

жизни сельского населения. Важно подчеркнуть, что предложенный алгоритм оптимизации производственной структуры агроорганизаций может служить методической базой для построения сценариев развития воспроизводственного процесса сельских территорий Нечерноземной зоны Российской Федерации.

Библиографический список

1. Гусманов У.Г. Агропромышленный комплекс региона (состояние, проблемы и решения). – М.: Россельхозакадемия, 2006. – Т. 1. – 564 с.
2. Гусманов У.Г. Агропромышленный комплекс региона (состояние, проблемы и решения). – М.: Россельхозакадемия, 2009. – Т. 2. – 448 с.

3. Гусманов Р.У. Развитие рынка фуражного зерна (теория, методология, практика). – Уфа: Гилем, 2009. – 320 с.

4. Гусманов У.Г., Аскарлов А.А., Стомба Е.В. Оптимизация структуры сельскохозяйственного производства района. – Уфа: Гилем, 2004. – 80 с.

5. Социальное положение и уровень жизни населения Республики Башкортостан: стат. сб. – Уфа: Башкортостанстат, 2012. – 94 с.

6. Муниципальные районы и городские округа Республики Башкортостан: стат. сб. – Уфа: Башкортостанстат, 2012. – 268 с.



УДК 657.372.3

**С.Д. Надеждина,
Н.И. Воронина**

АМОРТИЗАЦИЯ МОДЕРНИЗИРОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Ключевые слова: учет бухгалтерский, учет налоговый, амортизация, модернизация, основные средства организаций, рекомендации.

Введение

В настоящих условиях хозяйствования организации (в том числе в аграрном секторе экономики) не всегда имеют финансовые возможности для приобретения новых объектов основных средств. В этой связи экономически целесообразнее и проще восстановить имеющиеся объекты основных средств с помощью модернизации.

Целью является выявление проблем и разработка научно обоснованных рекомендаций по отражению амортизации модернизированных основных средств организации в бухгалтерском и налоговом учете.

Для реализации цели поставлены и решены следующие **задачи**:

- предложено различать модернизацию с неизменным сроком полезного использования и модернизацию после его;

- обоснованы рекомендации по отражению в бухгалтерском и налоговом учете амортизации (при использовании линейного метода (способа) начисления) с учетом расходов на модернизацию при неизменном сроке, а также при увеличении срока полезного использования после модернизации;

- сформулированы рекомендации по начислению амортизации, применяя нелиней-

ный метод для целей налогообложения прибыли, подчеркнув его преимущества и недостатки.

Объектом исследования выступают учетно-аналитические процессы при отражении амортизации модернизированных основных средств в учете.

В процессе исследования применялись общенаучные **методы** индукции и дедукции, системного подхода, что позволило обеспечить обоснованность выводов.

Результаты и их обсуждение

Известно, что после модернизации основных средств увеличивается их первоначальная стоимость, происходят качественные изменения в результате внедрения передовой технологии. В частности, возможно увеличение срока службы, в течение которого объект будет использоваться в организации.

После проведения модернизации объекта основных средств у организации возникают проблемы, связанные с начислением амортизации и отражением информации в бухгалтерском и налоговом учете, если даже выбран единый линейный метод (способ) начисления.

По нашему мнению, следует различать:

- модернизацию с неизменным сроком полезного использования;

- модернизацию после истечения срока полезного использования.

Модернизация основных средств с неизменным сроком полезного использования. В этом случае речь идет о модернизации технически устаревшего объекта, в результате проведения которой первоначальная (восстановительная) стоимость его увеличилась, а срок полезного использования не изменился.

Согласно НК РФ [1, ст. 257 п. 2], для целей налогообложения прибыли первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях ... модернизации ... соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

В основе линейного способа начисления амортизации, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) [2] лежит годовая сумма отчислений, определяемая из первоначальной или восстановительной (в случае переоценки) стоимости объекта и нормы амортизации, рассчитанной исходя из срока полезного использования объекта основных средств. В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств экономических субъектов могут начисляться ежемесячно – по 1/12 годовой суммы.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии его к учету. В ПБУ 6/01 не прописано, как определить оставшийся срок полезного использования в случае модернизации объекта, но при этом указано: начисление амортизации по объектам основных средств осуществляется до полного погашения его стоимости, либо списания с бухгалтерского учета. При этом не исключается ситуация, когда срок начисления амортизации превышает срок полезного использования.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств прописан аналогичный налоговому учету порядок определения срока и сумм амортизации [1, ст. 259.1 п. 2], распространяемый на все случаи ее начисления, в т.ч. на амортизацию модернизированных основных средств (табл. 1) [3].

