

*Слабинская И. А., д-р экон. наук, проф.
Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова
Ровенских В. А., канд. экон. наук, доц.
Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова
(Губкинский филиала)*

ОТРАЖЕНИЕ ЗАТРАТ НА МОДЕРНИЗАЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

slabinskaja@intbel.ru

В статье рассматриваются особенности документального оформления и отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по модернизации основных средств, согласно правилам Положений по бухгалтерскому учету и Налогового кодекса РФ.

Ключевые слова: *Налоговый кодекс (НК), налогообложение, основные средства, амортизация, документооборот, ПБУ, финансовая отчетность.*

В настоящее время законодательно закреплено, что для проведения модернизации объекта основных средств в организации должен быть издан приказ, в котором необходимо указать причины модернизации, сроки ее проведения, а также фамилию, имя и отчество лиц, ответственных за проведение модернизации. Данный документ необходим и в целях налогового учета для обоснования экономической целесообразности данных расходов согласно ст. 252 НК РФ. Решение по переводу основного средства на модернизацию в течение длительного срока (более 12 месяцев) принимается на уровне руководителя организации.

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, предусмотрено, что изменение первоначальной стоимости основных средств при достройке, дооборудовании и модернизации (реконструкции) отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» накапливаются затраты в модернизируемые объекты основных средств, которые затем либо увеличат их первоначальную стоимость, либо, если они не улучшают первоначальные показатели функционирования, будут отнесены за счет собственных средств организации, т. е. такие затраты подлежат отнесению на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Накопление затрат на счете 08 может производиться в корреспонденции со счетами учета следующих разделов плана счетов: «Производственные запасы», «Затраты на производство», «Расчеты».

В соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, находящиеся по решению

руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Если объект основных средств при проведении модернизации не используется в деятельности организации, направленной на получение дохода, амортизация по нему для целей налогового учета не начисляется.

В соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объекту основных средств возобновляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором модернизируемый объект был введен в эксплуатацию, а в случае, если модернизация осуществлялась без остановки производства, - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором она была окончена.

Материально-производственные запасы, полученные при проведении работ по модернизации основного средства (снятые с объекта основного средства), принимаются к учету в составе прочих доходов как активы, полученные безвозмездно. При этом остаточная стоимость основного средства не уменьшается на стоимость демонтированных частей.

Сдача подразделениями на склад материалов, полученных от разборки основных средств, оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов (п. 57 Методических указаний № 119н).

Следует отметить, что Федеральным органом государственной власти не утверждена унифицированная форма для передачи основного средства на модернизацию. Поэтому, если модернизация производится собственным подразделением организации, можно воспользоваться унифицированной формой № ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств». Если же основное средство модернизируется сторонней организацией, то передача основного средства подрядчику

должна оформляться актом приема-передачи, составляемым по установленной форме № ОС-1.

Принятие объекта основных средств после модернизации оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов по форме № ОС-3, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 г. № 71а, на основании которого в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Если в результате проведенных работ по модернизации первоначальные нормативные показатели функционирования объекта основных средств улучшились, то в соответствии с ПБУ 6/01 организацией пересматривается срок его полезного использования. В то же время организация может принять решение не изменять срок полезного использования объекта основных средств, например, если в результате модернизации увеличились мощность и быстродействие компьютера.

В целях исчисления налога на прибыль в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов амортизируемого имущества их первоначальная стоимость также изменяется (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Возможность увеличения срока полезного использования объекта основных средств предусмотрена также и пунктом 1 ст. 258 НК РФ.

В случае если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств произошло увеличение срока его полезного использования, то пересматривается и срок полезного использования для начисления амортизации. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если объект основных средств не поименован ни в одной из амортизационных групп, установленных Классификацией основных средств, то налогоплательщик устанавливает срок его полезного использования на основании рекомендаций завода-изготовителя или в соответствии с техническими условиями (п. 5 ст. 258 НК РФ). Законодательством о налогах и сборах не предусмотрена возможность установления налогоплательщиком в целях исчисления амортизации сроков в индивидуальном порядке.

В бухгалтерском учете сумма амортизационных отчислений увеличивается исходя из

оставшегося срока полезного использования объекта основных средств. В налоговом учете согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденному Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, в связи с неизменностью нормы амортизации сумма амортизационных отчислений также изменяется в сторону увеличения (но будет меньше бухгалтерской), что приведет к возникновению вычитаемой временной разницы и, соответственно, отложенного налогового актива.

Кроме того, в налоговом учете амортизационные отчисления будут учитываться в составе расходов после окончания срока полезного использования объекта основных средств до полного погашения стоимости амортизируемого имущества.

При этом если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Согласно Письму Минфина России от 02.03.2006 № 03-03-04/1/168 при проведении модернизации полностью с амортизированного объекта основных средств, его первоначальная стоимость в целях налогового учета увеличивается, т.е., практически, сумма модернизации объекта основных средств будет амортизироваться по тем нормам, которые были определены при введении в эксплуатацию этого основного средства.

Рассмотрим описанную выше методику на примере одной из организаций Белгородской области, которая в августе 2011 года вела строительство собственными силами линии связи внутризоновой кабельной, улучшающей технические условия. Затраты по строительству вновь создаваемого объекта в этом случае собираются на счете 08.3.

