

**УДК 336.226.1**

**Силицкая Илона Валерьевна**  
**Магистрант**  
**2 курс, факультет «Экономики»**  
**СПБГЭУ**  
**Научный руководитель: Конопляник Т.М.,**  
**д.э.н., профессор**  
**Россия, г. Санкт-Петербург**

## **ПРИМЕР ПРИМЕНЕНИЯ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ПРЕМИИ В КОНТЕКСТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**Аннотация:** в статье рассматриваются особенности расчета, методов начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете, амортизационная премия и порядок ее внедрения в деятельность организации, расчет амортизационной премии на предприятии и отложенное налоговое обязательство.

**Ключевые слова:** амортизация, амортизационная премия, прибыль, расходы, временные разницы, отложенное налоговое обязательство.

**Annotation:** The article discusses the features of the calculation, methods of depreciation in tax and accounting, the depreciation bonus and the procedure for its implementation in the organization, the calculation of the depreciation bonus at the enterprise and the deferred tax liability.

**Key words:** depreciation, amortization premium, profit, expenses, temporary differences, deferred tax liability.

Логическим обоснованием применения ПБУ 18/02 в части использования возможностей, которые дают амортизационные премии, служит желание руководства компании получить льготу по налогу на

прибыль. Безусловно, амортизационная премия – это одна из немногих законодательно разрешенных льгот по налогу на прибыль организаций. Однако многие компании отказываются прописывать в учетной политике применение ПБУ 18/02 в виду кажущейся сложности использования счетов бухгалтерского учета 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства», а также трудоемкости расчета самих амортизационных премий. Также существует устойчивое ошибочное мнение, что при применении ПБУ 18/02 снижается удельный вес основных средств и, как следствие, это создает предпосылки для невозможности претендовать на открытие кредитных линий, а также потерю инвестиционной привлекательности компании.

Нормативной базой по бухгалтерскому и налоговому учету в РФ предписано определение амортизации отдельно в бухгалтерском и отдельно в налоговом учете. Также определены критерии первоначальной стоимости объектов, по которым их можно отнести к основным средствам.

В таблице 1 показаны сходства и различия начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

**Таблица 1 - Сходства и различия амортизации в бухгалтерском и налоговом учете**

<b>Особенность применения/исчисления</b>	<b>Бухгалтерский учет</b>	<b>Налоговый учет</b>
Методы исчисления	1. линейный способ; 2. способ уменьшаемого остатка; 3. способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).	1. линейный метод; 2. нелинейный метод.
Критерии актива, подлежащего амортизации	Первоначальная стоимость принятия к учету 40 000 руб.	Первоначальная стоимость принятия к учету 100 000 руб.
Документально закрепляется	В Учетной политике для бухгалтерского учета	В Учетной политике для налогового учета
Начисляется	Ежемесячно, с первого месяца, следующего за месяцем введения основного средства в эксплуатацию, и включаются расходы соответствующего периода	
Как применяется	Применяется по группе однородных объектов основных средств. Не подлежит изменению в течение всего срока полезного использования	Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом переход с нелинейного метода на линейный метод возможен не чаще одного раза в пять лет.
Амортизационная премия	Не применяется	Применяется. В результате чего образуются налогооблагаемые временные разницы приводящие к возникновению отложенных налоговых обязательств

Нормативная база по бухгалтерскому учету в части определения признаков основного средства и способов начисления амортизации представлена ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (Приказ Минфина России от 30.03.2001 №26н)

Актив отвечает признакам основного средства при выполнении следующих условий:

1. актив предназначен для использования непосредственно в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, а также для управленческих нужд или для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
2. актив должен использоваться в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла компании, превышающего 12 месяцев;
3. не предполагается его последующая перепродажа;
4. актив способен предприятию экономические выгоды в виде дохода в будущем.

При этом ПБУ 6/01 определяет порог стоимости актива для признания его в качестве основного средства – это 40000 руб.

ПБУ 6/01 предоставляет также выбор способов начисления амортизации объектов основных средств:

5. линейный способ;
6. способ уменьшаемого остатка;
7. способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
8. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

При этом возможно применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств, входящих в эту группу. Таким образом, при оставлении учетной политики по бухгалтерскому учету, важно прописать, какой способ амортизации применяется к каждой группе объектов основных средств или в целом по всем основным средствам.

