

Министерство образования и науки Российской Федерации
Иркутский территориальный институт профессиональных
бухгалтеров и аудиторов

И.А. Слободняк

**Основные средства: сложные вопросы определения срока полезного
использования и начисления амортизации**

Иркутск, 2017

УДК 657.1:338
ББК 65.052я7
С48

Печатается по решению Иркутского института профессиональных
бухгалтеров и аудиторов

Рецензент канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская

Работа выполнена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов» (номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТиС 01201458899).

С48 Слободняк И.А. Основные средства: сложные вопросы определения срока полезного использования и начисления амортизации / И.А. Слободняк. – Иркутск : ИТИПБ, 2017. – 39 с.

Рассматриваются вопросы, связанные с определением срока полезного использования основных средств и порядок их амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. На основе анализа содержания писем Министерства финансов и ФНС, обзоров арбитражной практики сформирована авторская позиция по вопросу формирования информации о соответствующих расходах.

Для студентов и аспирантов направлений «Экономика», «Менеджмент», слушателей курсов повышения квалификации, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, осуществляющих проведение соответствующих учетно-аналитических процедур.

ББК 65.052я7

© Слободняк И.А., 2017

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	4
1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ (ФИНАНСОВОМ) И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ.....	5
2. СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	7
3. СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПОСЛЕ ПРОВЕДЕНИЯ МОДЕРНИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	12
4. СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЪЕКТОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ДОГОВОРАМ ЛИЗИНГА	13
5. ПРИМЕНЕНИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ	14
6. ВОССТАНОВЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ	18
7. ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ	19
8. РАСХОДЫ НА ПОДДЕРЖАНИЕ ТЕХНИЧЕСКОГО СОСТОЯНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	21
9. АМОРТИЗАЦИЯ ПРИ СОВЕРШЕНИИ ОПЕРАЦИЙ ПО АРЕНДЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	28
10. ВКЛЮЧЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ В СОСТАВ РАСХОДОВ.....	32
11. ВОЗНИКНОВЕНИЕ ОНА, ОНО ПО РАСХОДАМ В ВИДЕ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	32
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	35
АЛФАВИТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ	37

Введение

Данная работа является продолжением издания «Основные средства в бухгалтерском и налоговом учете: состав, признание и оценка первоначальной стоимости», поэтому перед ее изучением настоятельно рекомендуем ознакомиться с данной работой. Это объясняется тем, что кроме срока полезного использования, величина амортизационных отчислений определяется еще и значением первоначальной стоимости объекта. А вопросы определения первоначальной стоимости рассмотрены именно в указанном выше издании.

В данном пособии излагаются не только достаточно известные и широко освещенные в специализированной литературе вопросы, рассмотрение которых будет интересно, прежде всего, студентам, лишь начинающим постигать азы бухгалтерской профессии, но и сложные вопросы, вызывающие затруднения при ведении учета даже у опытных бухгалтеров. Поэтому перед тем как приступить к изучению данного издания, мы настоятельно рекомендуем читателю внимательно изучить содержание как минимум нескольких нормативных документов, регламентирующих вопросы бухгалтерского финансового и налогового учета амортизации основных средств, в частности, ПБУ 6/01 «Учет основных средств»; Налоговый кодекс (гл. 25).

Наибольшее внимание уделено рассмотрению именно спорных (дискуссионных) ситуаций, связанных с начислением амортизации по основным средствам. Надеемся, что работа будет интересна не только студентам бакалавриата, но и магистрантам, аспирантам, а также практикующим специалистам в области бухгалтерского учета, экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности и аудита. Но всё-таки данное издание является достаточно сложным, поэтому по простым вопросам автор ограничился лишь констатацией фактов, в то время как сложные вопросы изложены достаточно подробно.

Стиль изложения данного издания также ориентирован на то, чтобы не просто излагать определенный набор знаний путем представления читателю информации, но пытаться актуализировать процесс мышления потребителя информации, заставить его самостоятельно видеть проблемы и предлагать пути их решения.

И еще одно замечание, которое считаем необходимым сделать перед началом изложения собственно вопросов в данном издании. Нормативно-правовая база в области бухгалтерского финансового и налогового учета находится в постоянном движении. Поэтому читатель должен понимать, что излагаемый материал является справедливым на момент его написания, то есть по состоянию на декабрь 2016 года. Возможно, что после обозначенного периода были внесены изменения в нормативно-правовые акты, которые поменяли правила бухгалтерского финансового и налогового учета амортизации. В любом случае, если пользователь данного издания столкнется с какой-либо ситуацией, описанной в данном издании, на практике, то мы рекомендуем еще раз внимательно изучить требования нормативно-правовых актов, прежде чем принимать какое-то решение в области учета и налогообложения описываемых объектов.

Надеемся, что изложенные в данном пособии вопросы помогут магистрантам и аспирантам в их научно-исследовательской деятельности, предоставят почву для размышлений и, возможно, для дальнейшего развития изложенных в учебном пособии положений, а специалистам практикам позволят решить хотя бы часть проблем, с которыми они сталкиваются в своей практической деятельности.

С уважением,
доктор экономических наук,
Президент ИТИПБ
Слободняк Илья Анатольевич

1. Общие положения по амортизации основных средств в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете

Начисление амортизации объектов основных средств в бухгалтерском (финансовом) учете может производиться одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

ПБУ 6/01 требует, чтобы применение одного из способов начисления амортизации по *группе* однородных объектов основных средств осуществлялось в течение *всего* срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Данные методы достаточно широко известны, порядок их применения четко прописан в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, поэтому подробно останавливаться на данных методах мы считаем нецелесообразным в рамках столь серьезной работы. Приведем лишь краткое описание соответствующих методов в том виде, в котором оно дано в ПБУ 6/01:

- при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

По первым трем способам амортизации в течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы амортизации. Исключение составляют организации, имеющие основные средства, используемые в производствах с *сезонным* характером. По таким объектам, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода *работы* организации в отчетном году.

Естественно, что также независимо от способа начисления амортизации её сумма включается в расходы того периода, в котором она начислена, а в исключительных случаях суммы начисленной амортизации могут формировать стоимость иных активов.

Здесь необходимо сказать о новации отдельных положений ПБУ 6/01, которые в основном ориентированы на организации, применяющие *упрощенные способы ведения* бухгалтерского учета и составляющие бухгалтерскую отчетность по упрощенной форме. В частности, в 2016 году в ПБУ 6/01 был добавлен ряд пунктов. П. 8.1 гласит, что организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, может определять первоначальную стоимость основных средств:

- а) при их приобретении за плату - по цене поставщика (продавца) и затрат на монтаж

(при наличии таких затрат и если они не учтены в цене);

б) при их сооружении (изготовлении) - в сумме, уплачиваемой по договорам строительного подряда и иным договорам, заключенным с целью приобретения, сооружения и изготовления основных средств.

При этом иные затраты включаются в состав расходов по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены. Соответственно и амортизироваться будет эта ограниченная стоимость.

П. 19 уже напрямую касается порядка амортизации основных средств и гласит, что организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может:

- начислять годовую сумму амортизации *единовременно* по состоянию на *31 декабря отчетного года* либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией;

- начислять амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря *единовременно* в размере первоначальной стоимости объектов таких средств при их принятии к бухгалтерскому учету.

Теоретически – это, конечно, *упрощение* порядка начисления амортизации основных средств. Однако на практике это скорее приведет к большей путанице, необходимости включения дополнительных пунктов в учетную политику, без какой-либо реальной пользы (поскольку в большинстве организаций сегодня применяется автоматизированная форма ведения бухгалтерского учета, процесс начисления амортизации при которой полностью автоматизирован и не требует дополнительных), но с потенциальным непредоставлением существенной информации руководителям (поскольку ее просто не будет в системе бухгалтерского учета в течение года).

Для целей налогового учета применяются свои методы начисления амортизации, а по некоторым позициям существенно отличается порядок определения амортизируемой стоимости. В частности, если в бухгалтерском финансовом учете при начислении амортизации учитываются результаты переоценки основных средств, то в налоговом учете при определении восстановительной стоимости амортизируемых основных средств учитывается переоценка основных средств, осуществленная по решению налогоплательщика только по состоянию на 1 января 2002 года и отраженная в бухгалтерском учете налогоплательщика после 1 января 2002 года. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30 процентов от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 года, произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 году). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 года, отраженной налогоплательщиком в 2002 году, не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации.

При проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу настоящей главы переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения.

Таким образом, фактически можно констатировать, что для целей налогового учета не разрешается амортизация результатов переоценки основных средств, проведенных после 1 января 2002 года, то есть после вступления в силу главы 25 Налогового кодекса.

В *налоговом* учете налогоплательщики имеют право выбрать один из двух методов начисления амортизации:

- линейный метод;

- нелинейный метод.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко *всем* объектам амортизируемого имущества. Выбранный метод закрепляется в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками как и в бухгалтерском финансовом учете ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода начисления амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при применении линейного метода начисления амортизации.

2. Срок полезного использования основных средств

Одна из главных проблем, с которой налогоплательщики неизменно сталкиваются при начислении амортизации – это проблема определения *срока полезного использования* объектов. Прежде всего, здесь отметим, что один из главных существенных признаков активов как основных средств – это продолжительность срока полезного использования объектов более 12 месяцев. При этом, при классификации активов необходимо учитывать общий потенциально возможный срок полезного использования объекта всеми собственниками, а не только какую-то его значительно урезанную часть, основанную на намерениях самой организации по использованию объекта. Например, если срок полезного использования автомобиля составляет 5 лет, то естественно, что автомобиль включается в состав основных средств, причем независимо от того, что конкретный его собственник имеет устойчивую практику использования активов в течение 6 месяцев и их последующей заменой. При этом арбитражная практика здесь однозначна и не признает факт реализации объекта до истечения 12 месяцев со дня начала его использования фактом перепродажи.

Так, например, рассматривая налоговые споры, связанные с доначислением налога на имущество в отношении активов, не учтенных организацией в составе основных средств из-за намерения их дальнейшей реализации, суды поддерживают позицию налоговых органов, если имущество какое-то время до продажи используется для извлечения дохода. Так, в Постановлении *от 06.03.2009 № А56-19655/2008* (отказано в передаче для пересмотра Определением ВАС РФ *от 20.04.2009 № ВАС-4350/09*) ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу о том, что *системное* толкование критериев, установленных п. 4 ПБУ 6/01, позволяет сделать вывод, что если организация предполагает последующую перепродажу объекта, то данный объект вообще *не может* использоваться налогоплательщиком для извлечения прибыли.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа *от 14.07.2010 № А58-6593/09* (отказано в передаче для пересмотра Определением ВАС РФ *от 03.03.2011 № ВАС-15552/10*) указано, что вопрос о включении планируемого к продаже имущества в состав основных средств (объект обложения налогом на имущество) должен определяться *экономической сущностью* этого имущества, соответственно, обязанность по уплате налога на имущество возникает у налогоплательщика с момента начала использования этого имущества в деятельности предприятия.

Как отметил ФАС Северо-Западного округа в Постановлении *от 16.07.2009 № А56-27248/2008*, налогоплательщик неправомочно учитывал спорный объект на счете бухгалтерского учета 41 «Товары» и не включал его в налогооблагаемую базу по налогу на имущество, поскольку здание использовалось им в хозяйственной деятельности в качестве объекта основных средств, факт получения дохода от использования объекта недвижимости в спорном периоде обществом не опровергнут.

Аналогичная позиция изложена в Постановлениях ФАС Поволжского округа от 06.06.2012 № А55-18871/2011 и Западно-Сибирского округа от 18.05.2009 № Ф04-2807/2009(61116111-А03-15. Таким образом, если даже многолетняя практика подтверждает, что реальный срок полезного использования объектов оказывается менее 12 месяцев, тем не менее они все равно должны учитываться в составе соответствующей группы активов организации с установлением срока полезного использования, предусмотренного Классификатором, а не основанного на ожиданиях налогоплательщика.

Если при приобретении новых объектов основных средств достаточно воспользоваться классификатором соответствующего имущества, утвержденным Постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01.2002, то при приобретении объектов основных средств бывших ранее в употреблении трудности возникают. Особенно сложной ситуация оказывается в том случае, когда объект приобретен не у организации, а у физического лица. Ведь правила НК гласят, что норма амортизации по бывшему в употреблении основному средству определяется с учетом срока, в течение которого данное основное средство служило прежнему собственнику (п. 7 ст. 258 НК РФ). Но в письме Минфина от 06.10.10 № 03-03-06/2/172 указано, что срок полезного использования основного средства, которое куплено у физического лица, не имеющего статус индивидуального предпринимателя, устанавливается как для нового основного средства. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 15.03.2013 № 03-03-06/1/7937.

Во многом аналогичная позиция действует и при установлении срока полезного использования затрат на модернизацию объекта основных средств, в том случае, когда, например, сам объект уже *полностью амортизирован*.

