SF EDUCATION

Налоги в РФ: Общая система налогообложения

Налог на прибыль:

Учет основных средств и капитальных вложений

Согласно ст.256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, принадлежащие налогоплательщику и используемые им для извлечения дохода, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100.000 руб.

Соответственно, имущество, не отвечающее данным требованиям, не амортизируется, а его стоимость включается единовременно в состав прочих расходов.

Объекты, не подлежащие амортизации:

- ✔ Земля и природные ресурсы: вода, недра, леса и другие объекты природопользования
- ✔ Материально-производственные запасы и товары
- ✔ Объекты незавершенного капитального строительства. До момента ввода в эксплуатацию объекты строительства не подлежат амортизации
- ✔ Ценные бумаги и финансовые инструменты срочных сделок: форвардные, фьючерсные и опционные контракты

Пример

Компания «К» в 2026 г. приобрела и ввела в эксплуатацию оборудование сроком полезного использования 2 года и с первоначальной стоимостью 45.000 руб.

Компания «К» в 2026 г. приобрела и ввела в эксплуатацию оборудование сроком полезного использования 10 месяцев и с первоначальной стоимостью 120.000 руб.

Поясните, может ли Компания «К» учесть приобретенное оборудование в качестве амортизируемого имущества.

Решение

В обоих случаях оборудование не может быть учтено как амортизируемое имущество, так как не отвечает установленным требованиям (срок полезного использования более 12 месяцев и первоначальная стоимость более 100.000 руб.). Затраты на приобретение таких активов будут списаны единовременно на расходы текущего отчетного (налогового) периода.

В соответствии со ст.256 НК РФ, некоторые основные средства исключаются из состава амортизируемого имущества, что временно приостанавливает начисление амортизации. Это связано с ограничением их использования в хозяйственной деятельности.

1. Консервация основных средств:

Основные средства, переданные по решению руководства организации на консервацию сроком более 3 месяцев, исключаются из состава амортизируемого имущества.

Пример

Компания временно закрыла производственный цех на консервацию сроком 4 месяца. В этом случае начисление амортизации на оборудование в цехе приостанавливается с даты начала консервации.

2. Реконструкция и модернизация:

Основные средства, находящиеся на реконструкции или модернизации продолжительностью более 12 месяцев, также исключаются из состава амортизируемого имущества.

Пример

Здание офиса модернизируется для повышения энергоэффективности. Если работы продлятся свыше года, амортизация на это здание временно не начисляется.

Пример

Компания «К» приняла решение о модернизации оборудования по производству скрепок. Срок модернизации 7 месяцев.

Поясните порядок начисления амортизации по данному оборудованию Компанией «К».

Решение

Компания «К» продолжит начислять амортизацию по данному основному средству, так как срок модернизации не превышает 12 месяцев.

1. Учет основных средств

Под основными средствами понимается часть имущества, используемая в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) и для управления организацией первоначальной стоимостью более 100.000 руб.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Не включаются в первоначальную стоимость ОС:

- ✔ Налоги, подлежащие вычету или учету в составе расходов
- ✔ Регистрационные сборы и государственные пошлины
- ✔ Проценты по займам и кредитам, полученным для покупки ОС
- ✔ Курсовые разницы, возникшие при приобретении ОС

Указанные расходы учитываются как внереализационные или прочие расходы.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных безвозмездно, определяется исходя из рыночных цен на подобное имущество, но не ниже остаточной стоимости по данным передающей стороны.

Информация о ценах подтверждается получателем имущества документально или путем проведения независимой оценки.

Пример

Компания «К» безвозмездно получила производственное оборудование.

Рыночная стоимость оборудования составляет 500.000 руб., остаточная налоговая стоимость по данным передающей стороны 570.000 руб.

Поясните какую сумму Компания «К» учтет во внереализационных доходах.

Решение

В состав внереализационных доходов компания включит 570.000 руб. То есть остаточную стоимость основного средства по данным передающей стороны.

Пример

Компания «К» безвозмездно получила производственное оборудование. Рыночная стоимость оборудования составляет 500.000 руб., остаточная налоговая стоимость по данным передающей стороны 430.000 руб.

