

УДК: 657.1.012.1

Амортизация основных фондов на горнодобывающих предприятиях

Белобородова Римма Сабитовна

магистрант кафедры «экономика, управление и инвестиции» Южно-Уральского государственного университета

Для горнодобывающих предприятий существует проблема определения срока полезного использования, амортизационной группы основного средства, а, следовательно, проблема расчета амортизации. Все эти неприятности происходят из-за того, что в Классификации отсутствуют названия объектов таких как «горная выработка», «орт», «квершлаг», «штрек», «наклонный съезд», «ствол» и другие, являющиеся основными производственными фондами. В статье приведено возможное решение вышеуказанной проблемы.

Ключевые слова: Амортизация, основное средство, эксплуатация в агрессивной среде, повышающий коэффициент, горнодобывающая компания, метод начисления амортизации, взаимосвязь налогового и бухгалтерского учетов.

Износу или физическому старению подвержен любой объект основных средств, будь то машина, здание или горно-капитальная выработка. В процессе эксплуатации реальная стоимость объекта постоянно снижается. Скорость физического изнашивания объекта неодинакова у различных объектов и зависит от условий эксплуатации и качества технического обслуживания. В отраслях горнодобывающей промышленности в связи с тем, что оборудование работает в условиях повышенной влажности, наличия кислотных вод и других факторов, физическое старение оборудования происходит намного быстрее, чем в других отраслях. В целях налогового учета такие неблагоприятные условия обозначаются

термином «агрессивной среды». Понятие агрессивной среды рассматривается как некоторый комплекс природных и (или) искусственных факторов, которые оказывают повышенную нагрузку на основные средства в процессе их эксплуатации, что ускоряет их износ и старение. Предприятия, использующие основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности могут применять ускоренную амортизацию.

В соответствии с пунктом 7 статьи 259 налогового кодекса налогоплательщикам, использующим основные средства для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, предоставлено право использовать специальные повышающие коэффициенты.

Применение одного из таких коэффициентов, но не выше 2, правомерно только в тех случаях, когда основные фонды используются в режиме, не установленном документацией производителя, или в контакте с опасной средой, для функционирования в которой они не предназначены – так считает Минфин России в письмах от 09.10.2012 N 03-03-06/1/525, от 14.10.2009 N 03-03-05/182, ФНС России от 17.11.2009 N ШС-17-3/205@). То есть основные средства, специально созданные для эксплуатации в условиях агрессивной среды и используемые в строгом соответствии с технической документацией, не должны амортизироваться в ускоренном порядке.

Кроме того, при налоговой проверке, налогоплательщик должен будет документально доказать, что основное средство действительно используется в условиях агрессивной среды. Рекомендуемые для этого документы перечислены в письмах N 03-03-04/1/521 от 16.06.2006 Минфина России, N 20-12/14523 от 04.03.2005 УФНС России по г. Москве [1].

Перечень основных средств, используемых в условиях агрессивной среды, устанавливается налогоплательщиком самостоятельно.

При этом следует помнить, что порядок ведения налогового учета утверждается в учетной политике для целей налогообложения. При этом, не

обязательно оформлять приказ с перечнем всех объектов, амортизируемых ускоренно; а достаточно указать в учетной политике, что по объектам, эксплуатируемым в агрессивной среде, организация будет применять коэффициент, фиксируемый в акте по форме ОС-1.

Следует отметить, что на применение положений подпункта 1 пункта 1 статьи 259.3 НК РФ наложено ограничение: специальный коэффициент можно применять в отношении амортизируемых основных средств, которые приняты на учет до 1 января 2014 года (письмо Минфина России от 14.01.2013 N 03-03-05/1).

Бухгалтерский учет и налоговое законодательство содержат разные правила начисления амортизации. В бухгалтерском учете на основании пункта 18 ПБУ 6/01 амортизацию можно начислять одним из четырех способов:

- линейный способ;
 - способ уменьшаемого остатка;
 - способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
 - способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
- [9].

В налоговом учете их всего два (пункт 1 статьи 259 НК РФ): линейный и нелинейный. Линейный способ амортизации предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств. В соответствии с пунктом 2 статьи 259.1 НК РФ при использовании линейного метода сумма амортизации, начисленной за месяц, определяется как произведение нормы амортизации, определенной для этого объекта и его первоначальной стоимости. Амортизация нелинейным методом определяется по каждой амортизационной группе (подгруппе) путем умножения суммарного баланса на начало месяца на норму амортизации по следующей формуле:

$$A = B \times k / 100,$$

где: А - сумма амортизации за один месяц для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В - суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к - норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В налоговом учете имущество амортизируется в течение срока его полезного использования. Понятие срока полезного использования рассматривается как промежуток времени, в течение которого основное средство или нематериальный актив служит для выполнения целей деятельности организации [5].

