

УДК 657.421

СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

Надеждина С.Д.

Новосибирский государственный университет
экономики и управления «НИНХ»
E-mail: nadejdina2010@yandex.ru

Воронина Н.И., Пьянкова Л.М.

Сибирская академия финансов и банковского дела
E-mail: nata_vni@mail.ru, lmpian@mail.ru

Рассмотрены проблемные вопросы начисления амортизационных отчислений, обуславливающих перенос стоимости основных средств на результаты деятельности экономических субъектов. Величина этого показателя непосредственно зависит от срока эксплуатации конкретного объекта основных средств и влияет на сумму налогов на прибыль и имущество организаций. Обоснована необходимость одинаковых сроков полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете, в том числе с целью устранения существующих отличий бухгалтерского и налогового учета, вынуждающих субъекты хозяйствования вести «двойную бухгалтерию»; исключения нерациональных временных и материальных затрат.

Ключевые слова: основные средства, срок полезного использования, бухгалтерский и налоговый учет.

USEFUL LIFE OF FIXED ASSETS IN ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Nadezhkina S.D.

Novosibirsk State University of Economics and Management
E-mail: nadejdina2010@yandex.ru

Voronina N.I., Pyankova L.M.

Siberian Academy of Finance and Banking
E-mail: nata_vni@mail.ru, lmpian@mail.ru

The authors review problem issues of accrual of depreciation that cause the transfer of fixed assets value to the performance of economic entities. This indicator is directly dependent on the useful life of a particular asset and affects the amount of income tax and property tax of organizations. The authors substantiate the necessity of the same useful life of assets in accounting and tax accounting to eliminate the existing differences in accounting and tax accounting, forcing business entities to conduct double-entry bookkeeping and to except irrational time and material costs.

Keywords: fixed assets, useful life, accounting and tax accounting.

Основные средства в учете – это имущество, используемое в качестве средств труда в производстве продукции (оказании услуг, выполнении работ) и для управленческих нужд. Субъекты хозяйствования, принимая к учету основные средства, отражают их на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости, переоценивая не чаще одного раза в год (на конец хозяйственного года) по группам однородных объектов.

При этом следует помнить, что основные средства, являясь средствами труда, участвуют в уставной и управленческой деятельности, создавая прибавочный продукт и доход организации, переносят свою стоимость посредством амортизации на себестоимость продукции (работ, услуг) в течение установленного срока полезного использования.

Амортизация основных средств – систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования [14].

Именно этот показатель оказывает значительное влияние на себестоимость продукции (работ, услуг) через сумму амортизационных отчислений, прочие расходы через налог на имущество, величину прибыли к налогообложению – себестоимость проданной продукции (работ, услуг).

Отнесение объектов к основным средствам и определение сроков их эксплуатации регламентируется ПБУ 6/01 и НК РФ (табл. 1).

Таблица 1

Критерии отнесения имущества к основным средствам в бухгалтерском и налоговом учете

Показатели	Бухгалтерский учет [10, п. 5, 20]	Налоговый учет [2, ст. 256 п. 1, 258]
Цель использования основных средств	Для извлечения дохода	
Первоначальная стоимость объекта	–	Более 100 тыс. руб.
Срок полезного использования	Более 12 мес	
Основания при установлении срока полезного использования, принимаемого к учету объекта основных средств с целью начисления амортизации	Устанавливается организацией самостоятельно Основание: Классификатор или технические условия, рекомендуемые изготовителем Срок фактической эксплуатации не требуется удостоверить	Обязательное условие: в границах диапазона соответствующей группы амортизации по Классификатору Срок полезного использования может отличаться от бухгалтерского показателя
	Срок полезного использования неизменен в течение периода, при условии получения экономической выгоды от его эксплуатации (за исключением случаев модернизации). Утверждается распорядительным документом руководителя организации. С завершением срока полезного использования заканчивается начисление амортизации	
По нашему мнению	В каждом из двух видов учета оптимально выбирать идентичный вариант срока полезного использования	

Основные отличия бухгалтерского и налогового учета проходят по критерию признания первоначальной стоимости объекта и объекта амортизируемого имущества.

Признание первоначальной стоимости объекта основных средств для целей налогового учета прозрачно прописано в налоговом законодательстве.

Для целей бухгалтерского учета стоимость имущества не имеет значения и объекты со сроком службы более года (независимо от его цены) учитывают на счете учета основных средств и в составе строки баланса «Основные средства».

