**Содержание**

[Введение 3](#_Toc280758366)

[1.Амортизационная политика как инструмент стимулирования инвестиционной активности 5](#_Toc280758367)

[2. Изменения в налоге на прибыль 17](#_Toc280758368)

[2.1 Методы амортизации 17](#_Toc280758369)

[2.2 Амортизационная премия 19](#_Toc280758370)

[2.3 Оценка методов амортизации 20](#_Toc280758371)

[2.4 Амортизационные группы 21](#_Toc280758372)

[2.5 Списание недоначисленной амортизации 28](#_Toc280758373)

[2.6 Специальные коэффициенты 29](#_Toc280758374)

[2.7 Включение объекта в состав амортизируемого имущества 30](#_Toc280758375)

[Заключение 32](#_Toc280758376)

[Список использованной литературы 34](#_Toc280758377)

# Введение

Законом №224-ФЗ в ст. 284 НК РФ внесено одно из самых важных для налогоплательщиков изменений. Общая ставка налога на прибыль с 1 января 2009 года снижена с 24% до 20%. Причем, согласно уточнениям, внесенным Федеральным законом от 30.12.08 №305-ФЗ, с 2009 года в федеральный бюджет налог следует уплачивать по ставке 2%, а в региональный – по ставке 18%. Кроме того, сохранилось право органов власти субъектов РФ снижать еще на 4% ставку налога на прибыль, подлежащего зачислению в региональный бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков.

Организациям, распределяющим налог на прибыль между обособленными подразделениями, необходимо учесть изменение, внесенное Законом №224-ФЗ в п. 2 ст. 288 НК РФ. Оно касается только налогоплательщиков, которые перешли на начисление амортизации нелинейным методом и сгруппировали все объекты амортизируемого имущества по отдельным амортизационным группам (подгруппам). При распределении между обособленными подразделениями авансовых платежей и сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в региональный бюджет, такие организации вправе определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным бухгалтерского учета.

В рамках совершенствования амортизационной политики, начиная с 2009 года, концептуально пересмотрен подход к начислению амортизации в налоговых целях. Кодексом для налогоплательщиков налога на прибыль организаций предусмотрена возможность отказа от пообъектного начисления амортизации и переход к начислению амортизации методом убывающего остатка по укрупненным амортизационным группам (пулам). При применении нелинейного метода начисления амортизации налогоплательщики получили возможность относить на расходы до 50 процентов первоначальной стоимости амортизируемого имущества в первую четверть срока его полезного использования. При этом у налогоплательщиков сохраняется право выбора одного из двух методов начисления амортизации.

Одновременно для основных средств, относящихся к 3–7 амортизационным группам, величина так называемой «амортизационной премии» (то есть, возможности относить на расходы текущего периода до начала начисления амортизации определенную долю расходов на приобретение или создание основных средств) была увеличена с 10 процентов до 30 процентов. Таким образом, при комбинации нелинейного метода начисления амортизации и амортизационной премии по 3–7 амортизационным группам налогоплательщики получили возможность относить на расходы основную часть стоимости приобретаемых основных средств, что является существенной льготой, оправданной во многих случаях в условиях высокой инфляции и отсутствия переоценки основных средств в целях начисления амортизации.

## Амортизационная политика как инструмент стимулирования инвестиционной активности

Одним из важнейших источников финансирования организаций являются амортизационные отчисления, представляющие собой сумму износа основных производственных фондов и нематериальных активов. Они входят в состав себестоимости производимой продукции и после ее реализации в виде выручки поступают на расчетный счет хозяйствующего субъекта.

С 1 января 2010 г. введен специальный коэффициент (но не выше 2) в отношении амортизируемых основных средств, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством Российской Федерации, или к объектам, имеющим высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности (введен Федеральным законом от 23.11.2009 N 261-ФЗ).

Действующие амортизационные нормы позволяют существенно увеличить величину амортизации и списать намного больше стоимости имущества в начальный период его эксплуатации. Таким образом, организация сможет получить наиболее существенную сумму дополнительных свободных денежных средств, что позволит ей укрепить свою платежеспособность и ускорить процесс возврата ранее авансированного капитала.

Амортизационная политика является составной частью общей научно-технической политики государства. Она выступает в качестве важнейшего рычага воздействия государства на экономические процессы в стране. В первую очередь амортизационная политика воздействует на процесс обновления основных производственных фондов, ускорение темпов научно-технического прогресса, инвестиционную деятельность, а через них и на эффективность общественного производства.

