

УДК 336.1

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ПРИБЫЛИ

*Мусаева З., студентка 4 курса
кафедры бухгалтерского учета
Джабраилова Н. Д., к.э.н., доцент,
научный руководитель
ФГБОУ ВПО Дагестанский Государственный Университет
e-mail: mugut2012@yandex.ru
Россия, Махачкала*

Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ (далее - федеральный закон № 224-ФЗ) в Налоговый кодекс (НК) РФ с 1 января 2009 г. был внесен ряд изменений, в том числе предложено применение амортизационной премии в размере до 30 % первоначальной стоимости объектов основных средств или затрат, связанных с увеличением первоначальной стоимости объектов, входящих в 4-7-ю амортизационные группы [1]. Эта мера, имеющая ярко выраженный антикризисный характер, вызвала повышенный интерес налогоплательщиков. Вместе с тем законодатели ввели новый инструмент регулирования необоснованного применения налоговой выгоды в виде амортизационной премии, связанный с требованием ее восстановления в случае реализации основных средств до истечения пяти лет с момента ввода объекта в эксплуатацию. В НК РФ порядок восстановления амортизационной премии не регулируется, поэтому в организациях по-разному понимают способы реализации данного требования.

Согласно абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % - в отношении объектов основных средств, относящихся к 3-7-й амортизационным группам) первоначальной стоимости объектов, за исключением объектов, полученных безвозмездно, а также не более 10 % (не более 30 % - в отношении объектов,

относящихся к 3-7-й амортизационным группам) расходов, которые понесены в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ [2]. Следовательно, первоначальная стоимость объектов основных средств в налоговом учете должна определяться за вычетом амортизационной премии (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК РФ). Сумма амортизационной премии всегда признается косвенным расходом и уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль в месяце начала амортизации (в месяце изменения первоначальной стоимости) объектов основных средств, в отношении которых были произведены капитальные вложения (абз. 2 п. 3 ст. 272 НК РФ).

Например, в январе 2009 г. организация приобрела объект основных средств первоначальной стоимостью 360 тыс. руб. сроком полезного использования 72 месяца, входящий в 4-ю амортизационную группу, и в этом же месяце ввела его в эксплуатацию. В учетной политике организации закреплено право применения амортизационной премии в размере 30 % и применение линейного метода начисления амортизации. В декабре 2009 г. организация продает этот объект за 350 тыс. руб. (без учета НДС).

Таким образом, первоначальная стоимость основного средства в налоговом учете составит 252 тыс. руб., сумма амортизационной премии - 108 тыс. руб.

В феврале в налоговом учете организации возникнут следующие расходы: амортизация объекта основного средства в размере 3500 руб., амортизационная премия - 108 тыс. руб. В итоге расходы в отношении объекта основных средств составят 115 тыс. руб.

Согласно абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ, в случае реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию объектов, в отношении которых была применена амортизационная премия, последняя подлежит восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Многие специалисты в области налогового учета прибыли считают, что при восстановлении амортизационной премии необходимо применить следующий алгоритм:

1) восстановить первоначальную стоимость объекта (следовательно, она будет не 252 тыс., а 360 тыс. руб.);

2) пересчитать сумму амортизации за период эксплуатации объекта с момента ввода в эксплуатацию до момента его реализации исходя из измененной первоначальной стоимости (ежемесячная сумма амортизации составляет 5 тыс. руб.);

3) представить в налоговый орган корректирующую налоговую декларацию за период с февраля по декабрь 2009 г.;

4) представить в налоговый орган за соответствующий налоговый период налоговую декларацию с отражением операций по реализации объекта.

Итак, общий финансовый результат (налоговая база) от операций по реализации объекта с учетом восстановленной амортизационной премии составит 136 500 руб.

Согласно рекомендациям Минфина и ФНС России, изложенным в ряде писем, под восстановлением амортизационной премии следует понимать увеличение налогоплательщиками размера налоговой базы по налогу на прибыль в период реализации объектов основных средств путем включения учтенной ранее суммы амортизационной премии в состав внереализационных доходов. При этом восстановленная сумма амортизационной премии в составе расходов ни в периоде восстановления, ни в последующих периодах учета не подлежит (в том числе через амортизационные отчисления). Пересчет сумм начисленной амортизации за предыдущие налоговые периоды не производится, а восстановленная амортизационная премия включается в доходы отчетного (налогового) периода.

В результате реализации данного подхода налоговые расчеты будут составлены так, как показано в табл.3.

Сравнивая два подхода к решению одной задачи, мы видим, что во втором случае налоговая база по налогу на прибыль будет выше на сумму амортизационной премии (108 тыс. руб.), то есть, согласно рекомендациям Минфина и ФНС России, в случае применения амортизационной премии и реализации объекта до истечения пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию сумма амортизационной премии вообще не будет учтена при налогообложении прибыли.