Однако критерии активов, по которым их можно отнести к основным средствам, а также способы начисления амортизации и возможности ее

включения для уменьшения прибыли в налоговом учете существенно отличаются от бухгалтерского.

Так пунктом 1 Статьи 256 НК РФ определено, что амортизируемым имуществом является такое имущество, которое используется компанией для целей извлечения дохода и которое принадлежит компании на праве собственности, срок полезного использования такого имущества должен быть более 12 месяцев, а первоначальная стоимость превышать 100 000 руб.

Методы же начисления амортизации описываются Статьей 259 Налогового Кодекса, которая ограничивает их лишь двумя способами:

- 1) линейный метод;
- 2) нелинейный метод.

Метод начисления амортизации устанавливается организацией самостоятельно применительно ко всем объектам, признанным согласно критериям Статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом.

Изменение метода начисления амортизации допускается с начала нового налогового периода. Однако следует учесть, что переход с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации допускается не чаще одного раза в пять лет.

В рамках П.3 Ст. 259 НК РФ амортизация основных средств, входящие в восьмую - десятую амортизационные группы, в независимости от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов (здания, сооружения, передаточные устройства), а также основных средств, используемых исключительно в деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, осуществляется исключительно линейным методом.

Способ начисления амортизации отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Ст. 258 НК РФ определено отношение основных средств той или иной амортизационной группе в зависимости от сроков его полезного

использования. При этом основные средства объединяются в следующие амортизационные группы (Таблица 2):

**Таблица 2 – Амортизационные группы**

<b>Группа</b>	<b>Срок полезного использования</b>
первая группа	от 1 года до 2 лет включительно
вторая группа	свыше 2 лет до 3 лет включительно
третья группа	свыше 3 лет до 5 лет включительно
четвертая группа	свыше 5 лет до 7 лет включительно
пятая группа	свыше 7 лет до 10 лет включительно
шестая группа	свыше 10 лет до 15 лет включительно
седьмая группа	свыше 15 лет до 20 лет включительно
восьмая группа	свыше 20 лет до 25 лет включительно
девятая группа	свыше 25 лет до 30 лет включительно
десятая группа	свыше 30 лет

Амортизация начисляется в бухгалтерском и налоговом учете начисляется ежемесячно, с первого месяца, следующего за месяцем введения основного средства в эксплуатацию, и включается расходы соответствующего периода.

В свою очередь амортизационная премия – это законодательно закрепленный начисления ускоренной амортизации, позволяющий существенно снизить налог на прибыль в первый же месяц, следующий за месяцем введения основного средства в эксплуатацию.

Механизм формирования амортизационной премии разберем на простом примере:

В ноябре 2017 года ОАО «Архангельскоблгаз» приняты на учет объекты основной средств:

1. Насос питательный, полезный срок: 60 месяцев (3 амортизационная группа).  
Стоимость насоса 118 000 руб., в т.ч. НДС 18%.
2. Трубная система, полезный срок: 36 месяцев (2 амортизационная группа).  
Стоимость системы 139 948 руб., в т.ч. НДС 18%.

3. Водоподогреватели сдвоенные, полезный срок: 36 месяцев (2 амортизационная группа). Стоимость 118 502,68 руб.
4. Цистерна специализированная для хранения смеси ПБС, 120 месяцев (5 амортизационная группа). Стоимость 1 469 572 руб.

Все приобретенные активы поставлены на учет в декабре 2017 года и амортизация по ним начисляется с января 2018 года. В Учетной политике для бухгалтерского и налогового учета принят линейный способ начисления амортизации.

Следует обратить внимание порядок правоприменительной практики Статьи 258 НК РФ, где Пунктом 9 определено (таблица 3), что компании могут включать в состав расходов отчетного периода расходы на капитальные вложения в размере не более:

**Таблица 3 – Размер применения амортизационной премии по амортизационным группам**

10% по основным средствам 1 - 2 амортизационной группы
30% по основным средствам 3 - 7 амортизационной группы
10% по основным средствам 8 -10 амортизационной группы

На примере ОАО «Архангельскоблгаз» рассчитаем амортизационную премию по каждому объекту основных средств и исследуем ее влияние на расчет налога на прибыль. Основные средства принимаются к учету в сумме «очищенной от НДС».