На основе амортизационной политики государства каждое предприятие разрабатывает и реализует собственную амортизационную политику. Она базируется на установленных государством принципах, методах и нормах амортизационных отчислений (сроках полезного использования).

Амортизационная политика предприятия - это управление амортизационными отчислениями, которые образуются в процессе эксплуатации основных фондов (и нематериальных активов). Амортизационную политику предприятия определяют из экономической стратегии, состава основных фондов, методов оценки стоимости амортизирующих объектов, уровня инфляции и др. Амортизируемым имуществом предприятия является большинство видов основных средств (за исключением земли), а также нематериальные активы. Основные средства принимаются на баланс предприятия по их первоначальной стоимости, куда также входит стоимость транспортировки и монтажных работ, после чего из них вычитается амортизация, т.е. получается остаточная стоимость. Амортизационные отчисления (амортизационный фонд) - это главная составляющая финансового обеспечения воспроизводства основных средств. Характеристикой качества управления оборотом основного капитала выступают:

* величина основных фондов и ее динамика;
* степень соответствия величины амортизационного фонда стоимости основных средств;
* оптимальность структуры;
* своевременность замены;
* эффективность использования;
* другие коэффициенты движения, состояния, структуры и пр.

В процессе формирования амортизационной поли­тики предприятия учитываются следующие факторы:

а) объем используемых основных фондов и не материальных активов, подлежащих амортизации;

б) методы оценки стоимости используемых основных фондов и нематериальных активов, подлежащих амортизации;

в) реальный срок предполагаемого использования на предприятии амортизируемых активов;

г) разрешенные законодательством методы амортизации основных фондов и нематериальных активов;

д) состав и структура используемых основных фондов;

е) темпы инфляции в стране;

ж) инвестиционная активность предприятия в предстоящем периоде.

При выборе методов амортизацииисходят из действующей законодательной базы в этой области, предполагаемого периода использования амортизационных активов и задач формирования инвести­ционных ресурсов предприятия в разрезе отдельных источников. Решение о применении метода прямолинейной (линейной) или ускоренной амортизации основных фондов предприятие принимает самостоятельно.

Средства амортизационного фонда, который формируется за счет накапливаемых амортизационных отчислений, носят целевой характер и должны использоваться на следующие цели:

а) осуществление капитального ремонта основных фондов;

б) осуществление реконструкции, модернизации, технического переоснащения и другие виды улучшения основных фондов;

в) приобретение новых видов нематериальных активов (в первую очередь, связанных с инновационной деятельностью).

Это не исключает временного использования этих средств до их востребования на инвестиционные цели в различных формах краткосрочных финансовых вложений. В процессе формирования амортизационной политики должны быть определены гарантии целевого использования средств амортизационного фонда и регламентированы условия финансовых операций с ними до их использования в инвестиционном процессе.

В условиях ограниченного применения возможных методов амортизации оценка эффективности амортизационной политики предприятия основана на сравнении двух альтернатив: денежном потоке (суммы прибыли и амортизационных отчислений) при прямолинейной и при ускоренной амортизации отдельных амортизируемых активов (или всей их суммы).

Расчет годового эффекта ускоренной амортизации отдельных амортизируемых активов может быть произведен по следующей формуле:

**Эуа**=**(Ау**-**Ап)**-**(Ау**-**Ап)**×(1 – СНп)×**Ккп**, где

**Эуа**- годовой эффект ускоренной амортизации актива, определяемый суммой дополни тельного денежного потока;

**Ау**- годовая сумма амортизационных отчислений при ускоренной амортизации ак тива;

**Ап–**годовая сумма амортизационных отчислений при прямолинейной (линейной) амортизации актива;

**СНП–**ставка налога на прибыль, выраженная десятичной дробью;

**ККп–**коэффициент капитализации чистой прибыли, выраженный десятичной дробью. Расчет годового эффекта в форме дополнительного денежного потока может быть дополнен рас четом эффекта от использования этой суммы в форме краткосрочных финансовых вложений (если сумма дополнительного денежного потока не реинвестируется в основные фонды в этом же периоде).

По экономической природе амортизационные отчисления обеспечивают простое воспроизводство ценностей, однако они относятся к финансовым ресурсам. Дело в том, что износ зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств не возмещается сразу же по мере начисления и образования амортизационных отчислений. Последние могут накапливаться и расходоваться на расширение и обновление производства, на вложения в ценные бумаги и высокодоходные проекты и т. д.

