

## ФИНАНСОВЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ ОБНОВЛЕНИЯ ДОЛГОСРОЧНОГО ИМУЩЕСТВА

*О.К. Курманбеков, А.С. Курманбекова*

---

Предложена возможность применения льгот при начислении амортизации основных средств, разграничении последующих затрат на модернизацию, реконструкцию и техническое перевооружение объектов от расходов на проведение их капитального ремонта; использования поправочных коэффициентов к установленным нормам амортизации.

*Ключевые слова:* налоговая отчетность; налоговая льгота; амортизационная премия; пониженные нормы амортизации; переоценка основных средств.

В Налоговом кодексе (НК) Кыргызской Республики следует предусмотреть возможность применения так называемой налоговой льготы – списания части стоимости основных средств в виде амортизационной премии. В РФ с 1 января 2006 г. организациям представлено право на амортизационную премию в размере 10 % стоимости основных средств, которая может одновременно включаться в состав косвенных расходов для налогообложения [1, с. 15]. Начиная с 1 января 2009 г. предельная величина единовременного списания

основных средств с полезным сроком использования от 3 до 20 лет была увеличена до 30 %. Для объектов основных средств от 1 до 3-х лет и выше 25 лет, применяется указанная выше амортизационная премия, равная 10 %. Применение таких налоговых льгот ускорит обновление основных средств. При этом следует иметь в виду, что право единовременного списания части основных средств не распространяется на объекты, полученные безвозмездно в качестве вклада в уставный капитал, и по имуществу, переданному в лизинг.

Амортизационные премии признаются расходами того налогового периода, в котором произведено начисление амортизации основных средств. При использовании налогоплательщиком предоставленной возможности единовременного списания не более 30 % (10 %) первоначальной стоимости основных средств, амортизация начисляется на первоначальную стоимость, за минусом стоимости списания.

Указанная льгота должна быть правом, а не обязанностью налогоплательщика. Его решение фиксируется в учетной политике. Если налогоплательщик решил воспользоваться налоговой льготой, то данный подход должен быть применен и при списании расходов по модернизации, реконструкции и техническому перевооружению объектов основных средств. Расходы, связанные с проведением указанных мероприятий являются последующими, возникающими после определения стоимости долгосрочного имущества.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 16 – “Основные средства” [2] предусматривают последующие затраты, относящиеся к указанным имуществам, которые уже были признаны, увеличивают их балансовую стоимость, если от них организация ожидает получить будущие экономические выгоды. МСФО 38 – “Нематериальные активы” [2, с. 320] предусматривают, что последующие затраты на нематериальный актив после его приобретения и завершения включаются в их стоимость, если они позволяют активу создавать будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных норм и когда могут быть надежно оценены и отнесены на актив.

Последующие затраты, связанные с объектами основных средств, признаются в качестве активов только тогда, когда они улучшают их состояние, повышая производительность объектов сверх первоначально рассчитанных нормативов. Эти затраты возникают не только в результате проведения модернизации, реконструкции и технического перевооружения, но и проведенного капитального ремонта основных средств. Во втором пункте статьи 198 Налогового кодекса (НК) Кыргызской Республики, как и в МСФО 16, последующие затраты, связанные с проведением реконструкции, расширения, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации объектов, изменяют стоимость основных средств. Второй пункт статьи 203 регламентирует, что расходы на капитальный ремонт основных средств, соответствующие 15 % налоговой стоимости амортизируемой их группы на начало года, подлежат

вычету из совокупного годового дохода организации. Сумма расходов, превышающая указанное ограничение, увеличивает налоговую стоимость амортизационной группы на конец налогового года. Фактическая стоимость ремонта переданных в аренду основных средств, произведенных арендатором, регулируется в изложенном выше порядке. Поэтому необходимо проводить различия между модернизацией, реконструкцией и техническим перевооружением основных средств, с одной стороны, и с другой – их капитальным ремонтом. К тому же первые могут осуществляться во время капитального ремонта.

К модернизации, достройке и дооборудованию относятся работы, связанные с изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств. Реконструкция предполагает переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным. Следовательно, проведенная модернизация, реконструкция и техническое перевооружение улучшают первоначально принятые нормативные показатели функционирования объектов основных средств.

Расходы на капитальный ремонт основных средств осуществляются для восстановления или сохранения будущих экономических выгод, которые организация ожидает в соответствии с первоначально рассчитанными нормативами производительности актива. В частности, капитальный ремонт оборудования и транспортных средств предусматривает полную разборку агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замену или восстановление всех изношенных деталей на новые, а для зданий и сооружений – смену изношенных конструкций и деталей или замену их на более прочные и экономичные. Поэтому капитальный ремонт скорее восстанавливает, чем повышает первоначально рассчитанные нормативные показатели производительности. Таким образом, принятый порядок начисления амортизации основных средств зависит от условий, учтенных при их

первоначальной оценке и признании, а также будут ли последующие затраты капитализируемыми или возмещаемыми.

