

Е.А. Боброва, М.В. Салькова

## ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КОМПЬЮТЕРОВ

*В статье рассматриваются основные особенности и практические проблемы бухгалтерского учета компьютеров. Законодательством предусмотрено, что компьютер должен учитываться как единый инвентарный объект, однако судебная практика знает и другие способы учета. Среди крупных предприятий все большую популярность получают локальные компьютерные сети. Их бухгалтерский учет также вызывает немало вопросов.*

*Ключевые слова: компьютер, единый объект, инвентарный объект, локальная сеть, основные средства.*

E.A. Bobrova, M.V. Salkova

## BOOKKEEPING PRACTICE OF COMPUTERS

*The basic features and practical problems of computers bookkeeping are considered in the article. By legislation it is provided, that computer should be considered as a single inventory object, however, judicial practice presents other ways of account. At large enterprises local computer networks are very popular. Their bookkeeping also causes many questions.*

*Keywords: computer, single object, inventory object, local network, fixed assets.*

Компьютер в учетной практике подразумевается как комплекс из нескольких объектов: системный блок, монитор, мышь, клавиатура, они, в свою очередь, состоят из совокупности легкозаменяемых деталей.

Если в документах поставщика компьютер со всеми устройствами, приспособлениями и комплектующими указан как единый объект, имеющий единую цену, включающий в себя сумму цен комплектующих и устройств входящих в компьютер, то это единый актив. В этом случае стоимость входящих в него комплектующих нам не известна.

Бывает, что в накладной на компьютер все комплектующие, которые входят в актив, расписаны, и их стоимость, например, материнская плата ASUS Maximus IV Extreme-Z – 11733 рублей, накопитель Western Digital My Book Live Duo – 11500 рублей и т.д. В таком случае мнение у специалистов расходятся.

Минфин России по этому вопросу считает, что компьютер должен учитываться как единый инвентарный объект основных средств, так как любая его часть не может выполнять свои функции по отдельности. Привести к изменению эксплуатационных характеристик компьютера может любая деталь при ее замене.

Использовать данный подход, предлагают и налоговики, основываясь, что объектом классификации материальных основных фондов является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, который предназначен для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. В качестве отдельного и единого инвентарного объекта должен учитываться компьютер, представляющий собой совокупность конструктивно сочлененных предметов, так как он способен выполнять все функции только в комплексе (письмо УФМС РФ по г. Москве от 19.08.08 №20-12/077571 и другие).

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, предусматривает единый объект – «Техника электронно-вычислительная включая персональные компьютеры» с единым диапазоном срока полезного использования на все комплектующие, которые входят в компьютер. Классификацией не установлены сроки полезного использования элементов компьютера по отдельности.

По разным элементам компьютера можно установить разные сроки полезного использования в предложенном диапазоне, к примеру, монитор – 29 месяцев, системный блок – 24 месяцев. Арбитражными судами такие действия налогоплательщика признаются вполне обоснованными. Однако классификация определяет особенности учета компьютеров как единых объектов, представляющих собой комплекс конструктивно сочлененных предметов, поэтому позиция Минфина России и налоговых органов является соответствующей нормам налогового законодательства.

В итоге организация может произвести учет по элементам компьютера и в суде оказаться правой. Но и риск проиграть дело имеется. Эта методика учета не универсальна. В зависимости от ситуаций, учет компьютеров может производиться по-разному.

Бывает ситуация, когда предприятие приобретает элемент компьютера, например, мышь, клавиатура, про запас или для эксплуатации в различных вариантах соединения. Так в организации на одном из компьютеров вышла из строя мышь. Организация находится в отдаленном районе, и добираться до поставщиков неудобно, было решено закупить сразу две мыши (одну взамен сломавшейся, другую про запас) по 200 рублей каждая.