Срок полезного использования основного средства определяют налогоплательщики самостоятельно по следующим правилам:

- 1) в первую очередь проверяется наличие рассматриваемого объекта в Классификации, утвержденной постановлением Правительства России от 1 января 2002 г. № 1 [7]. Этот документ объединяет объекты основных средств в 10 амортизационных групп в зависимости от срока их полезного использования. Если наименование объекта совпадает с наименованием, указанным в Классификации, то группа, к которой относится объект и будет определять срок полезного использования.

Нормы амортизации в соответствии с амортизационными группами приведены в пункте 5 статьи 259.2 НК РФ [5]:

Таблица № 1 Нормы амортизации.

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8

Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

- 2)если основное средство не указано в Классификации, то срок его полезного использования нужно определять, руководствуясь рекомендациями изготовителя и (или) техническими условиями.

Такие правила установлены пунктами 4 и 6 статьи 258 Налогового кодекса РФ.

Проблема в том, что очень часто на предприятиях горнодобывающей отрасли невозможно определить амортизационную группу основного средства, из-за того, что в Классификации отсутствуют такие объекты как «горная выработка», «орт», «квершлаг», «штрек», «наклонный съезд», «ствол» и др., а строительство таких выработок чаще всего проводят собственными силами сами горнодобывающие предприятия. При этом вопрос о возможности применения проектной, сметной документации, технико-экономических проектов за технические условия и рекомендации изготовителя остается открытым.

Особенностью горнодобывающей отрасли является тесная взаимосвязь объема добытого полезного ископаемого с определенной величиной затрат. Как раз именно амортизация служит таким видом расхода, который предназначен соотнести доход, получаемый от использования объекта, с затратами по его созданию.

Согласно пункту 5 Положения по бухгалтерскому учету 10/99 под расходами по обычным видам деятельности понимается возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, производимых в форме амортизационных отчислений [8].

По сути, выбирая порядок амортизации объектов основных средств, недропользователю нужно руководствоваться принципом соразмерности доходов от добычи руды и расходов в виде амортизационных отчислений горных выработок и иных объектов основных средств, которые непосредственно участвуют в процессах вскрытия, подготовки и отработки запасов полезных ископаемых на всем месторождении или его участке. Классификация таких работ приведена в Инструкции по планированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов [4].

Вышеуказанному принципу соразмерности доходов и расходов для основных средств, участвующих в процессах добычи, в наибольшей степени соответствует метод амортизации называемый «потонный» (метод "пропорционально выпуску продукции", установленный пунктом 18 ПБУ 6/01). Суть метода заключается в пропорциональном соотношении начисленной амортизации к величине добытого полезного ископаемого (погашенного запаса). Иначе говоря, потонная ставка - это величина амортизации, которая приходится на одну тонну извлеченной руды. При этом за величину объема продукции принимается объем добытого полезного ископаемого или объем погашенных запасов.

Потонный способ расчета амортизации также закреплен в Инструкции о порядке определения норм и начисления амортизации [6].

Согласно пункту вышеуказанной инструкции основные фонды организаций горнодобывающей отрасли делятся на две части:

К I части относят основные фонды, которые непосредственно связаны со вскрытием залежей полезных ископаемых, а также их подготовкой и отработкой на всем месторождении или его части (например: специализированные сооружения, горно-капитальные выработки и другие), предназначенные исключительно для потребностей данного предприятия и после выработки его запасов, неиспользуемые больше на иные цели без капитального

переоборудования. Рекомендуемый перечень таких основных средств приведен в вышеуказанной Инструкции о порядке определения норм [6].

При определении величины амортизации для полного восстановления основных фондов горнодобывающей отрасли, а также определения степени их износа, размеры отработанных запасов, принятые при расчете потонной ставки, должны учитываться соразмерно составу этих запасов. То есть важным условием применения потонного метода является строгое соответствие величины ставки и состава добытых запасов.

Пункт 5 Инструкции о порядке определения норм разрешает для предприятий-недропользователей, имеющих в собственности основные фонды, у которых срок эксплуатации превышает 25 лет, устанавливать норму амортизации в размере 4% стоимости соответствующей горно-капитальной выработке.

Ко II части относят основные фонды предприятия, не связанные с разработкой полезных ископаемых (например: транспорт, оборудование, производственный инвентарь и другие), по которым амортизация на полное их воспроизводство начисляется по единым нормам, утвержденным для данного вида основного средства [6].