Однако из этого правила современные бухгалтерские нормы предусматривали исключение, решение об использовании которого принимается экономическим субъектом самостоятельно. Основное средство при его стоимости менее 40 000 руб. может быть учтено в соответствии с учетной политикой организации в составе материально-производственных запасов [10, п. 5]. Основное требование ведения бухгалтерского учета – полнота отражения всех фактов хозяйственной жизни [13] организуется путем учета движения средств производства (инвентаря) в целях сохранности одним из способов, характерных для счета «Материалы» субсчета «Инвентарь и хозяйственные принадлежности». Экономический субъект имеет право установить и меньший лимит стоимости основных средств, списываемых на расходы сразу после их передачи в эксплуатацию, закрепив это положение в учетной политике для целей бухгалтерского учета. Организация имеет право внести изменения в учетную политику по завершению хозяйственного года в величину стоимости признания объекта основным средством с целью использования в новом отчетном году (менее 40 000 руб.), при этом данное положение учетной политики распространяется лишь на те объекты, которые будут приняты к учету в качестве основных или материально-производственных запасов с даты вступления в силу скорректированной учетной политики для целей бухгалтерского учета.

Признание объекта амортизируемым имуществом для налогового учета отличается от целей бухгалтерского учета по критерию извлечения им дохода.

В налоговом учете амортизируемым имуществом признается тот объект, который уже используется в хозяйственной деятельности для извлечения дохода при соблюдении остальных условий.

В бухгалтерском учете критерий извлечения дохода характеризуется наличием способности (возможности) объекта приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. Выявление объектов, приносящих экономические выгоды, осуществляется путем проведения инвентаризации, которая по законодательству обязательна к проведению для подтверждения объективности информации, содержащейся в годовой бухгалтерской отчетности.

За прошедшие годы произошли значительные изменения в бухгалтерском и налоговом учете основных средств.

В первую очередь, в нормативной базе бухгалтерского учета в 2017 г. законодательно изменили статус положений по бухгалтерскому учету, признав их федеральными стандартами бухгалтерского учета (Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 160-ФЗ).

Многие организации ранее определяли срок полезного использования основных средств как для целей налогового, так и бухгалтерского учета по классификации, приведенной в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

С 2018 г. для целей бухгалтерского учета применяют новую классификацию активов для определения амортизации и сроков полезного использования имущества исключительно по нормам Постановления Правительства [11] и федерального стандарта бухгалтерского учета основных средств. Истинны ради, стоит отметить, что Постановление является основанием и для формирования Классификатора амортизационных групп, используемого в главе 25 НК РФ. Однако организации имеют право самостоятельно в налоговой учетной политике определить способ начисления амортизации, исходя из выбранного варианта срока полезного использования амортизированного имущества [2, ст. 258 п. 7]. При этом срок полезного использования определяется одним из следующих вариантов при признании объекта:

- как нового – по Классификатору (срок полезного использования устанавливается заново, исходя из фактического состояния объекта);
- поступившего, но бывшего в эксплуатации – по Классификатору срок уменьшается на период фактического использования объекта прежними собственниками, если это подтверждено документами на его передачу;
- эксплуатируемого в организации и есть намерение дальнейшей его эксплуатации: срок полезного использования, установленный при приеме объекта к учету, уменьшают на период его фактического использования (сроки ввода в эксплуатацию должны быть подтверждены документально) до вступления нового Классификатора в действие (по состоянию на 01.01.2018).

Следует помнить, что выбор варианта определения срока полезного использования возможен лишь при линейном способе начисления амортизации для целей налогообложения.

Кроме того, нынешний порядок бухгалтерского учета субъектам малого предпринимательства дает право:

- начислять амортизацию основных средств с периодичностью, предусмотренной внутренними стандартами организации, но не реже одного раза в год;
- принимать приобретенные основные средства на учет по цене поставщика (продавца), включив в них затраты на монтаж;
- формировать стоимость при их сооружении (изготовлении) в сумме договора строительного подряда основного средства;
- относить затраты, которые сопряжены с приобретением, сооружением и изготовлением объектов основных средств, в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме и в том отчетном периоде, в котором они имели место быть;
- начислять амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря одновременно в размере первоначальной стоимости объектов таких средств при их принятии к бухгалтерскому учету. При этом отнесение имущества к инвентарю определяют по новому Классификатору основных фондов ОК 013-2014.

Следует заметить, что экономические субъекты имеют право по используемым объектам сроки полезного использования оставить прежними. А по объектам, которые введены в эксплуатацию с 1 января 2018 г., установить новые сроки эксплуатации, выбрав один из ранее предложенных вариантов.