Минфин в письмах от 23.09.11 № 03-0306/2/146 и от 25.03.15 № 03-03-06/1/16234 указал, что если организация проводит модернизацию основных средств, у которых остаточная стоимость равна нулю, то, по его мнению, то расходы на такую модернизацию все равно следует списывать через механизм *амортизации*, а не *единовременно* в момент завершения работ. При этом первоначальная стоимость основного средства увеличивается на стоимость проведенной модернизации, а амортизировать такое основное средство необходимо будет по норме, установленной еще *при вводе объекта в эксплуатацию*. Впоследствии эта позиция была поддержана в письме Минфина от 25.07.2016 № 03-03-06/1/43374.

Лишь в более поздних письмах чиновники немного смягчили свою позицию по данному вопросу, указав, что при определении срока полезного использования бывшего в эксплуатации основного средства, которое было полностью амортизировано прежним собственником в целях исчисления налога на прибыль, организация должна принять во внимание требования техники безопасности и на этом основании самостоятельно определить срок полезного использования и исходя из него начислять амортизацию до полного списания стоимости приобретенного объекта. Такая позиция, в частности, изложена в Письме от 01.12.14 № 03-03-06/1/61194. Затем эта позиция многократно подтверждалась, в частности, в письмах Минфина от 27.06.2016 № 03-03-06/1/37148 и от 11.08.17 № 03-03-06/1/51573.

Однако естественно, что и в этом случае продолжительность срока полезного использования не должна быть определена, что называется, «с потолка». Организация должна обосновать срок, и он абсолютно точно не должен быть менее 12 месяцев. Например, ФАС Дальневосточного округа, такой срок нужно определять с учетом срока возможного использования имущества в деятельности предприятия в дальнейшем, его способности приносить доход и технических характеристик (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 08.11.2007 № Ф03-А73/07-2/3272).

Но тут следует сказать и еще об одном вопросе, который напрямую не регулируется законодательно: как подтвердить срок использования объекта прежним собственником? И если до 2013 года проблем с этим не возникало (напомним, что до 1 января 2013 года действовал федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который предполагал использование унифицированных форм первичных документов), то теперь определенные

проблемы здесь могут иметь место. Ранее подтверждением срока эксплуатации у предыдущего собственника налоговые органы признавали только акты, составленные по форме № ОС-1 или № ОС-1а. Эта позиция нашла свое подтверждение, например, в Письмах УФНС по г. Москве от 15.06.2010 № 16-15/062760@, от 07.07.2008 № 20-12/064109). При этом дополнительно указывалось, что при отсутствии акта о приеме-передаче основных средств по унифицированной форме налогоплательщик вообще не вправе амортизировать бывшие в эксплуатации основные средства (Письмо Минфина от 05.07.2010 № 03-03-06/1/448). Естественно, что последняя позиция была не обоснована, поскольку установить срок как для нового основного средства налогоплательщику запретить было просто нелогично, как и просто запретить амортизацию, поскольку такого основания для ее неначисления просто нет.

После того, как использование унифицированных форм первичных документов стало необязательным, организациям следует рекомендовать в разрабатываемых самостоятельно формах документ обязательно учесть такой реквизит, как срок эксплуатации объекта прежним собственником.

Однако еще сложнее ситуация в том случае, когда объект основных средств приобретает не у российской организации (бухгалтерия которой также знакома с нюансами российского документооборота), а у иностранной компании, которые к документообороту всегда относятся более спокойно. В этом случае, российские организации – новые собственники – оказываются вынуждены подтверждать срок полезного использования прежними собственниками. Например, достаточно часто за рубежом приобретаются бывшие в употреблении автомобили, срок полезного использования которых пытаются подтвердить по технической документации, например, по информации, содержащейся в ПТС. Поскольку конкретного решения в нормативных документах нет, то подобные ситуации нередко становятся предметом судебных разбирательств. Например, в Постановлении АС Московского округа от 14.10.2015 № Ф05-13750/2015 по делу № А40-191195/14 рассмотрена ситуация, когда российская организация приобрела бывшее в употреблении транспортное средство у иностранной компании и уменьшила срок полезного использования на срок использования данного имущества предыдущим собственником на основании ПТС и письма от иностранного поставщика.

Судьи отметили, что ПТС автомобиля, оформленный уже в РФ, как правило, не содержит никаких сведений о предыдущих собственниках и, тем более, о сроке эксплуатации и режиме эксплуатации транспортного средства. Он подтверждает лишь сроки регистрации и владения соответствующими объектами.

Письмо иностранного продавца, составленное в свободной форме, также не является документом, подтверждающим период эксплуатации автомобиля: объект мог находиться на консервации либо реконструкции, модернизации или техническом перевооружении. На этом основании делается вывод, что у налогоплательщика отсутствовала информация о сроке полезного использования основных средств предыдущими собственниками, а также информация об операциях, в результате которых этот срок мог измениться.

Таким образом, если документально подтвердить срок эксплуатации ОС предыдущим собственником организация не может, она не вправе применять положения п. 7 ст. 258 НК РФ и должна установить срок полезного использования как для *нового* основного средства.

В налоговом учете амортизируемое имущество распределяется по *амортизационным группам* в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком *самостоятельно* на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ (в настоящее время классификатор утвержден Постановлением Правительства № 1 от 1 января 2002 года). Всего в налоговом учете существует 10 групп основных средств по срокам их полезного использования.

В бухгалтерском финансовом учете срок полезного использования объекта основных

средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. При этом в ПБУ 6/01 содержится описание отдельных факторов, исходя из которых осуществляется определение срока полезного использования объекта основных средств, в том числе:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Если вид основного средства в Классификации и ОКОФ не упоминается, то срок полезного использования следует установить исходя из срока эксплуатации ОС, указанного в технической документации или рекомендациях производителя. Такая рекомендация вытекает из анализа содержания п. 6 ст. 258 НК, Писем Минфина от 03.11.2016 № 03-03-06/1/64814, от 22.06.2016 № 03-03-06/1/36323. Правомерность таких действий подтверждается и арбитражной практикой. В частности, такое мнение озвучено в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 05.05.2012 № А27-10607/2011.

Важно отметить, что с 1 января 2017 года действует новый Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008) (взамен утратившего силу ранее действовавшего ОКОФ ОК 013-94). В связи с этим изменяется и Классификация ОС, включаемых в амортизационные группы (п. п. 1, 2 Постановления Правительства от 07.07.2016 № 640).

Тем не менее, изменение классификатора (причем по некоторым широко распространенным объектам) – это всегда достаточно сложный процесс, поэтому положительно оценим то, что параллельно были разработаны прямой и обратный *переходные ключи* между старой и новой редакциями Классификатора. Росстандарт утвердил эти переходники Приказом от 21.04.2016 № 458.

Естественно, что при внесении таких изменений всегда возникает вопрос, а как быть с определением срока полезного использования тех объектов, которые ранее были отнесены в одну группу, а по новому классификатору должны быть отнесены в другую группу. С одной стороны, вроде бы срок полезного использования объектов не подлежит изменению, кроме случаев, прямо описанных в законодательстве. С другой стороны, в данном случае же изменяется не просто срок, но группа основных средств в соответствии с классификатором. В своих разъяснениях Минфин указал, что при введении в действие нового классификатора срок полезного использования основных средств, принятых к учету до 01.01.2017, не меняется. Такая позиция, в частности, озвучена в Письмах Минфина от 08.11.2016 № 03-03-РЗ/65124, от 06.10.2016 № 03-05-05-01/58129).

Также следует отметить, что утратила силу норма п. 1 Постановления Правительства от 01.01.2002 № 1, предусматривающая возможность применения Классификации для целей бухучета (п. 1 Изменений, утв. Постановлением Правительства от 07.07.2016 № 640). Впрочем, надо отметить, что наличие такой возможности в нормативно-правовых актах – это определенный правовой нонсенс, поскольку если организация захочет и все другие ограничения будут соблюдены, то ничто не мешает ей установить одинаковые сроки полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете, хотя бы с целью минимизации разниц между бухгалтерским и налоговым учетом.

Однако если известно, что основное средство прослужит гораздо меньше, чем это следует из Классификации, то организация имеет право установить и более короткий срок для целей бухгалтерского учета. Это позволяет сделать п. 20 ПБУ 6/01, а Минфин озвучил аналогичную позицию в письме от 27.05.16 № 07-01-10/30746.

Существует и ряд условий, при которых период амортизации объекта может снизиться. Прежде всего, к таким ситуациям относится использование объекта в условиях агрессивной среды, а также в условиях повышенной сменности. Под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает

повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво- и пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Кроме того, как указали судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 18.08.2009 № А33-14210/08, налогоплательщик, применяющий специальный повышающий коэффициент, используя соответствующую норму НК РФ, должен доказать не только факт эксплуатации объектов амортизируемого имущества в условиях агрессивной среды, но и влияние агрессивной среды на повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации.

В частности, в постановлении ФАС Уральского округа от 28.04.2008 по делу № Ф09-1819/08-С2 суд указал, что сама по себе эксплуатация рекламных установок на улицах города не является фактом их использования в агрессивной среде, хотя очевидно, что определенное негативное воздействие на объект могут оказать и дождь, и ветер, и удары молнии.

Кроме того, при применении нелинейного метода начисления амортизации указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам в соответствии с требованиями НК РФ, а положения соответствующего подпункта НК применяются в отношении амортизируемых основных средств, которые были приняты на учет до 1 января 2014 года. Тем не менее, очевидно, что еще в течение достаточно длительного периода времени подобные основные средства будут сохраняться у организации, что может привести к существованию соответствующих налогооблагаемых временных разниц.

Также заметим, что еще большие проблемы возникают с использованием основных средств в условиях повышенной сменности. Конечно, понятно, что если какое-либо оборудование используется традиционно в одну смену, то при переходе организации на трехсменный режим работы будет возникать повышенный физический износ, который должен найти выражение и в ускорении амортизации объекта. Но проблема в том, что какое-либо описание условий повышенной сменности в НК просто отсутствует, поэтому с применением соответствующего повышающего коэффициента могут возникнуть проблемы. Пожалуй, в этом случае наиболее оправдано руководствоваться положениями Трудового Кодекса РФ, в котором под нормальной продолжительностью рабочего времени понимается продолжительность работы 40 часов в неделю. Следовательно, логичным допущением является предположение того, что сменный режим работы оборудования соответствует сменному режиму работы персонала. А значит, если персонал организации переведен на многосменный режим работы, то можно считать, что и оборудование также используется в условиях многосменного режима.

Но здесь возникает еще один вопрос, требующий своего решения: многосменный режим и режим повышенной сменности – это идентичные понятия или между ними всё-таки существуют определенные различия? И здесь достаточно интересно исследовать еще один документ. Министерство экономического развития и торговли РФ в письме от 20.03.2007 № Д19-284 «О сменности работы основных средств» указало, что в экономической практике понятие «сменность» относится к режиму работы машин и оборудования, используемых в прерывных технологических процессах, длительность которых может быть приурочена к длительности рабочей смены. При подготовке Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, сроки полезного использования указанных основных средств устанавливались исходя из *двухсменного* режима их работы. Что касается машин и оборудования, работающих в условиях непрерывной технологии изготовления продукции, то сроки полезного использования этих средств, установленные в Классификации, уже учитывают специфику их эксплуатации.

Отсюда следует простой вывод о том, что если основное средство эксплуатируется более двух смен и оно не предназначено для непрерывной работы, то организация вправе

применить повышающий коэффициент к основной норме амортизации по объекту.

Дополнительно заметим, что с 28.12.2009 на основании подп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам:

- имеющим *высокую энергетическую эффективность*, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ (до настоящего времени такой перечень не установлен);

- имеющим *высокий класс энергетической эффективности*, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

При этом федеральным законом от 23.11.2009 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» предусмотрено установление правил определения классов энергетической эффективности отдельных видов товаров (перечень которых должен быть определен органами государственной власти РФ), а также многоквартирных домов. В этом случае при использовании повышающих коэффициентов у организации также будет возникать отложенное налоговое обязательство.

3. Срок полезного использования после проведения модернизации основных средств

И в бухгалтерском учете, и в налоговом учете согласно п. 1 ст. 258 НК РФ налогоплательщик вправе изменить (по всей вероятности, только в сторону увеличения, исходя из смысла описываемых ниже операций) срок полезного использования конкретного объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, но только в строго очерченных законодательством случаях. Наиболее часто встречающимся подобным случаем на практике является ситуация, когда увеличение срока происходит в результате модернизации объекта. При этом увеличение срока полезного использования может быть осуществлено, по всей вероятности, только в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено модернизируемое основное средство, ибо перевод объекта из группы в группу просто не предполагается содержанием нормативно-правовых актов.

Однако парадокс ситуации в том, что проблемы у организации с пересчетом сумм амортизации возникнут не только в случае, если срок был увеличен, но и в случае, если срок увеличен не был (например, он и так был установлен ранее по верхней границе срока для соответствующей группы).