До момента установления налогового учета согласно цели и предназначения основного средства на предприятиях применялись различные методы начисления амортизации. На сегодняшний день, желая сблизить бухгалтерский и налоговый учеты, очень часто предприятия используют только один метод – линейный. При этом следует отметить, что для предприятий-недропользователей применение такого метода далеко небезупречно. С одной стороны, при использовании только линейного метода может сложиться ситуация, когда срок использования горной выработки - будет намного отличаться от срока погашения запасов полезных ископаемых. Подходящим примером может стать ситуация, когда срок действия лицензии, полученной на право добычи полезных ископаемых, еще не истек, а месторождение по добыче полезных ископаемых уже

полностью выработано. Такой пробел приводит к неравномерному получению дохода в период добычи и огромных убытков после истощения запасов. С другой стороны, при применении, как основного, метода погашения стоимости соразмерно погашенным запасам полезного ископаемого, тоже ненадежно – так как некоторые основные средства принимают косвенное участие в процессе производства горнодобывающих предприятий, следовательно, величина износа таких основных средств не зависит от объема добычи полезных ископаемых. В налоговом учете такая ситуация приводит к занижению суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, что грозит налогоплательщику неизбежными спорами с налоговыми органами.

Следовательно, правильное определение величины амортизационных отчислений непосредственно связано с показателями финансовой деятельности горнодобывающего предприятия - как в отчетный период, так и в планируемом будущем. Поскольку себестоимость продукции в значительной степени зависит от величины перерабатываемого сырья, от степени загрузки технологического оборудования, на предприятиях горнодобывающей отрасли, начисление амортизации целесообразнее проводить пропорционально объему погашенных запасов, так как этот метод позволяет наиболее верно рассчитать расходы предприятия по производству продукции.

Но решение о применении в налоговом учете потонного метода расчета амортизации, требует внесения изменений в Налоговый кодекс РФ, что само по себе не осуществимо в ближайшее время. Более приемлемым выходом для организаций-недропользователей будет возможность использовать сроки, которые максимально приближены к срокам отработки месторождений полезных ископаемых, указанных в проектной, сметной, технико-экономической документации. Однако налоговые инспекторы будут не согласны с таким подходом и скорее всего будут оспаривать его. Между тем, возникшие споры можно устранить следующим образом: сами специалисты налоговых органов в

своих неофициальных разъяснениях рекомендуют обратиться с письменным запросом в Минэкономразвития РФ. Очень часто инспекторы считают, что официальный ответ Министерства экономического развития РФ сможет защитить компанию в подобных ситуациях и разрешит ей ничем не рискуя начислять амортизацию по объекту основного средства. Постановлением Правительства РФ №1212 от 01.11.1999 за органом исполнительной власти – Министерством экономического развития РФ, закреплена такая функция: обязанность рассмотрения вопросов по определению амортизационной группы, по разработке проектов, по изменению и дополнению Классификации основных средств. Именно поэтому, если при налоговой проверке налогоплательщик представит официальный ответ, полученный от Минэкономразвития России о рекомендуемом сроке полезного использования, который следует установить для основного средства, налоговый инспектор уже не сможет предъявить какие-либо претензии к организации по поводу начисления амортизации по этому объекту.

Список использованной литературы:

1. Брызгалин А.В., Федорова О.С. Амортизация в условиях агрессивной среды. Отрывки из новой книги "Расходы для целей налогообложения"/ А.В. Брызгалин, О.С. Федорова // Книги и публикации Аркадия Брызгалина, [Электронный ресурс].URL: <http://www.nalog-briz.ru>

2. Иванов, А.Е. Налоговые мотивы: ненавязчивое исполнение / А.Е. Иванов // Финанс. - 2011. - №19(398). - С. 53-55.

3. Иванов, А.Е. Организация налогового учета на предприятии: анализ восьмилетнего опыта / А.Е. Иванов // Строительный комплекс: Экономика управление и инвестиции: Сборник научных трудов. Выпуск 8. - Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2009. - С. 64-68.

4. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и

алмазов (утв. Роскомдрагметом 28.02.1994) 1.Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая, часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013)(с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2013)

5.Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая, часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013)(с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2013)

6.Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве (утв. Госпланом СССР, Минфином СССР, Госбанком СССР, Госкомцен СССР, Госкомстатом СССР, Госстроем СССР 29.12.1990 N ВГ-21-Д/144/17-24/4-73 (N ВГ-9-Д))

7.Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" (с изменениями и дополнениями)

8.Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (с изменениями и дополнениями)

9.Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (с изменениями и дополнениями)

Amortization of fixed assets on mining companies

Beloborodova Rimma Sabitovna

graduate student of chair "Economics, Management and Investment" South Ural State University

Abstract: For the mining companies there is a problem of definition of term of useful use, depreciation group of the main means, and, therefore, a problem of calculation of depreciation. All these troubles occur because in Classification there are no such objects as "excavation", "cross-cut", "inclined congress", "trunk" and others, being the fixed business assets. The possible solution of the above problem is provided in article.

Keywords: Amortization, basic assets, exploitation in aggressive environment, mining company, increasing coefficient, the depreciation method, the relationship of the tax accounting and bookkeeping.