

З. Ш. Бабаева

Амортизационная премия: аспекты применения и учета

В статье рассматриваются изменения в Налоговом кодексе относительно размера и аспектов применения амортизационной премии. Особо изучены вопросы восстановления амортизационной премии. Даны рекомендации относительно налогового учета амортизационной премии.

Ключевые слова: амортизационная премия, изменения, способ учета, восстановление амортизационной премии, налоговый учет.

Z. Sh. Babaeva

Bonus Depreciation: Aspects of Administration and Accounting

The article touches upon the changes in the Tax Code regarding the size and dimensions of bonus depreciation. The restoration of bonus depreciation is studied in particular. The recommendations of tax accounting depreciation are given.

Keywords: depreciation bonus, a change method of accounting, recovery of bonus depreciation, tax accounting.

Амортизируемое имущество принимается на налоговый учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 НК РФ.

В силу п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного периода расходы на капитальные вложения, но в пределах лимита. Эти расходы получили неофициальное название амортизационной премии.

Необходимо заметить, что вопрос по амортизационной премии, до вступления в силу ФЗ-224 от 21.11.2008, отражался в другой статье НК РФ – ст. 259 [3].

На сегодняшний день в налоговом учете при определении амортизационной премии при расчете налога на прибыль в расходах текущего отчетного (налогового) периода предприятие одновременно вправе учесть:

- до 10 % первоначальной стоимости основных средств, относящихся к первой, второй, восьмой–десятой амортизационным группам;
- до 30 % первоначальной стоимости основных средств, относящихся к третьей–седьмой амортизационным группам [3].

В аналогичном порядке можно учесть расходы, понесенные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Необходимо иметь в виду, что право на амортизационную премию не распро-

страняется на основные средства, полученные безвозмездно.

Такие правила установлены в пункте 9 статьи 258 Налогового кодекса РФ.

Способ учета амортизационной премии зависит от выбранного способа признания доходов и расходов. Так, если предприятие использует метод начисления, то амортизационная премия признается в составе косвенных расходов в том отчетном периоде, на который приходится дата начала амортизации актива.

Таким образом, в этом случае учесть амортизационную премию можно в месяце, следующем за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию [3].

А вот налогоплательщики, применяющие кассовый метод, смогут учесть амортизационную премию в расходах только после полной оплаты стоимости основного средства. Такой вывод можно сделать на основании положений подпункта 2 пункта 3 статьи 273 Налогового кодекса РФ.

Отметим, что налогоплательщики вправе применять амортизационную премию независимо от того, каким способом они начисляют амортизацию – линейным или нелинейным.

В первом случае первоначальная стоимость основного средства уменьшается на амортизационную премию. С учетом этой стоимости и рассчитывается величина ежемесячной амортизации в налоговом учете.

Во втором случае объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в соответствующие амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии.

Финансисты и налоговики считают, что если налогоплательщик применяет амортизационную премию, то этот факт он должен отразить в своей учетной политике для целей налогообложения. Такой вывод содержат письма Минфина России от 6 мая 2009 г. № 03-03-06/2/94, УФНС России по г. Москве от 10 августа 2006 г. № 20-12/72388 [4]. А вот позиция арбитров такова: предприятие вправе применять амортизационную премию и без указания на это в своей учетной политике.

Таким образом, чтобы избежать возникновения конфликтных ситуаций с проверяющими, рекомендуем отразить решение о применении амортизационной премии в учетной политике для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете применение амортизационной премии невозможно. Это не предусмотрено законодательством. А значит, в месяце начала амортизации основного средства расход в налоговом учете будет больше, чем в бухгалтерском. В этом месяце между учетами появляется разница, которая является налогооблагаемой временной разницей (п. 12 ПБУ 18/02). Эта разница приводит к возникновению в учете отложенного налогового обязательства (п. 15 ПБУ 18/02). А вот начиная со второго месяца начисления амортизации расход в налоговом учете будет меньше, чем в бухгалтерском. Это происходит из-за того, что величина ежемесячной амортизации в бухучете больше, поскольку она здесь рассчитана из первоначальной стоимости актива без учета амортизационной премии [1]. Таким образом, начиная со второго месяца, в учете будет происходить уменьшение налогооблагаемой временной разницы и, соответственно, погашение отложенного налогового обязательства (п. 18 ПБУ 18/02).

