Амортизационная премия основных средств: особенности применения

Компании могут уменьшить налог на прибыль за счёт основных средств, которые они приобретают, создают или модернизируют. Для этого применяется **амортизационная премия (АП)**, которая подразумевая единовременное списание на расходы части стоимости актива. Бухгалтерский учёт не предоставляет такую возможность, в связи с чем возникает временная разница. В статье разбираем, как правильно сделать все расчёты и проводки.

Понятие амортизационной премии основных средств

Средства, потраченные на приобретение или создание основных средств (ОС), как правило, не списывают на текущие расходы: их включают в первоначальную стоимость ОС. Однако на основании **п. 9 ст. 258 НК РФ** организации вправе в налоговом учете списать часть суммы на затраты (что и является амортизационной премией), а оставшуюся часть суммы включить в первоначальную стоимость ОС, в результате чего уменьшится налог на прибыль текущего периода.
То же самое относится и к расходам, связанным с достройкой, дооборудованием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением и частичной ликвидацией ОС.

> **Важно:** в бухучёте не предусмотрена амортизационная премия (АП). Она возможна только в налоговом учете. Поэтому в бухучёте затраты, связанные с покупкой (сооружением, модернизацией и проч.) ОС, в полном объёме формируют стоимость актива.

АП запрещено применять к имуществу, которое:

- не относится к амортизируемым объектам
- было получено безвозмездно (**п. 9 ст. 258 НК РФ**)
- было выявлено при инвентаризации (письмо Минфина от 29 декабря 2009 года № 03-03-06/1/829)
- поступило от учредителей компании в качестве вклада в уставный капитал (письмо Минфина от 19 июня 2009 года № 03-03-06/2/122)
- относится к объектам, к которым был применён инвестиционный вычет (**п. 7 ст. 286.1 НК РФ**)
- выступает предметом лизинга и учтено на балансе лизингополучателя (письмо Минфина от 10 марта 2009 года № 03-03-05/34)
  Минфин отмечает, что арендатор не может применить АП к неотделимым улучшениям арендованного имущества (письмо Минфина от 3 сентября 2021 года № 03-03-06/1/71391). Судьи же, наоборот, оставляют такое право за арендаторами (определение Верховного Суда РФ от 9 сентября 2014 года № 305-КГ14-1382).

Когда можно применять амортизационную премию

АП применяется:

- в случае покупки, создания ОС при вводе данного объекта в эксплуатацию. Однако АП нельзя будет учесть, если объект уже эксплуатируется (письмо Минфина от 21 апреля 2015 года № 03-03-06/1/22577)
- в случае достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции, техперевооружения ОС на дату окончания соответствующих работ (письмо Минфина от 9 июня 2015 года № 03-03-06/1/33417)

Размер амортизационной премии

АП составляет:

- не более 10% первоначальной стоимости ОС для объектов, относящихся к 1, 2, 8, 9, 10 амортизационным группам. При модернизации (реконструкции и проч.) объектов, относящихся к указанным группам, не более 10% расходов на соответствующие мероприятия
- не более 30% первоначальной стоимости либо затрат на модернизацию и прочие мероприятия для объектов, относящихся к 3, 4, 5, 6, 7 амортизационным группам
- организация самостоятельно определяет срок полезного использования (СПИ) и назначает группу, если имущество не относится ни к одной из групп, предусмотренных Классификацией ОС (утв. постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 года № 1). Далее допускается учитывать АП по общим правилам (письмо Минфина от 24 мая 2018 года № 03-03-06/1/35167)

> **Обратите внимание:** порядок применения АП должен быть закреплён в учётной политике организации. Необходимо прописать размер АП и критерии её использования в отношении всех или отдельных ОС. Если организация этого не сделает, налоговая служба откажет ей в праве на премию (письмо Минфина от 9 октября 2020 года № 03-03-06/1/88491).

Расчёт амортизационной премии

Для расчёта АП необходимо первоначальную стоимость ОС (либо величину расходов на реконструкцию и прочие мероприятия) умножить на ставку, закреплённую в учётной политике организации.

> **Важно:** ставка не должна быть выше максимального размера.

Пример № 1

Согласно учётной политике, затраты на покупку ОС из 2 амортизационной группы распределяются в следующем порядке: 90% относится к первоначальной стоимости, 10% – к текущим расходам.
Организация купила ноутбук за 120 000 рублей (без учёта входного НДС). Бухгалтер произвёл расчёты:

- первоначальная стоимость ноутбука: 120 000 рублей * 90% = 108 000 рублей
- АП, списанная на затраты: 120 000 рублей * 10% = 12 000 рублей

Отражение амортизационной премии в бухучёте, проводки

Первоначальная стоимость объекта в бухучёте отличается от этого же показателя в налоговом учёте, так как в бухуч`те нельзя использовать АП.
Согласно **ПБУ 18/02** «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций», между бухучётом и налоговым учётом возникает временная разница, ведь по окончании СПИ (срока полезного использования) стоимость ОС будет **равна нулю**.
Данная временная разница облагается налогом, так как в бухучёте балансовая стоимость объекта больше, чем в налоговом учёте.
Организации нужно показать эту налогооблагаемую разницу на конец отчётного года и сравнить её с временной разницей на конец предыдущего года. Исходя из полученного

результата, необходимо провести 1 из 4 проводок:

- отразить отложенный налоговый актив (ОНА)
- отразить отложенное налоговое обязательство (ОНО)
- погасить ОНА
- погасить ОНО