В специальной экономической литературе, ссылаясь на [3, п. 60], высказывается мнение, что в бухгалтерском учете стоимость модернизированных объектов основных средств, срок полезного использования которых остался прежним после модернизации, должна быть списана через амортизацию в течение этого срока; обращается внимание на необходимость применения ПБУ 18/02, поскольку период полного списания остаточной стоимости объекта основных средств в бухгалтерском и налоговом учете будет различен [4].

По нашему мнению, в Методических указаниях [3, п. 60] речь идет не об оставшемся, а новом сроке полезного использо-

вания, т.е. когда срок полезного использования пересмотрен. Кроме того, положения Методических указаний [3] не следует толковать как противоречащие ПБУ 6/01, поскольку они не вводят иных или дополнительных правил по сравнению с Положением по бухгалтерскому учету [2]. По нашему мнению, амортизация модернизированных основных средств, срок полезного использования которых не пересматривался, в бухгалтерском и налоговом учете одинаков и не возникает необходимости применения ПБУ 18/02 [4].

В целях сближения бухгалтерского и налогового учета, на наш взгляд, целесообразно использовать единый способ (метод) начисления амортизации основных средств – линейный.

В соответствии с НК РФ [1, ст. 259 п. 1], налогоплательщик вправе (но не обязан) сменить метод начисления амортизации раз в пять лет. Однако смена метода начисления амортизации в налоговом учете с линейного на нелинейный, хотя и приводит к снижению налоговой нагрузки в первые годы эксплуатации основного средства, поскольку списывается основная сумма затрат на его приобретение, в последующие годы сумма амортизации снижается и более того, когда остаточная стоимость объекта, входящего в амортизационную группу, снизится до незначительных размеров, сумма амортизации становится минимальной и начислять амортизацию приходится за пределами срока полезного использования объекта, в том числе в случае его выбытия.

В бухгалтерском учете информация о сумме амортизационных отчислений (при использовании линейного метода) с учетом расходов на модернизацию и неизменном сроке полезного использования отражается следующим образом (табл. 2).

В учетной политике для целей налогообложения при линейном методе амортизации организация самостоятельно определяет срок полезного использования объекта основных средств на дату ввода его в эксплуатацию. Сумма амортизации в налоговом учете рассчитывается как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации по данному объекту. Такой порядок применяется ко всем ситуациям, в т.ч. при амортизации модернизированных основных средств, срок полезного использования которых не изменился. Если не изменился срок полезного использования объекта основных средств (что не предусмотрено действующим налоговым законодательством) после модернизации, следовательно, и норма амортизации, установленная при введении его в эксплуатацию, остается прежней и после модернизации [5].

Сравнительная характеристика бухгалтерского и налогового учета при линейном способе (методе) амортизации объекта основных средств

Бухгалтерский учет [2, 3]	Налоговый учет [1]
<i>1. Установление срока полезного использования</i>	
при принятии объекта к бухгалтерскому учету, исходя из: - ожидаемого срока его использования в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; - ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; - нормативно-правовых и других ограничений его использования [2, п. 20; 3, п. 59]	осуществляется самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями НК РФ [1, ст. 258] и с учетом Классификации основных средств [1, ст. 258 п. 3]
<i>2. Определение нормы амортизации</i>	
исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной на основании срока полезного использования объекта [2, п. 19; 3, п. 54 пп. «а»]	по формуле: $K = 1/N * 100\%$, где K – норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества; N – срок полезного использования объекта амортизируемого имущества в месяцах [1, ст. 258 п. 13; ст. 259.1 п. 2]
<i>3. Расчет суммы амортизации</i>	
исходя из первоначальной или восстановительной (в случае переоценки) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации. В течение отчетного года амортизация начисляется ежемесячно, независимо, от способа ее начисления в размере 1/12 годовой суммы [2, п. 19; 3, п. 54 и 55]	осуществляется как произведение первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта [1, ст. 259.1 п. 2]
<i>4. Амортизация модернизируемых основных средств</i>	
ПБУ 6/01 [4] не содержит норм. Методические указания [6, п. 60] гласят: если объект основных средств подвергся дооборудованию, пересматривается срок полезного использования. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется из расчета остаточной стоимости и нового срока полезного использования	Если в результате модернизации объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, то при начислении амортизации учитывается оставшийся срок полезного использования [1, ст. 258 п. 1]
<i>5. Прекращение начисления амортизации</i>	
с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета [2, п. 22; 3, п. 62]	с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание объекта амортизируемого имущества либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества организации по любым основаниям [1, ст. 259.1 п. 5]

Таким образом, в налоговом законодательстве отсутствует особый порядок начисления амортизации модернизированных основных средств, т.е. применяется порядок, аналогичный амортизации немодernизированных основных средств.