Принятые обозначения: БУ – бухгалтерский учет, НУ – налоговый учет, НВР – налогооблагаемые временные разницы, ОНО – отложенное налоговое обязательство.

**принятие к учету: насос питательный декабрь 2017 г.**

**полезный срок: 60 месяцев (3 амортизационная группа)**

**сумма, руб.: 100 000,00**

### Январь 2018

Амортизация БУ	1 666,67
Амортизационная премия по НУ (30%)	30 000,00
Амортизация по НУ	1 166,67
НУ	31 166,67
НВР=БУ-НУ	-29 500,00
ОНО к начислению Д 68-К 77	5 900,00

### Февраль 2018

Амортизация БУ	1 666,67
Амортизация по НУ	1 166,67
НВР=БУ-НУ	500,00
ОНО к погашению Д 77-К 68	100,00

**принятие к учету: трубная система декабрь 2017 г.**

**полезный срок: 36 месяцев (2 амортизационная группа)**

**сумма, руб.: 118 600,00**

### Январь 2018

Амортизация БУ	3 294,44
Амортизационная премия по НУ (10%)	11 860,00
Амортизация по НУ	2 965,00
НУ	14 825,00
НВР=БУ-НУ	-11 530,56
ОНО к начислению Д 68-К 77	2 306,11



### Февраль 2018

Амортизация БУ	3 294,44
Амортизация по НУ	2 965,00
НВР=БУ-НУ	329,44
ОНО к погашению Д 77-К 68	65,89

**принятие к учету: водоподогреватель сдвоенный декабрь 2017 г.**

**полезный срок: 36 месяцев (2 амортизационная группа)**

**сумма, руб.: 100 426,00**

### Январь 2018

Амортизация БУ	2 789,61
Амортизационная премия по НУ (10%)	10 042,60
Амортизация по НУ	2 510,65
НУ	12 553,25
НВР=БУ-НУ	-9 763,64
ОНО к начислению Д 68-К 77	1 952,73

### Февраль 2018

Амортизация БУ	2 789,61
Амортизация по НУ	2 510,65
НВР=БУ-НУ	278,96
ОНО к погашению Д 77-К 68	55,79

**принятие к учету: цистерна специализированная для хранения смеси ПБС декабрь 2017г.**

**полезный срок: 120 месяцев (5 амортизационная группа)**

**сумма, руб.: 1 245 400,00**

### Январь 2018

Амортизация БУ	20 756,67
Амортизационная премия по НУ (30%)	373 620,00
Амортизация по НУ	14 529,67
НУ	388 149,67
НВР=БУ-НУ	-367 393,00
ОНО к начислению Д 68-К 77	73 478,60

### Февраль 2018

Амортизация БУ	20 756,67
Амортизация по НУ	14 529,67
НВР=БУ-НУ	6 227,00
ОНО к погашению Д 77-К 68	1 245,40

При применении амортизационной премии в результате различия в суммах начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете возникают налогооблагаемые временные разницы, которые в свою очередь приводят к начислению отложенного налогового обязательства (ОНО) в первый месяц начисления амортизации, что отражается проводкой Д68-К77 счетов. В последующие месяцы ОНО погашается равномерно по ставке налога на прибыль, 20%, и сопровождается проводкой Д77-К68 счетов.

Для наибольшей наглядности примера составим таблицу 4 с расчетами.

Таблица 4 – Расчет налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых обязательств в 1 квартале 2018 года ОАО

«Архангельскоблгаз»

ЯНВАРЬ 2018 года.

№ п/п	Наименование основного средства	Первоначальная стоимость БУ на 01.01.2018	Первоначальная стоимость НУ на 01.01.2018	Оставшийся срок полезного использования БУ	Оставшийся срок полезного использования НУ	Начислена амортизация БУ	Начислена амортизация НУ	Налогооблагаемая временная разница БУ-НУ = гр.6-гр.7	Сальдо ОНО на 01.01.18	ОНО к начислению Д-т 68 К-т 77 =12гр*0,2	ОНО к погашению Д-т77 К-т 68 =гр.8*0,2	Сальдо ОНО на 01.02.18
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Цистерна	1 245 400,00	1 245 400,00	120	120	20 756,67	388 149,67	-367 393,00		73 478,60		73 478,60
2	Насос	100 000,00	100 000,00	60	60	1 666,67	31 166,67	-29 500,00		5 900,00		5 900,00
3	Трубная система	118 600,00	118 600,00	36	36	3 294,44	14 825,00	-11 530,56		2 306,11		2 306,11
4	Водоподогреватель	100 426,00	100 426,00	36	36	2 789,61	12 553,25	-9 763,64		1 952,73		1 952,73
	Итого	1 564 426,00	1 564 426,00	X	X	28 507,39	446 694,59	-418 187,20		83 637,44	0,00	83 637,44