Поясните какую сумму Компания «К» учтет во внереализационных доходах.

Решение

В состав внереализационных доходов компания включит 500.000 руб. То есть стоимость оборудования по рыночной оценке.

Особенности учета основных средств

Основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал

Учитываются по остаточной стоимости, сформированной в налоговом учете передающей стороны на дату перехода права собственности. Остаточная стоимость определяется на основании данных налогового учета организации, передавшей актив.

Изменение первоначальной стоимости основных средств

Первоначальная стоимость основного средства может быть изменена в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и по иным аналогичным основаниям.

Ремонт основного средства не изменяет его первоначальную стоимость и такие расходы учитываются единовременно в отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.

Переоценка основных средств

Переоценка основных средств, произведенная после 01.01.2002г., не учитывается для целей налогообложения.

Пример

Компания «К» в текущем году произвела переоценку печатного оборудования. Известно, что остаточная стоимость оборудования до переоценки составляла 250.000 руб., после переоценки 300.000 руб.

Поясните исходя из какой стоимости оборудования Компания «К» будет начислять амортизацию.

Решение

В связи с тем, что налоговая переоценка не учитывается для целей налогообложения, амортизация в налоговом учете будет начисляться исходя из стоимости оборудования 250.000 руб. Расчет налогооблагаемого дохода и принимаемых к вычету убытков от реализации такого имущества также будет основан на стоимости без учета переоценки.

Амортизационные группы

Все амортизируемые основные средства разделены на 10 амортизационных групп в соответствии со сроками их полезного использования.

Амортизационная группа	**Срок полезного использования основного средства**
1	От 1 года до 2 лет включительно
2	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
3	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
4	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
5	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
6	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
7	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
8	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
9	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
10	Свыше 30 лет

Распределение основных средств по амортизационным группам

Распределение основных средств по амортизационным группам производится в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1.

Согласно ст. 258 НК РФ срок полезного использования (СПИ) — это период, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов используется для достижения целей деятельности налогоплательщика.

Определяется СПИ самостоятельно налогоплательщиком на дату ввода объекта амортизируемого имущества в эксплуатацию.

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

Амортизационная премия

Налогоплательщик имеет право единовременно включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (30% - для основных средств 3-7 амортизационных групп) первоначальной стоимости основных средств и расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Основание: п.9 ст.258 НК РФ

Если налогоплательщик осуществляет единовременное списание основных средств в размере 30% (10%) их первоначальной стоимости, то амортизация начисляется на первоначальную стоимость за вычетом суммы единовременного списания.

Пример

В марте текущего года Компания «К» приобрела и ввела в эксплуатацию основное средство стоимостью 610.000 руб. (в том числе НДС 110.000 руб.), срок полезного использования которого составляет 8 лет.

Согласно учетной политике для целей налогообложения компания единовременно списывает 30% (10%) первоначальной стоимости основных средств.

Рассчитайте амортизируемую стоимость основного средства.

Решение

Чтобы определиться с размером единовременного списания (10% или 30%) компании необходимо установить номер амортизационной группы. Основные средства со сроком полезного использования 8 лет включаются в 5-ую амортизационную группу.

Соответственно, в апреле текущего года (месяц, следующий за месяцем ввода объекта в эксплуатацию) компания имеет право списать на расходы не более 30% первоначальной стоимости основного средства (без учета НДС):

610.000 х 100/122 = 500.000 руб. – стоимость основного средства без учета НДС

500.000 х 30% = 150.000 руб. – сумма единовременного списания

Амортизируемая стоимость основного средства составит:

500.000 – 150.000 = 350.000 руб.

Амортизационная премия учитывается в составе косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, в котором начинает начисляться амортизация.

Основание: п.3 ст.272 НК РФ.

Если основное средство, к которому было применено право единовременного списания на расходы 30% (10%) первоначальной стоимости, в течение 5 лет с момента ввода его в эксплуатацию было реализовано взаимозависимому с налогоплательщиком лицу, то сумма данных расходов подлежит включению в состав внереализационных доходов. Восстановление суммы единовременного списания осуществляется в том отчетном (налоговом) периоде, в котором основное средство было реализовано.

Амортизационная премия не применяется к основным средствам, полученным безвозмездно.