Учитывая, что в действующих нормативных документах по бухгалтерскому учету отсутствуют правила начисления амортизации модернизированных объектов основных средств, то, по нашему мнению, на них распространяются положения ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [2, п. 19], закрепив как элемент учетной политики организации.

Модернизация основных средств после истечения срока полезного использования. В практической деятельности нередко встречаются ситуации, когда организация проводит модернизацию полностью самортизированного объекта основных средств, который используется в производстве. Затраты на его модернизацию увеличивают стоимость объекта и в результате: у полностью самортизированного объекта появляется новая остаточная стоимость, от которой следует начислять амортизацию, а срок полезного использования этого объекта истек. В данной ситуации организация может

увеличить срок полезного использования модернизированного объекта и начислять амортизацию, исходя из нового срока, предварительно воспользовавшись услугами специалистов – оценщиков объектов движимого и недвижимого имущества.

Налоговым законодательством пересмотр срока полезного использования при модернизации объекта основных средств с «нулевой стоимостью» не предусмотрен. Минфин России разъясняет: при модернизации объекта основных средств, остаточная стоимость которого равна нулю, а срок полезного использования, установленный ранее, совпадает с максимально возможным сроком полезного использования, следует считать, что фактически создано новое основное средство, которое предусматривает установление нового срока полезного использования [6]. Его первоначальная стоимость равна затратам на модернизацию основного средства.

По нашему мнению, если срок фактического использования объекта основных средств равен или превышает срок, определенный Классификацией основных средств, организация вправе самостоятельно определить его с учетом технической безопасности и других факторов. Поскольку налоговое законодательство не содержит положений о порядке списания затрат по модернизации объектов основных средств с «нулевой стоимостью», организация, по нашему мнению, с учетом положений НК РФ [1, ст. 3 п. 7] имеет право само-

стоятельно установить срок полезного использования по таким объектам.

В данном случае логичнее, на наш взгляд, увеличить срок полезного использования, поскольку если проводится модернизация, значит после ее проведения объект основных средств должен еще послужить для достижения цели деятельности организации иначе ее проведение не вполне экономически оправдано.

В бухгалтерском учете информация о сумме амортизационных отчислений (при использовании линейного метода) с учетом расходов на модернизацию и увеличении срока полезного использования после ее проведения отражается следующим образом (табл. 3).

Наряду с линейным методом начисления амортизации, организации для целей налогообложения прибыли могут применять нелинейный метод (за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую-десятую амортизационные группы) [1, ст. 259 п. 3]. Для этого необходимо определить суммарный баланс (суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе, подгруппе) для каждой амортизационной группы (подгруппы) на первое число налогового периода, с начала которого учетной политикой установлено применение нелинейного метода начисления амортизации [1, ст. 259.2].

Таблица 2

Отражение в бухгалтерском учете амортизации (с учетом расходов на модернизацию) с неизменным сроком полезного использования

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Отражение стоимости приобретенного объекта основных средств без НДС	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Введение объекта в эксплуатацию	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
Отражение ежемесячной суммы амортизационных отчислений	20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы» 44 «Расходы на продажу»)	02 «Амортизация основных средств»
Расходы на модернизацию	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта на сумму расходов на модернизацию	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
Отражение ежемесячной суммы амортизационных отчислений модернизированных основных средств	20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы» 44 «Расходы на продажу»)	02 «Амортизация основных средств»

Отражение в бухгалтерском учете амортизации (с учетом расходов на модернизацию) при увеличении срока полезного использования после модернизации

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Расходы на модернизацию	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта на сумму расходов на модернизацию	01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»
Отражение ежемесячной суммы амортизационных отчислений модернизированных основных средств	20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы» 44 «Расходы на продажу»)	02 «Амортизация основных средств»
Ежемесячный отложенный налоговый актив	09 «Отложенный налоговый актив»	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
Ежемесячное погашение	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	09 «Отложенный налоговый актив»

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на сумму начисленной амортизации (А):

$$A = B * K / 100,$$

где В – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

К – норма амортизации для соответствующей группы (подгруппы) [1, ст. 259.2 п. 4 и 5].