Также были приобретены: монитор за 12 300 рублей, клавиатура за 600 рублей, жесткий диск за 4500 рублей, видеокарта за 6000 рублей (параметры ее намного лучше, чем у любой из видеокарт в организации). На какой компьютер будут установлены приобретенные части не известно. Эти части оприходованы в составе материально производственных запасов.

Видеокарта, превосходящая параметрами все другие видеокарты находящаяся в эксплуатации, также была оприходована в состав материально производственных запасов, так как нельзя говорить и модернизации компьютера до момента передачи ее в эксплуатацию.

Другая ситуация: предприятие арендует офисное помещение, в нем установлены столы, компьютеры и принтер. Раз в месяц объем печатных работ резко возрастает и одного принтера не хватает на этот период. Исходя из этого, приобретен второй принтер стоимостью 3500 рублей, который лишь при необходимости подключается к сети и эксплуатируется, в остальное время отправляется на склад.

Принтер не может эксплуатироваться не подключенным к компьютеру. При постоянной его эксплуатации речь бы шла о модернизации актива. Но в ситуации, когда печатающее устройство приобреталось лишь для эксплуатации в различных соединениях, можно говорить о принтере как о самостоятельном объекте. При подключении принтера - это модернизация, а при временном отключении его ничего не говорится. В законодательстве нет понятия временной модернизации. В данной ситуации, стоимость принтера менее 40000 рублей, то данный актив должен быть списан в составе материальных расходов.

Целесообразно создавать локальную вычислительную сеть, если компания имеет несколько компьютеров, для их взаимодействия. Установка локально вычислительной сети включает в себя приобретения оборудования и работы по монтажу и отладке. В учете нужно отразить затраты по монтажу локально вычислительной сети, при создании его с «нуля» инвентарным объектом основных средств признается сеть целиком. (Пример 1)

Пример 1.

Руководство предприятия решило смонтировать локальную вычислительную сеть, для этого приобретены компьютеры на сумму 227 000 рублей и необходимое оборудование (кабели, роутер и т.д.) на общую сумму 13 267 рублей. Также были приобретены стройматериалы и инструменты на сумму 47 260 рублей. Монтаж осуществлен силами работников организации. В учете предприятия были сделаны следующие записи:

1.) Отражено приобретение компьютеров для монтажа локальной сети:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 10 «Материалы»

227 000

2.) Отражены расходы на приобретение необходимого инвентаря для монтажа локально вычислительной сети (47260 + 13267):

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 10 «Материалы»

60 257

3.) Введена в эксплуатацию смонтированная локально вычислительная сеть (227000 + 60257):

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

287 527

Но на практике не всегда приобретаются компьютеры для создания локально вычислительной сети, гораздо чаще в сеть объединяют уже работающую в организации вычислительную технику. В этом случае, каждый компьютер определяется как отдельный инвентарный объект основных средств.

По мнению налоговых органов, списать сами расходы на монтаж сети одновременно на себестоимость предприятия не имеет право. Эти затраты следует учитывать как долгосрочные инвестиции и отражать в составе капитальных вложений.

В соответствии с п. 14 ПБУ 6/01 стоимость основных средств, в котором они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01, которое допускает изменение первоначальной стоимости основных средств в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Создание локально вычислительной сети можно расценивать как факт дооборудования и модернизации объекта. Затраты на монтаж локально вычислительной сети могут или увеличивать первоначальную стоимость имеющихся активов, или может учитываться как самостоятельный объект основных средств. (Пример 2)

Пример 2.

