



## Амортизация основных средств: учет и налогообложение

### Бухгалтерский учет

В соответствии с п. 48 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее по тексту - ПБУО), утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н, стоимость основных средств погашается (т.е. переносится на стоимость выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг) путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования. Согласно п. 46 ПБУО, а также п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н, к основным средствам отнесена совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Упомянутые положения недостаточно ясно отвечают на два вопроса:

- учитываются ли в составе основных средств орудия труда, имеющие в целом для народного хозяйства срок полезной службы не менее 3 лет, и начисляется ли по ним амортизация, если организация создана на 10 месяцев или производство какого-либо вида продукции планируется лишь в течение 10 месяцев, после ликвидации организации или прекращения выпуска определенного вида продукции основные средства могут быть проданы по цене не ниже остаточной стоимости, т.е. могут быть использованы для получения экономической выгоды этой организацией и для удовлетворения потребностей покупателей основных средств;

- учитываются ли в составе основных средств объекты жилищного и коммунального назначения, здравоохранения, образования, культуры и спорта, начисляется ли по ним амортизация.

В соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 для отражения активов (имущества, орудий труда) в составе основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) использование основных средств в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организаций;

б) использование основных средств в течение периода времени, превышающего 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) активы способны получить экономическую выгоду (дохода).

Таким образом, если организация создана на 10 месяцев, то ее орудия труда не могут быть признаны основными средствами из-за несоблюдения двух из четырех указанных выше условий:

- орудия труда будут использованы менее 12 месяцев;

- предполагается (планируется) продажа временно используемых орудий труда.

Если бы организация была создана на 1,5 года, то ее орудия труда были бы признаны основными средствами, а требования пункта в) не принимались бы во внимание, так как термин «перепродажа» относится к товарам. Абсолютизация норм пункта в) привела бы к тому, что к основным средствам не были бы отнесены орудия труда организации, созданной, например, на 1,5 года, так как ее активы после ликвидации или в процессе ликвидации будут проданы.

Если орудия труда не могут быть отнесены к основным средствам, то они не амортизируются, т.е. их стоимость должна быть перенесена на стоимость продукции (работы, услуг) одновременно.

Пользователям бухгалтерской отчетности необходимо иметь в виду, что в период с 1997 по 2001 г. понятие «срок полезного использования основных средств для народного хозяйства страны», использованное в Положении по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных и общественных организаций (доведено Письмом Минфина СССР от 07.05.76 № 30, (далее по тексту - Положение № 30) и закрепленное через Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов (утверждены Постановлением Совета Министров СССР от 22.10.90 № 1072, (далее по тексту - Постановление № 1072), плавно заменено понятием «срок полезного использования основных средств для конкретной организации».

Если обратиться к Положению № 30, то в нем основными средствами названа совокупность средств труда, действующих в неизменной форме в течение длительного периода как в сфере материального производства, так и в непромышленной сфере. Единые нормы амортизационных отчислений Постановлением № 1072 бы ли утверждены как для народного хозяйства в целом, так и для предприятий в частности. В п. 2.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97 сроком полезного использования основных средств был назван период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации.

В соответствии с Постановлением № 1072 по автобетоносмесителю на шасси КамАЗа, перевозящему бетон на расстояние свыше 10 км, применялась годовая норма амортизации в размере 20%. Соответственно стоимость бетоносмесителя на стоимость продукции или работ переносилась равномерно в течение 5 лет, т.е. срок полезного использования косвенно (через норму амортизации) устанавливался в 5 лет. Норма амортизации не зависела от срока полезного использования этого бетоносмесителя на том или другом предприятии, а также от количества предприятий, на балансе которых в течение 5-летнего периода учитывался этот объект. Если, например,

этот бетоносмеситель 12 месяцев находился на балансе предприятия «А» и 48 месяцев на балансе предприятия «Б», то предприятием «А» амортизация начислялась в размере 20% от его первоначальной (восстановительной) стоимости, а предприятием «Б» - в размере 80% стоимости. На основании же ПБУ 6/01 первое предприятие амортизацию не начисляет, а второе предприятие приобретает автомобиль по рыночной цене и начисляет амортизацию в размере 100% от рыночной цены.

Срок полезного использования устанавливает организация (покупатель) самостоятельно. Как правило, эти сроки указываются в актах приемки-передачи основных средств по форме ОС-1, в инвентарных картах и (или) в распорядительных документах организации.