Рассматривая новое содержание Постановления Правительства Российской Федерации о классификации основных средств, следует отметить, что изменения внесены в основном в амортизационные группы со второй по десятую. Несмотря на то, что Постановление принято в апреле текущего года, оно распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2018 г.

Рассмотрим более подробно изменения Классификатора (табл. 2), связанные с определением срока полезного использования, от величины которого зависят суммы начисленной амортизации по основным средствам.

Таблица 2

Классификация основных средств по 10 амортизационным группам [11]

Номер группы	Срок полезного использования	Амортизационные группы объектов основных средств
1	От года до двух включительно	Недолговечные машины и оборудование
2	Свыше двух лет до трех включительно	Машины и оборудование, транспортные средства, многолетние насаждения
3	Свыше трех лет до пяти включительно	Сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инвентарь
4	Свыше пяти лет до семи включительно	Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инвентарь, рабочий скот, многолетние насаждения
5	Свыше семи лет до 10 включительно	Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инвентарь, прочие основные средства
6	Свыше 10 лет до 15 включительно	Сооружения и передаточные устройства, жилища, машины и оборудование, транспортные средства, многолетние насаждения
7	Свыше 15 лет до 20 включительно	Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, многолетние насаждения, прочие основные средства
8	Свыше 20 лет до 25 включительно	Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инвентарь
9	Свыше 25 лет до 30 включительно	Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инвентарь
10	Свыше 30 лет	Здания, сооружения и передаточные устройства, жилища, машины и оборудование, транспортные средства, многолетние насаждения

Амортизация основных средств – важный вид расходов, отражаемых в бухгалтерском и налоговом учете [1, 12] и влияющих на величину прибыли и налоговой базы при исчислении налога на прибыль организаций. Сумма начисленной амортизации зависит от ряда факторов, в том числе от срока полезного использования основных средств, характеризующего, через какое время сумма затрат на их приобретение будет списана в расходы.

Несмотря на изменения и дополнения, внесенные в Классификатор, остается ряд проблем [3] в области определения срока полезного использования основных средств. Одна из них – продолжительность срока полезного использования объектов. В российской практике, в отличие от требований МСФО, принято учитывать общий потенциально возможный срок полезного использования всеми собственниками. В соответствии с МСФО – период экономической службы при использовании объекта конкретной организацией.

Проблема с определением срока полезного использования возникает, когда объект основных средств приобретается на вторичном рынке или у физического лица. В первом случае, в соответствии с НК РФ [2, ст. 258 п. 7], предусмотрено определение нормы амортизации с учетом срока использования его прежним собственником. Здесь возникает еще одна проблема, не урегулированная законодательно: как подтвердить срок полезного использования объекта прежним собственником? Следует отметить: в период действия Федерального закона № 129-ФЗ (до 1 января 2013 г.), предполагавшего использование унифицированных форм первичных документов (акты по формам № ОС-1 или № ОС-1а), достаточно было оформить их для подтверждения срока эксплуатации у предыдущего собственника. При их отсутствии налогоплательщик не имел права начислять амортизацию по приобретенным объектам основных средств, бывших в эксплуатации у другого собственника.

На наш взгляд, такой запрет не правомерен, поскольку не установлен законодательно. В настоящее время, когда использование унифицированных форм первичных документов не обязательно, субъектам хозяйствования, по нашему мнению, можно рекомендовать документы, разработанные самостоятельно и предусматривающие порядок определения срока эксплуатации объектов основных средств прежним собственником.

В случае приобретения объекта основных средств у физического лица срок полезного использования, согласно [4], должен устанавливаться как для нового.

Решение проблемы аналогично по объектам, прошедшим модернизацию (в случае, когда объект уже полностью амортизирован, и остаточная стоимость равна нулю). В письмах Минфина России [5, 6, 8] разъясняется: списание расходов на проведенную модернизацию необходимо оформлять через амортизацию с использованием нормы, предусмотренной в момент его ввода в эксплуатацию. По нашему мнению, срок полезного использования в этом случае не может составлять менее 12 мес.

Проблема возникает в случае, когда отсутствует в Классификаторе [11] вид основного средства. По нашему мнению, срок полезного использования можно установить, исходя из технических условий или рекомендаций изготовителя, используя положения НК РФ [2, ст. 258 п. 6] и писем Минфина России [7, 9].

