
УДК 336.221
ББК 65.261.41
К 77

А.А. Кравченко

Старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Северо-Кавказского государственного технического университета, филиал в г. Пятигорске. Тел.: (8793) 39 61 03, e-mail: fatk23@yandex.ru.

Амортизационная премия как элемент учетной политики для целей налогообложения

(Рецензирована)

Аннотация. Статья посвящена проблеме применения амортизационной премии в сельском хозяйстве как отрасли, характеризующейся сезонной цикличностью воспроизводственного процесса. Вопрос рационального включения амортизационных отчислений в состав производственных затрат является актуальным при решении проблемы признания расходов налогоплательщиков в отчетном периоде.

Ключевые слова: амортизационная премия; основные средства; налогообложение; учетная политика.

A.A. Kravchenko

Senior Lecturer of the Accounting and Audit Department of the North-Caucasian State Technical University Branch in Pyatigorsk. Ph.: (8793) 39 61 03, e-mail: fatk23@yandex.ru.

The amortization award in agricultural industry as an element of accounting policy for the taxation

Abstract. The paper discusses application of the amortization award in agricultural industry, which is characterized by seasonal recurrence of reproduction process. Rational inclusion of depreciation charges in structure of industrial expenses is topical at a solution of a problem related to recognition of expenses of taxpayers in the accounting period.

Keywords: amortization award; fixed asset; taxation; accounting policy.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ, «учетная политика для целей налогообложения — выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения, признания, оценки и распределения расходов и доходов, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности».

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя (ст. 313 НК РФ).

Учетную политику для целей налогообложения целесообразно составить

из двух разделов: организационного и методологического.

1. Организационный раздел. В этом разделе необходимо рассмотреть следующие вопросы:

1) основные правила ведения налогового учета;

2) разработка и закрепление аналитических регистров налогового учета;

3) способы обработки информации (на бумажных или электронных носителях);

4) в случае наличия обособленных подразделений указание сроков представления сведений по налоговому учету;

5) порядок уплаты налогов и т.д.

2. Методологический раздел. Во втором разделе отражаются:

1) методы ведения налогового учета, которые организация выбирает самостоятельно;

2) методы оценки активов и обязательств;

3) порядок формирования налоговой базы по отдельным операциям;

4) порядок создания резервов и т.д.

Учетная политика для целей налогообложения должна быть утверждена соответствующим приказом руководителя организации. Дата подписания приказа об учетной политике для целей налога на прибыль — последний календарный день отчетного периода, предшествующий отчетному (налоговому) периоду, на который разрабатывается учетная политика.

Очень часто на практике данное обстоятельство не учитывается, и приказ об учетной политике утверждают в первый рабочий день нового года, что является ошибкой, ведь принятая организацией учетная политика для целей налогового учета применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. Этот документ применяется по организации в целом и обязателен для применения всеми ее обособленными подразделениями.

Понятие амортизируемого имущества организации впервые определено главой 25 Налогового кодекса РФ. В соответствии п. 1 ст. 256 Кодекса амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Составными элементами амортизируемого имущества являются основные средства и нематериальные активы [1].

По мнению А.С. Бакаева, амортизируемые активы — это активы, стоимость которых переносится на расходы по обычным видам деятельности (затраты на производство, расходы на продажу) по средствам начисления амортизации. К такого рода активам относятся объекты нематериальных

активов, основные средства, включая доходные вложения в материальные ценности, нематериальные активы. К амортизируемым активам приравниваются отложенные затраты (расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, расходы на освоение природных ресурсов) [2].

Сельское хозяйство — отрасль, характеризующаяся сезонной цикличностью воспроизводственного процесса, в соответствии с чем вопросы обеспеченности необходимым оборудованием и принятие решения о рациональном включении амортизационных отчислений в состав производственных затрат являются, с нашей точки зрения, немаловажными при решении проблемы признания расходов налогоплательщиков в отчетном периоде.

По нашему мнению, в сельскохозяйственных организациях к амортизируемому имуществу относят такие специфические виды как земля, продуктивный скот, многолетние насаждения, особое место занимают нематериальные активы, поэтому следует уточнить и дать следующее определение амортизируемого имущества.