Начисление амортизации: общий порядок

1. Амортизация начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию.
2. Амортизация прекращает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного списания стоимости объекта или его выбытия из состава амортизируемого имущества (например, при продаже, ликвидации).

3. Возобновление начисления амортизации осуществляется при возврате амортизируемого имущества в связи с прекращением договора безвозмездного пользования, расконсервацией, завершением реконструкции (модернизации).

   Начисление начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло указанное событие.

Методы начисления амортизации

Амортизация начисляется одним из двух методов:

✔ Линейный метод

✔ Нелинейный метод

Метод выбирается налогоплательщиком и закрепляется в учетной политике. Изменение метода допускается не чаще одного раза в 5 лет, начиная с начала налогового периода.

Для зданий, сооружений, передаточных устройств, а также нематериальных активов (8-10 амортизационные группы) обязательно применяется линейный метод начисления амортизации.

Линейный метод начисления амортизации

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации определяется как произведение его первоначальной стоимости (уменьшенной на единовременное списание 30% (10%)) и нормы амортизации.

Норма амортизации определяется по формуле:

K = 1/n *x* 100%,

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества

n – срок полезного использования данного объекта (в месяцах).

Пример

В марте 2026 г. Компания «К» приобрела и ввела в эксплуатацию новое печатное оборудование. Стоимость оборудования составила 610.000 руб. (в том числе, НДС 110.000 руб.). Срок полезного использования составляет 6 лет (или 72 месяца).

В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения компания применяет линейный метод начисления амортизации, а также использует право на единовременное списание 30% первоначальной стоимости оборудования (амортизационную премию).

Рассчитайте размер ежемесячных амортизационных начислений по данному оборудованию.

Решение

В апреле компания единовременно спишет на расходы 30% первоначальной стоимости оборудования:

610.000 х 100/122 = 500.000 руб. – стоимость основного средства без учета НДС

500.000 х 30% = 150.000 руб. – сумма единовременного списания

Амортизируемая стоимость основного средства составит:

500.000 – 150.000 = 350.000 руб.

Амортизацию по основному средству компания начнет начислять с апреля 2026 г. (то есть с месяца, следующего за месяцем ввода его в эксплуатацию).

350.000 / 72 = 4.861 руб. – ежемесячная сумма амортизации оборудования.

Пример

Компания «С» приобрела промышленное оборудование за 5.246.000 руб., в том числе НДС 22%, и понесла дополнительные расходы:

✔ Затраты на доставку в размере 366.000 руб., в том числе НДС 22%

✔ Затраты по монтажу оборудования в размере 186.050 руб., в том числе НДС 22%

Дата ввода оборудования в эксплуатацию - 01.04.2026. Срок полезного использования оборудования - 6 лет.

Согласно учетной политике, Компания не применяет амортизационную премию и использует линейный способ амортизации.

Рассчитайте величину амортизации основного средства за первое полугодие 2026г для целей налогового учета.

Решение

Первоначальная стоимость ОС:

5.246.000 x 100/122 + 366.000 x 100/122 + 186.050 x 100/122 = 4.752.500 руб.

Дата начала начисления амортизации: Май 2026г.

В первом полугодии 2026г амортизация будет начисляться 2 месяца.

Расчет амортизации первое полугодие 2026 г.:

4.752.500 / 72 x 2 = 132.014 руб.

Нелинейный метод начисления амортизации

При применении нелинейного метода амортизируются не отдельные объекты (как при линейном методе), а группы (подгруппы) основных средств и нематериальных активов.

Для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе). Ежемесячно суммарный баланс уменьшается на суммы начисленной по группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) устанавливается исходя из произведения суммарного баланса соответствующей группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации, по следующей формуле:

$A = B \times k/100$,

где A – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей группы (подгруппы)

B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы)

k – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы)

Для нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации:

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная)
1	14.3
2	8.8
3	5.6
4	3.8
5	2.7
6	1.8
7	1.3
8	1.0
9	0.8
10	0.7

При выбытии объекта из состава амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость такого объекта.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, определяется по формуле:

Sn = S *x* (1 - 0.01 *x* k)^n

где, Sn – остаточная стоимость объекта по истечении n месяцев после его включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу)

S – первоначальная (восстановительная) стоимость объекта

n – число полных месяцев, прошедших со дня включения объекта в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня его исключения из состава этой группы (подгруппы). При этом в расчет не включается период (в полных месяцах), в течение которого такой объект не входил в состав амортизируемого имущества

k – норма амортизации

Для основных средств, которые были включены в состав амортизационной группы по остаточной стоимости, в формуле используется не первоначальная, а остаточная стоимость данных объектов.