Понятие «срок полезного использования основных средств в народном хозяйстве» частично используется и в настоящее время. Так, ряд предприятий (организаций) вынужден использовать нормы, утвержденные Постановлением № 1072, т.е. использовать нормы и сроки, установленные не столько для конкретного предприятия, сколько для конкретного объекта основных средств, эксплуатируемых в народном хозяйстве. По объектам, полученным по договорам дарения, амортизация начисляется, т.е. используется старый принцип, направленный на начисление амортизации независимо от источника финансирования и места нахождения объекта. Кроме того, по нормам НК РФ при приобретении основных средств, бывших в эксплуатации, срок полезного использования объекта устанавливается с учетом срока эксплуатации у прежних собственников: сначала устанавливается срок полезного использования объекта в целом для народного хозяйства, после этого вычитается срок эксплуатации у прежних собственников, а разность представляет собой планируемый (предполагаемый) срок полезного использования объекта у нового собственника (у покупателя).

Срок полезного использования в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 определяется организациями при принятии объекта к бухгалтерскому учету. При этом учитываются сроки полезного использования, указанные в технических условиях (технической документации), а также конкретные условия эксплуатации у организации-приобретателя. Если министерства, ведомства и компетентные органы муниципальных образований с привлечением научных организаций и (или) специалистов определили срок полезного использования основных средств для конкретных организаций, то учитываются эти сроки.

В противном случае определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из следующего:

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

ПБУ 6/01 действует с 2001 г., а многие объекты большинства организаций были сданы в эксплуатацию в период до 2001 г. Некоторые из них в актах приемки-передачи основных средств и инвентарных картах (или в распорядительных документах) указали сроки полезного использования основных средств с учетом тех же факторов, которые позднее были указаны в ПБУ 6/01. До 2001 г. эти сроки использовались для планирования затрат на капитальный ремонт и финансирования капитальных вложений, а с 2001 г. могут использоваться и для начисления амортизации. Те же организации, которые при приемке объектов к бухгалтерскому учету не определяли сроки их полезного использования, вынуждены использовать нормы амортизации, утвержденные Постановлением № 1072. В результате по однотипным объектам основных средств в организации могут существовать три вида сроков полезного использования и норм амортизации:

- для бухгалтерского учета амортизации объектов, приобретенных до 2001 г., - согласно Постановлению № 1072;
- для аналогичных объектов, приобретенных в 2001-2003 гг., - определенные организацией самостоятельно;
- для налогового учета - определенные в соответствии с требованиями НК РФ.

Если орудия труда используются организацией менее 12 месяцев, то в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.01 № 44н, они с 2002 г. должны учитываться в составе инвентаря и инструментов на балансовом счете 10 «Материалы». Учет быстроизнашивающихся предметов (т.е. инвентаря и инструментов со сроком полезного использования не более 12 месяцев) на балансовом счете 10 «Материалы» был также предусмотрен Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий/утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.00 № 94н и введенным в действие с 1 января 2001 г. Порядок списания инвентаря, инструментов и других видов оборудования со сроком полезного использования менее 12 месяцев в 2001 г. был отрегулирован слабо, поэтому в учетной политике некоторые предприятия предусматривали по ним начисление износа (амортизации), другие - списание в момент передачи в эксплуатацию, третьи - равномерное списание в виде расходов будущих периодов.

Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (далее по тексту - Методические указания по учету спецоснастки и спецодежды), утвержденные Приказом Минфина России от 26.12.02 № 135н и введенные в действие с 1 января 2003 г., предусматривают учет таких материалов на балансовом счете 10 «Материалы» и списание их на стоимость продукции (работ, услуг) в следующие сроки:

- в момент передачи спецодежды, если срок ее службы не превышает 12 месяцев;
- равномерно в течение нормативного срока полезного использования спецодежды, если срок полезного использования превышает 12 месяцев;
- в момент передачи в эксплуатацию, если специальная оснастка предназначена для выполнения индивидуальных заказов;
- равномерно в течение срока полезного использования спецоснастки (стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура);
- пропорционально объему продукции (по штампам, пресс-формам, прокатным валкам и подобной им спецоснастке).

В Письме Минфина России от 12.05.03 № 16-00-14/159 указано, что организация может установить для учета спецодежды такой же порядок, какой предусмотрен для учета основных средств (в соответствии с ПБУ 6/01). Значит, если, например, дежурный тулуп для сторожа стоит 10 100 руб. и служит 10 лет, был приобретен до 2001 г. без указания срока полезного использования, то для учета этого объекта могут применяться те же формы первичной учетной документации, что и для учета основных средств, балансовый счет 01 «Основные средства», шифр амортизации 70000 и норма амортизации 9,1%. Если же он был приобретен в 2001 г. (или позднее), то норма амортизации составит 10%. Аналогичный порядок учета специальных инструментов, приспособлений и специального оборудования был установлен п. 9 Методических указаний по учету спецоснастки и спецодежды.