Амортизируемое имущество это особый вид бизнес-ресурсов организации, которые используются длительное время в процессе производства и требуют постепенного переноса стоимости на вновь создаваемый продукт с целью создания дополнительных финансовых ресурсов, необходимых для процесса воспроизводства и оживления инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций.

Изучив нормативную базу в области бухгалтерского и налогового учета, мы считаем необходимым обобщить терминологию и дать следующее определение:

Амортизируемое имущество — это особая часть имущества, относящегося к внеоборотным активам сельскохозяйственных организаций, стоимость которых погашается путем начисления амортизационных отчислений. При принятии указанного имущества к учету должны выполняться следующие условия:

а) оно должно использоваться в процессе производства продукции, выполненных работ, оказанных услуг или для управленческих целей;

б) оно должно использоваться длительное время, т.е. срок более 12 месяцев;

в) оно должно приносить организации экономические выгоды в будущем;

г) организацией не предполагается последующая его перепродажа.

Часть расходов при приобретении либо создании основных средств организация вправе признать единовременно в виде амортизационной премии [3]. Порядок применения амортизационной премии вызывает немало вопросов. Рассмотрим особенности ее применения.

Размер амортизационной премии с 1 января 2009 г. увеличился с 10 до 30%. Однако данное правило распространяется только на отдельные группы основных средств.

Предельный размер амортизационной премии зависит от того, к какой амортизационной группе относятся основные средства.

Согласно новой редакции ст. 258 НК РФ, «налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ».

Ситуация 1: ООО «Агроинвест» в январе 2010 года приобрела и ввела в эксплуатацию объект основных средств стоимостью 1 млн. руб. Основное средство относится в 3 амортизационной

группе, срок эксплуатации — до 5 лет включительно. В налоговом и финансовом учете организация установила срок его полезного использования — 3 года 1 месяц (37 месяцев).

В феврале 2010 г. начислена амортизационная премия в размере 30%, что составляет 300 000 руб. (1 000 000 руб. * 30%).

Сумма ежемесячной амортизации в налоговом учете 18 919 руб. (1 000 000 руб. — 300 000 руб.): 37 мес.).

Таким образом, в феврале ООО «Агроинвест» включила в расходы амортизационную премию 300 000 руб. и первую сумму амортизации по данному объекту 18 919 руб. В дальнейшем организация будет в налоговом учете начислять амортизацию по данному объекту 18 919 руб.

Решение о применении данной премии, а также размер, в котором должны единовременно учитываться указанные расходы, необходимо отразить в учетной политике организации.

В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 24.07.2007 N 216-ФЗ, амортизационная премия признается для целей налогообложения косвенными расходами.

Амортизационная премия признается в составе косвенных расходов в том отчетном периоде, на который приходится дата начала амортизации основных средств, а в случаях модернизации, реконструкции, перевооружения основных средств — на дату изменения их первоначальной стоимости (п. 3 ст. 272 НК РФ), хотя это вызывало много споров с налоговыми органами.

Ранее Минфин России разъяснял, что списать амортизационную премию по капитальным вложениям при модернизации (реконструкции и т.п.) ОС нужно в месяце, следующем за месяцем ввода имущества в эксплуатацию после проведенной модернизации.

В настоящее время данный вопрос разрешен в пользу налогоплательщиков. В своем Письме от 22.01.2008 Минфин России указал следующее: «Согласно п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик имеет право включать в

состав расходов отчетного (налогового) периода затраты на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств и (или) затрат, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения».

Пунктом 3 ст. 272 НК РФ установлено, что расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные п. 1.1 ст. 259, признаются в качестве расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с гл. 25 приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Расходы в виде 10% затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию объекта основных средств.

В то же время, согласно положениям п. 1.1 ст. 259 и п. 3 ст. 272 НК РФ, «расходы на капитальные вложения в размере до 10% от затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, проводимой после ввода объекта основных средств в эксплуатацию, для целей налогообложения прибыли учитываются в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости основных средств».

А вот что касается имущества, права на которое подлежат обязательной государственной регистрации, амортизационная премия по расходам на модернизацию (реконструкцию и т.п.) такого имущества учитывается в расходах с момента подачи документов на регистрацию (Письмо Минфина России от 23.09.2008 N 03-03-06/1/539).

