже 40 месяцев (с декабря 2009 года по март 2017 года включительно).

Срок полезного использования увеличили до 25 лет (300 месяцев). Затраты по реконструкции составили 500 000 руб.

«В данном случае, сумма амортизации будет начисляться следующим образом» [5]:

Ежемесячная сумма амортизации реконструируемого (модернизируемого) объекта	=	Первоначальная стоимость объекта + Стоимость реконструкции (модернизации)	/	Срок полезного использования объекта основных средств с учетом увеличения
--	---	---	---	---

После реконструкции сумма ежемесячных амортизационных отчислений составит 18 333 руб. ((5 000 000 + 500 000) руб. / 300 мес.).

НК РФ не обязывает увеличивать срок полезного использования модернизированного основного средства, и налогоплательщик может не воспользоваться правом на увеличение срока полезного использования основного средства после модернизации.

Следовательно, после модернизации первоначальная стоимость основного средства может увеличиться, а срок полезного использования либо увеличиться, либо остаться неизменным.

Рассмотрим более подробно порядок отражения начисления амортизации в налоговом учете в ситуации, если срок полезного использования основного средства не изменился.

Специалисты ФНС России в ряде писем указывают, что если после проведения модернизации срок полезного использования основного средства не изменился и амортизация по указанному основному средству начисляется линейным способом, то норму амортизации по данному основному средству менять не следует.

В результате чего так как стоимость основного средства увеличилась, а норма амортизации осталась неизменной возникает ситуация, при которой по окончании срока полезного использования основное средство самортизировано не до конца. При этом амортизацию по указанному основному средству следует начислять и после окончания срока полезного использования по ранее установленной норме. Указанные выводы делаются на основании положений п. 2 статьи 259.1 НК РФ, согласно которой, сумма начисленной за месяц амортизации при линейном методе начисления амортизации определяется исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, рассчитанной для этого объекта с учетом полного срока его полезного использования.

Следует отметить, что при модернизации полностью самортизированного основного средства расходы на модернизацию также должны списываться в состав расходов посредством механизма начисления амортизации. По мнению налоговых органов, должна применяться норма амортизации, установленная при вводе основного средства в эксплуатацию, при этом новый срок полезного использования модернизированного основного средства во внимание не принимается.

Заключение

Несовершенство законодательства порождает достаточно много спорных ситуаций в бухгалтерском и налоговом учете при определении первоначальной стоимости объектов основных средств, сроков полезного использования и применяемых норм амортизации. При модернизации основных средств предприятия имеют право не увеличивать срок

полезного использования. Позиция налоговых органов в части определения сроков полезного использования модернизированных объектов основных средств сформулирована нечетко.

Следовательно, налогоплательщикам необходимо учитывать разъяснения официальных органов, арбитражную практику или быть готовыми отстаивать свои интересы в судебном порядке.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 25.05.2018).
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. 31.12.2017). – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;n=170573;req=doc#0013918554198962485> (дата обращения: 25.05.2018).
3. Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 N 2689). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/ (дата обращения: 25.05.2018).
4. Винникова, И.Е. Методика анализа материально – производственных запасов в организациях автотранспорта при переходе на МСФО / И.Е. Винникова // Автомобиль. Дорога. Инфраструктура. – 2015. – № 1 (3). – С. 19.
5. Жидкова, М.А. Отраслевые особенности бухгалтерского учета на предприятиях автотранспорта: монография / М.А. Жидкова. – М.: МАДИ, 2012. – 120 с.
6. Жидкова, М.А. Особенности отражения в бухгалтерском учете автотранспортных предприятий операций по договорам ОСАГО и КАСКО /

М.А. Жидкова, Н.В. Казицкая // Автомобиль. Дорога. Инфраструктура. – 2014. – № 2 (2). – С. 33.

7. Жидкова, М.А. Бухгалтерский учет расходов на ремонт автотранспортных средств и возмещение ущерба при ДТП / М.А. Жидкова, Н.В. Казицкая, Е.Г. Букреева, В.В. Невмержицкая // Автомобиль. Дорога. Инфраструктура. – 2016. – № 3 (9). – С. 9.

8. Политковская, И.В. Деньги. Кредит. Банки: учебное пособие / И.В. Политковская, Л.К. Шнурова. – М.: МАДИ, 2013. – 112 с.

References

1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/
2. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;n=170573;req=doc#0013918554198962485>
3. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/
4. Vinnikova I.E. *Avtomobil'. Doroga. Infrastruktura*, 2015, no. 1 (3), p. 19.
5. Zhidkova M.A. *Otraslevye osobennosti buhgalterskogo ucheta na predpriyatiyah avtotransporta* (Industry-specific accounting at the enterprises of motor transport), Moscow, MADI, 2012, 120 p.
6. Zhidkova M.A., Kazickaya N.V. *Avtomobil'. Doroga. Infrastruktura*, 2014, no. 2 (2), p. 33.
7. Zhidkova M.A., Kazickaya N.V., Bukreeva E.G., Nevmerzhickaya V.V. *Avtomobil'. Doroga. Infrastruktura*, 2016, no. 3 (9), p. 9.
8. Politkovskaya I.V., Shnurova L.K. *Den'gi. Kredit. Banki* (Money. Credit. Banks), Moscow, MADI, 2013, 112 p.