



Научно-исследовательский журнал «Russian Economic Bulletin / Российский экономический вестник»

<https://dgpu-journals.ru>

2025, Том 8, № 3 / 2025, Vol. 8, Iss. 3 <https://dgpu-journals.ru/archives/category/publications>

Научная статья / Original article

Шифр научной специальности: 5.2.4. Финансы (экономические науки)

УДК 336.226.12

О влиянии пониженных норм амортизации на обязательства по налогу на прибыль организаций

¹ Юмаев М.М.,

¹ Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

Аннотация: в статье проводится сравнительный анализ особенностей амортизационной политики в бухгалтерском и налоговом учете, экономической сущности повышающих и понижающих коэффициентов к нормам амортизации. Исследуются вопросы теоретического обоснования и практического применения пониженных норм амортизации при исчислении налога на прибыль организаций. По результатам исследования сделан вывод об отсутствии четкого механизма изменения методов амортизации, в том числе при применении пониженных норм амортизации. Показана важность учетной политики организации для целей налогообложения при применении соответствующих норм амортизации, в частности, с учетом производственных и технологических особенностей деятельности. Выдвинуто предположение о содержании возможных налоговых рисков.

Ключевые слова: налог на прибыль организаций, налоговое планирование, налоговые риски, пониженные нормы амортизации, учетная политика

Для цитирования: Юмаев М.М. О влиянии пониженных норм амортизации на обязательства по налогу на прибыль организаций // Russian Economic Bulletin. 2025. Том 8. № 3. С. 122 – 128.

Поступила в редакцию: 25 февраля 2025 г.; Одобрена после рецензирования: 27 апреля 2025 г.; Принята к публикации: 26 июня 2025 г.

On the impact of reduced depreciation rates on corporate income tax liabilities

¹ Yumaev M.M.,

¹ Financial University under the Government of the Russian Federation

Abstract: the article provides a comparative analysis of the features of depreciation policy in accounting and tax accounting, the economic essence of increasing and decreasing coefficients to depreciation rates. The issues of theoretical justification and practical application of reduced depreciation rates in calculating corporate income tax are investigated. Based on the results of the study, it was concluded that there is no clear mechanism for changing depreciation methods, including when applying reduced depreciation rates. The importance of the organization's accounting policy for tax purposes is shown when applying appropriate depreciation standards, in particular, taking into account the production and technological characteristics of the activity. An assumption is made about the content of possible tax risks.

Keywords: corporate income tax, tax planning, tax risks, reduced depreciation rates, accounting policy

For citation: Yumaev M.M. On the impact of reduced depreciation rates on corporate income tax liabilities. Russian Economic Bulletin. 2025. 8 (3). P. 122 – 128.

The article was submitted: February 25, 2025; Approved after reviewing: April 27, 2025; Accepted for publication: June 26, 2025.

Введение

В условиях современной экономики, характеризующейся высокой динамикой технологических изменений и жесткой конкуренцией, вопросы эффективного управления активами и оптимизации налогового бремени приобретают первостепенное значение для стабильного развития организаций. Амортизация, как механизм переноса стоимости активов на себестоимость производимой продукции или оказываемых услуг, является ключевым элементом в формировании финансового результата и, следовательно, оказывает существенное влияние на величину обязательств по налогу на прибыль организаций. Признание амортизационных отчислений в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, напрямую связано с выбором амортизационной политики и применяемыми нормами амортизации. В частности, использование пониженных норм амортизации, несмотря на кажущуюся привлекательность с точки зрения снижения текущей налоговой нагрузки, может повлечь за собой как положительные, так и отрицательные последствия для финансового состояния организации.

Целью настоящего исследования является выявление и систематизация ключевых аспектов влияния применения пониженных норм амортизации на обязательства по налогу на прибыль организаций, а также оценка экономических и налоговых последствий использования данного инструмента.

Научная новизна исследования заключается в комплексном анализе влияния пониженных норм амортизации на обязательства по налогу на прибыль организаций с учетом специфики российского налогового законодательства и современных экономических условий.

