

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ НА РЕМОНТ АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ЧАСТИЧНОЙ УТРАТЕ ИМИ ЭКСПЛУАТАЦИОННЫХ СВОЙСТВ

Михаил ГЕРАСИМОВ

Молдавская Академия экономических знаний

PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII CHELTUIELILOR PENTRU REPARAȚIA MIJLOACELOR DE TRANSPORT AUTO ÎN CAZUL PIERDERII PARȚIALE A CALIȚĂȚILOR DE EXPLOATARE

În articol este abordat specificul evidenței cheltuielilor pentru reparația autovehiculelor în caz de pierdere parțială a proprietăților de exploatare a acestora, punându-se accent pe specificul uzurii. Capitalizarea costurilor se face în conformitate cu Codul Fiscal și cu Standardele Naționale de Contabilitate.

Cuvinte-cheie: mijloace de transport auto, pierderi, capitalizare, uzură.

ESPECIALLY TAKING INTO ACCOUNT THE COST OF REPAIR OF MOTOR VEHICLES IN THEIR PARTIAL LOSS OF PERFORMANCE PROPERTIES

The article considers the treatment of costs of repair of motor vehicles particularly when partial loss of performance properties: write-off of accumulated depreciation, accounting capitalization of costs in accordance with the Tax Code and the National Accounting Standards.

Keywords: vehicles, losses, capitalization, amortization.

Предпринятые исследования свидетельствуют о том, что в случае дорожно-транспортного происшествия (в дальнейшем ДТП) возникает ряд вопросов:

1. Как учитывать убытки (расходы) на ремонт автотранспортных средств (в дальнейшем АТС) в случаях, если:

- а) не установлено или погибло виновное лицо;**
- б) виновное лицо установлено, и оно полностью или частично возмещает убытки.**

В обоих случаях необходимо учитывать степень повреждения АТС: полное повреждение АТС без сохранения эксплуатационных свойств; частичное повреждение АТС с частичной утратой эксплуатационных свойств; частичное повреждение без утраты эксплуатационных свойств.

2. Каков порядок налогообложения относительно вычета убытков (потерь), возникших в результате аварии АТС.

Рассмотрим ситуацию, когда поврежденный автомобиль частично утратил эксплуатационные свойства, и убытки возмещаются виновным лицом.

Если АТС, потерпевшее аварию, частично утрачивает свои эксплуатационные свойства, то при составлении необходимых бухгалтерских записей целесообразно учитывать, на наш взгляд, требования § 27 и § 29 НСБУ 16 «Учет долгосрочных материальных активов» [3]. Здесь, в частности, указано, что в случае, когда актив частично утратил свои эксплуатационные свойства, а следовательно – и экономическую выгоду, определенную при первоначальном признании, в результате стихийных бедствий (наводнение, кража и др.) или в результате аварий, поломок, то часть балансовой стоимости этого актива в размере утраты эксплуатационных свойств должна быть списана. Расходы, связанные с восстановлением эксплуатационных свойств данного актива, способствуют восстановлению утраченных экономических выгод. Поэтому они подлежат капитализации. Такая капитализация производится лишь в пределах, не превышающих стоимости возмещения восстановленного актива. Разница расходов, превышающая стоимость возмещения, признается как расходы отчетного периода.

Пример 1. *Предположим, что грузовой автомобиль, первоначальная стоимость которого составляет 188 800 леев, предполагаемая остаточная стоимость – 5 000 леев, введенный в эксплуатацию в апреле 2010, со сроком полезного функционирования без капитального ремонта в течение 6 лет, потерпел аварию 12 июня 2014 года. Заключение экспертизы: поломка мотора и кабины – утрата эксплуатационных свойств составляет 30%.*

Износ грузового автомобиля был начислен прямолинейным методом. Расходы на капитальный ремонт по восстановлению эксплуатационных свойств автомобиля составляют 30 000 леев, включая:

- стоимость запасных частей – 25 000 леев;
- заработную плату, начисленную рабочим, – 3 000 леев;
- отчисления на государственное социальное страхование – 690 леев;
- взносы на обязательное медицинское страхование – 120 леев;
- долю косвенных производственных затрат – 805 леев;
- услуги других вспомогательных производств – 385 леев.

Возмещаемая стоимость автомобиля составляет 64 000 леев.

При разборке мотора были оприходованы, согласно накладной, запасные части, оцененные в 4500 леев.