С 1 января 2009 г. действует следующее правило: амортизационную премию нужно восстановить и включить в налоговую базу по налогу на прибыль, если основное средство будет реализовано ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию. Правда, такое правило применяется только в отношении активов, введенных в эксплуатацию начиная с 1 января 2008 г.

Согласно разъяснениям Минфина России амортизационную премию необходимо включить

в состав внереализационных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором осуществлена реализация. При этом пересчет сумм начисленной амортизации за предыдущие налоговые периоды, а также остаточной стоимости на дату реализации не производится. Об этом финансисты сообщили в письмах от 17 марта 2009 г. № 03-03-06/1/152, от 16 марта 2009 г. № 03-03-05/37 [4].

При восстановлении амортизационной премии и признании в налоговом учете соответствующего внереализационного дохода следует учитывать, что в бухгалтерском учете такого дохода нет. Поэтому в учете организации возникают постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство (п. 4,7 ПБУ 18/02).

При реализации основного средства, по которому была применена амортизационная премия, бухгалтеру организации следует учесть, что:

- прибыль в налоговом учете меньше, чем в бухгалтерском, поскольку остаточная стоимость в бухучете больше. В силу этого обстоятельства у предприятия возникают постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство;

- при выбытии основного средства оставшуюся сумму отложенного налогового обязательства необходимо списать в кредит счета 99 «Прибыли и убытки» (п. 18 ПБУ 18/02).

Таким образом, налоговая льгота сопряжена с определенными налоговыми рисками. Положение усугубляет и то, что по многим спорным вопросам еще не сложилась арбитражная практика. Поэтому невозможно заранее знать, когда суды займут позицию налогоплательщика, а когда встанут на сторону налоговиков.

Минэкономразвития России, говоря о налоговой политике на 2009–2010 гг., указал на возможность повышения амортизационной премии с 30 до 50 % в отношении основных средств, входящих в состав 3–7-й амортизационных групп. По прогнозам, при использовании амортизационной премии на уровне 35 % размер выпадающих доходов может составить до 60 млрд руб. (0,13 % ВВП) [5]. Но такая мера так и не принята до сих пор. Возможно потому, что институт амортизационной премии не в полной мере решает задачи стимулирования обновления основных фондов.

Об этом говорится и в докладе Торгово-промышленной палаты РФ, представленном на Всероссийском налоговом форуме 2010: «Амор-

тизационная премия, по сути дела, лишь откладывает во времени уплату налога на прибыль, но не влечет за собой сокращения налоговой базы в целом, и, как следствие, она не может привести к увеличению стоимости чистых активов налогоплательщика» [2].

Этот инструмент выполняет лишь задачу временного пополнения оборотных средств налогоплательщика, который потратился на приобретение объектов основных средств. Это может быть хоть как-то оправдано лишь в тех случаях, когда ОС приобретаются за счет собственных ресурсов налогоплательщика.

В налоговом законодательстве вопрос о предоставлении амортизационной премии не увязывается с вопросом о том, куда налогоплательщик направляет высвободившиеся оборотные средства.

Таким образом, мы полагаем, что амортизационная премия не справилась с задачей инвестиционной политики в части обновления основных средств, поэтому есть смысл возвратиться к прямой инвестиционной льготе – когда часть налоговой базы освобождается от налогообложения,

если инвестируется на расширение или восстановление основных фондов производственного назначения по заданным законодателем направлениям. Или налогоплательщику должен быть предоставлен выбор: инвестиционная премия либо инвестиционная льгота без предоставления последующей премии.

Библиографический список

1. Бабаева З. Ш. Проблемы применения амортизационной премии на практике [Текст] / З. Ш. Бабаева // Финансы и кредит. – 2007. – Ноябрь. (№ 41). – С. 61–64/
2. Доклад Торгово-промышленной палаты РФ «Налоги и бизнес в 2010 году. Итоги и перспективы». – 2010.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
4. Письма Минфина РФ от 17 марта 2009 г. № 03–03–06/1/152, от 16 марта 2009 г. № 03–03–05/37, от 6 мая 2009 г. № 03–03–06/2/94.
5. Письмо Минэкономразвития РФ от 03.04.2009 № 4892-ЭН/Д01 «О целесообразности реализации некоторых мер налоговой политики в 2009–2010 гг.».