

УЧЕТ АГРЕГАТОВ ОБМЕННОГО ФОНДА В АВИАЦИИ

В статье раскрыты особенности бухгалтерского учета объектов имущества, используемых при ремонте и обслуживании авиатехники, а также критерии признания узлов и деталей летательных аппаратов амортизируемым имуществом в целях налогообложения прибыли в рамках налогового учета.

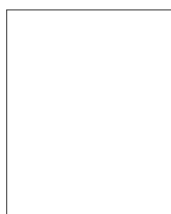
КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: узлы и агрегаты воздушного судна, авиационные двигатели, инвентарный объект, срок полезного использования, амортизация имущества, амортизация в целях налогообложения прибыли, эксплуатант, аренда, субаренда

ЧТО ТАКОЕ ОБМЕННЫЙ ФОНД?

Одним из способов сохранения системы авиатранспорта в России является проведение комплекса работ по восстановлению и ремонту авиационной техники. Своевременный и качественный ремонт — одно из важнейших условий безопасности полетов.

Наличие обменного фонда агрегатов позволяет оперативно и с наименьшими финансовыми затратами поддерживать летную годность авиационной техники, производить замену агрегатов в кратчайшие сроки, что особенно важно для авиакомпаний с плотным графиком полетов.

Предприятия, чья деятельность связана с авиацией, приобретают в собственность детали, узлы и блоки самолетов, а при оказании услуг по ремонту передают их владельцам самолетов во временное пользование (на условиях аренды). Комплектующие устанавливают взамен снятых на время ремонта. Стоимость единицы комплектующих, как правило, свыше 40 тыс. руб., срок использования — более 12 месяцев.



Поступинская Наталья Валерьевна — методолог
компании «КСК Групп» (г. Москва)

Возникает вопрос относительно учета данного обменного фонда. Как в целях налогообложения прибыли следует учитывать комплекующие — в составе амортизируемого имущества или в качестве материально-производственных запасов?

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Поддержание летной годности подразумевает четко регламентированные периодические ремонты различных узлов и агрегатов воздушного судна — двигателей, редукторов, вспомогательных силовых установок и т.д. Во избежание проста летательного аппарата принято использовать обменный фонд. Это значит, что на время проведения ремонта агрегат аппарата заменяют на другой, аналогичный, который предварительно закупают (в случае необходимости ремонтируют). Под агрегатами обменного фонда понимается некоторый полный набор узлов и агрегатов, который в любой момент может быть установлен на воздушное судно.

При организации учета движения двигателей, электрокомпрессоров и других запасных частей, предназначенных для замены изношенных, следует руководствоваться Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. №94н. В соответствии с этим нормативным документом, на субсчете 10.5 «Запасные части» счета «Материалы» учитывают наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для осуществления ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов. Здесь же учитывается движение обменного фонда полных комплектов машин, оборудования, двигателей,

узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

В рассматриваемой нами сфере бухгалтерский учет имеет особенность, связанную с авиационными двигателями.

Правила формирования инвентарного объекта установлены п. 6 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. №26н. Инвентарным объектом могут быть:

- 1) объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- 2) отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- 3) обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы¹;
- 4) часть объекта основных средств в случаях, когда он состоит из разных частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются.

Примером инвентарных объектов, упомянутых в последнем пункте вышеприведенного перечня, служат авиационные двигатели гражданской авиации, которые учитываются как отдельные инвентарные объекты, т.к. их срок полезного использования существенно отличается от срока полезного использования воздушного судна.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств отмечено, что авиационные двигатели гражданской авиации учитываются как отдельные инвентарные объекты в силу того обстоятельства, что срок их полезного использования отличается от срока полезного использования воздушного судна. В письме Минфина России от 20 февраля 2008 г. №03-03-06/1/121 сказано, что у организации нет оснований учитывать

¹ Примеры таких обособленных комплексов приведены в п. 10 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13 марта 2003 г. №91н: автомобиль с запасным колесом и набором инструментов, морское или речное судно с двигателями, электростанцией, радиостанцией, погрузочно-разгрузочными механизмами и т.п. В письме от 2 июня 2010 г. №03-03-06/2/110 Минфин России указал на то, что персональный компьютер со всеми приспособлениями и принадлежностями, без которых он не может использоваться в качестве средства труда, составляет единый объект основных средств. — *Прим. авт.*

в целях налогообложения прибыли авиационные двигатели как составную часть воздушного судна. Основываясь на положениях этого письма, специалисты приходят к выводу, что если по объекту установлены все необходимые элементы для начисления амортизации (в частности, срок полезного использования), то его следует учитывать как самостоятельное амортизируемое имущество. Например, как отдельные объекты необходимо учитывать входящие в состав здания лифты, встроенную систему вентиляции помещений, локальные сети, другие коммуникации здания и пр. (см. письма Минфина России от 23 октября 2009 г. №03-03-06/2/203 и от 23 сентября 2008 г. №03-05-05-01/57).

Таким образом, авиационные двигатели учитываются как отдельные объекты амортизируемого имущества (счет 01), по которым установлены все необходимые элементы для начисления амортизации. К тому же, как указано выше, согласно абз. 2 п. 6 ПБУ 6/01, в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

В положениях по бухгалтерскому учету не сказано, как определять существенность отличия при разделении комплекса предметов, представляющих единое целое, на несколько инвентарных объектов, что дает бухгалтеру право решить этот вопрос по собственному усмотрению. Это означает, что авиационные двигатели, а также ряд аналогичных агрегатов, срок полезного использования которых отличается от срока полезного использования воздушного судна, учитываются как отдельные инвентарные объекты в составе основных средств (если они соответствуют стоимостному критерию «свыше 40 тыс. руб. за единицу»).