Начисление амортизации по спецоснастке и спецодежде в целях налогового учета затрудняется в связи с тем, что Правительство РФ в своем Постановлении от 01.01.02 № 1 не утвердило сроки их амортизации (полезного использования). Здесь также имеет место противоречие в актах налогового законодательства.

С одной стороны, НК РФ и ПБУ 6/01 разрешают начислять амортизацию по спецодежде и спецоснастке. С другой стороны, не утвердив классификацию и амортизационные группы для таких объектов (см. п. 1 ст. 258 НК РФ), Правительство РФ лишает налогоплательщиков права начислять амортизацию в целях налогового учета.

Частичным решением проблемы является утверждение в учетной политике сроков полезного использования спецоснастки и спецодежды. При начислении амортизации в целях бухгалтерского учета затруднение возникает в том случае, если некоторые виды спецоснастки и спецодежды введены в эксплуатацию в 1999-2000 гг., имеют срок полезного использования в пределах 3-5 лет, но эти сроки не были определены в момент их приема к бухгалтерскому учету.

В период до 2000 г. включительно начислялась амортизация по объектам непромышленного назначения (поликлиникам, дворцам спорта, дворцам культуры, базам отдыха, пионерским лагерям, детским садам и другим объектам социально-культурного назначения) независимо от наличия или отсутствия дохода от эксплуатации таких объектов. В связи с введением ПБУ 6/01 амортизация таких объектов с 2001 г. производится лишь в том случае, если они участвуют в извлечении доходов.

Пунктом 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 20.07.98 № 33н (далее по тексту - МУБУОС), разрешено начислять амортизацию по объектам жилищного фонда, используемым для извлечения дохода и учитываемым на счете учета доходных вложений. Извлечение доходов производится путем сдачи помещений в аренду, взиманием квартплаты в размерах, покрывающих затраты не менее чем на 95%. В этом случае квартплата будет играть роль оплаты услуг, предоставленных квартиросъемщикам (предоставление в пользование жилых помещений в жилищном фонде и в НК РФ признано услугой). Если организация занимается сдачей жилых помещений с целью получения прибыли, то она обязана начислять амортизацию, в противном случае не будет соблюден принцип достижения приоритета экономического содержания (сущности) над юридической формой, установленный п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.98 № 60н.

ПБУ 6/01 предусматривает начисление амортизации одним из следующих четырех способов:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- списание стоимости по сумме числе лет срока полезного использования;
- списание стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В соответствии с пунктами 17 и 23 ПБУ 6/01 и пунктами 46, 48, 50 и 53 МУБУОС в целях бухгалтерского учета не подлежат амортизации:

- 1) земельные участки и объекты природопользования;
- 2) объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), не учитываемые в составе доходных вложений и не используемые для извлечения дохода;
- 3) объекты внешнего устройства (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т.п.), специализированные сооружения судоходной обстановки;
- 4) продуктивный скот, волы, буйволы, олени;
- 5) издания (книги, брошюры и т.п.);
- 6) объекты фильмофонда;
- 7) сценическо-постановочные средства;
- 8) основные средства, полученные по договорам в безвозмездное пользование;
- 9) экспонаты животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях;
- 10) многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста;

11) основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию на срок более 3 месяцев;

12) основные средства, находящиеся в процессе восстановления (ремонт, модернизация, реконструкция), продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Отметим, что в отношении объектов основных средств, являющихся произведениями искусства, ограничения по начислению амортизации отсутствуют. В то же время понятно, что произведения искусства могут оказаться среди объектов фильмофонда и сценическо-постановочных средств.

Полная расшифровка понятия «объекты внешнего благоустройства» не дана ни в ПБУ 6/01, ни в МУБУОС.

