

С. В. Булаев

Журнал "Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение" № 4/2012

Линии связи являются неотъемлемой частью сетей фиксированной связи, однако в специализированной литературе им уделяется мало внимания. Проблем не так много, но это только на первый взгляд. У бухгалтеров, полагаем, есть вопросы по линиям связи, которые, нужно заметить, неудобны с позиции учета и налогообложения. В чем же заключаются нюансы? Давайте разбираться вместе.

Что относится к линиям связи?

За ответом обратимся к **Закону о связи**. В нем сказано, что к линиям связи относятся линии передачи, физические цепи и линейно-кабельные сооружения связи (ЛКС). Таким образом, это не только то, почему передается сигнал в фиксированных сетях, но и объекты, в которых проложены линии передачи сигналов. По сути, линии связи являются тем связующим звеном в сети связи, которое позволяет устанавливать соединения абонентов. Ведь именно со средствами связи линии образуют сеть электросвязи.

Есть еще такое понятие, как абонентская линия, определенное в **Правилах оказания услуг местной, внутризоновой, междугородной и международной связи**[1]. Это линия связи, соединяющая пользовательское (оконечное) оборудование с оконечным элементом сети связи. То есть абонентская линия - часть более общего понятия - «линии связи», при этом абонентская линия не обязательно должна располагаться в линейно-кабельных сооружениях связи. Она может находиться там, где подключено пользовательское оконечное оборудование (в жилых домах, нежилых помещениях и т.д.). Но для бухгалтера это не имеет значения, для него важно то, что абонентские линии могут функционировать как самостоятельный объект, чего нельзя сказать об иных линиях передачи, которые размещены в линейно-кабельных сооружениях связи. Это обстоятельство вносит коррективы в учет.

Как отразить в учете линии передачи?

По своей сущности и физическому состоянию линии передачи занимают некое промежуточное положение между сооружениями и средствами связи. Первые учитываются в составе ОС (самостоятельно или как часть амортизируемого имущества -узла связи), а вторые отражаются как МПЗ или товары (в зависимости от предназначения). Линии передачи к МПЗ отнести проблематично, так как срок их полезного использования исчисляется годами. Вместе с тем их стоимость (на отдельно взятых участках) может быть ниже минимальной оценки самостоятельных объектов ОС (например, если в учетной политике прописан критерий признания основных средств стоимостью выше 40 тыс. руб.). Таким образом, если рассматривать линию передачи как самостоятельный объект учета, то вопрос его признания зависит от длины и, соответственно, от стоимости. Наверяд ли подобный подход устроит бухгалтера, которому нужна определенность, а не право выбора варианта учета в зависимости от физических характеристик объекта. Заметим, автор имеет в виду линии передачи (физические цепи). О линейно-кабельных сооружениях мы пока не говорим, так как они считаются объектами инженерной инфраструктуры, созданными для размещения кабелей связи. Их классификация зависит от того, будут линейно-кабельные сооружения самостоятельным объектом учета или же составной частью иного объекта (в частности, линий связи, включающих линии передачи (физические цепи) и ЛКС).

Для того чтобы не запутаться, рассмотрим три теоретически возможных варианта учета линии связи: в составе более крупного объекта, например сети связи (узла связи), как самостоятельного объекта учета, включающего линии передачи (физические цепи) и ЛКС, а также выделение поименованных составляющих линии связи в отдельные объекты. Какое из данных решений более соответствует методологии учета и отраслевой специфике?

Линии передачи (физические цепи) + ЛКС = Элемент сети (узла) связи

Отправной точкой для этого варианта является требование ПБУ 6/01 «Учет основных средств» о выделении единицы бухгалтерского учета ОС -инвентарного объекта. Основная его отличительная особенность -выполнение определенных самостоятельных функций или определенной работы (каждый входящий в инвентарный объект элемент выполняет свои функции только в составе комплекса). Такой укрупненной единицей у операторов связи может считаться узел связи. Линии связи как элемент сети связи, конечно, имеют отношение к узлу связи, но непосредственно его составляющими не являются, поскольку они соединяют узлы между собой и относятся как минимум к двум узлам связи. Линии связи входят в другую, более укрупненную единицу -сеть связи. Однако она не является инвентарным объектом, потому что в нее входят много других объектов, имеющих разные сроки полезного использования и выполняющих

отдельные технологические функции. Таким образом, учет линий связи в составе более крупного объекта (сетей или узлов связи) не отвечает методологии учета ПБУ 6/01, поэтому перейдем к следующему варианту.