Таким образом, согласно экономической концепции, под амортизацией понимается средство распределения затрат на приобретение долгосрочных активов во времени и регулирования тем самым величины финансового результата, приходящегося на отчетные периоды.

Регулирование финансового результата составляет основу финансовой амортизационной концепции. При этом в отличие от концепции экономической, акцент делается на возможности и направлениях использования высвобождаемого финансового результата. Амортизация, с точки зрения экономической концепции, есть потребленная стоимость, а с финансовой — сумма, накопленная для последующего реинвестирования.

Налоговая (фискальная) составляющая амортизации, так же как и в двух предыдущих случаях, предполагает уменьшение величины финансового результата, однако в данном случае он служит не столько мерой эффективности хозяйственной деятельности, сколько объектом налогообложения, поскольку речь идет о величине налогооблагаемой прибыли.

В большинстве развитых стран, экономика которых характеризуется высокой инновационной активностью, амортизационная политика является одним из важнейших инструментов стимулирования инвестиций в обновление основных средств производства, в наукоемкие технологии, в научные исследования и опытно-конструкторские работы. От состояния воспроизводства основного капитала зависит создание и регулирование рынка средств производства (основного капитала), а также технический уклад всего хозяйственного комплекса. В этой связи становится особо актуальным более подробное рассмотрение способов реализации амортизационной политики хозяйствующего субъекта.

В последние 50 лет в развитых странах амортизационная политика превратилась в один из главных инструментов стимулирования экономического роста. Если в середине XX в. доля амортизационных отчислений в общих инвестициях составляла всего 25-30 %, то сегодня она стабильно держится на уровне 70-80 %, и наоборот, доля прибыли в общих инвестициях уменьшилась с 50% до 5-10%, а заемных средств — соответственно с 25-30 % до 12-15 %.

Исследования свидетельствуют о четкой направленности тенденций в налогообложении, начислении дивидендов и в амортизационной политике на усиление инвестиционной активности в зарубежных странах и явном отсутствии этих тенденций в российской экономике.

Существующая амортизационная политика как инструмент управления воспроизводством основного капитала пока еще не стала эффективным инструментом стимулирования инвестиционной активности в национальной экономике.

В 2007 г. на амортизационные отчисления приходилось только 22,8 % от всех инвестиций в основной капитал, остальная часть осуществлялась за счет привлеченных средств со стороны — 54,6 % и прибыли — 19,2%, и это довольно низкий уровень по сравнению с мировой практикой.

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации на 2008 — 2010 гг. говорится о необходимости либерализации амортизационной политики для целей налогообложения, в том числе о расширении возможностей для ускорения амортизации технологического оборудования и введении дополнительных мер стимулирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

При осуществлении эффективной амортизационной политики предприятием идет процесс обновления основного капитала и повышается технический уровень производства. Все это, в свою очередь, создает достаточные предпосылки для снижения себестоимости продукции и максимизации прибыли, которые являются основными показателями устойчивой деятельности организации.

В связи с этим одной из важнейших задач амортизационной политики должно стать восстановление воспроизводственной функции амортизации.

Налоговым кодексом РФ предусматриваются два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. Метод начисления амортизации организация устанавливает самостоятельно по всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется только линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 НК РФ) и закрепляет в учетной политике для целей налогообложения. С 2009 года глава 25 НК РФ допускает изменять применяемый метод начисления амортизации с начала очередного налогового периода. Причем налогоплательщик может переходить с нелинейного на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет.

Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода (ст. 259.1 НК РФ) за последние годы в целом не изменился. В то же время существенные изменения внесены в порядок расчета сумм амортизации при нелинейном методе.

В статье 259.2 НК РФ, вступающей в силу с 2009 года, изложен новый порядок расчета сумм амортизации при нелинейном методе. На 1-е число налогового периода, с начала которого в налоговой учетной политике установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) нужно определить суммарный баланс, который представляет собой результат сложения стоимости всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной конкретной амортизационной группе (подгруппе) в порядке, установленном в статье 322 Налогового кодекса.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число каждого месяца, для которого рассчитывается сумма начисленной амортизации согласно статье 259.2 НК РФ. Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета амортизируемого имущества, амортизация по которому начисляется только линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 Налогового кодекса.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Следует отметить, что организациям выгоднее применять нелинейный метод начисления амортизации, который позволит самортизировать объект в налоговом учете намного быстрее. Однако хозяйствующие субъекты практически не используют ускоренные методы расчета амортизации. По данным Росстата, доля амортизации для целей налогообложения, начисленной нелинейным способом, в общем объеме амортизации составила в 2007 г. - 4,5 % (в 2006 г. - 3 %).