В организации эксплуатировалось несколько компьютеров, их общая первоначальная стоимость 243 590 рублей, общая сумма начисленной амортизации составляет 85 257 рублей. Для монтажа локально вычислительной сети приобретено необходимое оборудование и инвентарь на сумму 56 300 рублей без учета налога на добавленную стоимость. Силами подрядной организации был осуществлен монтаж, стоимость услуг – 10 000 рублей. (без учета налога на добавленную стоимость). Руководством организации было решено считать расходы по созданию локально вычислительной сети самостоятельным объектом основных средств, это и получило отражение в приказе на данном предприятии. В учете организации были сделаны следующие учетные записи:

1.) Отражены расходы по использованию приобретенного инвентаря для монтажа локально вычислительной сети:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 10 «Материалы»

56 300

2.) Отражены расходы на оплату услуг сторонней организации по монтажу локально вычислительной сети:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

10 000

3.) Введена в эксплуатацию смонтированная локально вычислительная сеть (56300 + 10000):

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Локально вычислительная сеть»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

66 300

Но если предприятие определит, что в состав объекта основных средств – локально вычислительной сети следует ввести и компьютеры, то добавляются в учет следующие бухгалтерские записи:

4.) Увеличена на стоимость отдельных электронно-вычислительных машин, входящих в локально вычислительную сеть, стоимость смонтированной локально вычислительной сети:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Локально вычислительная сеть»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Отдельные компьютеры»

243 590

5.) Списана для ведения учета начисленной амортизации по локально вычислительной сети амортизация, начисленная по отдельным компьютерам:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» субсчет «Локально вычислительная сеть»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Локально вычислительная сеть»

85 257

Подход к отражению расходов по монтажу локально вычислительной сети в составе капитальных вложений не бесспорен. Арбитражные суды считают, что кабельная проводка сама по себе функционировать не может, то есть в результате выполнения работ не создается новое имущество. Сам по себе кабель не является средством труда и не может быть самостоятельно использован в производственной деятельности, оказании услуг, выполнении работ, поэтому она не может являться объектом основных средств. Кабельная проводка локальной вычислительной сети не содержится в примерном перечне основных средств, который предусмотрен в ПБУ 6/01. В п. 1 ст. 256 НК РФ имущество не является самостоятельным амортизируемым имуществом в целях исчисления налога на прибыль.

Редкий объект основных средств исправно работает в течение всего срока своего полезного использования. Основные производственные фонды выходят из строя, требуют ремонта, изнашиваются, устаревают. Компьютеры являются яркой иллюстрацией такого положения, то есть техника, еще вчера имела наилучшие характеристики, то сегодня считается уже буквально устаревшей. Приходится производить ее обновление или менять технику на новую.

Бухгалтер должен правильно классифицировать затраты, которые связаны с обслуживанием основных производственных фондов, имеет важное значение для правильного определения налогооблагаемой прибыли в связи с различными подходами к отражению расходов на ремонт и модернизацию производственных фондов.

В соответствии со ст. 257 НК РФ для целей налогообложения прибыли различают работы по дооборудованию, достройке, модернизации амортизируемого имущества, его реконструкции и техническому перевооружению (табл. 1).

Таблица 1. Наименование работ

№	Наименование работ	Отличительный признак
2	Дооборудование, достройка, модернизация	Вызвана изменением служебного или технологического назначения оборудования, сооружения, здания или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами
3	Техническое перевооружение	Комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, автоматизации и механизации производства, замены и модернизации морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным
4	Реконструкция	Перестройка существующих объектов основных средств, которое связано с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, изменения номенклатуры продукции и улучшения качества

Отличительным признаком перечисленных в таблице работ является повышение технико-экономических показателей объектов.

Расходы по систематическому и своевременному предохранению объектов от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии представляют собой расходы по ремонту основных производственных фондов (п.71 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств )

Главным отличием модернизации, реконструкции, техническое перевооружение от ремонта состоит в том, что при ремонте не происходит изменения основных технико-экономических показателей объектов, а при модернизации, реконструкции эти показатели улучшают (Пример 3).

Пример 3.

Предприятие имеет не учтен компьютер, жесткий диск которого вышел из строя. Руководство решило приобрести и установить на компьютер новый жесткий диск, аналогичный вышедшему из строя. Эти затраты будут являться расходами на капитальный ремонт, так как в ходе работ будет производиться разработка компьютера, замена сломанной детали на новую, более современную.