Заметим, операторы связи взимают плату (однократно) за предоставление доступа к сети телефонной связи. При этом абонент не покупает часть линии связи, а лишь оплачивает право доступа к ней и пользования услугами связи. Потому платеж нельзя расценивать как возмещение капитальных затрат, понесенных оператором по построению сети. Предоставление доступа к сети -это отдельная услуга, связанная с доходами (поступления от абонента) и расходами (стоимость работ по его подключению к сети связи). Описанная операция является текущей и не формирует стоимость объектов ОС (линий связи).

Линии передачи (физические цепи) + ЛКС = Линия связи

Учет линии связи в составе самостоятельного объекта, включающего в себя линии передачи, физические цепи и ЛКС, наиболее очевиден, учитывая то, что все перечисленные объекты взаимосвязаны и не могут функционировать в отрыве друг от друга. Сложность заключается в том, как выделить такой комплекс. Линии передачи и физические цепи не имеют четко выраженного начала и конца, одни участки служат продолжением других. В таком случае проще ориентироваться на ЛКС, которые предназначены для размещения линий передач и физических цепей. В пользу этого говорит факт, что многие линейно-кабельные сооружения признаются объектами недвижимости. К ним относятся кабельные канализации, наземные и подземные сооружения специализированных необслуживаемых регенерационных и усилительных пунктов, кабельные переходы через водные преграды, закрытые подземные переходы (проколы, микротоннели, коллекторы) (Положение о регистрации прав собственности на линейно-кабельные сооружения[2]). Согласитесь, объекты недвижимости легче идентифицировать (выделить в инвентарные объекты). Остается только «привязать» к ним линии передачи и физические цепи (вернее, их часть, участок). Сделать это можно несколькими способами, начиная с непосредственного отнесения кабелей к тем ЛКС, в которых они проложены, и заканчивая разделением линий передач между всеми ЛКС на пропорциональной основе (например, исходя из протяженности). Для разделения понадобятся не только устанавливающие документы, но и помощь технических специалистов, компетентных в вопросах построения сети связи.

И еще: поскольку линии связи будут базироваться на ЛКС, выделять их нужно по таким объектам: например, линия связи (участок такой линии), относящаяся к ЛКС. Можно

ввести сокращения, позволяющие идентифицировать линию связи и линейно-кабельное сооружение.

Пример 1.

Допустим, что организация ввела в эксплуатацию ЛКС-50, получив все правоустанавливающие документы, исходя из которых стоимость объекта равна 500 тыс. руб. В нем размещен кабель (линии передачи и физические цепи) на сумму 200 тыс. руб. Предположим, работы по монтажу кабеля оценены по акту в 100 тыс. руб.

Введенное в эксплуатацию ЛКС-50 и проложенный кабель включаются в состав инвентарного объекта - линии связи, базирующейся на ЛКС-50. Первоначальная оценка - 800 тыс. руб., это сумма стоимости входящих элементов и работ по монтажу кабеля.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

Содержание операции

Дебет

Кредит

Сумма, руб.