Существуют проблемы, связанные с использованием основных средств в условиях повышенной сменности, описание которых отсутствует в НК РФ. На наш взгляд, период амортизации объекта может быть снижен по причине повышенного физического износа за счет ускоренной амортизации, руководствуясь Трудовым кодексом Российской Федерации, в соответ-

ствии с которым нормальная продолжительность работы – 40 ч в неделю. Классификация основных средств по амортизационным группам предусматривает их использование, основываясь на двухсменном режиме работы. Следовательно, если объект основных средств используется более двух смен, субъект хозяйствования может применить повышающий коэффициент к основной норме амортизации.

В заключение можно отметить: установление сроков полезного использования объектов основных средств с целью устранения существующих различий в бухгалтерском и налоговом учете, по нашему мнению, должно решаться профессиональной комиссией, в состав которой наряду со специалистами с экономическим образованием должны входить технические специалисты, что в конечном итоге позволит оптимизировать не только себестоимость продукции (работ и услуг), но и сумму налогов на прибыль и имущество организаций.

Литература

1. *Ефимова Т.А.* Внутренний аудит основных средств: выявление типичных нарушений в учете // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа. 2014. № 3 (30). С. 3–12.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 (ред. от 11.10.2018).
3. *Обнявко А.В., Швец А.А.* Проблемы классификации основных средств // Перспективы развития учета, контроля и анализа в контексте 95 евроинтеграции: материалы IV междунар. науч.-практ. конф. Херсон: ГриньДС, 2016. С. 42–45.
4. Письмо Минфина России от 06.10.2010 № 03-03-06/2/172.
5. Письмо Минфина России от 23.09.2011 № 03-03-06/2/146.
6. Письмо Минфина России от 25.03.2015 № 03-03-06/1/16234.
7. Письмо Минфина России от 22.06.2016 № 03-03-06/1/36323.
8. Письмо Минфина России от 25.07.2016 № 03-03-06/1/43374.
9. Письмо Минфина России от 03.11.2016 № 03-03-06/1/64814.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 16.05.2016).
11. Приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 21.04.2016 № 458 «Об утверждении прямого и обратного переходных ключей между редакциями ОК 013-94 и ОК 013-2014 (СНС 2008) Общероссийского классификатора основных фондов». Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (ред. от 28.04.2018, № 526) «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
12. *Стригуль Л., Тимонова А.С.* Пути совершенствования организации учета и аудита основных средств предприятий // Вестник НТУ «ХПИ». 2014. №. 32 (1075). С. 47–50.
13. IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.
14. IAS 16 Property, Plant and Equipment.

Bibliography

1. *Efimova T.A.* Vnutrennij audit osnovnyh sredstv: vyjavlenie tipichnyh narushenij v uchete // Problemy teorii i metodologii buhgalterskogo ucheta, kontrolja i analiza. 2014. № 3 (30). P. 3–12.
2. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii. Ch. 2 (red. ot 11.10.2018).
3. *Obnjavko A.V., Shvec A.A.* Problemy klassifikacii osnovnyh sredstv // Perspektivy razvitija ucheta, kontrolja i analiza v kontekste 95 evrointegracii: materialy IV mezhdunar. nauch.-prakt. konf. Herson: Grin'DS, 2016. P. 42–45.

4. Pis'mo Minfina Rossii ot 06.10.2010 № 03-03-06/2/172.
5. Pis'mo Minfina Rossii ot 23.09.2011 № 03-03-06/2/146.
6. Pis'mo Minfina Rossii ot 25.03.2015 № 03-03-06/1/16234.
7. Pis'mo Minfina Rossii ot 22.06.2016 № 03-03-06/1/36323.
8. Pis'mo Minfina Rossii ot 25.07.2016 № 03-03-06/1/43374.
9. Pis'mo Minfina Rossii ot 03.11.2016 № 03-03-06/1/64814.
10. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» (PBU 6/01), utverzhdeno Prikazom Minfina Rossii ot 30.03.2001 № 26n (v red. ot 16.05.2016).
11. Prikaz Federal'nogo agentstva po tehničeskemu regulirovaniju i metrologii ot 21.04.2016 № 458 «Ob utverzhdenii prjamogo i obratnogo perehodnyh ključej mezhdurazdajami OK 013-94 i OK 013-2014 (SNS 2008) Obshherossijskogo klassifikatora osnovnyh fondov». Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 01.01.2002 № 1 (red. ot 28.04.2018, № 526) «O Klassifikacii osnovnyh sredstv, vključaemyh v amortizacionnye gruppy».
12. *Strigul' L., Timonova A.S.* Puti sovershenstvovanija organizacii ucheta i audita osnovnyh sredstv predpriyatij // Vestnik NTU «HPI». 2014. № 32 (1075). P. 47–50.
13. IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.
14. IAS 16 Property, Plant and Equipment.