Материалы и методы исследований

В качестве материалов исследования использованы нормативно-правовые акты Российской Федерации, регулирующие вопросы бухгалтерского учета и налогообложения прибыли организаций, в частности, Налоговый кодекс РФ, Положения по бухгалтерскому учету, разъяснения Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ, а также научные публикации отечественных и зарубежных авторов, посвященные проблемам амортизации и налогового планирования. Методологической основой исследования является сово-

купность общенаучных и специальных методов, включая: анализ и синтез, индукция и дедукция, системный подход, сравнительный анализ, экономико-математическое моделирование.

Результаты и обсуждения

1. Теоретические основы признания стоимости амортизируемого имущества в расходах организации

Амортизация основных средств представляет собой способ признания стоимости имущества в расходах организации для формирования одного из источников инвестиций для обновления или приобретения иных основных средств.

Экономическое содержание механизмов амортизации в целях налогообложения и в целях бухгалтерского учета различается. Амортизация основных средств заключается в переносе стоимости основных средств и нематериальных активов по мере их физического или морального износа на себестоимость производимой продукции (работ, услуг) и влияет на формирование бухгалтерской прибыли [1]. Механизм амортизации в бухгалтерском учете предполагает отражение действительной стоимости амортизируемого имущества, а величина амортизационных отчислений может определяться с применением иных в отличие от налогового учета методов начисления амортизации, с установлением не предусмотренных налоговым учетом величины ликвидационной стоимости и возможности пересмотра срока полезного использования [9, с. 30].

Налоговый учет амортизационных отчислений обусловлен задачами налоговой политики по формированию объективного финансового результата деятельности организации налогоплательщика, с учетом стимулирования деятельности на начальном этапе развития хозяйствующих субъектов и государственной поддержки инвестиционной деятельности, примерами которой являются льготные режимы налогообложения в рамках реализации региональных инвестиционных проектов, инвестиционных проектов на территориях опережающего развития, специальных инвестиционных контрактов, соглашений о защите и поощрении капиталовложений и т.п.

В части налога на прибыль организаций эта политика, с одной стороны, предполагает установление предельного уровня отдельных видов расходов, уменьшающих налоговую прибыль (нормиру-

емых расходов), например, расходов на добровольное страхование работников, на создание резерва по сомнительным долгам, на рекламу, на представительские цели [3].

Однако в случае последующего изменения ставки налога на прибыль организаций ускоренная

амортизация стоимости может привести к увеличению или снижению суммы налоговых обязательств соответственно при увеличении или снижении ставки по сравнению с вариантом регулярных амортизационных отчислений (табл. 1).

Таблица 1

Результат применения амортизационной премии при увеличении ставки налога на прибыль организаций.

Table 1

Result of applying the depreciation premium when increasing the corporate income tax rate.

Показатель		Значения показателей 1-4	1-й год	2-10 гг.	Всего
1		2	3	4	5
1. Стоимость амортизируемого имущества, тыс. руб.		10 000	xxx	xxx	xxx
2. Срок полезного использования, лет		10	xxx	xxx	xxx
3. Ежегодные амортизационные отчисления (линейный метод), тыс. руб.		1 000	xxx	xxx	xxx
4. Амортизационная премия в размере 30%, тыс. руб.		3 000	Xxx	xxx	xxx
5. Выручка, тыс. руб.		xxx	5 000	45 000	50 000
6. Амортизация, тыс. руб.	1 вар. (*)	xxx	4 000	6 000	10 000
	2 вар. (*)	xxx	1 000	9 000	10 000
7. Прибыль, тыс. руб.	1 вар.	xxx	1 000	39 000	40 000
	2 вар.	xxx	4 000	36 000	40 000
8. Налог на прибыль организаций, тыс. руб.	Ставка, %	xxx	20	25	xxx
	1 вар.	xxx	200	9 750	9 950
	2 вар.	xxx	800	9 000	9 800
9. Уменьшение (-), увеличение (+) налога на прибыль организаций при применении амортизационной премии (п. 8 варианта 1 – п. 8 варианта 2), тыс. руб.			- 600	750	150

1 вариант – применение амортизационной премии; 2 вариант – регулярные амортизационные отчисления.
Option 1 – application of depreciation premium; Option 2 – regular depreciation charges.