Государство, проводя активную политику ускоренной амортизации и сознательно через нее сокращая свои поступления по налогу на прибыль в бюджет, способствует перетоку денежных средств в амортизационный фонд, что позволяет без уплаты налога расширять, модернизировать, обновлять свои фонды. В результате ускоряются темпы развития экономики, заметно растет ее эффективность, качество производимой продукции и ее конкурентоспособность на мировых рынках и т. д. Все это компенсирует государству сокращение поступлений от налога на прибыль в федеральный и региональный бюджеты.

В соответствии с налоговым законодательством РФ налогоплательщики имеют право на применение так называемой ускоренной амортизации со специальным коэффициентом (но не выше 2): в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности; в отношении собственных амортизируемых основных средств организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны; в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты).

Повышающий коэффициент (не более 3) применяется: в отношении основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности; в отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

В 2005 г., учитывая критику со стороны некоторых ученых, Торгово-промышленной палаты РФ и Российского союза промышленников и предпринимателей, региональных органов власти относительно ошибочности отмены инвестиционной налоговой льготы, в гл. 25 Налогового кодекса РФ вводится новая норма, льготу по которой называют «амортизационной премией». Речь идет о п. 9 статьи 258, в соответствии с которой 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 настоящего Кодекса. Увеличение амортизационной премии до 30% в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам, произошло с 1 января 2009 г. в соответствии с Федеральным законом от 22.07.2008 г. № 158-ФЗ и носит антикризисный характер. Данная мера позволяет быстрее списывать расходы на закупку, а также на модернизацию, техническое перевооружение и т. д. основных средств и, соответственно, обновлять их.

Расходы в виде капитальных вложений признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения (п. 3 ст. 272). Налогоплательщик, принявший решение применять положение п. 9 ст. 258 в целях налогообложения прибыли, должен зафиксировать это в своей учетной политике для целей налогообложения с указанием размера доли расходов на капитальные вложения - в пределах 10% (30%) первоначальной стоимости вводимых объектов основных средств. Этой нормой налогоплательщику предоставляется право на разовый перенос части стоимости основных средств на расходы на производство товаров (работ, услуг).

Исследования показали, что эффект в случае применения амортизационной премии проявляется только в первый год использования основных средств, который в последующие годы нейтрализуется увеличением налога на прибыль, вызванного уменьшением амортизации, поэтому применение инвестиционной амортизационной премии не всегда выгодно налогоплательщику.

Амортизационную премию следует рассматривать в качестве налогового инструмента стимулирования инвестиционной активности в основном тех хозяйствующих субъектов, которые воспользовались банковским кредитом и, вернув с первой же выручки от реализации товаров (работ, услуг) средства в размере не более 10% (30%) осуществленных капитальных вложений, получают возможность направить их на погашение кредита.

Особый порядок начисления амортизации предусмотрен для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, в отношении электронно-вычислительной техники. Указанные организации имеют право расходы на приобретение электронно-вычислительной техники признать материальными расходами в порядке, установленном подпунктом 3 пункта 1 статьи 254 НК РФ, т. е. включить в состав расходов в полной сумме по мере ввода в эксплуатацию. Использование данной льготы предполагает выполнение ряда условий, предусмотренных пунктом 6 статьи 259 НК РФ. Однако далеко не все организации, работающие в области информационных технологий, соответствуют установленным критериям, что снижает стимулирующее значение данного налогового преимущества.

На наш взгляд, амортизационная политика, прежде всего, должна быть нацелена на воспроизводство основного капитала, на модернизацию и обновление основных фондов организаций. Это будет способствовать ускорению темпов развития экономики государства и регионов, росту ее эффективности, повышению качества производимой продукции и ее конкурентоспособности на внутрироссийском и мировых рынках, что в конечном итоге повлияет на рост объемов производства и как следствие на расширение налоговой базы регионов и государства в целом.

Именно модернизация производства на основе грамотной амортизационной политики позволит воссоздать экономический потенциал российских регионов, способный реально увеличить поступление доходов в бюджет без усиления налогового бремени.

# 2. Изменения в налоге на прибыль

# 2.1. Методы амортизации

Федеральным законом №158-ФЗ был введен новый порядок амортизации основных средств с 2009 года. Законом №224-ФЗ этот порядок уточнен. В частности ст. 258 и 259 НК РФ изложены в новой редакции.