В налоговом законодательстве предусмотрено: организации, независимо от применяемого метода начисления амортизации, вправе использовать единовременный учет расходов отчетного (налогового) периода на модернизацию объекта основных средств в размере не более 10% первоначальной стоимости и (или) не более 30% в отношении основных средств, входящих в третью-седьмую амортизационные группы [1, ст. 258 п.9]. Если организация использует это право, соответствующие объекты основных средств включаются в амортизационные группы (подгруппы) по первоначальной стоимости за вычетом 10% (или 30% соответственно).

С одной стороны, это позволяет, увеличив расходы, снизить сумму налога на прибыль организаций, с другой, – приводит к расхождениям в бухгалтерском и налоговом учете, хотя в условиях финансовых затруднений в приобретении новых объектов основных средств налоговым законодательством предусмотрена возможность восстановления имеющихся с помощью модернизации.

Заключение

Организации (в т.ч. в аграрном секторе экономики), не имея финансовых возможностей для приобретения новых объектов основных средств, могут восстановить имеющиеся с помощью модернизации, отличительной особенностью которой является приобретение новых качеств в результате технологического или служебного назначения, что позволяет повысить нагрузки, увеличив производительность труда. При модернизации затраты включаются в состав расходов через амортизацию. После проведения модернизации объекта, основных средств возникает проблема с начислением амортизации и отображением информации в бухгалтерском и налоговом учете.

Следует различать модернизацию с неизменным сроком полезного использования и модернизацию после истечения срока полезного использования. Сравнительная характеристика бухгалтерского и налогового учета при линейном способе (методе) амортизации объекта основных средств позволила установить: в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не прописано, как определить оставшийся срок полезного использования в случае модернизации; в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств порядок определения срока и сумм амортизации во всех случаях, в т. ч. при амортизации модернизированных, аналогичен налоговому учету. В этой связи с этим порядок амортизации модернизированных основных средств, срок полезного использования которых не пересматривался, в бухгалтерском и налоговом

учете одинаков, и не возникает необходимости применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». В налоговом законодательстве отсутствует особый порядок начисления амортизации модернизированных основных средств, он аналогичен начислению амортизации немодернизированных объектов.

В случае, когда организация проводит модернизацию полностью самортизированного объекта основных средств, который используется в производстве, затраты на модернизацию увеличивают его стоимость (практически создано новое основное средство); организация может увеличить срок полезного использования модернизированного объекта и начислять амортизацию, исходя из нового срока, воспользовавшись предварительно услугами специалистов – оценщиков объектов движимого и недвижимого имущества. Стоимость такого объекта приравнивается к затратам на его модернизацию.

В связи с тем, что НК РФ не содержит положений о списании затрат по модернизации объектов основных средств с «нулевой стоимостью», организация имеет право самостоятельно установить срок полезного использования по ним. В этом случае модернизированный объект еще послужит для достижения цели деятельности организации, а ее проведение будет экономически оправдано.

В НК РФ предусмотрено использование для целей налогообложения прибыли, наряду с линейным, применение нелинейного метода (за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую-десятую амортизационные группы). НК РФ

позволяет, независимо от применяемого метода начисления амортизации, использовать единовременный учет расходов отчетного (налогового) периода на модернизацию объекта основных средств до 10% первоначальной стоимости и (или) до 30% - в отношении основных средств, входящих в третью – седьмую амортизационные группы. Следует отметить: в этом случае, увеличив расходы, снижаются налоговая база при исчислении налога на прибыль и сумма налога, а расхождения в бухгалтерском и налоговом учете оправданы, поскольку в условиях финансовых затруднений в приобретении новых объектов основных средств возможно восстановление имеющихся с помощью модернизации.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (в ред. от 30.12.2012), ст. 257 п. 2.
2. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) «Учет основных средств»: утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).
3. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).
4. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 18/02) «Учет расчетов по налогу на прибыль»: утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 11.02.2008 № 23н).
5. Письма Минфина России от 06.02.2007 № 03-03-06/4/10 и ФНС России от 14.03.2005 № 02-1-07/23.
6. Письмо Минфина России от 04.08.2003 № 04-02-05/3/65.



УДК 631.155-21.66:338.5

Е.В. Понькина,
П.В. Комаров

РЫНОК ЗЕРНА АЛТАЙСКОГО КРАЯ: ИССЛЕДОВАНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ ПРОЦЕССОВ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Ключевые слова: рынок зерна, цена, спрос, предложение, динамика цен, пространственная дифференциация цен, волатильность.

Введение

Одним из важных факторов, обуславливающих результаты деятельности сельско-

хозяйственных предприятий, является рыночная цена реализации продукции. Механизмы ценообразования, устойчивость ценового тренда на внутреннем рынке оказывают существенное значение на результативность и экономическую эффективность деятельности сельхозтоваропроизводителей