Пример

В апреле 2026 г. Компания «С» приобрела и ввела в эксплуатацию 11 новых грузовых автомобилей. Стоимость приобретения одного автомобиля составила 427.000 руб. (включая НДС). Срок полезного использования 10 лет.

Согласно учетной политике для целей налогообложения компания применяет нелинейный метод начисления амортизации и не использует амортизационную премию 30% (10%).

Рассчитайте сумму амортизации автомобилей, начисленную за 2026 г.

Решение

Автомобили введены в эксплуатацию в апреле 2026г., соответственно, амортизация будет начисляться с мая 2026г.

Норма амортизации составляет 2.7, так как автомобили относятся к 5 амортизационной группе.

Остаточная стоимость на 31.12.2026г.

427.000 x 100/122 x 11 x (1 - 2,7%)^8 = 3.092.975 руб.

Остаточная стоимость на 01.05.2026г.:

427.000 x 100/122 x 11 = 3.850.000 руб.

Амортизация за 2026г.:

3.850.000 – 3.092.975 = 757.025 руб.

Пример

Согласно учетной политике для целей налогообложения Компания «К» начисляет амортизацию нелинейным методом. Известно, что компания не использует право единовременного списания на расходы первоначальной стоимости основных средств (30% (10%)).

В январе 2026г. компания приобрела три вида основных средств:

А – печатное оборудование

Б – копировальное оборудование

С – оборудование по производству скрепок

Имеется следующая информация:

Основное средство	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования, мес.	Дата ввода в эксплуатацию	Дата продажи
А	150.000	90	Январь	Март
Б	200.000	95	Февраль	
С	230.000	100	Март	

Рассчитайте начисленную амортизацию за апрель 2026г.

Решение

Все приобретенные основные средства (А, Б, С) компания включит в 5-ую амортизационную группу, так как срок их полезного использования составляет от 7 до 10 лет. Ставка амортизации для этой группы равна 2.7%.

На 01.02.2026г. общая остаточная стоимость группы (актив А) составляет 150.000 руб.

Амортизация за февраль

150.000 х 2.7% = 4.050 руб.

В феврале введен актив Б стоимостью 200.000 руб.

На 01.03.2026г. общая остаточная стоимость группы (активы А и Б)

150.000 – 4.050 + 200.000 = 345.950 руб.

Амортизация за март

345.950 x 2.7% = 9.341 руб.

В марте введен актив С стоимостью 230.000 руб.

Остаточная стоимость актива А, проданного в марте

150.000 x (1 - 0.01 x 2.7)^2 = 142.009 руб.

На 01.04.2026г. общая остаточная стоимость группы (активы Б и С)

345.950 – 9.341 + 230.000 – 142.009 = 424.600 руб.

Амортизация за апрель

424.600 x 2.7% = 11.464 руб.

Повышающие и понижающие коэффициенты к норме амортизации

В ст.259.3 НК РФ определены специальные коэффициенты, которые налогоплательщики могут применять к основной норме амортизации.

В отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, которые были приняты на учет до 01.01.2014г. налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2.

По основным средствам, переданным по договору финансовой аренды (договору лизинга), норма амортизации может быть увеличена максимум в 3 раза. Данный коэффициент не может быть применен к основным средствам, относящимся к 1-3 амортизационным группам.