Расчеты по транспортным услугам

Отражено возведенное организацией ЛКС-50

08

60, 76

500 000

Отражено приобретение кабеля

08

60

200 000

Выполнены работы по монтажу кабеля в ЛКС-50

08

60

100 000

ЛКС и кабель в нем включены в ОС -линию связи -50

01

08

800 000

В примере сделано упрощение. Работы по монтажу кабеля и вводу линии связи как отдельного объекта в эксплуатацию выполняет сторонняя организация. В таком случае акт выполненных работ покажет их оценку, которую следует включить в стоимость линий связи, отраженных на балансе в составе амортизируемого имущества. А если монтаж линий связи выполняет собственное подразделение оператора связи? Как в таком случае оценить затраты? Очевидно, бухгалтеру понадобится собрать материальные расходы, затраты на оплату труда работников, отчисления с нее во внебюджетные фонды, амортизацию машин и оборудования, которые используются в прокладке линий связи. Первый вид затрат (МПЗ) оценивается по стоимости отпущенных материалов. Здесь можно также учесть стоимость кабелей, но лучше выделить их отдельно, чтобы не путаться. Что касается зарплаты, взносов и амортизации, лучше их ограничить временными рамками - периодом, в течение которого осуществляется монтаж линии связи.

Пример 2.

Изменим условия предыдущего примера. Допустим, что монтаж кабеля в ЛКС-50 выполнен силами сотрудников организации. За время проведения работ заработная плата работников-монтажников составила 50 тыс. руб., страховые взносы во внебюджетные фонды -15 тыс. руб. Использованные при монтаже кабеля в ЛКС

материалы оценены в 10 тыс. руб., амортизация объектов ОС (машин и оборудования) - в 25 тыс. руб. Остальные данные о стоимости ЛКС и об оценке кабеля возьмем из предыдущего примера.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

Содержание операции

Дебет

Кредит

Сумма, руб.

Расчеты по транспортным услугам

Отражено возведенное организацией ЛКС-50

08

60, 76

500 000

Отражены приобретенные кабель и материалы

08

60

210 000

Начислена зарплата работникам-монтажникам

08

70

50 000

Рассчитаны страховые взносы с заработной платы

08

69

15 000

Начислена амортизация машин и оборудования

08

02

25 000

ЛКС, кабель, работы включены в ОС -линию связи -50

01

08

800 000

Следующий вопрос -как определить срок полезного использования линии связи и начислить амортизацию? По мнению автора, отталкиваться здесь нужно от наиболее долговечного линейно-кабельного сооружения, которое является «базовым» элементом линии связи. Соответственно, по сроку службы ЛКС выбирается срок полезного использования линии связи, что логично и объективно, поскольку именно ЛКС нередко составляет существенную часть стоимости рассматриваемого объекта -линии связи.

Пример 3.

Дополним условия предыдущего примера. Срок полезного использования ЛКС составляет 13 лет и 4 мес. (160 мес.). Предполагаемый срок службы проложенного в нем кабеля -10 лет. Первоначальная стоимость объекта учета -линии связи, включающей ЛКС и линии передачи (физические цепи), равна 800 тыс. руб. Линия связи является частью сети, используемой для оказания различных услуг связи, себестоимость которых формируется на субсчетах счета 20-1 -20.4. В учетной политике закреплено, что амортизация линии связи распределяется на себестоимость оказываемых услуг пропорционально нагрузке. За отчетный период расчетные соотношения по услугам местной, внутризоновой, междугородней и международной связи составили 4 : 3 : 2 : 1.

Срок полезного использования инвентарного объекта ОС -линии связи определим исходя из срока использования ЛКС (160 мес.). В таком случае ежемесячная амортизация по линии связи будет равна 5 тыс. руб. (800 тыс. руб. / 160 мес.). Полученное значение амортизации распределим на оказываемые услуги связи согласно принятой учетной политике:

-2 тыс. руб. (5 тыс. руб. x 4 / 10) -на услуги местной связи;

-1,5 тыс. руб. (5 тыс. руб. x 3 / 10) -на услуги внутризоновой связи;

-1 тыс. руб. (5 тыс. руб. x 2 / 10) -на услуги междугородней связи;

-0,5 тыс. руб. (5 тыс. руб. x 1 / 10) -на услуги международной связи.

Данные показатели распределяются на субсчета учета себестоимости услуг связи.

Содержание операции

Дебет

Кредит

Сумма, руб.