По нашему мнению, слово «внешние» означает нахождение объекта на землях, не отведенных организации (в том числе по договору аренды), а также указывает на общее пользование объектами без оплаты. Например, автодороги общего пользования, находящиеся на балансе унитарных предприятий, как правило, строятся за счет бюджетных средств, плата за пользование дорогами не взимается, этими дорогами пользуются все владельцы автомобилей и гужевого транспорта, от эксплуатации автодорог унитарное предприятие доходы не извлекает, поэтому амортизация не начисляется. Если завод (организация) за свой счет построил городскую автодорогу общего пользования и учитывает на своем балансе, то амортизация по ним не начисляется. В то же время производственные площадки, внутрихозяйственные и подъездные дороги, платформы, тротуары, предназначенные для движения и перевозки персонала, транспорта и груза организации и ее контрагентов (смежников), для стоянки транспорта организации и ее контрагентов, направлены на извлечение доходов, не могут быть признаны объектами внешнего благоустройства, поэтому подлежат амортизации. Обоснованность начисления амортизации по таким объектам подтверждается и Постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1, в частности площадки производственные включены в 5-ю, 7-ю и 10-ю амортизационные группы, а Постановлением № 1072<sup>1</sup> им присвоены следующие шифры (коды) амортизации; 20208, 20222, 20306, 20360, 20361, 20372, 20375.

В целях промышленной эстетики и психологической разгрузки, предусмотрев соответствующие расходы в коллективном договоре (в мероприятиях по охране труда), некоторые организации содержат цветочные клумбы, газоны и аллеи из многолетних деревьев. Посадка деревьев на территориях некоторых организаций предусмотрена проектом строительства и (или) предписаниями органов архитектурного надзора. По таким объектам амортизация начисляется. Если промышленное предприятие по просьбе администрации города, в черте города, на земле, выделенной этому предприятию, устроило сквер общего пользования (не приносящий дохода этому предприятию), то амортизация не начисляется. Не начисляется амортизация по зеленым насаждениям унитарных предприятий, специализирующихся на озеленении городов и рабочих поселков городского типа. Связано это с тем, что зеленые насаждения являются объектами общего пользования, доходов унитарному предприятию не приносят или они незначительны (в виде штрафов за самовольную рубку, в виде выручки от реализации дров и т.д.).

Объектами благоустройства для города и рабочих поселков городского типа являются городские канализационные сети, очистные сооружения, мусоросжигательные заводы. Для унитарного предприятия, занимающегося санитарной очисткой города за счет бюджетных средств, эти объекты становятся объектами внешнего благоустройства, если при финансировании затрат не учитываются суммы амортизации, а строительство сетей, очистных сооружений и мусороперерабатывающих заводов производится за счет бюджетных средств. Если же цена за услуги по очистке стоков включает в себя амортизацию канализационных сетей и очистных сооружений, т.е. заказчики (потребители воды) оплачивают все расходы унитарного предприятия, связанные с очисткой стоков, то эти объекты превращаются во внутрихозяйственные объекты, амортизация по ним начисляется.

Промышленные и другие коммерческие предприятия (организации) начисляют амортизацию по объектам санитарной очистки на основании следующего:

- производство продукции (работ, услуг) невозможно без водоснабжения и очистки стоков, т.е. они необходимы с технологической точки зрения;
- канализационные сети и очистные сооружения одновременно являются объектами охраны природы и охраны труда.

Если промышленное или другое аналогичное предприятие содержит на своем балансе канализационные сети, бесплатно обслуживающие городские нужды, то амортизация по ним не начисляется.

У хозрасчетных парков культуры и отдыха площадки, дорожки и многолетние насаждения не являются объектами внешнего благоустройства, в частности, по некоторым из этих объектов начисление амортизации предусмотрено шифром 20372 единых норм амортизации, утвержденных Постановлением № 1072. Постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1 они включены в 10-ю амортизационную группу.

Если квартирная плата покрывает расходы по благоустройству территорий ЖКХ коммерческих предприятий, то амортизация по зеленым насаждениям, внутриквартальным площадкам, дорогам и тротуарам начисляется. Амортизация по сетям энергоснабжения и водоснабжения ЖКХ коммерческих предприятий начисляется, так как эксплуатация этих объектов приносит доход в виде платы за энергию и воду. Если канализационные сети были построены за счет бюджетных средств и амортизация таких сетей не включена в размер тарифа (цены) за очистку стоков, то амортизация по ним начислять не следует (они не приносят дохода, являются объектами общего пользования для всех жителей жилого квартала).

**Налоговый учет**

Налоговому учету основных средств, их амортизации, а также расходам на их ремонт посвящено восемь статей НК РФ (256-260, 322, 323 и 324). Кроме того, при определении стоимости амортизируемого имущества необходимо учитывать положения ст. 170 НК РФ.