Существует две позиции, представленные контролирующими органами и сформулированные судьями при рассмотрении подобных дел.

В соответствии с позицией, изложенной в Письмах Минфина от 09.06.2012 № 03-03-10/66, от 05.07.2011 № 03-03-06/1/402), если после модернизации объекта основных средств изменилась только сумма первоначальной (а соответственно и остаточной) стоимости, а срок полезного использования остался прежним, то неизменной остается норма амортизации, установленная при вводе объекта в эксплуатацию. Что произойдет в этом случае – очевидно. На момент окончания срока полезного использования останется недоамортизированной часть стоимости объекта, то есть остаточная стоимость не станет равна 0. Естественно, что в такой ситуации Минфин просто советует продолжать начисление амортизации по прежней норме до тех пор, пока остаточная стоимость объекта не станет равна 0.

Но, конечно, эта ситуация не может устраивать организацию, поскольку в данном случае перенос капитальных затрат на расходы организации затягивается. Как следствие, организации начинают использовать иной алгоритм расчета, суть которого состоит в том, что пересматривается и база для начисления амортизации, и оставшийся срок, в течение которого объект должен быть полностью самортизирован. В результате, возникают споры с налоговыми органами, которые нередко становятся предметом судебных разбирательств. Например, подобная ситуация рассмотрена в Постановлении АС Поволжского округа от

22.01.2016 № Ф06-4506/2015 по делу № А72-16514/2014.

Судьи пришли к выводу, что п. 2 ст. 257 и п. 1 ст. 258 НК РФ устанавливается порядок определения амортизации с учетом изменившейся первоначальной стоимости объекта и оставшегося срока полезного использования и, как следствие, изменения нормы амортизации для модернизированных объектов основных средств.

Аналогичное мнение приводится в Постановлениях ФАС Московского округа от 06.04.2011 по делу № КА-А40/2125-11, от 21.09.2010 по делу № КА-А40/10411-10, ФАС Волго-вятского округа от 07.05.2008 по делу № А29-6646/2007.

Наконец, отметим, что если модернизированное основное средство амортизируется нелинейным методом, то никаких сложностей с начислением амортизации после несения соответствующих затрат не возникнет. Организации просто необходимо будет увеличить суммарный баланс той амортизационной группы, в которую включен соответствующий объект основных средств, на сумму затрат по его модернизации, а далее продолжить начислять амортизацию по норме, установленной для этой амортизационной группы.

4. Срок полезного использования объектов, полученных по договорам лизинга

Необходимо заметить, что вопросы определения срока полезного использования основных средств в соответствующих ситуациях регламентированы достаточно слабо. В своих разъяснениях Минфин указывает лишь на необходимость установления соответствующих параметров. Например, ПБУ 6/01 гласит, что при определении срока полезного использования необходимо принимать во внимание наличие нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта, например, срока аренды.

Как правило, срок полезного использования лизингового имущества определяется исходя из срока собственного договора лизинга. Однако в случае существования возможности выкупа имущества по окончании договора лизинга (договор лизинга с правом выкупа предмета лизинга), а такая возможность существует практически всегда, подход к определению срока на основании продолжительности собственного договора может вызвать противоречия с налоговыми органами, поскольку те будут справедливо указывать на факт продолжения использования объекта и по окончании договора лизинга.

Тем не менее, на уровне арбитражной практики все-таки сложились устойчивые подходы, позволяющие оценить срок полезного использования объекта на *основании продолжительности самого договора*. Такая позиция нашла подтверждение в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.09.2014 № 09АП-31385/2014 по делу № А40-130146/13, этого же суда в постановлении от 27.01.2014 № 09АП-45745/2013, 09АП-46735/2013 по делу № А40-24756/13, которое оставлено без изменения Постановлением ФАС Московского округа от 07.05.2014 № Ф05-3943/14 по делу № А40-24756/13, Определением ВС РФ от 25.09.2014 № 305-КГ14-1477.

Заслуживают внимания аргументы, высказанные судом в пользу налогоплательщика в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 04.02.2015 № Ф05-16807/201. На основании анализа условий договора, положений ГК судьи указали, что организация вообще, как правило, не обязана выкупать его у лизингодателя по окончании срока действия договора (в большинстве случаев это право лизингополучателя). Следовательно, период, в течение которого организация вправе пользоваться лизинговым имуществом, ограничен сроком действия договора лизинга. Значит, именно этот срок считается сроком полезного использования оборудования, взятого в лизинг.

Судьи также добавили, что по окончании срока действия договора лизинга организация вправе установить новый срок полезного использования оборудования, но естественно только при условии, что к тому моменту оборудование не будет полностью самортизировано (в противном случае ситуация абсурдна). Новый срок нужно определять с учетом того, что теперь имущество является собственностью компании и право пользования им ничем не

ограничено. То есть его следует устанавливать исходя из ожидаемого срока использования или ожидаемого физического износа.

Ситуация становится еще более запутанной, если объект основных средств вначале учитывался на балансе лизингодателя, а затем при выкупе передается на баланс лизингополучателя. В Письме Минфина от 22.03.2011 № 03-03-06/1/168 указывается, что при выкупе предмета лизинга, в случае если указанное имущество признается амортизируемым в соответствии с положениями ст. 256 НК РФ (например, имеет стоимость более 100000 р.), налогоплательщик вправе определить срок полезного использования этого имущества с учетом п. 7 ст. 258 НК, о котором мы уже подробно писали выше, которым предусмотрена возможность уменьшить срок полезного использования на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Проблема в том, что объект основных средств, полученный по договору лизинга может амортизироваться с использованием *повышающего* коэффициента, следствием чего становится актуальным вопрос, уменьшает ли новый собственник срок полезного использования просто на продолжительность периода эксплуатации объекта прежним собственником, либо же на продолжительность этого периода с повышающим коэффициентом. Минфин полагает, что в ситуации, когда предмет лизинга до выкупа амортизировался с применением повышающего коэффициента, то при определении оставшегося срока полезного использования повышающий коэффициент во внимание не принимается.

В указанном выше письме Минфина говорится, что в случае приобретения объекта основных средств у налогоплательщика, осуществлявшего амортизацию лизингового имущества с применением повышающего коэффициента, установление новым собственником для такого имущества сокращенного срока полезного использования с учетом применявшегося повышающего коэффициента неправомерно.

То есть срок полезного использования таких объектов может определяться как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования (*без учета* применяемого им в налоговом учете повышающего коэффициента), уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Кроме того, в отдельном документе высказана позиция, что лизингополучатель вправе учесть расходы в виде выкупной цены предмета лизинга, но не одновременно при переходе права собственности на предмет лизинга, а через механизм амортизации. Такая позиция изложена, в частности, в письме Минфина от 24.11.15 № 03-03-06/1/68220.

5. Применение амортизационной премии

Для целей налогового учета при линейном методе амортизация начисляется исходя из стоимости основного средства, увеличенной на сумму расходов на дооборудование, модернизацию за минусом суммы *амортизационной премии* (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК). Фактически термин амортизационная премия уже не закреплен НК, но он достаточно прочно вошел в лексикон работников бухгалтерской службы. В соответствии с этим подходом налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере *не более 10 процентов* (*не более 30 процентов* - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно). При применении нелинейного метода в суммарном балансе амортизационной группы (подгруппы) также учитывается первоначальная стоимость основного средства, а также расходы на дооборудование, модернизацию основного средства за минусом амортизационной премии (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК).

Отметим, что в ряде случаев организация не имеет права применить амортизационную премию в отношении полученных основных средств, в частности, по таким основным

средствам, которые были получены безвозмездно. Это прямо закреплено в НК (*абз. 2 п. 9 ст. 258 НК*). Достаточно часто проверяющие органы начинают трактовать это положение еще более расширительно, указывая, что она не применима вообще во всех случаях, когда не несет фактических затрат на его приобретение. Это справедливо, например, в случаях получения объектов основных средств в оплату доли в уставном капитале или акций, а также при выявлении излишков основных средств в результате инвентаризации. Подобные случаи описаны в Письме Минфина от 29.12.2009 № 03-03-06/1/829.

Но в то же время можно привести ряд доводов и в пользу налогоплательщика по рассматриваемой ситуации. Например, ряд специалистов отмечает, что объекты, внесенные в качестве вклада в уставный капитал, не являются безвозмездно полученными, поскольку объект в целях налогового учета признается таковым только в том случае, если у его получателя не возникает встречных обязательств в отношении передающей стороны (*п. 2 ст. 248 НК*). Однако при получении объекта в счет вклада в уставный капитал, он отнюдь не является предметом договора мены, а, кроме того, у получателя соответствующего актива такие встречные обязательства возникают (примером подобных обязательств могут служить обязательства по выплате части прибыли участникам).

В то же время признавать амортизационную премию по таким объектам достаточно рискованно, поскольку арбитражная практика здесь складывается не в пользу налогоплательщика - Постановления ФАС Московского округа от 10.02.2014 № Ф05-18084/2013, от 16.10.2013 № А40-145565/12-91-646 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 07.04.2014 № ВАС-553/14), ФАС Волго-Вятского округа от 19.10.2010 № А82-2142/2010 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 25.02.2011 № ВАС-974/11)).

Был и продолжает оставаться дискуссионным вопрос о возможности применения амортизационной премии по основным средствам, полученным правопреемником в результате реорганизации, особенно в том случае, если предыдущий собственник основных средств уже успел ввести их в эксплуатацию. По нашему мнению, проблемы здесь аналогичны проблемам с признанием дополнительных затрат по безвозмездно полученным объектам. В случае реорганизации правопреемник получает имущество, как правило, на основании передаточного акта. То есть прямых затрат на приобретение конкретного объекта основных средств правопреемник не несет. В связи с этим применить амортизационную премию к полученному в результате реорганизации основному средству нельзя или очень рискованно.

Конечно, можно воспользоваться формулировкой, приведенной в п. 2.1 ст. 252 НК, в которой установлены общие правила признания расходов для реорганизованных организаций. В этом пункте, в частности, указано, что организация-правопреемник вправе включить в налоговую базу те документально подтвержденные и обоснованные затраты, которые реально понесла, но не приняла в уменьшение прибыли реорганизуемая организация. Наиболее часто в качестве примера таких затрат приводится в принципе остаточная стоимость амортизируемого имущества по данным налогового учета реорганизуемой организации, которая естественно может быть начислена и отнесена в расходы правопреемником. Но при этом прямо амортизационная премия в п. 2.1 ст. 252 НК РФ не поименована в качестве такого вида затрат. Соответственно, если прежний собственник ее не применил, то почему бы не применить ее правопреемнику, получившему соответствующее имущество, если у него применение амортизационной премии прописано в учетной политике.

Нам кажется, что применять амортизационную премию по вышеописанным ситуациям все-таки не надо, поскольку риски здесь гораздо выше, нежели выгоды, которые организация получит. Ведь она просто теряет право списания в затраты части стоимости объекта единовременно, а не в принципе – через амортизацию вся стоимость объекта будет включена в расходы. Конечно, часть стоимости основного средства обесценится за время его амортизации, но номинально все равно в расходы попадет вся сумма. А вот получить споры с налоговыми органами в случае их претензий по данному вопросу – очень легко.

Помимо этого, по мнению контролирующих органов, премию *нельзя* применять к неотделимым улучшениям арендованного имущества (Письма Минфина от 24.05.2007 № 03-

03-06/1/302, от 22.05.2007 № 03-03-06/2/82, от 15.11.2006 № 03-03-04/1/759). Решение данного вопроса также спорно, поскольку капитальные вложения в арендованное имущество амортизируются именно арендатором, а раз последний получает право на амортизацию соответствующих объектов течение либо срока аренды, либо срока полезного использования этих улучшений (если он меньше), то мы не видим оснований отказывать в единовременном списании в расходы части первоначальной стоимости.

К сожалению, в НК действительно мало сказано про особые условия применения амортизационной премии. Как следствие издаются многочисленные разъяснения, в которых указывается на неурегулированность вопроса и предпринимается попытка трактовки соответствующих ситуаций. В письме Минфина от 12.10.2011 № 03-03-06/1/663 говорится, что произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора. Более того, для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, предусмотренный ст. 258 НК. Этот пункт не содержит положений о возможности применения амортизационной премии арендатором. Следовательно, правила применения амортизационной премии на арендатора не распространяются. Аналогичная позиция была изложена в письме Минфина от 09.02.2009 № 03-03-06/2/18, от 24.05.2007 г. № 03-03-06/1/302, письмо УФНС России по г. Москве от 18.06.2009 № 16-15/061721.2.