График выполнения планируемых работ, сметы расходов, наряды, договоры на выполнения работ, счета, акты выполненных работ, накладные будут являться первичными документами, которые будут подтверждать выполнение работ по модернизации объектов. Отпуск материалов для реконструкции, модернизации, ремонта

производится на основании первичных учетных документов, какими могут быть лимитно-заборные карты, накладные, требование на отпуск и другие.

Применяется акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов для оформления движения основных средств при реконструкции, модернизации и ремонту (форма ОС-3). Такой акт должен подписать работник предприятия, который уполномочивает осуществить приемку основных средств, после чего он передается в бухгалтерию предприятия.

Если модернизацию, ремонт и реконструкцию производила сторонняя организация, то в этом случае, акт составляется в двух экземплярах (по одному для каждой из сторон) и подписывают его обе стороны. В дальнейшем акт должен быть утвержден главным бухгалтером (бухгалтером) и заверен руководителем предприятия или лицом, но это уполномоченным. Бухгалтер также должен не забыть внести необходимые изменения, которые связаны с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией, в технический паспорт этого объекта.

В ПБУ 6/01 определяется – стоимость основных средств, в которых они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме тех случаев, которые установлены законодательством Российской Федерации. Данное изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях дооборудования, достройки, частичной ликвидации, переоценки и реконструкции объектов основных средств. В бухгалтерском и налоговом учете расходы на ремонт будут единовременно списываться на себестоимость продукции, как расходы, которые связаны с реализацией и производством, а расходы на модернизацию компьютеров будут увеличивать первоначальную стоимость актива (Пример 4).

Пример 4.

Предприятие сделало ремонт вышедшего из строя компьютера, стоимость деталей, которые использовались для ремонта, равна 2 400 рублей. В этот момент вышла из строя еще одна электронно-вычислительная машина, но в этом случае при замене вышедших из строя деталей были установлены комплектующие, которые превосходят по техническим возможностям прежние. Стоимость замены равна 3 670 рублей. В учете предприятия будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

1.) Отражена стоимость приобретенных для ремонта деталей:

Дебет 10 «Материалы»  
Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 2 400

2.) Отражены стоимость деталей, которые приобретены для ремонта и модернизации компьютеров:

Дебет 10 «Материалы»  
Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 36 780

3.) Отражена стоимость деталей, которые используются для модернизации и ремонта объекта:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»  
Кредит 10 «Материалы» 2 400

4.) Стоимость объекта увеличена на сумму расходов на модернизацию:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Локально вычислительная сеть»  
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» 36 780

Модернизация может производиться как подрядным, так и хозяйственным способом, то есть собственными силами предприятия (Пример 5).

Пример 5.

Предприятие сделало модернизацию принадлежащих ей компьютеров. Для этих работ были приобретены и использованы материалы на сумму 27 000 рублей. Расходы на заработную плату специалистов составили 26 000 рублей. В учете предприятия были сделаны следующие записи:

1.) Приобретены материалы, которые предназначены для модернизации компьютеров:

Дебет 10 «Материалы»  
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 27 000

2.) Отражены стоимость материалов, которые были использованы на модернизацию компьютеров:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»  
Кредит 10 «Материалы» 27 000

3.) Начислена заработная плата работникам, которые участвовали в модернизации компьютеров, а также страховые взносы во внебюджетные фонды, включая взнос от несчастных случаев на производстве (ставка – 0,8%) (26000 + 26000 \* 30,8%):

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»  
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 34 008

4.) Стоимость компьютеров увеличена на сумму расходов на модернизацию (27 000 + 26 000 + 8 008):

Дебет 01 «Основные средства»  
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» 61 008

Для целей налогового учета сумма невозмещаемых налогов (страховые взносы) не включается в стоимость объекта. Стоимость компьютеров для целей бухгалтерского учета увеличилась на лишь на 61 008 рублей, для целей налогового учета стоимость увеличилась лишь на 53 000 рублей, без учета суммы невозмещаемых налогов (8 008 рублей), которые для целей исчисления налога на прибыль относятся единовременно на себестоимость продукции.