Таким образом, увеличение ставки в период применения регулярных амортизационных отчислений (после периода использования права на амортизационную премию) приводит к увеличению суммы налога на прибыль организаций [11, с. 200].

Цель экономии на налоге на прибыль организаций преследует и преференция в виде повышающих коэффициентов к нормам амортизации в размере не более 2 или 3 согласно ст. 259.3 НК РФ, позволяющая соответственно в 2 или 3 раза быстрее списать стоимость амортизируемого имущества на расходы, при этом соответствующим образом сокращается и фактический срок полезного использования имущества.

По данным налоговой статистики, наибольшую долю в расходах организации среди амортизационных расходов составляет амортизационная премия не более 30% – 0,45 процента от общей вели-

чины расходов налогоплательщиков, далее следует применение повышающего коэффициента к нормам амортизации не более 3 – 0,11 процента, амортизационная премия не более 10% – 0,08 процента и применение повышающего коэффициента к нормам амортизации не более 2 – 0,04 процента [4].

В бухгалтерском учете метод уменьшаемого остатка предусматривает разработку организацией формулы, при которой суммы амортизационных отчислений в следующих периодах систематически уменьшаются, а это возможно при применении в формуле повышающих коэффициентов (коэффициентов ускорения) [1].

Таким образом, амортизация стоимости имущества для целей налога на прибыль организаций и для целей бухгалтерского учета имеет различное экономическое назначение, в налоговом учете применяются механизмы начисления амортиза-

ции, имеющие характер налоговых предпочтений: механизм начисления амортизации в налоге на прибыль организаций позволяет в отдельно взятые налоговые периоды изменить налоговую прибыль по сравнению с бухгалтерской прибылью, оптимизировать величину налоговой нагрузки и отсрочить уплату налога за счет увеличения затрат на начальном этапе деятельности [6, с. 200]. При этом в налоговом учете может применяться как способ ускоренной, так и способ замедленной амортизации, в бухгалтерском учете – только ускоренной амортизации.

2. Правовое регулирование и экономическая сущность пониженных норм амортизации в налоге на прибыль организаций

Помимо оснований для применения амортизационной премии и повышающих коэффициентов к нормам амортизации, глава 25 НК РФ допускает возможность начисления амортизации и по пониженным нормам. Это право предусмотрено пунктом 4 статьи 259 НК РФ, при этом ограничения на применение данной нормы при использовании линейного или нелинейного методов начисления амортизации не установлены.

Возможность применения пониженных норм амортизации устанавливается решением руководителя организации, отражаемым в учетной политике для целей налогообложения [12, с. 130]. Порядок принятия этого решения аналогичен порядку, в котором устанавливается применяемый метод начисления амортизации для соответствующих видов и групп основных средств. В частности, допускается возможность изменения установленного порядка, но не чаще одного раза в пять лет.

Эксплуатация основного средства в условиях повышенной сменности закономерно ведет к сокращению срока полезного использования как фактически, так и в целях налогового учета. Так, сроки полезного использования основных средств в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 №1 в целях налога на прибыль организаций, Минэкономразвития устанавливало исходя из двухсменного режима их работы [3].

Такой подход подтверждается и неоднократно выраженным в течение периода действия соответствующих положений НК РФ мнением Минфина России (например, письма от 30.05.2008 № 03-03-06/1/341, от 27.07.2022 № 03-03-06/1/72436) о том, что обоснованием применения повышающего коэффициента является эксплуатация основных средств в трехсменном режиме и более.

Применение к нормам амортизации понижаю-

щих коэффициентов увеличивает срок полезного использования, например, при применении коэффициента 0,5 - в два раза, 0,4 – в 2,5 раза и т.д. [10, с. 61].