ФЕВРАЛЬ 2018

года.

№ п/п	Наименование основного средства	Первоначальная стоимость БУ на 01.01.2018	Первоначальная стоимость НУ на 01.01.2018	Оставшийся срок полезного использования БУ	Оставшийся срок полезного использования НУ	Начислена амортизация БУ	Начислена амортизация НУ	Налогооблагаемая временная разница БУ-НУ = гр.6-гр.7	Сальдо ОНО на 01.02.18	ОНО к начислению Д-т 68 К-т 77 =12гр*0,2	ОНО к погашению Д-т77 К-т 68 =гр.8*0,2	Сальдо ОНО на 01.03.18
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Цистерна	1 245 400,00	1 245 400,00	119	119	20 756,67	14 529,67	6 227,00	73 478,60		1 245,40	72 233,20
2	Насос	100 000,00	100 000,00	59	59	1 666,67	1 166,67	500,00	5 900,00		100,00	5 800,00
3	Трубная система	118 600,00	118 600,00	35	35	3 294,44	2 965,00	329,44	2 306,11		65,89	2 240,22

4	Водоподогреватель	100 426,00	100 426,00	35	35	2 789,61	2 510,65	278,96	1 952,73		55,79	1 896,94	
	Итого	1 564 426,00	1 564 426,00	X	X	28 507,39	21 171,99	7 335,40	637,44	83	0,00	1 467,08	170,36
<b>МАРТ 2018 года.</b>													
№ п/п	Наименование основного средства	Первоначальная стоимость БУ на 01.01.2018	Первоначальная стоимость НУ на 01.01.2018	Оставшийся срок полезного использования БУ	Оставшийся срок полезного использования НУ	Начислена амортизация БУ	Начислена амортизация НУ	Налогооблагаемая временная разница БУ-НУ = гр.6-гр.7	Сальдо ОНО на 01.03.18	ОНО к начислению Д-т 68 К-т 77 =12гр*0,2	ОНО к погашению Д-т 77 К-т 68 =гр.8*0,2	Сальдо ОНО на 01.04.18	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	Цистерна	1 245 400,00	1 245 400,00	118	118	20 756,67	14 529,67	6 227,00	72 233,20		1 245,40	70 987,80	
2	Насос	100 000,00	100 000,00	58	58	1 666,67	1 166,67	500,00	5 800,00		100,00	5 700,00	
3	Трубная система	118 600,00	118 600,00	34	34	3 294,44	2 965,00	329,44	2 240,22		65,89	2 174,34	
4	Водоподогреватель	100 426,00	100 426,00	34	34	2 789,61	2 510,65	278,96	1 896,94		55,79	1 841,14	
	Итого	1 564 426,00	1 564 426,00	X	X	28 507,39	21 171,99	7 335,40	82 170,36	0,00	1 467,08	80 703,28	
	<b>Итого за 1 квартал 2016</b>	X	X	X	X	85 522,17	489 038,57	<b>-403 516,40</b>		<b>83 637,44</b>	<b>2 934,16</b>		

<i>проверка</i>	<i>гр.8</i>	<i>гр.11-гр.10</i>	<i>Отклонения</i>
группа 8 (1 кв. 2018)*0,2=гр.11(1 кв. 2018)-гр.10 (1 кв. 2018)	80 703,28	80 703,28	0,00

Далее заполним расшифровку к декларации по налогу на прибыль как с применением условий ПБУ 18/02 и положение Статьи 258 НК РФ (начислением амортизационной премии), так и без ПБУ 18/02.