Бухгалтер обязан дальновидно подходить к оформлению документов и классификации расходов, так как

компании выгоднее сразу списать понесенные расходы на себестоимость и не «мудрить» с увеличением первоначальной стоимости актива. Если будет такой подход, то в документах не должно быть написано слово «модернизация», а их содержание не должно указывать на то, что в результате осуществления таких расходов технические параметры актива улучшились. Бухгалтер будет обязать учесть актив, при производстве модернизации в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 и ст. 258 НК РФ. Можно увеличивать срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после модернизации, реконструкции или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования.

Пример 6.

На балансе организации числится сервер (срок полезного использования 36,5 месяцев). Сервер находится в эксплуатации уже 3 года, оставшийся срок полезного использования один месяц. По решению руководителя организации произведена модернизация сервера. Эксперно-техническая комиссия, которая приняла сервис после его модернизации, дала заключение, что срок полезного использования увеличился еще на год.

Оставшаяся стоимость сервера с учетом увеличения на сумму расходов на модернизацию будет списываться на себестоимость продукции через амортизационные отчисления в течение срока полезного использования объекта, то есть в течение одного года.

Увеличение суммы налога на имущество и повышению суммы налога на прибыль за счет уменьшения амортизационных отчислений приводит к увеличению срока полезного использования. Но в ряде случаев это может быть выгодно предприятию, к примеру, если ей необходимо показать в отчетности большие суммы прибыли. Увеличение срока полезного использования может быть только в пределах сроков, которые установлены амортизационной группой, если в нее ранее входило данное основное средство.

Предположим, что в примере 6, комиссия установила новый срок полезного использования сервера 5 лет. В связи с тем, что срок полезного использования для объектов, входящих в третью группу, максимально составляет три года, увеличение его до пяти по данному объекту будет неправомерным. В принципе не обязательно, что после осуществленной модернизации происходит увеличение срока полезного использования такого актива. В данном случае при расчете сумм амортизационных отчислений следует исходить из оставшегося срока полезного использования этого объекта (Пример 7).

Пример 7.

Предприятие провело модернизацию компьютера, в результате которой увеличилась скорость обработки данных, выполнения операций. На момент проведения модернизации срок полезного использования объекта составлял два года. Изменения технических параметров не приводят к увеличению срока полезного использования объекта. После окончания проведения модернизации оставшийся срок полезного использования также будет равен двум годам.

#### Список литературы:

1. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Федеральный Закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 06.12.2011 г., с изм. от 07.12.2011 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
2. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
3. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина РФ от 20.07.1998 № 33н (ред. от 28.03.2000) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
4. Об учете в целях налогообложения прибыли в составе материальных расходов имущества, способного выполнять свои функции только в составе комплекса. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.08.2008 N 20-12/077571 [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.
5. Письмо Мнфина России от 29.10.2004 г. № 03-03-01-04/1/89 [Электронный ресурс] / Журнал главбух: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP
6. Письмо Мнфина России от 09.10.2006 г. № 03-03-04/4/156 [Электронный ресурс] / Журнал главбух: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP
7. Учет основных средств. Положение по бухгалтерскому учету от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010 г.) [Электронный ресурс] /Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант Плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT4/2000/XP.

**Боброва Елена Александровна**

*к.э.н., доцент кафедры финансового учета*

*Орловского государственного института экономики и торговли*

*e-mail: bobrova77@bk.ru*

**Салькова Марина Викторовна**

*студентка 3 курса факультета учета и информационных технологий*

*Орловского государственного института экономики и торговли*

*m.: 89538128081*