В качестве двух основных факторов применения повышенных (пониженных) норм амортизации представляется обоснованным выделить технологический фактор и фактор экономической целесообразности.

Технологический фактор объясняет применение повышающих коэффициентов к нормам амортизации при эксплуатации машин, оборудования, иных основных средств в условиях агрессивной среды, а также в целях ускоренного списания стоимости имущества при внедрении эффективных технологий. Фактором экономической целесообразности можно объяснить применение повышающих коэффициентов при осуществлении отдельных видов деятельности.

К технологическому фактору при применении пониженных норм амортизации можно отнести, например, использование основных средств в более благоприятных по сравнению с регламентированными, условиями, что увеличивает срок полезного использования [8, с. 60].

Примером использования экономического фактора при применении пониженных норм амортизации в 2002-2008 гг., являлось применение понижающего коэффициента 0,5 к нормам амортизации стоимости легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов с первоначальной стоимостью более 300 тысяч рублей (впоследствии более 600 тысяч рублей) и 400 (800) тысяч рублей соответственно.

Учитывая, что на тот момент автомобили с указанной стоимостью характеризовались как дорогостоящие, понижающий коэффициент, применение которого было обязательным, позволял сдерживать рост затрат за счет амортизационных отчислений по основным средствам с высокой первоначальной стоимостью и, следовательно, замедлять уменьшение налоговой базы на суммы амортизационных отчислений. Однако в стандартных условиях вся стоимость автомобиля или микроавтобуса рано или поздно списывалась на затраты в виде амортизационных отчислений и при сохранении прибыльной деятельности не влияла на совокупную величину налога на прибыль за весь период эксплуатации транспортного средства.

Порядок применения пониженных норм амортизации в иных случаях, который до 2009 г. предусматривался ст. 259 НК РФ, остался неизменным: соответствующие нормы перенесены в п. 4 ст. 259.3 НК РФ.

3. Финансовые последствия применения пониженных норм амортизации

Порядок начисления амортизации, в том числе метод начисления амортизации и особенности применения норм амортизации, является важным элементом налогового планирования организации.

В табл. 2 приведен расчет налога на прибыль организаций по периодам применения пониженных и стандартных норм амортизации при линейном методе для основного средства первоначальной стоимостью 10 млн руб. со сроком полезного

использования 10 лет [5, с. 860]. Условно расчет разделен на три периода – 1-5 годы эксплуатации основных средств, в течение которых применяются пониженные нормы амортизации, 6-10 годы, в течение которых применяются стандартные нормы амортизации, период начиная с 11 года, в течение которого погашается та часть стоимости имущества, которая ранее не была полностью погашена в связи с применением в 1-5 гг. пониженных норм амортизации.

Таблица 2

Влияние пониженных норм амортизации на величину налога на прибыль организаций при условии получения прибыли в течение 1-10 гг.

Table 2

The impact of reduced depreciation rates on the amount of corporate income tax, subject to profit generation within 1-10 years.

Показатель/период		1-5 годы	6-10 годы	Годы по- гашения остатка амортиза- ции при наличии прибыли	Всего (гр.3+гр.4 +гр.5)	Годы по- гашения остатка аморти- зации при наличии убытка	Всего (гр.3+гр.4 +гр.7)	Год пере- носа убытка (гр.7) на будущее
№ п/п	Вар. (*)							
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Выручка		10 000	30 000	40 000	80 000	2 000	42 000	3 000
2. Амортизация, тыс. руб.	1 вар.	5 000	5 000	0	10 000	0	10 000	0
	2 вар.	2 500	5 000	2 500	10 000	2 500	10 000	0
3. Прибыль, тыс. руб.	1 вар.	5 000	25 000	40 000	70 000	2 000	32 000	3 000
	2 вар.	7 500	25 000	37 500	70 000	-500	32 000	2500
4. Налог на прибыль организаций, руб.	Ставка, %	25	25	25	25	25	25	25
	1 вар.	1 250	6 250	10 000	17 500	500	8 000	750
	2 вар.	1 875	6 250	9 375	17 500	0	8 125	625
5. Экономия (-), переплата (+) налога на прибыль организаций при применении пониженных норм, руб. (2 вар. п. 4 – 1 вар. п.4)		625	0	-625	0	-500	125	-125

1 вариант – стандартные амортизационные отчисления; 2 вариант – пониженные амортизационные отчисления в течение 1-5 годов (понижающий коэффициент 0,5).