Для составления бухгалтерских записей необходимы следующие расчеты:

- ежемесячный износ – 2 553 лея $[(188\,800 - 5\,000) : 72]$;
- сумма годового износа – 30 636 леев $(2\,553 \times 12)$;
- сумма накопленного износа до повреждения, включая май 2014 года, – 125 097 леев $(2\,553 \times 8 + 30\,636 \times 3 + 2\,553 \times 5)$;
- балансовая стоимость – 63 703 лея $(188\,800 - 125\,097)$;
- доля балансовой стоимости автомобиля, подлежащая списанию в размере утраты эксплуатационных свойств, – 19 111 леев $(63\,703 \times 0,30)$;
- сумма износа, подлежащая списанию, – 37 529 леев $(125\,097 \times 0,30)$;
- НДС от списываемой балансовой стоимости – 3 822,20 лея $(19\,111 \times 0,2)$.

Согласно произведенным расчетам и условиям примера, необходимо составить следующие бухгалтерские записи (см. табл.)

Таблица

Корреспонденция счетов по учету расходов, связанных с ремонтом автомобиля, в случае когда поврежденный автомобиль частично утратил эксплуатационные свойства; убытки возмещаются виновным лицом (предлагаемый вариант)

№ п/п	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1.	Списание балансовой стоимости автомобиля в размере утраты им эксплуатационных свойств	19111	723	123
2.	Начисление бюджету НДС от списываемой части балансовой стоимости	3822,20	723	534
3.	Списание части суммы износа автомобиля	37529	124	123
4.	Отражение расходов по ремонту автомобиля:	30000	812	–
	– стоимость запасных частей	25000	–	211
	– заработная плата, начисленная рабочим	3000	–	531
	– отчисления на социальное страхование	690	–	533
	– взносы на обязательное медицинское страхование	120	–	535
	– доля косвенных производственных затрат	805	–	813
	– услуги вспомогательных производств	385	–	812
5.	Оприходование полученных запасных частей	4500	211	812
6.	Восстановление бюджету НДС от стоимости использованных запасных частей и материалов на ремонт объекта	5000	723	534
7.	Капитализация и отнесение на чрезвычайные убытки части расходов по ремонту:	25500	–	812
	– на сумму капитализируемых затрат	19408	123	–
	– на сумму потерь от ДТП	6092	723	–

Источник: разработана автором на основании Плана счетов

Если не списывать соответствующую сумму износа (бухгалтерская запись 3), приходящуюся на списываемую балансовую стоимость основного средства, **то предприятие, на наш взгляд, нарушит принцип осмотрительности. Этот принцип, по нашему мнению, проявляется в симметричном уменьшении балансовой стоимости объекта и суммы его износа.**

Если бы сумма расходов по ремонту грузового автомобиля была бы полностью капитализирована, то его откорректированная балансовая стоимость составила бы 70 092 лея (30 000 – 4 500 + 63 703 – 19 111), что превысит стоимость возмещения. Принцип осмотрительности не разрешает этого. Допускается капитализировать только ту часть расходов, которая вместе с балансовой стоимостью не превысит стоимости возмещения, или 19 408 леев (64 000 – 63 703 – 19 111). Разница в сумме 6 092 лея (30 000 – 4 500 – 19 408) признается как чрезвычайные расходы, а по IAS 1 – как другие расходы.

Согласно правилам технической эксплуатации, автомобили после капитального ремонта подлежат обкатке. Логически себестоимость топлива, заработная плата водителя, отчисления на государственное социальное страхование и взносы на обязательное медицинское страхование следует капитализировать. Следовательно к расходам по ремонту и к балансовой стоимости необходимо добавить и затраты по обкатке АТС, не превышая стоимости возмещения. **Если сумма затрат по ремонту и балансовая стоимость основного средства превышают стоимость объекта, восстановленного после аварии, затраты по обкатке целесообразно отнести на чрезвычайные расходы следующей бухгалтерской записью:**

Дебет 723 «Чрезвычайные убытки» или другой счет учета расходов – на общую сумму,
Кредит 211 «Материалы» – на стоимость топлива,
Кредит 531 «Обязательства персоналу по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы шоферу,
Кредит 533 «Обязательства по страхованию» – на сумму отчислений на социальное страхование,
Кредит 535 «Предстоящие обязательства» – на сумму отчислений на обязательное медицинское страхование.

На наш взгляд, возможен и другой вариант. На фактическую сумму затрат по капитальному ремонту АТС можно составить бухгалтерскую запись (поскольку предусматривается их капитализация) следующим образом:

Дебет 121 «Незавершенные материальные активы» – 25 500 леев,
Кредит 812 «Вспомогательные производства» – 25 500 леев.

Далее на счете 121 будут отражены и расходы по обкатке АТС. Таким образом, по этому счету будут накоплены все расходы, включая расходы по обкатке. **После определения их суммы для капитализации предлагается бухгалтерская запись:**

Дебет 123 «Основные средства» – на сумму, не превышающую стоимость возмещения,
Дебет 723 «Чрезвычайные убытки» или другой счет учета расходов – на разницу, превышающую капитализируемую сумму,
Дебет 211 «Материалы» – на стоимость полученных годных материальных ценностей,
Кредит 121 «Незавершенные материальные активы» – на общую сумму расходов.