IT-компания может применить коэффициент 2 при формировании первоначальной стоимости основных средств

Согласно ст.257 НК РФ применить повышающий коэффициент 2 при формировании в налоговом учете первоначальной стоимости следующих амортизируемых объектов:

- Основные средства, которые включены в реестр российского ПО;
- Основные средства, которые включены в Перечень российского высокотехнологичного оборудования, утвержденный Распоряжением Правительства РФ от 20.07.2023 N 1937-р. Коэффициент можно применить, только если объект основных средств включен в указанный Перечень на дату его ввода в эксплуатацию;
- Основные средства, включенные в единый реестр российской радиоэлектронной продукции и относящиеся к сфере искусственного интеллекта.

- НМА в виде исключительных прав на программы и базы данных, включенные в реестр российского ПО. Условие о нахождении в реестре должно быть выполнено на дату, когда НМА вводится в эксплуатацию и формируется его первоначальная стоимость.

IT-компания может применить коэффициент 2 при приобретении прав на использование программ, баз данных и программно-аппаратного комплекса (ПАК) при выполнении двух условий:

- Программа (база данных, ПАК) включена в реестр российского ПО;
- Договор (соглашение) не предусматривает возможность передачи налогоплательщиком соответствующего права другим лицам.

Пример

Во II кв. 2026 г в деятельности Компании «С» произошли следующие операции:

✔ Компания приобрела земельный участок стоимостью 12.000.000 руб. Договор подписан 03.04.2026 г., дата регистрации права собственности - 05.05.2026 г. Срок полезного использования участка - 50 лет

✔ Компания приобрела производственное оборудование стоимостью 5.000.000 руб. Дата ввода в эксплуатацию - 01.06.2026 г. Срок полезного использования - 4 года и 2 месяца

Компания использует линейный способ амортизации и не применяет амортизационную премию.

Рассчитайте сумму амортизации для целей налогового учета в первом полугодии 2026 года. При решении данной задачи игнорируйте НДС.

Решение

По земельному участку и объекту незавершенного строительства амортизация не начисляется (п.2 ст. 256 НК РФ)

По производственному оборудованию амортизация начнет начисляться с июля 2026г (п.4 ст 259 НК РФ).

2. Ремонт основных средств и капитальные вложения

Учет расходов на ремонт основных средств

Согласно ст.260 НК РФ, организации вправе учитывать расходы на ремонт основных средств одним из вариантов:

1. Расходы на ремонт включаются в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.
2. Организация может создать резерв под предстоящие ремонты основных средств. В этом случае расходы текущего периода формируются за счет отчислений в резерв, а фактические расходы на ремонт списываются за счет созданного резерва.

Выбранный способ учета расходов на ремонт должен быть закреплен в учетной политике компании для целей налогообложения.

Стоимость материалов списывается в расходы в тех отчетных периодах, когда они были фактически израсходованы.

Основание: п.5 ст.272 НК РФ, Письмо УФНС России по г. Москве от 21.06.2010 № 16-15/064586@.

Расходы на ремонт: прямые или косвенные?

Если основное средство относится к основному производству, то расходы на его ремонт учитываются в составе прямых расходов.

Согласно Определению ВС РФ от 30.09.2021 № 307-ЭС21-13032: «Ремонтные работы, связанные с поддержанием оборудования и основных средств в работоспособном состоянии, относят к основному производству, и их включение в косвенные расходы противоречит требованиям ст.318 НК РФ».

Чем отличается ремонт от капитальных вложений?

Ремонт - работы, направленные на восстановление первоначального состояния объекта, не изменяющие его функциональные характеристики или назначения.

Капитальные вложения - если работы приводят к изменению функциональных характеристик основного средства (например, объект используется по другому назначению или с другой технологией), то такие работы признаются: достройкой, дооборудованием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением

Эти затраты увеличивают стоимость амортизируемого имущества.

Примеры капитальных вложений:

- ✔ Установка трубопроводов вентиляции, сантехнического оборудования
- ✔ Установка системы видеонаблюдения
- ✔ Установка системы кондиционирования
- ✔ Устройство скважин для водоснабжения, электроосвещения
- ✔ Устройство внутренних каркасных перегородок
- ✔ Установка дверных блоков
- ✔ Устройство подвесных потолков
- ✔ Огнезащитная обработка металлоконструкций в здании

Основание: Определение Верховного Суда РФ от 12.10.2020 № 309-ЭС20-14864, Определении Верховного Суда РФ от 18.03.2015 № 305- КГ15-711