Так, в Классификации основных средств (производится в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. №1) оборудованию для летательных аппаратов присвоен код 14 3533000, оно перечислено в пятой амортизационной группе со сроком полезного использования то семи до десяти лет.

В Общероссийском классификаторе основных фондов в данную группу также включены:

- системы и приборы летательных аппаратов (код 14 3533030);
- системы и приборы пилотажно-навигационные (код 14 3533400);
- системы пилотажно-навигационные (код 14 3533401);
- аппаратура и приборы преобразования информации пилотажно-навигационные (код 14 3533402);
- исполнительные устройства пилотажно-навигационные (код 14 3533403);
- системы и приборы управления и контроля силовых установок авиационные (код 14 3533410);
- устройства авиационные усилительно-преобразующие (код 14 3533423);
- устройства авиационные электромеханические преобразующие, распределительные и исполнительные (код 14 3533424);
- системы и приборы автоматизированного контроля авиационные (код 14 3533430);
- приборы автоматизированного контроля авиационные (код 14 3533432);
- оборудование аэродромное эксплуатационное (код 14 3533450) и др.

Таким образом, в бухгалтерском и налоговом учете авиационные двигатели и аналогичные агрегаты (можно руководствоваться вышеприведенным списком) могут быть учтены как отдельные объекты амортизируемого имущества. Это соответствует и международным правилам учета: согласно п. 12 МСФО 16 самолет и его двигатели должны отражаться как отдельно амортизируемые активы, если они имеют разные сроки полезной службы.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Под основными средствами в целях исчисления налога на прибыль понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения

работ, оказания услуг) или для управления организацией. Если имущество соответствует критериям п. 1 ст. 256 НК РФ, его стоимость в целях налогообложения прибыли списывается путем начисления амортизации в порядке, установленном в ст. 258, 259 НК РФ.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в Классификации основных средств, срок полезного использования в целях начисления амортизации налогоплательщик устанавливает в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей (п. 5 ст. 258 НК РФ). Соответственно, комплектующие детали, узлы и блоки самолетов, стоимость которых превышает 40 тыс. руб. (до 1 января 2011 г. — 20 тыс. руб.) и срок полезного использования которых превышает 12 месяцев, признаются амортизируемым имуществом в целях налогообложения прибыли.

Обратим внимание на то, что по амортизируемому имуществу, не введенному в эксплуатацию (например, авиационные двигатели, хранящиеся на складе), амортизация в целях налогообложения прибыли не начисляется. В то же время в бухгалтерском учете эти объекты амортизируются с даты ввода в эксплуатацию независимо от дальнейшего его использования (за исключением консервации сроком свыше трех месяцев), поэтому в данном случае, в то время пока агрегаты фактически не используются, возникнет разница между бухгалтерским и налоговым учетом по амортизации, которую следует отражать в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Налоговый кодекс РФ не содержит перечня услуг по обслуживанию воздушных судов, которые не облагаются НДС. В то же время кодексом не установлено каких-либо ограничений относительно видов оказываемых услуг.

Согласно позиции Минфина России, правом является освобождение от обложения НДС стоимости услуг по обслуживанию воздушных судов российских эксплуатантов, за которые взимаются аэронавигационные и аэропортовые сборы, указанные в разделах 2 и 3 приложения 1 «Перечень аэронавигационных и аэропортовых

сборов, тарифов за обслуживание воздушных судов эксплуатантов Российской Федерации в аэропортах и воздушном пространстве» к Приказу Минтранса России от 2 октября 2000 г. №110 (письмо от 13 сентября 2005 г. №03-04-08/234). В данные разделы включены сборы за аэронавигационное обслуживание на воздушных трассах, на местных воздушных линиях, в районах авиаработ и в районе аэродрома, сборы за взлет-посадку, за обеспечение авиационной безопасности, сверхнормативную стоянку, пользование аэровокзалом, метеообеспечение.

ОСОБЕННОСТИ СДАЧИ В АРЕНДУ АГРЕГАТОВ ОБМЕННОГО ФОНДА

Если организация сдает обменный фонд в аренду, то в договоре необходимо отразить ряд технических моментов, зафиксировав в нем начальные показатели работы агрегатов. Данное требование вызвано тем, что ст. 37 Воздушного кодекса РФ установлена сертификация не только воздушных судов, но и авиационных двигателей и воздушных винтов. Так, эксплуатанты обязаны предоставлять уполномоченному органу, на который возложена обязанность организовывать и проводить обязательную сертификацию гражданских воздушных судов, авиационных двигателей и воздушных винтов, а также разработчику авиационной техники информацию о техническом состоянии авиационной техники и об особенностях ее эксплуатации. Состав информации и порядок ее предоставления устанавливаются федеральными авиационными правилами.

Гражданские воздушные суда, авиационные двигатели и воздушные винты, произведенные в иностранном государстве и поступающие в Российскую Федерацию для эксплуатации, проходят сертификацию в соответствии с федеральными авиационными правилами.

Можно составить и отдельные договоры на сдачу в субаренду самолета и агрегатов к нему, тем самым упростив свой документооборот и расчеты

между контрагентами. Соответственно, агрегаты можно будет передать по отдельному акту приема-передачи, указав в нем все технические характеристики на дату передачи. В договорах

субаренды рекомендуется предусмотреть обязанность несения расходов по текущему содержанию и ремонту самолетов и агрегатов за субарендатором.