Расчеты по транспортным услугам

Отражена амортизация на услуги местной связи

20-1

02-1

2 000

Отражена амортизация на услуги внутризоновой связи

20-2

02-1

1 500

Показана в услугах междугородней связи амортизация

20-3

02-1

1 000

Показана в услугах международной связи амортизация

20-4

02-1

500

Остается добавить, что в случае выхода кабеля из строя бухгалтеру достаточно отразить его замену, списав стоимость нового кабеля, монтируемого в ЛКС, в текущие затраты как ремонт. Если же выводится из эксплуатации линейно-кабельное сооружение, более чем вероятно, что придется списать относящуюся к нему линию связи (участок), оприходовав освобождаемые кабели. В дальнейшем при вводе в эксплуатацию ЛКС и монтаже кабелей бухгалтер отражает в учете отдельный инвентарный объект -линию связи.

Линии передачи (физические цепи) и ЛКС: отдельно

Данный вариант добавляет объектов учета, а значит, и работы бухгалтеру. Ему нужно отразить в учете отдельно линии передачи, физические цепи и ЛКС. Логика в этом есть, одно из требований ПБУ 6/01 звучит так: в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. ЛКС так учесть можно, но с линиями передачи и физическими цепями возникают проблемы. В частности, без привязки к ЛКС их трудно ограничить, если только сделать это в рамках сети связи. А, как мы знаем, сеть связи не выделяется в отдельный объект, поэтому обобщать информацию по линиям передач и физическим цепям всей сети связи - дело неблагоприятное. Ведь можно поступить проще: списать все кабели по частям, стоимость которых не превышает установленного лимита для ОС. В итоге в учете останется только ЛКС, а все проложенные в них кабели будут списаны. Навряд ли это даст достоверную картину финансового положения оператора. Потому если принято учитывать отдельно линии передачи и физические цепи, то они должны быть отражены на балансе в составе амортизируемого имущества. Здесь может помешать упомянутый стоимостный критерий объектов ОС, который рекомендован ПБУ 6/01. Напоминаем, списать «малоценные» ОС в состав МПЗ - это право, а не обязанность организации. К тому же бухгалтер может снизить стоимостный лимит ОС в целях формирования финансовой отчетности, дающей более полное представление об активах предприятия.

Возникает еще один вопрос: как учитывать затраты на монтаж линий передачи, физических цепей? В предыдущем варианте они включались в стоимость линии связи, состоящей из ЛКС и кабеля, здесь же такой объединяющей единицы нет. Поэтому затраты по монтажу линий передач, физических цепей либо отражаются в их стоимости, либо включаются в состав текущих расходов. Первое предложение кажется более правильным, так как позволяет привести кабель в рабочее состояние. Проблема только в том, что учет монтажа в стоимости кабеля завышает его оценку как отдельного объекта ОС. Ведь от того, что он находится в ЛКС, его рыночная стоимость не возрастает, повышается ценность группы: ЛКС и кабеля. Правда, есть еще и такой нюанс. Монтаж кабеля повышает не его стоимость, а ценность использования, то есть выгоды, которые можно из этого извлечь. Потому все-таки монтаж можно учесть в стоимости смонтированного кабеля. Кстати, именно данный вид работ может помочь бухгалтеру разграничить линии передачи и физические цепи, если в акте выполненных работ указана их стоимость.

Пример 4.

Воспользуемся условиями предыдущих примеров, внося одно уточнение. Согласно учетной политике бухгалтер отдельно отражает ЛКС и линии передачи, физические цепи, выделяя их согласно этапам проведенных работ и включая последние в стоимость кабелей. Все остальные данные о стоимости перечисленных объектов, сроках их полезного использования, стоимости монтажных работ оставим без изменений. В целях упрощения не будем распределять амортизацию по видам услуг связи, а отразим единой суммой.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

Содержание операции

Дебет

Кредит

Сумма, руб.