Сложным является вопрос о возможности применения амортизационной премии в отношении имущества, полученного и переданного в лизинг. Для лизингодателя позиция Минфина является достаточно лояльной по отношению к нему, поскольку Минфин неоднократно в письмах от 24.03.2009 № 03-03-06/1/187, от 10.03.2009 № 03-03-05/34 указывал, что лизингодатель, на балансе которого учитывается предмет лизинга, может применять в отношении такого объекта амортизационную премию. Данная позиция очевидна, поскольку в этом случае соответствующие объекты являются обычными основными средствами для лизингодателя, поэтому, поскольку НК прямых ограничений на амортизационную премию лизингового имущества не содержит, то ее можно применять на общих основаниях. Соответствующий вывод признают адекватным и чиновники ФНС, указывая на это в письмах от 08.04.2009 № ШС-22-3/267, УФНС по г. Москве от 27.04.2009 № 16-15/041125.

Арбитражная практика по данному вопросу также содержит решения в пользу налогоплательщика: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.10.2007 № А33-5298/07-Ф02-8011/07, ФАС Уральского округа от 14.06.2007 № Ф09-4482/07-СЗ.

Однако существует и иной подход, в соответствии с которым лизингодатель, на балансе которого учитывается предмет лизинга, не может применять амортизационную премию. Данная позиция обосновывается, как правило, тем, что объект, переданный по договору лизинга, но оставленный в учете лизингодателя не является основным средством для последнего. Более того, если лизингополучатель выкупит объект впоследствии, то он вообще рассматривается чиновниками как товар, что, по нашему мнению, глубоко неверно, ибо для учета подобных объектов не используется счет 41 «Товары» ни при какой методике учета. А соответственно, раз, по мнению Минфина, нет объекта основных средств, то нет и амортизационной премии по нему. Мы не согласны с подобным подходом, поскольку объекты, учтенные на счете 03, с полным правом могут считаться основными средствами. Тем не менее, приведем письма, содержащие такую отрицательную для налогоплательщика позицию контролирующих органов: Письма Минфина от 19.12.2008 № 03-03-06/1/698, от 24.09.2008 № 03-03-06/1/543, от 17.03.2008 № 03-03-06/1/192, от 03.03.2008 № 03-03-06/1/132, от 27.04.2006 № 03-03-04/2/124, УФНС по г. Москве от 09.09.2008 № 20-12/084966.

Еще более странным является то, что при передаче объекта на баланс лизингополучателя у последнего также могут быть проблемы с признанием затрат в виде амортизационной премии. Например, в письмах Минфина от 15.02.2012 № 03-03-06/1/85, от 24.03.2009 N 03-03-06/1/187, от 10.03.2009 № 03-03-05/34, а также письме ФНС от 08.04.2009 № ШС-22-3/267, прямо указано, что в такой ситуации ни лизингополучатель, ни тем более лизингодатель не могут применить амортизационную премию. При этом парадоксально то, что в

указанных письмах фактически нет объяснения данной позиции, а вместо этого лишь констатируется, что «оснований для применения амортизационной премии лизингодателем в случае, если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, а также лизингополучателем при получении предмета лизинга во временное владение и пользование не имеется».

Нам данная позиция представляется необоснованной. Причем суды также нередко встают на сторону налогоплательщика в соответствующих спорах, указывая, что лизинговые платежи в части, приходящейся на первоначальную стоимость предмета лизинга, для лизингополучателя являются капитальными вложениями, а, следовательно, в такой ситуации лизингополучатель вправе применить амортизационную премию в периоде начала амортизации лизингового имущества. Такое решение судей озвучено, например, в Постановлении ФАС Центрального округа от 11.11.2011 № А64-5786/2010.

В то же время, если оплата объекта основных средств осуществляется в неденежной форме (например, при получении объекта по договору мены, то в этом случае у организации сохраняется право на амортизационную премию, поскольку имущество в такой ситуации получается не безвозмездно, а в обмен на другой товар (п. 1 ст. 567 ГК РФ). Такая позиция озвучена, например, в письме Минфина от 30.03.2010 № 03-03-06/2/61. В этой связи, кажется немного странной точка зрения Минфина о невозможности применения амортизационной премии по объектам, полученным в счет вклада в уставный капитал. Ведь в этом случае объекта также нельзя в полной мере считать безвозмездно полученным, так как взамен организация передает иные активы (паи, акции, доли участия). Тем не менее, по полученным в счет вклада в уставный капитал объектам организация в принципе не вправе применить амортизационную премию в виду отсутствия затрат на приобретение актива.

Дополнительные спорные вопросы всегда возникают по применению амортизационной премии по основным средствам, которые ранее уже принимались к учету в качестве основных средств и по которым их прежний собственник уже применил амортизационную премию. С одной стороны, НК не содержит каких-либо ограничений по применению амортизационной премии по объектам уже бывшим в эксплуатации. Но, с другой стороны, можно понять и обоснованные опасения организаций, которые зная, что прежний собственник уже списал до 30% первоначальной стоимости объекта, просто боятся применять соответствующий подход еще раз.

Поэтому Минфин издал разъясняющее письмо, в котором достаточно четко отметил, что организация может применить амортизационную премию в отношении приобретенных ранее бывших в употреблении основных средств, если их предыдущий собственник использовал амортизационную премию – письмо Минфина от 15.08.16 № 03-03-06/1/47688.

При применении в налоговом учете метода начисления расходы в виде амортизационной премии признаются в качестве косвенных расходов в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости основного средства (дата завершения работ по его дооборудованию, модернизации). Расходы в виде амортизационной премии при достройке/модернизации/реконструкции основных средств признаются косвенными расходами того периода, в котором изменилась первоначальная стоимость основных средств, то есть периода, на который приходится окончание соответствующих работ. Такой вывод был озвучен в письме Минфина от 29.09.14 № 03-03-06/1/48511.

В учетной политике для целей налогообложения прибыли организация должна отразить порядок использования инструмента амортизационной премии. В противном случае можно потерять право на ее учет в целях налогообложения прибыли – письмо Минфина от 30.10.14 № 03-03-06/1/55106.

При этом к вопросу применения амортизационной премии необходимо подходить очень ответственно, поскольку Минфин считает, что если организация не воспользовалась правом на применение амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию, то впоследствии это сделать уже нельзя. Данная позиция озвучена в письме

Минфина от 21.04.15 № 03-03-06/1/22577.

На самом деле, действительно, казалось бы, НК содержит только один момент времени, в который организация получает право на применение амортизационной премии. То есть в последующие месяцы уже фактической эксплуатации объекта организация не может списать в расходы от 10% до 30% стоимости объекта. Однако один путь для этого всё-таки существует. Суть способа состоит в том, что поскольку, не применив амортизационную премию, организация завысила прибыль, а соответственно и налог на прибыль, то не будет ничего страшного в том, если впоследствии организация скорректирует сумму финансового результата и подаст уточненную налоговую декларацию (хотя надо заметить, что уточненная налоговая декларация да еще и с суммой налога к уменьшению – это тоже серьезный налоговый риск). А для того, чтобы получить такую возможность, налогоплательщик должен заявить, что им была допущена ошибка при применении своей же учетной политики (неначисление амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию), которую он желает устранить, руководствуясь правом, предоставленным ему *п. 1 ст. 54 НК*. Конечно, если подобная ситуация будет повторяться от одного периода к другому, то налоговым инспекторам вряд ли понравится такая непоследовательность. Но в редких случаях организация сможет прибегнуть к такому подходу.

Аналогичные подходы можно встретить и в арбитражной практике, например, в Постановлении АС Московского округа от 21.07.2015 № Ф05-8921/2015 по делу № А40-122549/14; Постановлении АС Северо-кавказского округа от 13.07.2015 № Ф08-3911/2015 по делу № А63-2489/2013. Поэтому в случае крайней необходимости таким подходом можно воспользоваться.

6. Восстановление амортизационной премии

Если основное средство, в отношении которого была применена амортизационная премия, реализуется в течение *пяти лет* с момента введения его в эксплуатацию, сумму единовременно признанного расхода нужно восстановить (включить в состав внереализационных доходов):

- с 01.01.2013 - только при реализации основного средства лицу, являющемуся взаимозависимым с продавцом (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК, изменен пп. «а» п. 5 ст. 1, п. 3 ст. 4 Федерального закона № 206-ФЗ);

- до 01.01.2013 - независимо от того, реализовано основное средство лицу, признаваемому взаимозависимым с продавцом или не являющемуся таковым (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ). Соответствующие изменения были внесены в НК законом № 206-ФЗ от 29.11.2012.

Здесь необходимо сделать еще одно уточнение. Если выбывающее основное средство передается взаимозависимому лицу *по иным основаниям* (например, объект был передан безвозмездно или он был передан в качестве вклада в уставный капитал другой организации), то восстанавливать амортизационную премию *не было необходимости и до 01.01.2013*, что прямо следует из содержания писем Минфина от 28.09.2012 № 03-03-06/1/510, от 15.12.2011 № 03-03-06/1/827.

Соответствующие правила распространяются и на амортизационную премию по затратам на модернизацию. То есть по дооборудованному, модернизированному основному средству восстановлению (с 01.01.2013 - при реализации основного средства только взаимозависимому лицу) подлежит общая сумма амортизационной премии: амортизационная премия, начисленная на первоначальную стоимость основного средства, и амортизационная премия, начисленная на стоимость дооборудования, модернизации.

Еще одна проблемная ситуация часто возникает на практике с основными средствами, которые относятся к достаточно широкой третьей группе основных средств в соответствии с классификатором, то есть имеет срок полезного использования однозначно до 5 лет. Соответственно, теоретически можно представить ситуацию, при которой по объекту был определен срок полезного использования 4 года, в течение которых объект был полностью

самортизирован, а затем объект был продан какой-либо организации. То есть, объект, остаточная стоимость которого была равна бы все равно 0 в любом случае независимо от того, применяла организация амортизационную премию или нет, был продан до истечения обозначенного НК предельного срока. Несмотря на это обстоятельство, налоговые органы все равно требуют восстановления в составе доходов амортизационной премии, особенно в том случае, если объект был продан взаимозависимому лицу. (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК, Письма Минфина от 27.07.2010 № 03-03-06/1/490 (п. 1), от 28.10.2009 № 03-03-06/1/700, от 06.05.2009 № 03-03-06/2/94, от 10.04.2009 № 03-03-06/2/79). Нам кажется, что это позиция чересчур жесткая по отношению к налогоплательщику, хотя она и имеет право на существование.

При рассмотрении вопроса о восстановлении амортизационной премии, начисленной на стоимость основного средства с учетом затрат на дооборудование, модернизацию, важен период, прошедший с момента введения в эксплуатацию основного средства, а не период с момента приобретения объекта и/или завершения работ по его дооборудованию, модернизации. Это объясняется тем, что расходы в виде амортизационной премии признаются в момент ввода объекта в эксплуатацию, а не его приобретения, поэтому отсчет времени и идет также с момента принятия объекта к учету именно в качестве основного средства.

В бухгалтерском финансовом учете амортизационная премия не применяется. При этом заметим, что если организация не воспользовалась правом на применение амортизационной премии при вводе основного средства в эксплуатацию, то впоследствии это сделать уже невозможно. Такая позиция изложена в письме Минфина от 21.04.15 № 03-03-06/1/22577. Расходы в виде амортизационной премии при достройке / модернизации / реконструкции основных средств признаются косвенными расходами того периода, в котором изменилась первоначальная стоимость основного средства, то есть периода, на который приходится окончание соответствующих работ (письмо Минфина от 29.09.14 № 03-03-06/1/48511). При этом если организация для повышения мощности оборудования и улучшения других характеристик несколько раз в течение срока полезного использования этого оборудования проводила его модернизацию, то после каждой модернизации можно применять амортизационную премию в части расходов на проведение указанной модернизации (письмо Минфина от 09.08.11 № 03-03-06/1/462). В заключение изложения данного вопроса отметим, что, по нашему мнению, в учетной политике для целей налогообложения прибыли организация должна отразить порядок использования амортизационной премии. В противном случае можно потерять право на ее учет в целях налогообложения прибыли. Аналогичное требование содержит письмо Минфина от 30.10.14 № 03-03-06/1/55106.

Наконец, если по какой-то причине суд аннулирует договор купли-продажи основного средства, то покупатель будет обязан восстановить начисленную ранее амортизацию и амортизационную премию (письмо Минфина от 20.03.15 № 03-07-11/15448).

7. Приостановление начисления амортизации

В ряде случаев начисление амортизации в бухгалтерском финансовом и налоговом учете приостанавливается. Это происходит, например, в случае перевода объекта на консервацию, продолжительностью более 3-х месяцев, или реконструкцию, продолжительностью более 12-ти месяцев, за исключением случаев, если основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода.