Списание стоимости материалов, задействованных в строительстве с производилось с использованием субсчетов, перечисленных в табл.1.

Вместе с тем, была начислена заработная плата работникам, участвующим в строительстве бухгалтерской записью:

Дт 08.3 Кт 70 – 2 105 руб.

Одновременно с этой хозяйственной операцией, были произведены отчисления на социальное страхование работников, участвующих в строительстве, корреспонденции счетов по которым представлены на рис.1.

Таблица 1

Перечень материалов, используемых при модернизации внутризонавой кабельной линии связи организацией Белгородской области

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Наименование материалов
08.3	10.1	3 534	Кабель витая пара UTP(U/UTP) категория 6, 4пары (AWG), одножильный (solid), серый (305 м) p/n U
	10.5	85 484	Системный разъем, Комплект деталей для защиты места сварки КДЗС-60, Соединитель проходной Hyperline SC-SC-SM (для одномодового кабеля), simplex и др.
	10.9.0	9 668	Коммутатор D-LINK DES-1008D/E 8-port 10/100 Mbps, Источник бесперебойного питания APC BE550-RS Black UPS ES 550VA 230V
	10.17	2 467	Материалы

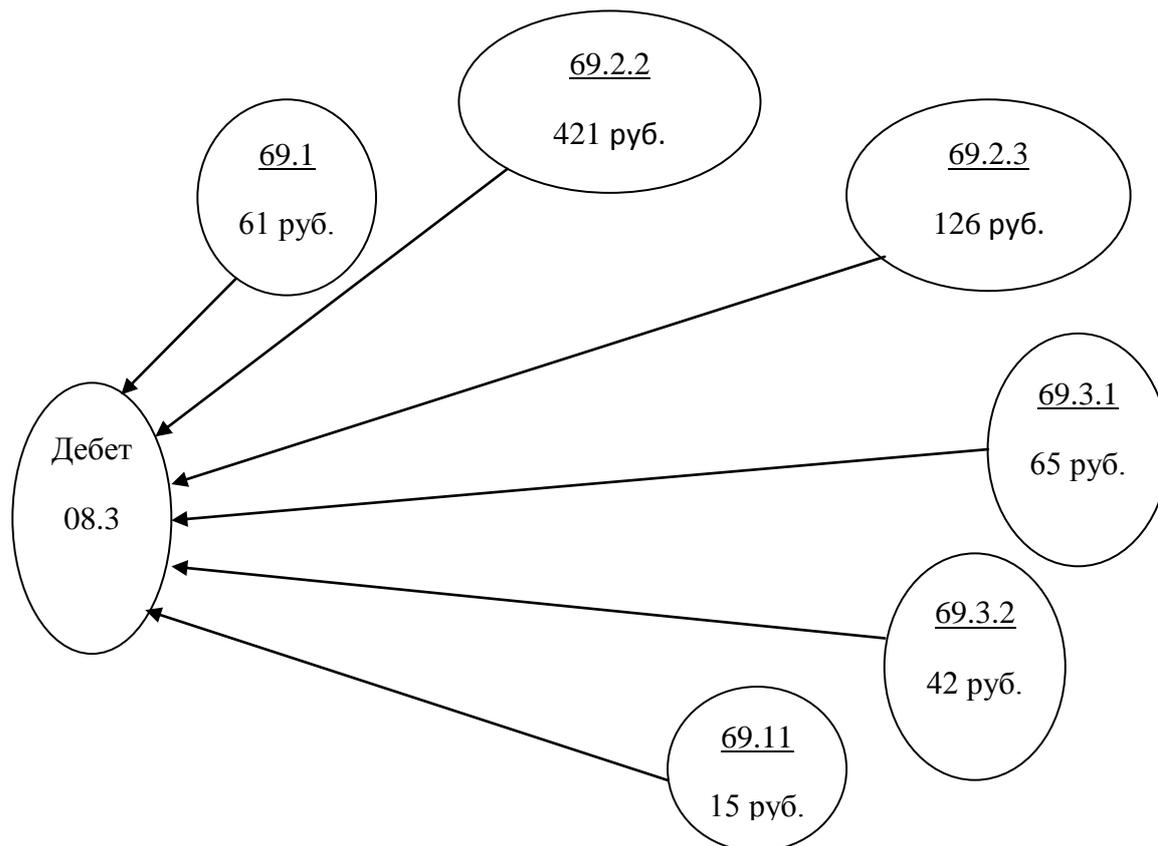


Рис. 1. Схематические записи на счетах бухгалтерского учета по начислению взносов на социальные нужды

Таким образом, вышеперечисленные хозяйственные операции позволили сформировать дополнительную стоимость действующей линии связи одной из организаций Белгородской области, которая отразила в бухгалтерском учете дополнительную ее стоимость записью:

Дт 01.1 Кт 08.3 – 103 989 руб.

Подчеркиваем, что указанная запись увеличит стоимость объекта основных средств одновременно, а ежемесячно, в течение срока его полезного использования – суммы амортизационных отчислений, как одну из составляющих статей себестоимости продукции организации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации: часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ в ред. от 19.07.2011 (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2011);
2. План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. от 8.11.2010 г. № 142н);
3. ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций», утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н (в ред. от 24.12.2010 г. № 186н).