Отражено возведенное организацией ЛКС

08

60, 76

500 000

Отражен приобретенный кабель

08

60

200 000

Выполнены работы по монтажу кабеля

08

60

100 000

Установленный кабель введен в эксплуатацию

01

08

300 000

ЛКС введено в эксплуатацию

01

08

500 000

Начислена амортизация по кабелю

(300 000 руб. / 120 мес.)

20

02

2 500

Начислена амортизация по ЛКС

(500 000 руб. / 160 мес.)

20

02

3 125

Нужно отметить, что есть и такая позиция, согласно которой ЛКС учитывается как отдельный инвентарный объект вместе с размещенными в нем кабелями. Тогда это уже фактически не ЛКС, а линия связи (ее учет рассмотрен в предыдущем разделе). Здесь же нужно добавить, что при смене кабеля в ЛКС бухгалтеру надо будет отражать не ремонт (как это можно сделать при учете более крупного объекта ОС -линии связи), а выбытие прежнего кабеля и монтаж нового. Отметим, что рассмотренный вариант учета как раз подойдет для отражения абонентской линии, которая может использоваться без ЛКС, роль которых выполняют жилые и нежилые помещения, где проложена линия. В таком случае абонентская линия является самостоятельным объектом учета, в ее стоимость включаются работы по монтажу, необходимые для ее приведения в рабочее состояние. Кстати, за счет учета данных работ в стоимости абонентской линии можно «вывести» ее из МПЗ в состав ОС по ценовому критерию. Например, если абонентская линия оценивается в 30 тыс. руб., а работы по ее монтажу - в 15 тыс. руб., то смонтированная и готовая к эксплуатации абонентская линия будет оцениваться в 45 тыс. руб. А это уже дорогостоящее имущество, которое учитывается как ОС и стоимость которого погашается через амортизацию.

Итак, автор рассмотрел три варианта бухгалтерского учета линий связи, из них отвечают методологии два: отражение линии связи, включающей линии передачи, физические цепи и ЛСК, а также учет всех поименованных объектов отдельно. Каждый из них имеет свои преимущества и недостатки и подходит для учета в разных ситуациях. Свой выбор бухгалтеру следует закрепить в отдельном приложении к учетной политике.

О налогообложении

Для целей расчета налога на прибыль (в отличие от бухгалтерского учета) в гл. 25 НК РФ нет норм, обязывающих бухгалтера объединять амортизируемое имущество, функционирующее как единое целое. Поэтому для расчета налога на прибыль линии передачи (физические цепи) могут быть учтены как отдельные объекты амортизируемого имущества либо включены в состав материальных расходов (при невысокой стоимости). ЛКС также может отражаться отдельно, но как объект ОС. Если бухгалтерский учет построен таким же образом, то расхождений с налогообложением не возникнет. Однако если в бухгалтерском учете выделяется линия связи, включающая линии передачи, физические цепи и ЛКС, а в налоговом учете такого объекта нет (есть только его составляющие), то разницы возникнут. В таком случае бухгалтеру не обойтись без норм ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [3], с помощью которого придется отслеживать разницы между учетом и налогообложением и корректировать их отложенными налогами.

Пример 5.

Воспользуемся условиями примеров 1 и 3. При этом для целей налогообложения предположим, что ЛКС и кабель организация учитывает отдельно, а работы по монтажу включены в стоимость кабеля во избежание налоговых рисков.

В бухгалтерском учете будет отражен объект ОС - линия связи стоимостью 800 тыс. руб. Срок ее полезного использования - 160 месяцев, а ежемесячная амортизация - 5 тыс. руб. (800 тыс. руб. / 160 мес.). В налоговом учете будут отражены ЛКС стоимостью 500 тыс. руб. и сроком полезного использования 160 месяцев, кабель связи, стоимость которого включает цену покупки (200 тыс. руб.) и монтаж (100 тыс. руб.), срок полезного использования - 120 месяцев.