Надо заметить, что окончание приведенной выше фразы непосредственно было включено в текст НК не так и давно – с 2015 года. А до этого момента у организаций возникало немало проблем в связи с амортизацией основных средств во время проведения их реконструкции. Например, еще в письме Минфина от 01.06.12 № 03-03-06/1/288 изложена однозначная позиция, что если объект основных средств организации находится на

реконструкции, срок которой составляет свыше 12 месяцев, но при этом данный объект не выводится из эксплуатации, то организация должна прекратить начисление амортизации по такому имуществу на основании ст. 256 Налогового кодекса. А как быть в ситуации, когда на реконструкцию переводится не всё здание, а только его часть? Эта ситуация была описана в Письме Минфина от 16.01.2008 № 03-03-06/1/8. В этом случае организация проводила реконструкцию здания гостиницы в части цокольного этажа. При этом остальные площади здания эксплуатировались и приносили доход в обычном порядке, а здание учитывалось как единый объект основных средств.

В результате Минфин указал, что при осуществлении реконструкции основных средств продолжительностью более 12 месяцев, и в бухгалтерском учете (пп. 23 и 26 ПБУ 6/01), и в налоговом учете (п. 3 ст. 256 НК РФ) данный объект исключается из состава амортизируемого имущества на время реконструкции, причем целиком, независимо от доли реконструируемой части объекта. Таким образом, с момента издания приказа о начале реконструкции здания амортизация по нему *не начисляется* до полного окончания реконструкции.

В то же время, если, по мнению Минфина, разделить данное здание на два самостоятельных инвентарных объекта, то амортизацию по части не переводимой на реконструкцию можно продолжать – письмо Минфина от 19.10.12 № 03-03-06/1/560. Однако, если методически данный вопрос решить можно, то каким образом соответствующую операцию реализовать с использованием программного обеспечения – неизвестно. Остается надеяться, что когда-нибудь в бухгалтерские программы будет включена функция разбивки объекта на составные части, хотя сейчас после внесения изменений в текст ст. 256 в виде внесения исключения о продолжении амортизации объектов переведенных на реконструкцию, но продолжающих использоваться, актуальность разбивки объектов в принципе отпадает.

Однако и здесь возникают отдельные сложные моменты, ведь как, например, организация может угадать, что в течение ближайших 3-х месяцев она не будет использовать какой-либо вид инструмента или оборудования. В результате, соответствующая ситуация была немного разъяснена в письме Минфина от 09.04.10 № 03-03-06/1/246. При этом Минфин сформулировал важнейшее положение: консервировать простаивающий объект или нет, решает *руководство* предприятия. То есть процесс перевода объекта на консервацию (кроме случаев очевидной сезонной консервации и некоторых других) является правом организации, а не ее обязанностью.

Соответственно, если какой-либо объект не используется, то он считается основным средством, находящимся в состоянии простоя. При этом в Постановлении ФАС Северо-западного округа от 21.03.2007 № А26-12006/2005-25 отмечено, что неэксплуатация основных средств, находящихся во временном простое, который признан обоснованным и является частью производственного цикла организации, соответствует требованиям п. 1 ст. 252 НК, а, следовательно, амортизация, начисленная за это время, уменьшает базу, облагаемую налогом на прибыль.

Приведем еще несколько судебных precedентов по аналогичным делам. В одном из них суд решил, что в случаях вынужденного простоя организации в течение более одного отчетного периода по внешним или внутренним причинам суммы начисленной амортизации в периоде простоя могут быть учтены в целях исчисления налога на прибыль, если они связаны с ведением деятельности, направленной на получение дохода. Такой вывод содержится в Постановлении Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2015 № А47-2147/2014.

В Постановлении АС Западно-Сибирского округа от 07.07.2015 № А27-11510/2014 указано, что временное неиспользование организацией имущества при отсутствии его консервации не является основанием для исключения его из состава амортизируемого имущества, поскольку положения ст. 270 НК РФ не содержат условий исключения из состава расходов сумм амортизации, начисленной по основным средствам, временно не

используемым в процессе производства товаров, работ, услуг.

Однако другие суды не столь лояльны по отношению к налогоплательщикам. Например, в Постановлении ФАС Уральского округа *от 29.08.2013 № Ф09-7885/13*, указано, что с момента фактического прекращения деятельности по геологическому изучению и эксплуатации месторождений нефти и газа скважины, ранее использованные для этого, должны были быть законсервированы или ликвидированы.

И, наконец, еще одно замечание про приостановление начисления амортизации.

Согласно *п. 23 ПБУ 6/01* в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев, в которых период реконструкции объекта составляет более 12 месяцев. Но верно и обратное, то есть при проведении реконструкции в течение более чем 12 месяцев амортизация основного средства приостанавливается, а, соответственно, приостанавливается и течение установленного срока полезного использования.

Затраты налогоплательщика во время простоя, относящиеся к прямым расходам (например, зарплата работников, амортизация оборудования, не переведенного на консервацию), списываются на внереализационные расходы на основании пункта 2 статьи 265 НК РФ. А косвенные расходы, которые компания продолжает нести во время простоя, учитываются в обычном порядке, предусмотренном для учета косвенных затрат, то есть также списываются на расходы текущего периода (письмо Минфина *от 04.04.11 № 03-03-06/1/206*).

Кроме того, организация, заплатившая налог на имущество по основным средствам, находящимся в состоянии консервации, вправе учесть данную сумму в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Соответствующая позиция изложена в Письме ФНС *от 22.08.12 № ЕД-4-3/13851@*. Следовательно, можно признать, что простой оборудования не обернется для организации, по крайней мере, налоговыми потерями.

И еще одна достаточно спорная ситуация, которая также явилась предметом рассмотрение в Минфине (письмо Минфина *от 27.02.09 № 03-03-06/1/101*) – имеет ли организация право продолжать начисление амортизации по оборудованию, которое в течение длительного срока перевозится из одного филиала организации в другой. К решению данного вопроса чиновники подошли достаточно формально, указав, что Налоговый кодекс предусматривает всего 3 случая, когда основные средства выбывают из состава амортизируемого имущества. Все они перечислены в пункте 3 статьи 256 НК РФ. Это передача или получение ОС в безвозмездное пользование; консервация на срок свыше трех месяцев; а также реконструкция, либо модернизация продолжительностью более 12 месяцев. Такого основания, как транспортировка оборудования из одной местности в другую, Налоговый кодекс не содержит. Следовательно, во время перевозки объектов компания, по мнению Минфина, *вправе* начислять амортизацию в обычном порядке.

Позволим себе не согласиться с подобной позицией. По нашему мнению, такое длительно неиспользуемое оборудование просто прекращает быть основным средством (ведь не выполняется ряд условий признания объекта основным средством), а соответственно прекращает амортизироваться, поскольку амортизации подлежат только объекты основных средств.

8. Расходы на поддержание технического состояния основных средств

Основные средства используются в производстве в течение *длительного* периода времени и естественно, что они постепенно утрачивают свои ценные потребительские свойства, которые необходимо поддерживать на необходимом уровне. Для этого и осуществляются периодические технические осмотры, технические обслуживания, мелкий, средний и капитальный ремонты, а при наличии такой возможности и более сложные процедуры, в том числе модернизация, дооборудование, достройка, реконструкция, техническое перевооруже-

ние основных средств.

Прежде всего, заметим, что четкого определения понятия *ремонт* ПБУ 6/01 и НК не содержат. И если с квалификацией операций в качестве мелкого ремонта сложностей, как правило, не возникает, то отличить капитальный ремонт от, например, реконструкции, а иногда и достройки, гораздо сложнее. При появлении таких проблем собственноручно финансисты рекомендуют воспользоваться обратиться за разъяснениями в уполномоченный орган (Письма Минфина от 26.05.2008 № 03-03-06/1/332, от 23.11.2006 № 03-03-04/1/794). Аналогичные рекомендации дает Министерство экономического развития (Письмо от 23.05.2008 № Д05-1994). Тем самым фактически чиновники признали наличие проблем с классификацией соответствующих работ, осуществляемых организацией.

При возникновении соответствующих проблем организации можно рекомендовать отталкиваться от обратного, то есть попытаться рассмотреть возможность отнесения затрат на работы к затратам на модернизацию, и если это невозможно, то квалифицировать их в качестве ремонта. При этом определение модернизации, достройки и иных аналогичных работ присутствует в НК. В частности, в соответствии со ст. 257 НК РФ к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств 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, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Естественно, что это достаточно общие фразы, поскольку при проведении ремонта на современном этапе также может происходить увеличение отдельных технико-экономических показателей (всё-таки в любом случае даже при устранении неисправности начинают использоваться более современные материалы, более качественные запчасти – аналоги ранее используемых, но всё-таки проведение работ, прежде всего, направлено на устранение неисправностей, а, следовательно, может быть квалифицировано как ремонт.

Такая позиция, в частности, приведена в Письме Минфина от 27.05.05 № 03-03-01-04/4/67, где указано, что при разграничении модернизации и ремонта объекта определяющее значение имеет не то, как изменились его эксплуатационные характеристики, а тот факт, что сохраняется работоспособность инвентарного объекта, не изменившего выполнение своих функций в целом (даже если отдельные характеристики возросли).

Отдельные признаки, позволяющие подразделить соответствующие виды работ, изложены в достаточно старых документах, которые, тем не менее, полезно изучить при учете соответствующих работ, например:

- Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000, утвержденным Постановлением Госстроя СССР от 29.12.73 № 279;

- Ведомственные строительные нормативы (ВСН) № 58-88 (Р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения» (утв. Приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.88 № 312);

- Письмо Минфина СССР от 29.05.84 № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих

предприятий».

Наиболее полный перечень, по нашему мнению, приведен в Постановлении Госстроя № 279. Однако отдельные проблемы с классификацией всё равно остаются и становятся предметом судебных разбирательств. Например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 16.07.2008 № А29-3767/2006а указано, что для признания выполненных работ реконструкцией необходимо *одновременное* наличие следующих признаков:

- имеет место переустройство существующих объектов основных средств, которое связано с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей;
- переустройство объектов основных средств осуществляется по проекту реконструкции, целью которой является увеличение производственных мощностей, улучшение качества и изменение номенклатуры продукции.

В Постановлении ФАС Восточно-сибирского округа от 25.07.2008 № А74-3125/07-Ф02-3444/08 суд также отметил, что основное отличие данных работ (капитальный ремонт / реконструкция) состоит в том, что при капитальном ремонте основные технико-экономические показатели сооружения остаются без изменения, а при реконструкции изменяются.

При рассмотрении еще одного дела организация, чтобы доказать свою правоту, направила в суд ходатайство о назначении и проведении судебно-технической экспертизы по вопросам, касающимся видов произведенных ремонтных работ (капитальный ремонт либо модернизация) (Постановление ФАС ВСО от 07.04.2008 № А78-7292/06-СЗ-12/392-04АП-4763/07-Ф02-1176/08). Наверное, это наиболее правильный подход, поскольку никто кроме эксперта не сможет лучше квалифицировать соответствующие работы. Проблема состоит в том, что проведение экспертизы вне рамок судебных слушаний может оказаться уже достаточно дорогостоящим мероприятием, затраты на которое каждый раз при возникновении спорных ситуаций может себе позволить не любая организация.

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политике в своем письме от 23.11.2006 № 03-03-04/1/794 «О расходах по капитальному ремонту и реконструкции основных средств» при определении терминов «капитальный ремонт» и «реконструкция» рекомендует обращаться в Федеральное агентство по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству с целью отнесения тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции, что косвенным образом подтверждает, что существующие нормативные акты не дают конкретного объяснения по данному вопросу.

Основной проблемой на практике является то, что в настоящее время проведение практически всех видов работ по поддержанию основных средств в состоянии пригодном для использования связано с использованием более современных материалов, которые позволяют улучшить технические характеристики объектов без изменения способа использования соответствующих объектов в последующем. Отсюда и вытекают проблемы классификации проводимых операций.

На практике возникают затруднения с разделением ремонта и реконструкции, что служит причиной разногласий налоговых органов и налогоплательщиков, так как оценка показателей объекта основных средств после работ, связанных с их восстановлением, осуществляется сторонами субъективно.

Например, организация произвела замену деревянной двери на металлическую. С одной стороны, функциональное назначение двери не изменилось, что говорит о том, что организация осуществила ремонт. С другой стороны, новая дверь более надежная и прочная, следовательно, ее технико-экономические показатели увеличились, появились новые качества, что является признаком реконструкции (модернизации). Подобные споры разрешаются в судебном порядке. В частности, Постановлением ФАС Уральского округа от 10 августа 2006 г. № Ф09-6954/06-С7 проведение работ по замене двери было квалифицировано как ремонт.

Организация произвела затраты по замене системы вентиляции и кондиционирования, системы автоматики и электроосвещения, кабельной системы локальной компьютерной сети и отнесла соответствующие работы к расходам на ремонт. Однако налоговые органы приняли эти работы за реконструкцию, что привело к судебному разбирательству. В соответствии с постановлением ФАС Уральского округа от 05.06.2007 по делу № Ф09-3296/07-С2 целью и итогом всех выполненных работ явилось восстановление, ремонт основных средств, а не изменение их технологического или служебного назначения, что подтверждает правомерность отнесения стоимости спорных работ к расходам на ремонт основных средств, в связи с чем доначисление налога на прибыль, начисление соответствующих пеней и наложение штрафа по пункту 3 статьи 120 Налогового кодекса является неправомерным.