Пункт 1 ст. 257 НК РФ к основным средствам относит часть имущества налогоплательщика (организации), используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией. Как видно, определения основных средств, используемые в бухгалтерском и налоговом учете, совпадают.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируются основные средства со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб. за единицу. В отличие от норм бухгалтерского учета, которые предполагают амортизацию основных средств стоимостью до 10 000 руб. за единицу, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г., налоговое законодательство предполагает списание остаточной стоимости таких основных средств в состав расходов переходного периода.

Пункт 2 ст. 256 НК РФ запрещает коммерческим организациям начислять амортизацию в целях налогового учета (налогообложения) по таким видам основных средств, как:

- земля и иные объекты природопользования;
- приобретенные (созданные) с использованием бюджетных средств целевого финансирования;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;
- продуктивный скот, волы, буйволы, яки, олени;
- издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства (фонды библиотек относятся к 7-й амортизационной группе, по ним амортизация начисляется);
- полученные в рамках целевого финансирования (в виде средств из бюджетов всех уровней; грантов от физических лиц и некоммерческих организаций; инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов и торгов; инвестиций от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений и других, указанных в подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- мелиоративные и иные объекты сельскохозяйственного назначения, построенные за счет средств бюджетов всех уровней;
- полученные в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном федеральным законом о безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации;
- полученные безвозмездно в соответствии с международными договорами Российской Федерации;
- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование (в соответствии с гл. 36 ГК РФ);
- переданные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных (созданных) после 31 декабря 2001 г., в основном определяется в порядке, аналогичном для бухгалтерского учета. В налоговом учете проценты по заемным средствам, использованным для приобретения (создания) объектов основных средств, не входят в стоимость амортизируемых основных средств (они включаются в состав внереализационных расходов), а в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость основных средств, если эти проценты начислены (подлежат начислению) до ввода объекта в эксплуатацию.

Если основные средства были введены в эксплуатацию до 1 января 2002 г., то согласно ст. 322 НК РФ в расчете амортизации участвует не первоначальная стоимость объектов, а остаточная с учетом переоценки основных средств, произведенной до 2001 г. включительно.

Если переоценка была произведена и по состоянию на 1 января 2002 г. и отражена в регистрах учета 2002 г., то результаты переоценки (уценки или дооценки) в целях исчисления налога на прибыль принимаются в ограниченном размере, т.е. в размере не более 30% от первоначальной (восстановительной) стоимости, числящейся по состоянию на 1 января 2001 г.

Рассмотрим следующий пример: восстановительная стоимость объекта (с учетом дооценок и уценок) на 1 января 2001 г. составила 300 тыс. руб., амортизация по состоянию на 1 января 2002 года была начислена в сумме 200 тыс. руб. В январе 2002 г. по состоянию на 1 января была произведена дооценка на 40% или на 120 тыс. руб. (на 1 января 2002 г. рыночная цена такого же нового объекта составляла 420 тыс. руб. без НДС). После дооценки восстановительная стоимость объекта в регистрах бухгалтерского учета отражена в сумме 420 тыс. руб. (300 + 120), амортизация - 280 тыс. руб. (200 + 40% от 200), остаточная стоимость - 140 тыс. руб. (420 - 280). В регистрах налогового учета будет отражен объект стоимостью 130 тыс. руб. (300 x 1,3 - 200 x 1,3), в расчете суммы амортизации также будет участвовать остаточная стоимость в сумме 130 тыс. руб.

Данное ограничение введено для того, чтобы налогоплательщики не имели возможности для искусственного уменьшения налогооблагаемой прибыли за счет завышения восстановительной стоимости основных средств и сумм амортизации объектов, введенных в эксплуатацию до 1 января 2002 г.

Те организации (налогоплательщики), которые не провели переоценку основных средств по состоянию на 1 января 2001 г. и 1 января 2002 г., т.е. не довели учетную (восстановительную и остаточную) стоимость до действующих рыночных цен, будут уплачивать налог на прибыль в больших суммах по сравнению с аналогичными организациями, своевременно проводившими переоценку.

В соответствии со ст. 258 НК РФ и Постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1 основные средства (амортизируемое имущество) распределяются по 10 амортизационным группам. Так, например, в 1-ю группу входят недолговечные основные средства со сроком полезного использования от 13 до 24 месяцев включительно. В частности, в эту группу входят инструменты алмазные и абразивные (код по ОКОФ - 142895000); дизель и дизель-генераторы буровые, диаметр цилиндра которых свыше 160 мм; валки чугунные прокатные, молотки отбойные; инструмент, инвентарь и средства малой механизации лесохозяйственного применения, инструмент строительного-монтажного ручного; вибраторы электрические и пневматические.