Порядок применения амортизационной премии следует использовать с учетом правил п. 10 ст. 9 федерального закона № 224-ФЗ о том, что положения п. 9 ст. 258 НК РФ применяются к объектам, введенным в эксплуатацию с 1 января 2008 г. [1].

Рассмотрим ряд ситуаций, связанных с применением амортизационной премии с 2009 г. с учетом данных положений.

Ситуация 1. Организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб. в апреле 2008 г. и в мае этого же года ввела его в эксплуатацию. Объект включен в 5-ю амортизационную группу. В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения прибыли организация применила амортизационную премию в размере 10 % первоначальной стоимости объекта в сумме 350 тыс. руб., а в феврале 2009 г. объект был реализован. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию?

Да, нужно. Требование о восстановлении амортизационной премии по объектам, приобретенным после 1 января 2008 г., содержится в п. 10 ст. 9 федерального закона № 224-ФЗ [1].

Ситуация 2. При тех же условиях в феврале 2009 г. объект выбывает по причине ликвидации. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию?

Нет, не нужно, ибо требование о восстановлении амортизационной премии распространяется исключительно на случаи реализации объектов, по

которым ранее была применена амортизационная премия (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ) [2].

Ситуация 3. В 2008 г. организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб., применила амортизационную премию в размере 10 % в сумме 350 тыс. руб., в 2008 г. объект был реализован. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию?

Нет, не нужно, поскольку порядок восстановления амортизационной премии распространяется на случаи реализации основных средств после 1 января 2009 г. [5].

Ситуация 4. В 2008 г. организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб., в декабре 2008 г. приняла объект к учету, с января 2009 г. начинается начисление амортизации. Объект включен в 5-ю амортизационную группу. Учетной политикой установлено, что амортизационная премия применяется в соответствии с действующим законодательством. В каком размере применять амортизационную премию: 10 или 30 %?

Поскольку размер амортизационной премии определяется на дату признания расходов в виде амортизационной премии, то есть в январе, амортизационная премия будет применена в размере, установленном в учетной политике организации, но не более 30 % [4].

Ситуация 5. В 2008 г. организация приобрела объект основных средств, требующий государственной регистрации, за 3500 тыс. руб., в декабре 2008 г. документы переданы на государственную регистрацию, в январе 2009 г. получено свидетельство о государственной регистрации прав собственности на приобретенное имущество. Объект включен в 9-ю амортизационную группу. Учетной политикой установлено, что амортизационная премия применяется в соответствии с действующим законодательством. В каком размере применять амортизационную премию: 10 или 30%?

Амортизационная премия должна исчисляться по правилам, действующим с 1 января 2009 г., так как амортизация по объекту будет

начисляться с января. Размер амортизационной премии составит 10 %, поскольку в п. 9 ст. 258 НК РФ определено, что по объектам, входящим в 1-3-ю и 8-10-ю амортизационные группы, амортизационная премия применяется в размере не более 10 % [2].

Ситуация 6. В 2007 г. организация приобрела объект основных средств за 3500 тыс. руб. и применила амортизационную премию в размере 10 %. Объект включен в 5-ю амортизационную группу. В 2008 г. проведена реконструкция объекта на сумму 2000 тыс. руб., к сумме затрат на реконструкцию была применена амортизационная премия в размере 10 %. В 2009 г. объект продан. Нужно ли восстанавливать амортизационную премию, примененную к сумме затрат на приобретение объекта, а также к сумме затрат на реконструкцию объекта?

В данном случае амортизационная премия восстановлению не подлежит, поскольку требование о ее восстановлении в случае реализации объектов основных средств после 1 января 2009 г.. введенных в эксплуатацию до 1 января 2008 г., федеральным законом № 224-ФЗ не предусмотрено [5].

Отметим, что рекомендации Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, изложенные в вышеуказанных письмах, носят исключительно информационно-разъяснительный характер и не препятствуют организациям руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Глава 25: Налог на прибыль организаций.
2. О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ.
3. Об учете амортизационной премии: письмо Минфина России от 23 янв. 2009 г. № 03-03-06/1/3-30.
4. Письмо Минфина России от 16 марта 2009 г. №03-03-06/2/142.

5. О восстановлении амортизационной премии: письмо Минфина России от 16 марта 2009 г. № 03-03-05/37

6. Письмо Минфина России от 17 марта 2009 г. №03-03-06/1/152.

7. О порядке применения отдельных положений федерального закона Российской Федерации от 26 ноября 2008 года № 224-ФЗ: письмо ФНС России от 13 янв. 2009 г. № 3-2-06/5.

8. Бабаева З.Ш. Проблемы применения амортизационной премии на практике.//Финансы и кредит. 2007. № 41. С. 61-64.