Следует остановиться на особенностях начисления амортизации для целей налогообложения. При проведении ежегодной переоценки основных средств их первоначальная (восстановительная) стоимость определяется без учета результатов переоценки. Результат переоценки относится на изменение величины дополнительного капитала. Если по определенным причинам амортизация не начислена полностью, но основное средство ликвидируется по каким-либо причинам, то суммы НДС по ним, ранее принятые к вычету, подлежат восстановлению на взаиморасчеты с бюджетом. При этом сумма налога, подлежащая восстановлению, определяется исходя из остаточной (балансовой) стоимости, как выше указано, без учета результата переоценки.

На наш взгляд, в НК следовало бы указать на возможность применения поправочных (повышающих и понижающих) коэффициентов. В нем предусмотрено использование пониженной нормы амортизации только по шестой амортизационной группе – по расходам налогоплательщика на геологическую подготовку месторождения полезных ископаемых, проектные и инженерно-изыскательные работы, на горно-капитальные и горно-подготовительные работы, а также по основным средствам горнодобывающих и горно-перерабатывающих организаций.

В дорыночной практике начисления амортизации по видам основных средств в зависимости от интенсивности их использования предусматривалось применение поправочных коэффициентов к установленным нормам. Применение специальных понижающих и повышающих коэффициентов регламентируется в действующем Налоговом кодексе Российской Федерации. По основным средствам, работающим в агрессивной среде или в многосменном режиме, а также имеющим высокую энергетическую эффективность, норма амортизации, за исключением объектов со сроком полезного использования от одного до пяти лет, может быть увеличена максимум в два раза.

Под агрессивной средой понимается совокупность природных и искусственных факторов, под влиянием которых возникает повышенный износ основных средств в процессе их эксплуатации. К агрессивной среде приравнивается эксплуатация основных средств на взрыво-пожаро-опасной, токсичной, или другой агрессивной технологической среде, которая является причиной возникновения аварийной ситуации. Если организациям будет

предоставлена возможность применять к основной норме амортизации повышающие (понижающие) коэффициенты, то внутри амортизационной группы необходимо сформировать отдельную подгруппу их применения. По основным средствам, передающимся в финансовый лизинг, норма амортизации может быть увеличена максимум в три раза, за исключением указанного выше имущества со сроком полезного использования до пяти лет, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом. Такой же коэффициент повышения нормы амортизации установлен по основным средствам, используемым для научно-исследовательской деятельности.

В практике Российской Федерации допускается также начисление амортизации по пониженным нормам по усмотрению самой организации, если их применение закреплено в учетной политике для целей налогообложения в течение всего налогового периода. Использование поправочных коэффициентов к установленным нормам при начислении амортизации основных средств позволяет учесть степень их использования, а, следовательно, правильное сопоставление полученного дохода с расходами на его поступление.

При уточнении начисления амортизации основных средств следует иметь в виду также случаи списания неамортизируемых объектов по различным причинам. Сумма НДС по таким основным средствам, ранее принятая к вычету, подлежит восстановлению в расчетах с бюджетом. Сумма НДС, подлежащая восстановлению, определяется исходя из остаточной (балансовой) стоимости без учета результатов переоценки.

Имеют особенности начисления амортизации основные средства, бывших в эксплуатации. Первоначальная стоимость приобретенных объектов, бывших в эксплуатации, определяется исходя из договорной цены покупки и расходов, связанных с приобретением. Ранее начисленная сумма амортизации основных средств его прежним собственником в расчет не принимается. По таким приобретенным объектам срок полезного использования уменьшается на фактический срок их эксплуатации бывшими собственниками. Если приобретенный объект основных средств полностью отработал срок полезного его использования, то покупатель может установить новый срок эксплуатации.

При выбытии основных средств (ликвидации или продаже) полученные доходы и расходы учитываются в составе прочих неоперационных доходов и расходов. Следовательно, полученная в результате продажи объекта прибыль или убыток сразу включаются в налоговую базу того налого-

вого периода, в котором была осуществлена продажа. Вместе с тем, убыток от продажи основных средств должен уменьшить налогооблагаемую прибыль не сразу, а в течение периода времени, равного разнице между общим установленным сроком использования основного средства и фактическим сроком его эксплуатации.

При использовании метода расчета переменных издержек, постоянные затраты (арендная плата и равномерная амортизация) следует учитывать в расчете прибыли по тому периоду, к которому они относятся. Если принять, что постоянные затраты относятся к периоду времени, а не на единицу продукции, то переменное каль-

кулирование является более правильным для измерения прибыли.

По нашему мнению, назрела необходимость внесения изложенных изменений в НК республики, которые, с одной стороны, ускорят начисление амортизации основных средств, с другой стороны, позволят надежно определить амортизационную политику организации.

#### *Литература*

1. *Молчанов С.С.* Налоги за 14 дней: Экспресс-курс / С.С. Молчанов. М.: Эксмо, 2011.
2. *Международные стандарты финансовой отчетности.* Бишкек, 2001.