Пример № 2

В 2021 году организация приобрела ноутбук за 120 000 рублей (без учёта входного НДС). СПИ составляет 30 месяцев.
При вводе ноутбука в эксплуатацию организация применила АП – 10%, которая составила 12 000 рублей (120 000 рублей * 10%).
Данный объект амортизировали 3 месяца в 2021 году и 12 месяцев в 2022 году.
При этом у компании отсутствуют обязательства и другие активы.
В таблице ниже приведён расчёт временных разниц по состоянию на конец 2021 года и на конец 2022 года:

	Бухучёт	**Налоговый учёт**
Первоначальная стоимость объекта	120 000 рублей	108 000 рублей (120 000 рублей – 12 000 рублей)
Ежемесячная амортизация	4 000 рублей (120 000 рублей / 30 месяцев)	3 600 рублей (108 000 рублей / 30 месяцев)
Амортизация в 2021 году	12 000 рублей (4 000 рублей * 3 месяца)	10 800 рублей (3 600 рублей * 3 месяца)
Балансовая стоимость на 31 декабря 2021 года	108 000 рублей (120 000 рублей – 12 000 рублей)	97 200 рублей (108 000 рублей – 10 800 рублей)
По состоянию на 31 декабря 2021 года налогооблагаемая временная разница составляет 10 800 рублей (108 000 рублей – 97 200 рублей)		
Амортизация в 2022 году	48 000 рублей (4 000 рублей * 12 месяцев)	43 200 рублей (3 600 рублей * 12 месяцев)
Балансовая стоимость на 31 декабря 2022 года	60 000 рублей (120 000 рублей – 12 000 рублей– 48 000 рублей)	54 000 рублей (108 000 рублей – 10 800 рублей – 43 200 рублей)
По состоянию на 31 декабря 2022 года налогооблагаемая временная разница составляет 6 000 рублей (60 000 рублей – 54 000 рублей)		

В первый месяц (октябрь 2021) начисление амортизации по введённому в эксплуатацию ноутбуку в налоговом учёте больше, чем в бухгалтерском. Как следствие возникает временная разница и отложенное налоговое обязательство.

Месяц	Бухгалтерский учёт	Налоговый учёт с АП
Октябрь 2021	4 000 рублей	15 600 рублей (12 000 рублей + 3 600 рублей)
Ноябрь 2021 и последующие месяцы	4 000 рублей	3 600 рублей

1. В конце октября необходимо отразить ОНО (Дт 68 Кт 77) в размере:
   (15 600 рублей – 4 000 рублей) * 20% = 2 320 рублей.
   В последующих месяцах:
   (4 000 рублей – 3 600 рублей) * 20% = 80 рублей.
   Следовательно, на конец 2021 года сальдо ОНО составит:
   2 320 рублей – 80 рублей – 80 рублей = 2 160 рублей.
2. В конце 2022 года необходим отразить ОНО (Дт 68 Кт 77) в размере:
   80 рублей * 12 месяцев = 960 рублей.
   Следовательно, на конец 2022 г. сальдо ОНО составит:
   2 160 рублей – 960 рублей = 1 200 рублей.
3. ОНО будет полностью погашено через:
   1 200 рублей : 80 рублей = 15 месяцев.

Отражение амортизационной премии в налоговом учёте

По правилам налогового учёта АП относится к косвенным расходам. Согласно **п. 3 ст. 272 НК** РФ, их необходимо отразить в отчётном (налоговом) периоде, на который приходится дата начала амортизации объекта.

Пример № 3

Основное средство было введено в эксплуатацию в апреле 2022 года, амортизация по которому начисляется с мая 2022 года. Соответственно, АП необходимо учесть в мае, то есть в первом полугодии 2022 года.

Когда следует восстановить амортизационную премию

АП необходимо восстановить, если ОС было продано взаимозависимому лицу в течение 5-ти лет с момента ввода его в эксплуатацию. Иными словами, следует отнести АП к внереализационным доходам периода, в котором было реализовано ОС (**п. 9 ст. 258 НК РФ**). В письме от 23 декабря 2014 года № 03-03-06/1/66590 Минфин пояснил, что при «досрочной» продаже остаточную стоимость объекта необходимо увеличить на величину восстановленной премии. При этом согласно письму Минфина от 16 марта 2009 года № 03-03-06/2/142 пересчитать начисленную ранее амортизацию исходя из увеличенной стоимости объекта нельзя.

Пример № 4

Организация купила и ввела в эксплуатацию ноутбук за 120 000 рублей (без учёта входного НДС). Бухгалтер списал на затраты единовременно 12 000 рублей (120 000 рублей * 10%), а первоначальная стоимость ОС в налоговом учёте составила 108 000 рублей (120 000 – 12 000). СПИ составляет 30 месяцев, ежемесячная амортизация – 3 600 рублей (108 000 рублей / 30 месяцев).

Через 12 месяцев ноутбук продали взаимозависимому лицу за 90 000 рублей (без учёта НДС).
За год амортизация составила 43 200 рублей (3 600 рублей * 12 месяцев).
Бухгалтер восстановил АП, но амортизацию не пересчитал. По итогу:

- остаточная стоимость составила 76 800 рублей (108 000 – 43 200 + 12 000)
- прибыль от продажи составила 13 200 рублей (90 000 – 76 800)

Применение амортизационной премии к нематериальным активам

АП можно применять только к основным средствам. Применение АП к нематериальным активам не предусмотрено ни в налоговом, ни в бухгалтерском учёте.

> **Читайте также** Ежемесячное пособие на ребёнка в 2023 году