Приведем еще одно решение суда по похожему вопросу. Например, судьи посчитали, что при демонтаже и замене перегородок, окон, пола техническое назначение здания и его площадь не меняется. Соответственно, затраты на капремонт объекта основных средств учитываются единовременно в составе прочих расходов. Такая позиция изложена в Постановлении АС Восточно-Сибирского округа от 09.12.15 № А58-729/2015.

Также необходимо заметить, что при разрешении разногласий суды руководствуются не только существующими нормативными актами в области бухгалтерского учета основных средств, но и пользуются *отраслевыми документами по строительству*.

Таким образом, на практике сложно отнести затраты на те или иные работы к расходам на ремонт или к расходам на реконструкцию (модернизацию). По нашему мнению, необходимо уточнить определение ремонта и модернизации на уровне нормативно-правовых актов именно по бухгалтерскому учету, а не по смежным направлениям. В частности, мы предлагаем, чтобы в качестве определяющего признака при разграничении соответствующих операций необходимо принять факт наличия и последующего устранения неисправности объекта основных средств. То есть, если организация осуществляет работы по устранению неисправности объекта, то даже в случае последующего изменения эксплуатационных характеристик, затраты на проведение соответствующих работ необходимо классифицировать как затраты на ремонт.

Если факт неисправности, предшествующий проведению соответствующих работ, отсутствовал, то данные работы могут быть классифицированы как планово-предупредительный ремонт (если эксплуатационные характеристики объекта в результате проведения работ не изменились), либо как модернизация (реконструкция) объекта основных средств (но только в том случае, если улучшаются показатели, имеющие четкое количественное выражение, а не субъективное толкование – надежнее, прочнее, красивее). Использование такого подхода позволит, по нашему мнению, более объективно учитывать соответствующие операции и приведет к существенному снижению споров организаций с налоговыми органами.

Также у организаций часто возникают проблемы с определением вида ремонта, то есть какой ремонт основных средств был произведен - текущий или капитальный ремонт.

Следует отметить, что в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, в редакции приказа Минфина от 27.11.2006 № 156н, в отличие от ранее действовавших, отсутствует определение видов ремонтов. Определения исключены из нормативного акта намеренно, поскольку эти вопросы не регулируются законодательством о бухгалтерском учете. Основанием для определения видов ремонта должны являться соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

Если периодичность проведения ремонта до одного года, то это текущий ремонт, если периодичность ремонта составляет более одного года, то это капитальный ремонт. К текущему ремонту производственных зданий и сооружений относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного

оборудования от преждевременного износа. Такие работы осуществляются путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей.

Текущий ремонт должен производиться регулярно в течение года по графикам, составляемым отделом (бюро, группой) эксплуатации и ремонта зданий и сооружений организации на основании описей общих, текущих и внеочередных осмотров зданий и сооружений, а также по заявкам сотрудников, эксплуатирующих объекты (начальников цехов, руководителей хозяйств).

Повреждения аварийного характера, создающие опасность для работающих сотрудников организации или приводящие к порче оборудования, сырья и продукции или к разрушению конструкций здания, необходимо устранять немедленно.

В ремонтно-строительном цехе (или в другом подразделении, осуществляющим текущий ремонт зданий и сооружений и инженерного оборудования) должен храниться неприкосновенный запас необходимых материалов, деталей, санитарно-технического оборудования для ликвидации аварий.

Капитальный ремонт – самый сложный из всех видов ремонта основных средств. Периодичность проведения капитального ремонта зависит от того, насколько интенсивно используется основное средство. Как правило, капитальный ремонт проводится не чаще одного раза в несколько лет и в большинстве случаев он бывает достаточно продолжительным по времени.

При проведении капитального ремонта оборудования и транспортных средств осуществляется полная разборка основного средства, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата.

При капитальном ремонте зданий производится замена конструкций и деталей здания, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в таких объектах является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты и тому подобное). При ремонте зданий все изношенные конструкции заменяются более прочными. Капитальный ремонт в большинстве случаев проводится силами подрядных организаций, так как требует высоких профессиональных навыков исполнителей.

Приказом Госкомархитектуры Российской Федерации при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 года № 312 утверждено Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения» (вместе с «Ведомственными строительными нормами. ВСН 58-88 (р)»). Согласно пункту 5.1 ВСН 58-88 (р) капитальный ремонт должен включать устранение неисправностей всех изношенных элементов, восстановление или замену (кроме полной замены каменных и бетонных фундаментов, несущих стен и каркасов) их более долговечными и экономичными, улучшающими эксплуатационные показатели ремонтируемых зданий. При этом может осуществляться экономически целесообразная модернизация здания или объекта: улучшение планировки, увеличение количества и качества услуг, оснащение недостающими видами инженерного оборудования, благоустройство окружающей территории. В этом случае рекомендуется вести отдельный учет ремонтных работ и реконструкции (модернизации) объекта основных средств.

Минфин в своих письмах при определении перечня работ, производимых при капитальном ремонте, рекомендует пользоваться именно этим документом. Капитальный ремонт производственных зданий и сооружений может быть:

- комплексным, охватывающим ремонт здания или сооружения в целом;
- выборочным, состоящим из ремонта отдельных конструкций здания, сооружения.

Некоторые авторы выделяют средний ремонт. При этом средний ремонт по сложности и периодичности проведения (более одного года) приближается к капитальному и связан с необходимостью восстановления или замены отдельных деталей путем частичной разборки объекта.

Отнесение ремонтных работ к тому или иному виду подтверждается необходимыми документами: сметной документацией, договором на проведение ремонта, внутренними распорядительными документами организации (приказом руководителя и пр.). Наличие их удостоверяет обоснованность включения расходов на ремонт в состав производственных издержек. В то же время следует иметь в виду, что затраты на реконструкцию объектов основных средств и проведение модернизации оборудования рассматриваются как капитальные вложения. Их осуществление производится за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, или других источников целевого характера.

Возможна ситуация, когда составляющие части объекта имеют разумный срок службы. Тогда действует общее правило: замена каждой такой части рассматривается в учете как выбытие (равно при восстановлении – как приобретение) самостоятельного инвентарного объекта.

Если вопросы квалификации соответствующих операций являются достаточно трудными, то учет расходов на ремонт/модернизацию в принципе достаточно прост: расходы на ремонт и в бухгалтерском, и в налоговом учете включаются в состав расходов текущего периода.

В частности, п. 27 ПБУ 6/01 содержит указание на то, что затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

Дополнительно в налоговом учете организациям дано право формирования резерва на ремонт основных средств. Налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств, рассчитанной в соответствии с порядком, установленным настоящим пунктом, и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

При этом совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

В случае, если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списыва-

ется затем за счет средств указанного резерва.

В случае, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения.

Долгое время резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств можно было формировать и в бухгалтерском финансовом учете. Однако после выхода ПБУ 8/2010 многие авторы сошлись во мнении, что формирование оценочного обязательства по данным видам расходов невозможно, поскольку не выполняется ряд условий для их признания.

Действительно, в соответствии с п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском финансовом учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

По крайней мере, условие а) в отношении ремонта основных средств не выполняется, поскольку у организации не существует обязанности, которой невозможно избежать. Это утверждение находит своё подтверждение в Приложении № 1 ПБУ 8/2010, где рассмотрены конкретные примеры, в том числе связанные с ремонтом основных средств.

Более сложная ситуация возникает в случае, когда модернизация основного средства осуществляется собственными силами. При этом могут возникнуть признаки ситуации, когда организация самостоятельно осуществляет строительно-монтажные работы для собственного потребления (например, когда речь идет о достройке объекта основных средств). В этом случае возможны достаточно обоснованные требования налоговых органов о возникновении базы для начисления и уплаты НДС (*подробно эти вопросы были рассмотрены выше*).

Если работы по модернизации не относятся к строительно-монтажным, то в этом случае объекта налогообложения по НДС не возникает независимо от того, кто осуществлял соответствующие работы.

Также необходимо заметить, что как для целей бухгалтерского финансового учета, так и для целей налогового учета первоначальная стоимость объекта основных средств (в том числе даже полностью амортизированного объекта с остаточной стоимостью равной 0) увеличивается на сумму расходов на его дооборудование, модернизацию. Но проблему несет не собственно приращение этой стоимости, а порядок ее списания посредством начисления амортизации.

Необходимо отметить и еще один важный момент: расходы на дооборудование, модернизацию увеличивают первоначальную стоимость основного средства и погашаются путем начисления амортизации независимо от величины соответствующих расходов, в том числе даже в ситуации, если сами они по величине не превышают значение установленного

лимита 40 000 р. (с 1 января 2016 года 100 000 р.). Такая позиция изложена в Письме Минфина от 10.09.2009 № 03-03-06/2/167.

Но верна и противоположная позиция, то есть когда при вводе в эксплуатацию объект стоимостью до 40 000 р. (с 1 января 2016 года 100 000 р.) был учтен в составе материально-производственных (в налоговом учете в составе неамортизируемого имущества), а затем был модернизирован. Соответственно, поскольку изначально стоимость объекта основных средств была списана (не сформирована), то и затраты на модернизацию также подлежат списанию.

Амортизация по понесенным и капитализированным затратам на модернизацию начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения работ по дооборудованию, модернизации основного средства, то есть в данном случае используется общий подход к амортизации основных средств. Соответствующая позиция нашла подтверждение в Письме Минфина от 14.12.2011 № 03-03-06/2/198.

Таким образом, проведение ремонтных работ независимо от их вида не оказывает влияния на первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость объекта, поскольку соответствующие затраты сразу же относятся на расходы текущего периода (либо в налоговом учете списываются за счет ранее созданного резерва предстоящих расходов). Работы же по модернизации, достройке, дооборудованию, реконструкции основных средств изменяют стоимость объекта.

9. Амортизация при совершении операций по аренде основных средств

Аренда основных средств является широко распространенной операцией, поскольку соответствующие активы являются достаточно дорогостоящими, а потому не все организации могут позволить приобретение объектов в собственность. Нормативно-правовая база арендных отношений достаточно обширна, но в то же время стабильна. Поэтому с точки зрения заключения договоров, экономического обоснования расходов по аренде и их документального оформления значимых проблем не возникает.

Перед изложением соответствующих вопросов отметим, что все операции по аренде разделяются на два основных вида:

- операционная аренда;
- финансовая аренда (лизинг).

Вначале рассмотрим вопросы, касающиеся операционной аренды основных средств. Право собственности на такие объекты, сданные в относительно краткосрочную аренду, остается у арендодателя. Кроме того, передача объекта в аренду не признается реализацией, поскольку право собственности на имущество к арендатору не переходит.

В течение всего срока действия договора, амортизацию на основные средства, сданные в операционную аренду, продолжает начислять арендодатель (пп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ). Он же платит налог на имущество по основным средствам, облагаемым этим налогом. Соответствующая позиция еще раз была подтверждена в Письме Минфина от 26.05.2016 № 03-05-05-01/30390.

А вот на последующее начисление амортизации квалификация аренды оказывает соответствующее влияние. Если операционная аренда является для организации основным видом деятельности, то амортизация сданных в аренду объектов в обычном порядке относится на счета учета производственных затрат. В противном случае она списывается за счет прочих расходов.

Однако и в случае операционной аренды могут возникать отдельные сложные проблемы, связанные с расчетом сумм амортизационных отчислений. Как правило, эти сложные ситуации возникают при использовании различных повышающих коэффициентов к базовой норме амортизации.

Например, в силу пп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК в случае использования основных средств для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности налогоплательщики

вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2. Соответственно, если основное средство используется как арендатором, так и арендодателем в условиях агрессивной среды, то здесь проблем нет (также не будет их в ситуации, когда к условиям агрессивной среды не может быть причислена ни сфера деятельности арендатора, ни арендодателя. А вот если у арендодателя объект использовался в условиях агрессивной среды, а у арендодателя нет, или наоборот, то здесь спорные вопросы и возникают.

По общему правилу п. 1 ст. 256 НК амортизация на имущество, используемое для извлечения дохода, начисляется *собственником* такого имущества. Причем ни в ст. 256, ни в ст. 259.3 НК РФ не предусмотрено каких-либо исключений, связанных с иным порядком амортизации переданного в аренду основного средства, в том числе в случае его эксплуатации арендатором в условиях *агрессивной* среды и/или повышенной сменности. Вместе с тем, не содержится в НК и каких-либо положений разрешающих или запрещающих арендодателю применять повышающий коэффициент к норме амортизации в случае, если арендатор использует объекты в условиях агрессивной среды или повышенной сменности.

Если же обратиться к самой норме ст. 259.3 НК, то в ней содержится положение о том, что налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент, указанный в настоящем пункте, только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств.

Таким образом, можно сделать вывод, что право на применение специального коэффициента связано, прежде всего, с *фактической эксплуатацией* принадлежащего налогоплательщику объекта в условиях агрессивной среды либо повышенной сменности.