Согласно п. 1 ст. 259 НК РФ методы начисления амортизации, установленные законом №158-ФЗ, применяются ко всем основным средствам вне зависимости от даты их приобретения.

Организации еще в 2008 году должны были определить в учетной политике для целей налогообложения метод начисления амортизации, который будет ими применяться с 2009 года. При этом отражать выбранный метод в учетной политике придется ежегодно. Это следует из п. 1 ст. 259 НК РФ в новой редакции. Если организация с 2009 года переходит с линейного на нелинейный метод начисления амортизации об этом должно быть указано в учетной политике. В течение пятилетнего срока она не вправе перейти обратно на линейный метод. То есть возможности выбора в порядке начисления амортизации в этот период налогоплательщик не имеет.

В налоговом законодательстве подтверждена возможность перехода на нелинейный метод с начала любого налогового периода. Это следует из п. 1 статьи 259 НК РФ.

В пункте 4 ст. 322 НК РФ установлен порядок определения остаточной стоимости амортизируемого имущества при переходе с нелинейного метода на линейный. Налогоплательщик определяет остаточную стоимость объектов и оставшийся срок полезного использования на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение линейного метода. При применении линейного метода сумма начисленной амортизации за месяц определяется исходя из двух показателей - первоначальной стоимости и срока полезного использования амортизируемого имущества. В результате модернизации первоначальная стоимость увеличивается. В соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ может быть увеличен и срок полезного использования.

Значит, после проведения подобных работ сумма ежемесячной амортизации будет рассчитываться исходя из новой первоначальной стоимости и срока полезного использования. Применение остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования в случае модернизации объекта Налоговым кодексом не предусмотрено.

Амортизация по производственным объектам основных средств учитывается у налогоплательщика в составе прямых расходов. Типичным является вопрос перехода на нелинейный метод амортизации, который предполагает начисление амортизации не по отдельным объектам основных средств, а по амортизационным группам (ст. 259.2 НК РФ). Как распределить в этом случае сумму начисленной амортизации на прямые и косвенные расходы?

Очевидно, что в одной амортизационной группе могут быть как объекты основных средств, амортизация по которым учитывается в составе прямых расходов, так и объекты, амортизация по которым учитывается в составе косвенных расходов. Однако никаких правил раздельного учета таких объектов в рамках одной амортизационной группы Налоговым кодексом не предусмотрено. То есть каждому налогоплательщику следует самостоятельно разработать порядок, позволяющий определить размер амортизационных отчислений, относящихся к прямым расходам.

Нередко возникает вопрос, что подразумевается под числом полных месяцев в формуле остаточной стоимости объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом (п. 1 ст. 257 НК РФ в новой редакции).

В данном случае имеются в виду календарные месяцы. Например, по объектам, введенным в эксплуатацию 1-го числа месяца и списанным с учета в последний день месяца, первый и последний месяцы принимаются в расчет как полные месяцы.

## 2.2. Амортизационная премия

Законом №224-ФЗ введены специальные правила применения так называемой амортизационной премии для основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам. Для таких объектов амортизационная премия установлена в повышенном размере и может составлять не более 30% первоначальной стоимости основных средств или расходов, которые понесены в случае их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации (п. 9 ст. 258 НК РФ). Данная норма введена для стимулирования обновления основных фондов.

Следует помнить, что применение амортизационной премии (до 10% или 30% от стоимости соответствующих расходов) является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Поэтому в учетной политике для целей налогообложения прибыли необходимо отразить порядок использования и размер амортизационной премии. Чтобы воспользоваться данной нормой, налогоплательщик должен был до 1 января 2009 года указать в приказе об учетной политике на 2009 год критерии, согласно которым амортизационная премия будет применяться в отношении всех или отдельных объектов амортизируемого имущества.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы или подгруппы (при применении нелинейного метода амортизации) по первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии, включенной в состав расходов отчетного (налогового) периода. Аналогичным образом суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются (при нелинейном методе) в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) за вычетом амортизационной премии. При линейном методе амортизации указанные суммы расходов изменяют первоначальную стоимость объектов также за минусом амортизационной премии.

Следует обратить внимание на то, что если основные средства, по которым применялась амортизационная премия, будут реализованы ранее, чем до истечения пяти лет с момента их ввода в эксплуатацию, налогоплательщик будет обязан восстановить суммы амортизационной премии и включить их в налоговую базу по налогу на прибыль. Такое правило зафиксировано в п. 9 ст. 258 НК РФ и оно применяется с 1 января 2008 года.