Option 1 – standard depreciation charges; Option 2 – reduced depreciation charges over 1-5 years (reduction coefficient 0.5).

Из расчета следует, что экономия по налогу на прибыль организаций в период применения пониженных норм амортизации в последующем, в периоды стандартных норм амортизации, полностью компенсируется переплатой по налогу: в период применения пониженных норм амортизации (в

течение первых пяти лет) организация переплачивает налог по сравнению с применением стандартных норм амортизации (в примере 625 тыс. руб., стр. 5 гр. 3), в последующие 5 лет срока полезного использования изменение налога на прибыль не происходит, однако с 11 года достигается эконо-

мия налога в сумме 625 тыс. руб. (стр. 5 гр. 5) за счет признания амортизационных отчислений в период после истечения первоначального 10-летнего срока полезного использования, которая компенсирует переплату (стр. 5 гр. 6).

Таким образом, применение пониженных норм амортизации не оказывает влияния на величину налога за период амортизации стоимости имущества, за исключением случаев, когда период деятельности организации короче периода полной амортизации стоимости имущества, либо в различные периоды действуют различные налоговые ставки.

4. Налоговые риски применения пониженных норм амортизации

Пониженные нормы амортизации могут применяться организациями в случае отражения такой возможности в учетной политике организации, однако НК РФ не устанавливает условия, при которых возможно применение пониженных норм амортизации [2].

В связи с этим, вероятно, применение пониженных норм амортизации не может рассматриваться как искажение налоговых обязательств, независимо от оснований применения таких норм.

Однако, по нашему мнению, возможность использования пониженных норм амортизации должна быть поставлена в зависимость от наличия факторов, противоположных тем, которые являются условиями для применения повышающих коэффициентов к нормам амортизации.

В настоящее время отсутствуют разъяснения государственных органов и судебная практика по вопросам применения пониженных норм амортизации, в том числе оценки соблюдения налогового

законодательства по совокупности лет, а не в рамках отдельно взятых налоговых периодов, в том числе в части необходимости обратной корректировки налоговых обязательств за пределами налогового периода [7, с. 39].

Отсутствие обоснования применения пониженных норм амортизации может рассматриваться как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, ответственность за которое установлена ст. 120 НК РФ.

Выводы

Применение пониженных норм амортизации регламентировано НК РФ, поэтому является законным средством налогового планирования с учетом особенностей деятельности организации и при отражении в учетной политике для целей налогообложения решения о применении пониженных норм, их значений, категорий амортизируемого имущества, к которым применяются такие нормы.

В учетной политике также должны быть указаны причины использования пониженных норм амортизации, свидетельствующие о пониженной производственной, технологической нагрузке на основные средства, наличии экономических оснований, приводящих к объективному снижению выручки и т.п.

По совокупности лет за период амортизации основных средств с применением обоснованных пониженных норм необоснованная налоговая выгода в форме незаконной экономии на налоге на прибыль организаций не возникает, налоговые риски могут быть связаны с отсутствием подтверждения необходимости использования пониженных норм.