Это подтверждается анализом и ряда писем Минфина и ФНС. Например, в Письме ФНС от 17.11.2009 № ШС-17-3/205@, Письме Минфина от 14.10.2009 № 03-03-05/182 прямо указано, что право на применение повышенного коэффициента законодательство связывает именно с фактическим нахождением объектов основных средств в условиях агрессивной среды.

Аналогичную позицию можно найти и в арбитражной практике. В частности, в Постановлении ФАС Московского округа от 19.06.2009 № КА-А40/5330-09 по делу № А40-66166/08-76-271 указывается, что НК не предусмотрено исключений в отношении применения специального коэффициента амортизации имущества, используемого для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. При таких обстоятельствах является правильным вывод о том, что неиспользование имущества собственником не препятствует его использованию в данных целях, характеризующих в силу закона основное средство как предмет амортизации, третьими лицами и дает право на повышенную амортизацию.

ФАС Московского округа в Постановлении от 03.09.2008 № КА-А40/8028-08 по делу № А40-63848/07-140-365 также признал правомерным применение налогоплательщиком-арендодателем специального коэффициента 2 к норме амортизации в отношении переданных в аренду скважины, эксплуатирующихся арендатором в условиях агрессивной среды. Соответственно главное – это именно подтверждение использования объекта основных средств в условиях агрессивной среды.

Амортизация по объектам основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (лизинга), начисляется в зависимости от условий договора либо лизингодателем, либо лизингополучателем, то есть стороной, на балансе которой по условиям договора учитывается имущество.

Не меньшее количество проблем возникает с бухгалтерским и налоговым учетом стоимости капитальных вложений в арендованное имущество, которые нередко осуществляют арендатором. Суть проблемы при этом состоит в том, что в соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 капитальные вложения в арендованные объекты основных средств подлежат учету в составе объектов основных средств у арендатора. Вопрос этот, безусловно, спорный, но скорее с юридической точки зрения, ибо с позиции бухгалтерского учета особых проблем он не

вызывает. Спорным, например, является уже лишь то обстоятельство, что осуществленные улучшения объекта аренды в результате капиталовложений являются собственностью арендатора, а не арендодателя, которому принадлежит объект целиком. Однако эта позиция нашла поддержку и в решениях судов. Например, ВАС РФ в Решении *от 27.01.2012 № 16291/11* (оставлено в силе Определением ВАС РФ *от 26.03.2012 № ВАС-2715/12*) пришел к выводу о том, что указанный порядок отражения затрат в виде капитальных вложений в арендованные объекты основных средств *не исключает* право сторон договора аренды определить момент компенсации арендодателем арендатору произведенных им расходов до расторжения договора аренды и возврата арендованного имущества. До наступления такого момента названные положения законодательства о бухгалтерском учете предписывают учитывать капитальные вложения в арендованные основные средства на счетах арендатора как лица, производящего соответствующие расходы. При этом термин «*собственность арендатора на капитальные вложения*» употреблен в *экономическом* смысле и характеризует данные вложения как произведенные арендатором за счет собственных средств, а не за счет средств, предоставленных арендодателем.

Аналогичная точка зрения изложена и в письме Минфина *от 27.12.2012 № 03-05-05-01/80, от 14.03.2013 № 03-05-05-01/7760* затраты на капитальные вложения в арендованные объекты недвижимого имущества также *капитализируются*, поскольку соответствующие вложения являются основными средствами, попадают в категорию недвижимые объекты и облагаются налогом на имущество.

Таким образом, отсутствие у арендатора права собственности на неотделимые улучшения в данном случае не является препятствием для их учета в составе основных средств арендатора до их передачи на баланс арендодателя.

Еще одна проблема с такими улучшенными арендатором объектами может состоять в том, что нередко договор аренды заключен на срок менее года, а соответственно с момента осуществления капитальных вложений до возврата объекта арендодателю также может остаться менее года. Отсюда вопрос, а может ли арендатор вообще в данном случае учитывать капитальные вложения в арендованный объект в составе основных средств, поскольку срок их полезного использования будет ограничен сроком аренды.

Однако в данном случае, нам представляется бессмысленным формальное следование буквальному подходу, закрепленному и в *ПБУ 6/01*, и в НК. Ведь теоретически эти улучшения арендованного объекта по совокупности их использования различными пользователями отслужат более 12 месяцев, а значит они с полным правом могут отражаться в составе именно основных средств. Данный вопрос был рассмотрен нами выше при общей характеристике срока полезного использования.

Если произведения улучшения (пусть даже и капитального характера) являются отдельными, то если арендатор с согласия арендодателя произвел улучшения арендованного имущества и начислял по ним амортизацию, то после расторжения договора (в т.ч. досрочно) он не вправе включить недоамортизированную стоимость неотделимых улучшений в расходы, если данные улучшения по окончании договора *демонтируются* и не могут использоваться в дальнейшем, поскольку такие улучшения амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды. Такая позиция была озвучена в письме Минфина *от 17.08.11 № 03-03-06/2/130*. Соответственно, единственной возможностью полностью списать величину произведенных расходов на капитальные улучшения объекта основных средств можно лишь в случае постоянной пролонгации договора. Причем, по нашему мнению, речь должна идти именно о пролонгации, но никак не о прекращении старого договора и заключении нового договора.

Такая же точка зрения изложена в Письме *от 17.07.2009 № 03-03-06/1/478*. В частности, в данном письме указано, что капитальные вложения в объекты арендованных основных средств подлежат амортизации в течение *срока действия* договора аренды. После *прекращения* договора аренды арендатор должен *прекратить* начисление амортизации по указанному имуществу. При этом возможности продолжить начисление амортизации капитальных

вложений в объекты арендованных основных средств в случае заключения нового договора аренды данных основных средств НК не предусмотрено.

Благоприятная позиция по вопросу правомерности начисления амортизации улучшений после пролонгации договора изложена, например, в Письме от 18.09.2009 № 03-03-06/2/174. В нем Минфин указал, что по окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений для целей налогообложения. Однако в случае, если договор аренды будет пролонгирован, организация может продолжать начисление амортизации в установленном порядке. В то же время, если заключен новый договор аренды с новым сроком действия, начисление амортизации по объектам в виде неотделимых улучшений должно быть прекращено.

Еще более сложная ситуация была рассмотрена в письме Минфина в августе 2017 года. Достаточно часто бывает, когда продление срока аренды вытекает не из какого-либо заключенного дополнительного соглашения, а связано с действием норм Гражданского кодекса. В частности, если арендатор *продолжает* пользоваться имуществом после истечения срока договора аренды, то при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается *возобновленным* на тех же условиях на *неопределенный* срок. Такая позиция изложена, в частности, в п. 2 ст. 621 ГК РФ. Рассмотрев в письме Минфина от 11.08.17 № 03-03-06/1/51578 указанную ситуацию, Минфин пришел к выводу, что и в случае такой незадокументированной пролонгации договора аренды арендатор может продолжать амортизировать капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в арендованное имущество.

Таким образом, пролонгация действующего договора аренды является единственно возможным (с точки зрения продолжения амортизации арендатором неотделимых улучшений) вариантом продолжения арендных отношений.

Если же улучшения передаются арендатором арендодателю, то как возмездная, так и безвозмездная передача арендодателю неотделимых улучшений арендуемого помещения, произведенных арендатором, признается их реализацией и облагается НДС. При этом арендатор имеет право заявить вычет сумм НДС, предъявленных ему подрядчиками по работам, в результате которых создаются эти улучшения. Соответствующая позиция озвучена в письме Минфина от 17.12.15 № 03-07-11/74085. В то же время расходы в виде недоамортизированной стоимости безвозмездно переданных неотделимых улучшений в целях налогообложения прибыли не учитываются.

При заключении договора финансовой аренды ситуация с одной стороны сложнее, но, с другой стороны, в чем-то даже проще в части амортизации соответствующих объектов. НК установлено, что расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг, но учитываемого на балансе лизингодателя, списываются через амортизацию (п. 1 ст. 256, абз. 3 п. 1 ст. 257, п. 7 ст. 258 НК). При этом каких-либо особых правил определения даты начала амортизации в случае с финансовой арендой не предусмотрено.

Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ). При этом у лизингодателя, учитывающего предмет лизинга на своем балансе, моментом ввода основного средства в эксплуатацию является дата подписания акта приема-передачи имущества в лизинг. Соответствующая точка зрения была изложена, например, в письме Минфина от 23.05.2013 № 03-03-06/2/18283, от 29.03.2013 № 03-03-06/1/10063.

Однако ряд особенностей при амортизации лизингового имущества все-таки существует. Важнейшая из них состоит в том, что лизингодатель, на балансе которого учитывается предмет лизинга, вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 3 (за исключением основных средств, относящихся к первой - третьей амортизационным группам (пп. 1 п. 2 ст. 259.3 НК)). Это своего рода налоговая льгота, призванная со своей стороны стимулировать развитие лизинговых операций. Но организации надо в обязательном порядке отразить порядок применения повышающего коэффициента в

учетной политике (автоматически повышающий коэффициент не применяется).

По окончании срока действия договора лизинга начисление амортизации по лизинговому имуществу необходимо прекратить, даже если стоимость имущества еще не полностью амортизирована. Оставшаяся часть этой стоимости в целях налогообложения не учитывается.

10. Включение амортизации в состав расходов

Подразделение расходов на прямые и косвенные является проблемой не только с точки зрения амортизации, но вообще с точки зрения любых расходов. Связано это с очень нечеткими формулировками (кроме разве что торговой деятельности, где состав прямых расходов определен достаточно конкретно). Поэтому, как свидетельствует арбитражная практика именно налогоплательщику необходимо экономически обосновать перечень прямых расходов. Подобная позиция озвучена, например, в Постановлении АС Западно-Сибирского округа *от 23.05.2016 по делу № А27-10958/2015*.

Как свидетельствует арбитражная практика, немалая доля судебных споров посвящена правомерности отнесения амортизационных отчислений к прямым или косвенным расходам в налоговом учете. Напомним, что право определения перечня прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), должно быть реализовано в соответствующих разделах учетной политики (*ст. 318 НК*). А включение амортизации в состав прямых расходов должно быть экономически обоснованно, увязано со спецификой производства и технологическими процессами.

Налоговые органы на практике зачастую пытаются оспорить (расширить) применяемый налогоплательщиком перечень прямых расходов.

Предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определять налоговые правила игры в учетной политике, включая формирование состава прямых расходов (например, в части признания начисленной амортизации в составе прямых либо косвенных расходов), НК не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика (Решение АС Челябинской области *от 16.09.2014 № А76-12931/2014*).

При возникновении налоговых споров в части учета амортизации в составе прямых или косвенных расходов судьи исходят из характера участия объектов основных средств в производственном процессе. Кроме того, весомым аргументом в пользу налогоплательщика является учетная политика для целей налогового учета, в которой указан принцип распределения амортизации на прямые и косвенные расходы.

Например, затраты по амортизации производственного оборудования организация относил к косвенным расходам, поскольку не имела обоснованной базы для определения величины данного вида затрат в отношении каждого вида выпускаемой продукции, так как соответствующее оборудование используется не в одном, а в нескольких технологических процессах. Самое главное, чтобы соответствующий порядок был прописан в учетной политике организации для целей налогового учета.

Поддерживая правомерность используемого подхода налогоплательщиком, суды обращаются к положениям учетной политики, а также к Методическим рекомендациям по планированию, учету, калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях, которые под косвенными расходами понимают расходы, связанные с производством нескольких видов продукции, в том числе амортизационные отчисления по производственному оборудованию. Соответствующая позиция озвучена, например, в Постановлении АС Центрального округа *от 04.08.2014 № А36-4628/2013*, Постановлении ФАС Волго-Вятского округа *от 04.02.2014 № А82-12003/2012*.

11. Возникновение ОНА, ОНО по расходам в виде амортизации основных средств

Отражение в учете организации отложенных налоговых активов и отложенных нало-

говых обязательств всегда связано с существованием временной разницы, которая, в свою очередь, возникает в связи с существованием различных требований в части нормативно-правового регулирования бухгалтерского финансового и налогового учета. Основных случаев, которые ведут к возникновению ОНА/ОНО (а иногда и ПНО) не так и много. Основными из них являются:

1. Применение *различных способов начисления амортизации* (в том числе при их изменении) в бухгалтерском финансовом и налоговом учете. Общим способом начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете является лишь линейный метод. Если в бухгалтерском финансовом учете организации стоимость объекта посредством начисления амортизации погашается быстрее, чем в налоговом учете, то возникает *ОНА*, который впоследствии уменьшается после полного списания стоимости в бухгалтерском финансовом учете и продолжения амортизации в налоговом учете. Если в бухгалтерском финансовом учете стоимость объекта посредством начисления амортизации погашается медленнее, чем в налоговом учете, то возникает *ОНО*, которое впоследствии уменьшается после полного списания стоимости в налоговом учете.