После капитализации затрат по восстановлению эксплуатационных свойств автомобиля необходимо определить срок полезного функционирования и пересмотреть предполагаемую остаточную стоимость. Допустим, что срок полезного функционирования составляет 5 лет, а предполагаемая остаточная стоимость осталась прежней – 5 000 леев. Изнашиваемая стоимость составит 59 000 леев (64 000 – 5 000). Сумма годового износа – 11 800 леев (59 000 : 5), а сумма месячного – 983,33 лея (11 800 : 12).

Таким образом, согласно данному примеру, при капитализации затрат (расходов) по ремонту необходимо учитывать их сумму, балансовую стоимость АТС на момент капитализации, стоимость потребляемых материалов или запасных частей, полученных в результате ремонта, и затраты (расходы) по обкатке в случае выполнения капитального ремонта.

Некоторые вопросы возникают при определении убытков к вычету, обусловленных дорожно-транспортными происшествиями.

Согласно Налоговому кодексу Республики Молдова [2], чрезвычайные убытки признаются к вычету только в пределах чрезвычайных доходов. Если в данном случае расходы по ремонту поврежденного автомобиля для восстановления его эксплуатационных свойств не возмещаются виновным лицом или страховой компанией, то указанные расходы не признаются к вычету.

Согласно п. в) ч.(8) ст. 27 Налогового кодекса [2], разрешается вычет расходов на ремонт основных средств согласно договору об аренде (имущественном найме), используемых в предпринимательской деятельности, только в пределах 15% исчисленной суммы аренды (имущественного найма).

Как явствует, не существует никакой экономически аргументированной связи между критериями по ограничению указанных расходов для основных средств, рассматриваемых как имущественные элементы предприятия, и для арендованных основных средств.

В обоих случаях установленный предел (15%) является субъективным, поскольку не увязывается со сроком функционирования основных средств из классификатора основных средств и нематериальных активов, неудачно предложенным в налоговых целях:

- **данный предел (15%) не дифференцирован по категориям основных средств;**
- **не ясно, какую арендную плату необходимо считать как базу для определения установленного предела (годовую или предусмотренную для всего периода аренды);**
- **арендная плата (годовая или за весь договорный период) не заменяет стоимостного базиса основного средства, следовательно, арендодатель и предприятие, использующие тот же объект без передачи в аренду, ставятся в неравные экономические условия при определении расходов к вычету;**
- **исходя из Налогового кодекса, р. II «Подходный налог», установленный предел не относится к расходам по ремонту поврежденного основного средства или если на него повлияли необычные события, принятым к вычету;**
- **расходы (затраты) по ремонту несоизмеримы со стоимостным базисом основных средств по времени, а также с арендной платой.**

В целях устранения этих недостатков, предлагаем лимит в размере 15% от стоимостного базиса аннулировать. В год, когда сумма фактических затрат превысит данный предел, в налоговых целях расходы по ремонту к вычету уменьшаются, а в последующие годы постепенно уменьшается сумма износа данных основных средств, начисленная в этих целях. Следовательно, в течение срока полезного использования в налоговых целях соответствующие суммы, принятые к вычету, будут равны. Происходит регресс принятых к вычету расходов на ремонт по времени. Государство ничего не теряет, но ничего и не приобретает в течение срока полезного функционирования основного средства. Но применение данного предела существенно усложняет расчеты в учетной практике автотранспортных предприятий, а также усложняет схему бухгалтерских записей. Не каждый специалист-бухгалтер правильно решает данные проблемы. Экономическую цель указанных правил трудно объяснить. Целесообразно разрешить вычет всех затрат (расходов) по ремонту основных средств в фактических суммах, находящихся в собственности предприятия и использованных в предпринимательской деятельности, если они документально подтверждаются.

Возможна ситуация, когда страховая компания или виновное в ДТП лицо отказываются от возмещения: премии – страховая компания, компенсации за причиненный ущерб – виновное лицо. В этом случае, как уже отмечалось ранее, на наш взгляд, до окончания судебного разбирательства предприятие должно учитывать как сумму страховой компенсации, так и сумму задолженности виновного лица. Предлагается отражать ее по Дебету счета 946 «Условная дебиторская задолженность».

Литература:

1. ДИМА, М.А., ГРИГОРОЙ, Л.Г. *Международные стандарты финансовой отчетности*. Кишинёв: Universul, 2009. 320 с. ISBN 978-9975-47-033-9
2. *Налоговый Кодекс на 2014 год* [online]. [изучено 20 сентября 2014]. Доступно: <http://fisc/md>
3. *Национальные стандарты бухгалтерского учета* [online]. [изучено 20 сентября 2014]. Доступно: <http://cont/md>

Prezentat la 06.10.2014