## 2.3 Оценка методов амортизации

Если фирма использует нелинейный метод амортизации, да еще с применением амортизационной премии (до 30% по ОС из 3 – 7 групп и до 10% по ОС из 1-й и 2-й групп), то она сможет отнести на расходы подавляющую часть своих затрат на приобретение ОС. При этом лишь за половину срока их эксплуатации или даже за первый год (в зависимости от срока полезного использования в соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ и ст. 259.2 НК РФ). То есть при прочих равных условиях нелинейный метод (особенно с амортизационной премией) гораздо выгоднее линейного.

Однако если организация располагает сильно изношенным парком оборудования (в среднем на 60 – 70%) или в дальнейшем планируется приобретение бывшего в эксплуатации оборудования с незначительным оставшимся сроком эксплуатации, то выгоднее будет именно линейный метод. Тогда размеры амортизационных отчислений по линейному методу будут выше, так как амортизация будет начисляться исходя из оставшегося срока полезного использования (п. 7 ст. 258 НК РФ). В то время как по нелинейному методу нормы амортизации и по новым, и по использованным ОС одинаковы и зависят лишь от срока полезного использования, установленного для амортизационной группы, который никак не связан с фактическим сроком эксплуатации (п. 1, 3, 12 ст. 258, п. 5 ст. 259.2 НК РФ).

Необходимо учесть также, что если подавляющая часть ОС (по остаточной стоимости) приходится на здания и сооружения (т. е. ОС из 8 – 10 групп), которые должны амортизироваться исключительно линейным методом, то нелинейный метод для такой организации не особенно выгоден и лишь затруднит учет. В такой ситуации рациональнее закрепить в учетной политике для целей налогообложения линейный метод, а при изменении структуры ОС в будущем начиная с любого года сменить его на нелинейный.

## 2.4 Амортизационные группы

С 2009 года в п. 12 ст. 258 НК РФ установлено, что приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которой они учитывались у предыдущего собственника.

У покупателя должны быть документы, устанавливающие, в какую амортизационную группу объект был включен предыдущим собственником. Это может быть выписка из регистра налогового учета или указание группы в акте приема-передачи объекта основных средств.

Иногда продавец по каким-либо причинам отказывается предоставлять необходимые сведения, и налогоплательщик вынужден самостоятельно определять амортизационную группу. Если же в результате встречной проверки выяснится, что амортизационная группа была определена неправильно, к налогоплательщику возможно применение санкций за искажение налоговой базы. Чтобы избежать подобных проблем, можно посоветовать договариваться с продавцом еще на стадии заключения договора купли-продажи о предоставлении необходимых сведений.

Постановлением Правительства РФ от 12.09.08 №676 в Классификацию основных средств внесены изменения, вступившие в силу с 01.01.09. В частности, некоторые виды основных средств переведены в другие группы. Возникает вопрос, может ли организация с 2009 года перевести основные средства, введенные в эксплуатацию до 2009 года, в другие амортизационные группы в соответствии с новой редакцией Классификации. Налоговый кодекс РФ не предоставляет налогоплательщикам такого права, более того, в п. 1 ст. 258 НК РФ установлено, что срок полезного использования объекта определяется на дату его ввода в эксплуатацию. Он может быть изменен лишь после реконструкции, модернизации или технического перевооружения и только в пределах сроков, установленных для амортизационной группы, в которую данный объект был включен ранее.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, указанные в абзаце первом пункта 1 статьи 256 настоящего Кодекса, амортизируются в следующем порядке (ст. 258 НК РФ в ред. Федерального закона от 26.11.2008 N 224-ФЗ):

* капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в порядке, установленном настоящей главой;
* капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 25.11.2009 N 281-ФЗ)

Капитальные вложения в объекты основных средств, полученные по договору безвозмездного пользования, указанные в абзаце первом пункта 1 статьи 256 настоящего Кодекса, амортизируются в следующем порядке:

* капитальные вложения, стоимость которых возмещается организации-ссудополучателю организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудодателем в порядке, установленном настоящей главой;
* капитальные вложения, произведенные организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, стоимость которых не возмещается организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 25.11.2009 N 281-ФЗ)

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

* первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
* вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
* третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
* четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
* пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
* шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
* седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
* восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
* девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
* десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством Российской Федерации.

Нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования, определенного в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

Организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. При этом срок полезного использования данных основных средств может быть определен как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации в соответствии с настоящей главой, или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

По объектам амортизируемого имущества, указанным в абзаце первом пункта 3 статьи 259 настоящего Кодекса, амортизация начисляется отдельно по каждому объекту имущества в соответствии со сроком его полезного использования в порядке, установленном настоящей главой.

В целях настоящей главы амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса, если иное не предусмотрено настоящей главой.

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 настоящего Кодекса.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса) за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) таких сумм.

В случае реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых были применены положения абзаца второго настоящего пункта, суммы расходов, включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода в соответствии с абзацем вторым настоящего пункта, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу.

Имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника.

Если организация, установившая в своей учетной политике применение нелинейного метода амортизации, применяет к нормам амортизации повышающие (понижающие) коэффициенты в соответствии со статьей 259.3 настоящего Кодекса, объекты амортизируемого имущества, к которым применяются такие коэффициенты, формируют подгруппу в составе амортизационной группы, и учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего (понижающего) коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов амортизируемого имущества повышающих (понижающих) коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение (увеличение) срока полезного использования таких объектов. При этом амортизационные подгруппы по объектам амортизируемого имущества, к нормам амортизации которых применяются повышающие (понижающие) коэффициенты, формируются в составе амортизационной группы исходя из определенного классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации, срока полезного использования без учета его увеличения (уменьшения).

## 2.5. Списание недоначисленной амортизации

До 2009 года в подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ было указано, что в составе внереализационных расходов учитываются затраты на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

Согласно новой редакции этого подпункта с 01.01.09 в составе внереализационных расходов будут также учитываться расходы на списание нематериальных активов в виде недоначисленной амортизации.

Кроме того, в подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ появилась еще одна новая норма. Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом.

Объекты, амортизируемые с применением нелинейного метода, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном в п. 13 ст. 259.2 НК РФ. Данный порядок предусматривает, что по истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. Начисление амортизации, исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается в порядке, установленном в ст. 259.2 НК РФ для нелинейного метода амортизации. При этом срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого налоговой учетной политикой установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, определяется с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

## 2.6 Специальные коэффициенты

Как известно, с 01.01.09 отменен понижающий коэффициент 0,5, применяемый в отношении легковых автомобилей и микроавтобусов первоначальной стоимостью свыше 600 000 и 800 000 руб. соответственно. Можно ли с начала 2009 года не применять коэффициент при амортизации таких основных средств, приобретенных до 2009 года?

Согласно положениям п. 3 ст. 259 НК РФ начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования. Следовательно, норма амортизации, которая рассчитана на дату ввода объекта амортизируемого имущества в эксплуатацию, не может быть изменена в течение всего срока начисления амортизации такого объекта (исключая случаи, предусмотренные в п. 1 ст. 258 НК РФ).

Таким образом, при амортизации дорогостоящих легковых автомобилей и микроавтобусов, введенных в эксплуатацию до 01.01.09, основная норма амортизации должна применяться со специальным коэффициентом 0,5. Аналогичный вывод сделан, в частности, в письме Минфина РФ от 09.10.08 №03-03-06/1/573.

С 2009 года порядок применения специальных коэффициентов установлен в ст. 259.3 НК РФ. В отношении амортизируемых основных средств, являющихся предметом лизинга, к основной норме амортизации можно применять коэффициент не выше 3. Причем специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой - третьей амортизационным группам. Это следует из п. 2 названной статьи. Однако из общего правила есть одно исключение (п. 3 ст. 259.3 НК РФ). Амортизация по предмету лизинга начисляется в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения) имущества, но только при применении налогоплательщиком нелинейного метода. То есть при использовании линейного метода повышающий коэффициент применяться не может.

## 2.7 Включение объекта в состав амортизируемого имущества

Налогоплательщикам следует обратить внимание на возможность учета дорогостоящих комплектующих деталей с длительным сроком полезного использования в качестве отдельных объектов основных средств. Например, при работе штамповочного станка используется штамп из высокопрочной легированной стали, стоимость которого более 70 000 руб. Раз в несколько лет штамп приходится менять. То есть срок его эксплуатации превышает 12 месяцев. Возникает вопрос: можно ли учесть стоимость штампа в качестве расходов на ремонт основных средств или ее следует учитывать как отдельный инвентарный объект основного средства и соответственно включать стоимость штампа в расходы посредством начисления амортизации?