Если же организация в налоговом учете применяет линейный метод начисления амортизации, то при использовании какого-либо нелинейного метода в бухгалтерском финансовом учете (метод уменьшаемого остатка или списание по сумме чисел лет срока полезного использования объекта), то, скорее всего, в первые периоды эксплуатации объекта суммы амортизации в бухгалтерском финансовом учете окажутся выше, чем в налоговом учете, а, соответственно, возникнет вычитаемая временная разница, которая ведет к формированию отложенного налогового актива.

Таким образом, применение различных методов начисления амортизации может привести как к возникновению отложенного налогового актива, так и к возникновению отложенного налогового обязательства. Это наиболее типичный случай вообще возникновения временных разниц, который часто встречается в практике хозяйственной деятельности организации. Соответствующие разницы можно квалифицировать как управляемые, поскольку организации в рамках своей учетной политики без каких-либо существенных ограничений могут выбирать методы начисления амортизации, варьируя в итоге ее сумму. Следовательно, данный способ можно рассматривать как элемент налогового планирования.

2. Применение *амортизационной премии* (до 30 % по отдельным группам основных средств), которое возможно только в налоговом учете. В бухгалтерском финансовом учете в соответствии с ПБУ 6/01 отсутствует возможность списания части стоимости в виде единовременного расхода. Согласно налоговому законодательству амортизационная премия включается в состав расходов отчетного (налогового) периода (п. 9 ст. 258 НК РФ). В результате, в первом же периоде эксплуатации объекта у организации образуется налогооблагаемая временная разница, которая ведет к формированию *ОНО*, которое впоследствии уменьшается при каждом начислении амортизации.

Разница является временной в силу того обстоятельства, что по окончании срока полезного использования объекта его остаточная стоимость как в бухгалтерском финансовом учете, так и в налоговом учете будет равна 0, соответственно, и расходы по списанию первоначальной стоимости будут одинаковы.

На практике имеет место дискуссия об единстве или различии экономической природы разниц и последствий, которые возникают в результате применения амортизационной премии и последующего начисления амортизации. Мы полагаем, что поскольку разницы возникают в результате проведения операции по списанию стоимости объекта, то разницы являются едиными и при ее формировании и погашении необходимо использовать показатели общей величины расходов по погашению стоимости:

- в финансовом учете – только суммы амортизации;
- в налоговом учете – суммы амортизации и суммы амортизационной премии.

В то же время мы признаем право бухгалтера на трактовку соответствующих расходов, как различных. В этом случае, возникшую разницу в результате применения амортиза-

ционной премии следует трактовать не как временную, а как постоянную, равно как и все последующие разницы, которые возникнут в результате существования различной амортизируемой стоимости в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете после применения амортизационной премии.

3. Амортизация основных средств, работающих в условиях *агрессивной* среды и (или) *повышенной сменности* (кроме основных средств 1-3-й амортизационных групп), которая может начисляться в налоговом учете с применением повышающего коэффициент не выше 2 (п. 1 ст. 259.3 НК РФ); в бухгалтерском финансовом учете таких норм, позволяющих ускорить процесс амортизации, не предусмотрено.

Соответственно, если организация обоснует свою позицию и применит соответствующий повышающий коэффициент не выше 2, то в результате формирования налогооблагаемых временных разниц в ее учете будет признано ОНО. Затем сформированное ОНО будет погашаться, но только после того, как в налоговом учете стоимость объекта окажется полностью самортизирована, в то время как в бухгалтерском финансовом учете (при условии использования в налоговом учете коэффициента 2) остаточная стоимость будет составлять 50% от первоначальной стоимости, то есть пройдет лишь половина периода амортизации объекта. Соответственно, затем при каждом начислении амортизации расходы в бухгалтерском финансовом учете по амортизации этого объекта будут выше, чем расходы в налоговом учете (в котором расходов по амортизации вообще не будет).

4. Амортизация основных средств, используемых *только для научно-технической деятельности*, отражается в налоговом учете с применением повышающего коэффициента не выше 3 (п. 2 ст. 259.3 НК РФ); в бухгалтерском финансовом учете такой нормы также нет. Естественно, что данная норма имеет четко выраженную направленность на стимулирование деловой активности в совершенно конкретной области, путем предоставления своего рода определенных налоговых льгот. В результате, у организации возникает опять-таки налогооблагаемая временная разница, следствием существования которой является формирование ОНО, которое впоследствии постепенно уменьшается, но только после полного погашения стоимости объекта в налоговом учете.

5. Амортизация предметов договора *лизинга* в налоговом учете осуществляется с применением любого метода амортизации и повышающего коэффициента не выше 3 (исключения составляют основные средства, относящиеся к 1-3-й амортизационным группам (п. 2 ст. 259.3 НК РФ)). В результате применения повышающего коэффициента к основной норме амортизации, расходы в налоговом учете будут на начальных этапах эксплуатации актива больше, чем расходы в финансовом учете, на основании чего образуется налогооблагаемая временная разница, и в учете организации признается ОНО. Впоследствии сформированное ОНО уменьшается при полном погашении стоимости объекта лизинга в налоговом учете и продолжении его амортизации в бухгалтерском финансовом учете.

6. *Проценты по заемным средствам*, начисленным до момента принятия к учету инвестиционного актива (в том числе в пределах установленных норм для целей налогового учета - ст. 269 НК РФ), в бухгалтерском финансовом учете формируют стоимость инвестиционного актива (п. 7–14 ПБУ 15/2008). В налоговом учете их сумма включаются в состав внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). В результате образуется ОНО, которое впоследствии уменьшается при каждом начислении амортизации.

Парадокс данной ситуации состоит в том, что даже если бухгалтер сознательно готов пойти на увеличение налога на прибыль в первом же периоде, включив расходы на уплату процентов в стоимость объекта и в налоговом учете, то представители фискального ведомства возражают против такого действия, указывая, что НК просто не предусматривает порядка, по которому проценты за пользование заемными средствами могли бы быть включены в стоимость какого-либо актива.

7. Расходы на *приобретение ЭВМ* у организаций, работающих в области информационных технологий (п. 7 и 8 ст. 241 НК РФ) в финансовом учете принимаются к учету в качестве основных средств при соблюдении всех необходимых условий (п. 4 ПБУ 6/01). В

налоговом учете организации имеют право признавать такие расходы в составе материальных затрат (п. 6 ст. 259 НК РФ). В том случае, если организация воспользуется данным правом в налоговом учете, то образуется налогооблагаемая временная разница, которая ведет к необходимости признания ОНО. Впоследствии сформированное отложенное налоговое обязательство уменьшается по мере начисления амортизации в финансовом учете.

Надо заметить, что в большинстве случаев данная разница, скорее всего, не будет иметь места, поскольку при действующем праве организации основные средства стоимостью менее 40 тыс. р. учитывать в составе МПЗ, большая часть хозяйствующих субъектов предпочтут именно этот вариант учета, а, соответственно, и в бухгалтерском финансовом учете основное средство признано не будет. Однако в целом всё-таки можно приветствовать такое стремление государства к стимулированию инновационной деятельности, коей в полной мере можно считать деятельность в области компьютерных и информационных технологий.

8. Различные сроки полезного использования основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. Теоретически сроки полезного использования в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете могут отличаться. Однако в отличие от предыдущих данные разницы могут быть как вычитаемыми, так и налогооблагаемыми.

Например, если в бухгалтерском финансовом учете стоимость объекта погашается быстрее, чем в налоговом, то возникает вычитаемая временная разница, которая в конечном итоге приводит к формированию ОНА, который впоследствии будет уменьшаться после полного списания стоимости объекта в финансовом учете, но при наличии остаточной стоимости в налоговом учете.

Если в бухгалтерском финансовом учете стоимость объекта погашается медленнее, чем в налоговом учете, то возникает налогооблагаемая временная разница, которая ведет к формированию ОНО, которое впоследствии уменьшается после полного списания стоимости в налоговом учете, но при наличии остаточной стоимости в бухгалтерском финансовом учете.

Наверное, из всех описанных нами выше разниц, и тех разниц, которые будут описаны нами ниже, именно разницы, связанные с различными сроками полезного использования объектов основных средств можно считать ключевыми. Действительно, уж очень существенными могут быть отличия в сроках полезного использования объектов, и слишком много поводов у организации существует для того, чтобы воспользоваться предоставленными им правами и установить существенно разные сроки в бухгалтерском финансовом и налоговом учете.

В частности, очевидно, что для максимизации денежного потока и минимизации налоговых выплат в первые годы, организации должны устанавливать сроки полезного использования на минимальной границе соответствующей амортизационной группы. Но в этом случае, срок полезного использования, например, нового здания необходимо будет установить на уровне 31 год, что явно не соответствует действительному ожидаемому сроку, а потому для более реальной суммы амортизации, включаемой в себестоимость продукции, а также формирования реального финансового результата для иных внешних пользователей, в бухгалтерском финансовом учете срок может быть установлен, например, на уровне 60 лет или даже еще больше.

Заключение

Итак, к каким выводам мы пришли после написания данной работы. Во-первых, совершенно очевидно, что вопросы признания, оценки и документального оформления затрат вообще и амортизации, в частности, в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете достаточно сложны. Существует огромное количество нормативно-правовых актов, разъяснений, писем, регулирующих соответствующие вопросы, которые нередко противоречат друг другу. При этом можно констатировать, что все трудности в части оценки и признания

затрат свойственны в основном лишь налоговому учету, поскольку в бухгалтерском финансовом учете при должном документальном оформлении все затраты по амортизации основных средств признаются без каких-либо проблем.

Существование же препятствий для признания затрат по амортизации в налоговом учете напрямую ведет к возникновению как постоянных, так и временных налоговых разниц, которые ведут к формированию постоянного налогового обязательства, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Трудоемкость учета разниц и возникающих в связи с ними отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств достаточно высока. Она связана, прежде всего, с отслеживанием временных и постоянных налоговых разниц в учете, а также с последующими разъяснениями налоговым органам причин таких различий между финансовым и налоговым учетом

Еще раз отметим, что материалы, изложенные в данной работе, верны на дату ее написания, но вполне возможно, что изменения в законодательстве окажут влияние и на ситуации, описанные в работе. Поэтому, приступая к работе с какой-либо разницей, мы настоятельно рекомендуем бухгалтеру осуществить сверку положений бухгалтерского финансового и налогового учета по соответствующему вопросу.

Алфавитный указатель

- амортизационная премия, 14
- амортизационная премия в отношении имущества, полученного и переданного в *лизинг*, 16
- амортизационная премия по неотделимым улучшениям арендованного имущества, 15
- амортизационная премия по объектам, внесенным в качестве вклада в уставный капитал, 15
- амортизационная премия по основным средствам, которые ранее уже принимались к учету в качестве основных средств, 17
- амортизационная премия по основным средствам, полученным правопреемником при реорганизации, 15
- амортизационная премия при получении объектов по договору мены, 17
- амортизация неотделимых улучшений в случае пролонгации договора аренды, 30
- амортизация основных средств во время простоя, 20
- амортизация основных средств при их перевозке внутри организации, 21
- амортизация основных средств, находящихся на длительной реконструкции, 19
- амортизация при использовании основных средств для работы в условиях агрессивной среды, 28
- включение амортизации в состав расходов, 31
- Восстановление амортизационной премии, 18
- восстановление амортизационной премии при реализации, 18
- выкуп лизингового имущества, 14
- документальное подтверждение использования объекта прежним собственником, 8
- использование объекта в условиях агрессивной среды, 10
- использование основных средств, предназначенных для перепродажи, 7
- использование *повышающего* коэффициента при лизинге, 14
- капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, 29
- новый Общероссийский классификатор основных фондов, 10
- объекты по которым организация не имеет права применить амортизационную премию, 14
- ОНА, 32
- ОНО, 32
- основные средства организаций, применяющих *упрощенные способы ведения бухгалтерского учета*, 5
- отсутствие упоминания вида основного средства в ОКОФ, 10
- переходные ключи* между старой и новой редакциями Классификатора, 10
- планируемый срок использования объектов основных средств, 7
- повышенная сменность, 11
- приостановление начисления амортизации, 19
- состав прямых и косвенных расходов, 32
- способы амортизации, 5
- срок полезного использования, 7
- срок полезного использования лизингового имущества, 13
- срок полезного использования модернизированного объекта, 8
- срок полезного использования объекта, приобретенного у иностранной организации, 9
- срок полезного использования объекта, приобретенного у физического лица, 8
- срок полезного использования объектов, полученных по договорам лизинга, 13
- срок полезного использования после проведения модернизации, 12

Монография

Слободняк Илья Анатольевич

Затраты организации: признание, оценка, документальное оформление

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 15.09.17. Формат 60х90¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 12,4. Тираж 500 экз.

Заказ

Издательство Байкальского государственного университета
экономики и права.

664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.