Конкретный срок полезного использования устанавливается руководством организации (налогоплательщика) с учетом положений упомянутого выше классификатора, условий эксплуатации, системы проведения ремонта, срока деятельности организации, количества продукции (объема работ, услуг), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта, нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта.

Если переоценка основных средств по состоянию на 1 января 2001 г. и 1 января 2002 г. не проводилась, то организация имеет возможность применить минимальный срок полезного использования по той или иной амортизационной группе, чем может частично компенсировать потери от снижения сумм амортизации, связанные с непроведением дооценки основных средств.

Статья 259 НК РФ разрешает налогоплательщикам применять повышающие коэффициенты амортизации в отношении следующих основных средств:

- используемых для работы в агрессивной среде и (или) при повышенной сменности - не выше 2;
- являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга) - не выше 3;
- сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) - не выше 2.

По легковым автомобилям с первоначальной стоимостью более 300 тыс. руб. и пассажирским микроавтобусам с первоначальной стоимостью более 400 тыс. руб. обязательно применение понижающего коэффициента 0,5.

Другие понижающие коэффициенты могут применяться по решению руководства организации-налогоплательщика, закрепив это в налоговой учетной политике.

Организации, приобретающие объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по таким объектам с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Рассмотрим следующий пример: организация в 2002 г. приобрела за 5 000 млн. руб. административное здание с железобетонными каркасами, со стенами из каменных материалов, с железобетонными перекрытиями.

С учетом фактического технического состояния, условий эксплуатации и требований техники безопасности срок полезного использования здания установлен в 19 лет (228 месяцев). Такое здание входит в 10-ю амортизационную группу объектов со сроком полезного использования свыше 30 лет. У предыдущего собственника здание эксплуатировалось 72 года (введено в эксплуатацию в 1930 г.). Общий срок полезного использования составит 91 год (72 + 19).

Для аналогичных зданий, построенных организацией в 2000-2001 гг., срок полезного использования установлен в 90 лет.

Исходя из анализа имеющейся информации (72 > 31 и 91 > 90), налогоплательщик для расчета амортизации имеет право применять срок полезного использования, равный 19 годам, а месячная норма амортизации при линейном методе будет равна 0,439% (100% / 228мес.).

Если бы за 5 000 млн. руб. было приобретено не здание заводоуправления, а относящееся к 9-й амортизационной группе фруктохранилище (с каменными стенами, железобетонными колоннами и перекрытиями), то время эксплуатации фруктохранилища у прежних собственников (72 года) сравнивалось бы с пределом сроков полезного использования (26-30 лет), установленным для таких объектов. Вследствие того, что 72 > 30, срок может быть установлен самостоятельно в размере 19 лет.

Если фруктохранилище у прежнего собственника эксплуатировалось бы не 72 года, а 15 лет (было введено в эксплуатацию в 1987 г.), то новый собственник (организация) может установить срок полезного использования в пределах от 11 (26-15) до 15 (30-15) лет. Как видно, в НК РФ нарушена логика: чем дольше эксплуатировалось здание или сооружение, тем больше устанавливается срок его полезного использования у нового собственника, и наоборот.

НК РФ не запрещает начислять амортизацию по спецодежде и спецприспособлениям стоимостью более 10 тыс. руб. за единицу и со сроком полезного использования более 1 года, но спецодежда не включена в амортизационные группы, утвержденные Постановлением от 01.01.02 № 1, поэтому такие объекты можно учитывать с использованием первичных документов, приспособленных для основных средств, но амортизация по ним начисляться не будет. Перенос стоимости неамортизируемой спецодежды на стоимость товаров (работ, услуг) регулируется подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ, согласно которому он осуществляется одновременно, а по амортизируемой спецодежде - в порядке, установленном учетной политикой.

*(Окончание следует)*

**С.С. Новиков,  
директор ООО «Финвест-Аудит», г. Уфа**

**Журнал «Аудитор» № 2, 2004**

Подписные индексы по каталогу Агентства «Роспечать»:  
для индивидуальных подписчиков - 72977;  
для юридических лиц – 71951.

---

**ИНФОРМАЦИОННОЕ АГЕНТСТВО «КОНСУЛЬТАНТ»**

тел.: 105-52-93; 232-07-20; 232-07-21 (аналитический отдел); e-mail: [konsultant@dinform.ru](mailto:konsultant@dinform.ru)