**Таблица 5 - Приложение № 1 к декларации по налогу на прибыль  
РАСШИФРОВКА к декларации по налогу на прибыль  
за январь-март 2018 г. ОАО «Архангельскоблгаз»**

№	Статья		При применении ПБУ 18/02, руб.	Без применения ПБУ 18/02, руб.
1	Доходы от реализации (по форме 2) <sup>1</sup>		69 721 151	69 721 151
2	Итого доходов от реализации (стр.010 декларации)	+	69 721 151	69 721 151
3	Расходы (по форме 2)	-	68 961 707	68 961 707
4	Налогооблагаемые временные разницы, в т.ч.	-	403 516	0
5	амортизация О.С. (НВР нарастающим за 1 квартал)		403 516	
6	Итого расходов (стр.030 декларации)	-	69 365 223	68 961 707
7	Прочие доходы (по форме 2)		1 659 102	1 659 102
8	Итого внереализационных доходов (стр.020 декларации)	+	1 659 102	1 659 102
9	Прочие расходы (по форме 2)		537 319	537 319
10	Итого внереализационных расходов (стр.040 декларации)	-	537 319	537 319
11	Итого прибыль /убыток (строка 060 декларации)		1 477 711	1 881 227
11	Налог на прибыль, 20%		295 542	376 245

Таким образом, становится очевидным уменьшение налога на прибыль в первом квартале 2018 года с применением амортизационных премий. Расход, уменьшающий налоговую базу по налогу на прибыль, составляет 403 516 руб., что в свою очередь уменьшает налог к уплате в бюджет на 80 703 руб.

Согласно пункту 9 Статьи 258 НК РФ, в случае реализации ранее, чем через пять лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых были применены положения указанной нормы закона, суммы расходов, включенные в состав расходов очередного

<sup>1</sup> Отчет о финансовых результатах - Приказ Минфина России от 02.07.2010 №66н (в ред. Приказов Минфина России от 06.04.2015 № 57н, от 06.03.2018 № 41н, от 19.04.2019 № 61н)

отчетного/налогового периода подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Также важно отметить, что указанная норма Закона применяется ко всем амортизационным группам.

Необходимо обратить внимание на то, что если основное средство, к которому ранее применялась амортизационная премия, реализовано до истечения пятилетнего срока с даты его ввода в эксплуатацию и на момент реализации оно было полностью самортизировано, то компания обязана включить в состав внереализационных доходов сумму амортизационной премии, ранее учтенную в расходах.

Если же на момент реализации остаточная стоимость актива меньше учтенной ранее в расходах суммы амортизационной премии и реализация осуществляется до истечения пятилетнего срока, пунктом 9 Статьи 258 НК РФ, амортизационная премия должна быть восстановлена в доходах в полном объеме.

Относительно порядка расчета остаточной стоимости основного средства, в отношении которого были применены положения пункта Статьи 258 НК РФ, при реализации этого основного средства до истечения пяти лет с момента ввода в эксплуатацию, важно следующее:

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 Статьи 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с пунктом 1 Статьи 257 НК РФ.

Также на основании пункта 1 Статьи 257 НК РФ остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации.

Таким образом, в случае реализации основного средства, к которому была применена амортизационная премия, ранее, чем по истечении пяти лет с

момента его ввода в эксплуатацию, остаточная стоимость такого основного средства определяется по данным налогового учета на дату реализации в общеустановленном порядке и не подлежит увеличению на сумму ранее учтенной премии. Сумма восстановленной премии должна включаться в состав внереализационных доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [федер. закон: принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. №117-ФЗ от 05.08.2000 (ред. от 29.12.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2016) [Электронный ресурс] //Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.
3. Приказ Минфина России от 30.03.2001 №26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 №2689) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): [утв. приказом Минфина РФ № 32н от 06 мая 1999 г. (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1791) (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): [утв. приказом Минфина РФ № 33н от 06 мая 1999 г. (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790) (ред. от 06.04.2015)

[Электронный ресурс] // Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.

6. Приказ Минфина России от 19.11.2002 №114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 №4090) [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.
7. Отчет о финансовых результатах - Приказ Минфина России от 02.07.2010 №66н (в ред. Приказов Минфина России от 06.04.2015 № 57н, от 06.03.2018 № 41н, от 19.04.2019 № 61н) [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.
8. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 №94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «ГАРАНТ»: НПП «Гарант-Сервис», 2019.