Ежемесячная амортизация по ЛКС составит 3 125 руб., а по кабелю - 2 500 руб. (300 тыс. руб. / 120 мес.). В итоге общая налоговая амортизация будет равна 5 625 руб., в то время как в бухучете она составляет 5 000 руб. С разницы начисляется отложенное налоговое обязательство, которое через некоторое время (после полной амортизации кабеля в налоговом учете) начинает погашаться. Полностью отложенное налоговое обязательство будет погашено после завершения расчета амортизации по всем объектам, по которым образовалась рассматриваемая разница.

Отметим, налоговое законодательство не запрещает отразить в составе

амортизируемого имущества объединенный объект -линию связи, как это показано на примере в бухгалтерском учете. В таком случае расхождений не возникнет и бухгалтеру не нужно будет формировать отложенные налоги и следить за их дальнейшим погашением. Напоминаем, выбранный вариант налогообложения следует закрепить в налоговой политике.

Что еще нужно знать о линиях связи?

Говоря о линиях связи, нельзя обойти вниманием специфические вопросы. Один из них урегулирован в Правилах охраны линий и сооружений связи[4]. Для предприятий связи это важный документ, так как на основании него операторы предъявляют претензии лицам, несанкционированно нарушившим целостность сети связи (постановления ФАС ПО от 10.04.2012 №А55-5863/2011, ФАС УО от 20.12.2011 №Ф09-8234/11, Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2012 №09АП-9487/2012-ГК). При этом предприятию связи нужно соблюдать все установленные процедуры (проведение служебного расследование, составление акта обязательно в двустороннем порядке), чтобы доказать виновность лица, повредившего линии связи, в противном случае в возмещении ущерба может быть отказано (постановления ФАС СКО от 14.06.2012 №А15-2108/2011, Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.02.2012 №09АП-1943/2012).

Отметим и такой факт. Положения Лесного кодекса предусматривают возможность использования лесных участков для эксплуатации линейных объектов без их предоставления. Предприятия, в ведении которых находятся линии связи и радиофикации, обязаны содержать трассы линий связи в безопасном в пожарном отношении состоянии, расчищать их от кустарников и деревьев, поддерживать ширину просек.

Техническому персоналу предприятий, эксплуатирующих линии связи и радиофикации, предоставляется право беспрепятственного прохода, а при проведении ремонтно-восстановительных работ -беспрепятственного проезда в охранные зоны независимо от формы собственности на землю. Если линии связи и радиофикации проходят по территориям запретных (пограничных) полос и специальных объектов, а также по землям собственников-землевладельцев, землепользователей, арендаторов), то они должны выдавать техническому персоналу пропуска (разрешения) для проведения осмотров и работ в любое время суток без взимания платы за право прохода (проезда).

Законом не разрешено препятствовать организации -собственнику линий связи в выполнении им работ по обслуживанию и ремонту объектов связи, поэтому навязывать условия аренды земельных участков и требовать с предприятий связи оплаты незаконно (**Постановление ФАС ПО от 27.03.2012 А55-13122/2011**). Правда, нужно учесть то обстоятельство, что сооружение и (или) эксплуатацию линий связи на мелиорируемых землях надо согласовывать с Минсельхозом (

ст. 30

Федерального закона от 10.01.1996

4-ФЗ

), в противном случае на организацию, не согласовавшую размещение линий связи на этих землях, налагается административный штраф (

ст. 10.10 КоАП РФ

).

Резюмируем. Линии связи могут быть как простым (например, абонентские линии), так и сложным объектом (в частности, включающим линии передачи, физические цепи, ЛКС). Для каждой ситуации есть несколько вариантов учета и налогообложения. Автор допускает, что у читателя могут быть свои наработки, главное, чтобы они отвечали методологии учета и давали пользователям финансовой отчетности полную и достоверную информацию о непостоянных активах предприятия связи.

[1] Утверждены Постановлением Правительства РФ от 18.05.2005 №310.

[2] Утверждено Постановлением Правительства РФ от 11.02.2005 №68.

[3] Утверждено Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 №114н.

[4] Утверждены Постановлением Правительства РФ от 09.06.1995 №578.