В случае реализации основного средства до истечения пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию амортизационная премия должна быть восстановлена, то есть включена в доходы,

учитываемые при налогообложении (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК РФ). Восстанавливаться должна как 10-процентная, так и 30-процентная амортизационная премия по самому основному средству, а также и по затратам на реконструкцию, модернизацию и иные улучшения основных средств.

Ситуация 2: ООО «Агроинвест» в январе 2010 года приобрела и ввела в эксплуатацию объект основных средств стоимостью 1 млн. руб. Основное средство относится к 3 амортизационной группе, срок эксплуатации — до 5 лет включительно. В феврале 2010 г. начислена амортизационная премия в размере 30%, что составило 300 000 руб. ($1000\ 000 \cdot 30\%$), и учтена в косвенных расходах 1 квартала 2010 г.

Вариант 1 — продажа. В январе 2011г. основное средство будет продано. ООО «Агроинвест» восстановит амортизационную премию и учтет ее в размере 300 000 руб. в составе внереализационных доходов при расчете налога на прибыль за 1 квартал 2011г.

Вариант 2 — модернизация. В январе 2011г. основное средство будет модернизировано. Расходы на модернизацию должны составить 1 100 000 руб. В налоговом учете ООО «Агроинвест» спишет на расходы 30% суммы расходов на модернизацию основного средства — 330 000 руб.

Если в июне 2012 г. основное средство будет продано, то ООО «Агроинвест» восстановит амортизационные премии и учтет их в размере 630 000 руб. в составе внереализационных доходов при расчете налога на прибыль за 1 полугодие 2012 г.

Таким образом, в учетной политике для целей налогообложения необходимо отразить следующие элементы:

1) определить, по каким видам амортизируемого имущества применяется амортизационная премия;

2) установить норматив отчислений в виде амортизационной премии в пределах 10% либо 30% (в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам).

Амортизационную премию необходимо восстановить в случае реализации основного средства до истечения пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию (п. 9 ст. 258 НК РФ). По нашему мнению, сумму восстановленной амортизационной премии нужно включить в доходы того периода, когда основное средство реализовано.

Исходя из экономического смысла, амортизационная премия не должна «выпадать» из расходов налогоплательщиков. По нашему мнению, сумма амортизационной премии в составе остаточной стоимости основных средств уменьшает доходы от реализации в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ.

Ситуация 3: ООО «Агроинвест» в январе 2010 года приобрела объект основных средств первоначальной стоимостью 1 млн. руб. В налоговом и финансовом учете организация установила срок его полезного использования — 37 месяцев. В январе 2010г. основное средство включается в 3 амортизационную группу 700 000 руб. Сумма ежемесячной амортизации в налоговом учете 18 919 руб. (1 000 000 руб. —

300 000 руб.): 37 мес. Таким образом, в феврале 2010г. ООО «Агроинвест» включила в налоговые расходы 318 919 руб. (300 000 руб. + 18 919 руб.).

В июне ООО «Агроинвест» реализует основное средство по цене 1 121 000 руб. (в т.ч. НДС 171 000 руб.). Ранее учтенная в расходах сумма амортизационной премии восстановлена и отражена в составе внереализационных доходов. К моменту реализации (с февраля по июнь 2010г.) в налоговом учете по основным средствам начисляется амортизация в сумме 94 595 руб. (18 919 руб.*5мес.). Доход от их реализации составит 950 000 руб. (1 121 000 руб. — 171 000 руб.); остаточная стоимость — 605 405 руб. (1 000 000 руб. — 300 000 руб. — 94 595 руб.); прибыль от реализации — 344 595 руб. (950 000 руб. — 605 405 руб.).

В заключение отметим, что восстанавливать амортизационную премию необходимо по тем основным средствам, которые введены в эксплуатацию после 1 января 2008 г. и реализуются после 1 января 2009 г. (п. 10 ст. 9 Закона 224-ФЗ).

Примечания:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изменениями и дополнениями). Ч. I и II. М.: ИНФРА-М, 2006. 480 с.
2. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. М.: Бух. учет, 2006. 176 с.
3. Сотникова Л.В. Амортизация внеоборотных активов: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Бух. учет, 2010. 240 с.