Список источников

1. Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» // Официальный интернет-портал правовой информации. 16.10.2020. № 0001202010160010.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.02.2025) // Консультант Плюс, 2025 г.
3. Письмо Минэкономразвития России от 20.03.2007 № 019-284. [Электронный ресурс]: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67711/ (дата обращения: 26.01.2025)
4. Письмо Минфина России от 16.11.2015 № 03-03-06/4/65907 [Электронный ресурс]: <https://base.garant.ru/71548338/> (дата обращения: 26.01.2025)
5. Болотова А.Ю. Оценка инвестиционных проектов с использованием реальных опционов для рынка телекоммуникаций // Экономика и предпринимательство. 2022. № 10 (147). С. 855 – 861.
6. Брянская О.Л., Глуценко В.М., Глушков С.В. и др. Инновации, тенденции и проблемы в области экономики, управления и бизнеса. Нижний Новгород: НОО "Профессиональная наука", 2020. 234 с.
7. Крутякова Т.Л. Повышающие и понижающие коэффициенты при начислении амортизации // Налоговая политика и практика. 2022. № 7 (235). С. 39 – 43.
8. Минаков А.В. Государственное воздействие на собираемость налогов // Налоги. 2004. № 1. С. 56 – 62.
9. Минаков А.В. Налоговый потенциал регионов России // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2012. № 6. С. 27 – 35.

10. Минаков А.В. Системные проблемы управления бюджетно-налоговой системой при обеспечении экономической безопасности страны // *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. 2011. Т. 7. № 12 (105). С. 61 – 65.

11. Шинкарева О.В., Минаков А.В., Егорова Е.В. и др. Проблемы экономической безопасности: теория и практика: кол. монография / Уральский государственный лесотехнический университет. Т. 1. Екатеринбург : федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования "Уральский государственный лесотехнический университет", 2020. 213 с.

12. Семенова Г.Н. Амортизация основных средств и ее влияние на финансовые результаты // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2022. Т.2. № 5 (125). С. 132 – 140.

References

1. Order of the Ministry of Finance of Russia dated September 17, 2020 N 204n "On approval of Federal Accounting Standards FSBU 6/2020 "Fixed Assets" and FSBU 26/2020 "Capital Investments". Official Internet Portal of Legal Information. October 16, 2020. No. 0001202010160010.

2. Tax Code of the Russian Federation (part one) of July 31, 1998 No. 146-FZ (as amended on November 29, 2024, as amended on January 21, 2025) (as amended and supplemented, entered into force on February 5, 2025). Consultant Plus, 2025.

3. Letter of the Ministry of Economic Development of Russia dated March 20, 2007 No. d19-284. [Electronic resource]: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67711/ (date of access: 26.01.2025)

4. Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 16.11.2015 No. 03-03-06/4/65907 [Electronic resource]: <https://base.garant.ru/71548338/> (date of access: 26.01.2025)

5. Bolotova A.Yu. Evaluation of investment projects using real options for the telecommunications market. *Economy and entrepreneurship*. 2022. No. 10 (147). P. 855 - 861.

6. Bryanskaya O.L., Glushchenko V.M., Glushkov S.V. et al. Innovations, trends and problems in the field of economics, management and business. Nizhny Novgorod: NPO "Professional Science", 2020. 234 p.

7. Krutyakova T.L. Increasing and decreasing coefficients when calculating depreciation. *Tax policy and practice*. 2022. No. 7 (235). P. 39 – 43.

8. Minakov A.V. State impact on tax collection. *Taxes*. 2004. No. 1. P. 56 – 62.

9. Minakov A.V. Tax potential of Russian regions. *STAGE: economic theory, analysis, practice*. 2012. No. 6. P. 27 – 35.

10. Minakov A.V. Systemic problems of managing the budget and tax system while ensuring the country's economic security. *National interests: priorities and security*. 2011. Vol. 7. No. 12 (105). P. 61 – 65.

11. Shinkareva O.V., Minakov A.V., Egorova E.V. et al. Problems of economic security: theory and practice: collective monograph. Ural State Forest Engineering University. Vol. 1. Yekaterinburg: Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Professional Education "Ural State Forest Engineering University", 2020. 213 p.

12. Semenova G.N. Depreciation of fixed assets and its impact on financial results. *Economics and Management: Problems, Solutions*. 2022. Vol. 2. No. 5 (125). P. 132 – 140.

Информация об авторе

Юмаев М.М., доктор экономических наук, профессор, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, mtumayev@fa.ru

© Юмаев М.М., 2025