В подобных ситуациях все зависит от каждого конкретного случая. Изначально при приобретении и монтаже станка стоимость штампа включается в его первоначальную стоимость как расходы на доведение оборудования до состояния, пригодного для эксплуатации. Допустим, к станку приобретаются дополнительные штампы, которые поочередно устанавливаются в зависимости от выполняемой на этом оборудовании работы. Тогда каждый такой дополнительный штамп будет признаваться отдельным объектом амортизируемого имущества. Естественно, при условии, что его первоначальная стоимость составляет более 20 000 руб. и срок полезного использования более 12 месяцев. Значит, расходы на приобретение штампа включаются в налоговую базу через механизм начисления амортизации.

Другая ситуация - штамп, установленный в станке, вышел из строя, о чем составлен соответствующий акт. Понятно, что при отсутствии штампа штамповочный станок работать не будет. Специально для его замены приобретается (изготавливается) другой аналогичный штамп. В этом случае расходы на приобретение штампа могут быть учтены как расходы на ремонт основного средства на основании статьи 260 НК РФ и признаются единовременно в момент установки новой детали взамен вышедшей из строя.

# Заключение

В большинстве развитых стран, экономика которых характеризуется высокой инновационной активностью, амортизационная политика является одним из важнейших инструментов стимулирования инвестиций в обновление основных средств производства, в наукоемкие технологии, в научные исследования и опытно-конструкторские работы.

В России амортизационная политика в этом смысле пока играет пассивную роль. Предприятия пока не рассматривают инвестиции в инновации в качестве приоритета корпоративного развития, отсюда и невнимание к инструментам, способным облегчить инновационную деятельность.

В то же время, в российской экономике уже есть пока узкий, но растущий сегмент предприятий, для которых инновационная активность, наукоемкие технологии становятся конкурентным преимуществом — для них придание амортизационной политике стимулирующего характера может стать важным инструментом поддержки.

Центр стратегических разработок в рамках деятельности соответствующей рабочей группы предполагает ориентировать амортизационную политику на эту категорию предприятий (существующих почти во всех отраслях экономики). Стимулы к инвестированию в инновации, как показывает мировой опыт, могут стать важным шагом к повышению конкурентоспособности экономики, занятия важных ниш на мировых рынках.

Федеральными законами от 22.07.08 №158-ФЗ (далее - Закон №158-ФЗ), от 26.11.08 №224-ФЗ (Закон №224-ФЗ) и от 30.12.08 №305 в главу 25 Налогового кодекса РФ был внесен ряд существенных изменений. Некоторые поправки начали действовать еще в 2008 году. Однако большинство из них вступило в силу с 2009 года. Особый интерес у налогоплательщиков вызывает новый порядок начисления амортизации. Поправки затронули порядок ведения налогового учета амортизируемого имущества и применения амортизационной премии, добавлены новые нормы по учету основных средств, выявленных при инвентаризации, и списанию нематериальных активов. Произошли изменения в порядке учета материальных расходов, расходов на страхование и образование работников, возмещение им процентов по договорам займа на приобретение жилья.

Интерес представляют также и действующие уже несколько лет правила формирования первоначальной стоимости основных средств, учет расходов на добровольное медицинское страхование работников, налоговые последствия безвозмездного получения имущества.

# Список использованной литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 года. Одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года (с изм. доп. на 01.12.10.)
2. Дерина О.В., Залогов Н.А. Амортизационная политика как инструмент стимулирования инвестиционной активности в российских регионах // Сборник материалов Первой всероссийской научно-практической конференции "Регионы России: проблемы и перспективы экономического развития". – 2010.
3. Кожинов В. Я. Амортизация. - М.: Экзамен, 2009.
4. Кочергов Д. С. Амортизация. - М.: Олига - Л, 2008.
5. Кударь Г.В. Амортизация: бухгалтерский и налоговый учет. - М.: Бератор - Пресс, 2008.
6. Кутер М.И., Луговской Д.В., Мамедов Р.И. Амортизационная политика – элемент учетной политики организации в обеспечении финансовой стратегии собственника // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 29.
7. Петрикова Е.М. Роль амортизационной политики предприятия как инструмента стимулирования инвестиций в обновление основных фондов // Финансы и кредит. – 2008. – № 34 (274).
8. Соколов М. М. Изменения в амортизационной политике как особая форма налогового воздействия на развитие экономики // Все о налогах. – 2008. – № 3. – С. 23 - 29.