

УДК 339.944.2

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ В УСЛОВИЯХ МОДЕРНИЗАЦИИ

Федина Вера Владимировна
Муромский институт (филиал)
Владимирского государственного
университета имени Александра
Григорьевича и Николая Григорьевича
Столетовых
*кандидат экономических наук, доцент
кафедры менеджмента
e-mail: fedina60@mail.ru*

Аннотация. В этой статье рассматриваются налоговые льготы для организаций, приобретающих объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность и высокий класс энергетической эффективности. Представлен расчет экономии по налогу на имущество за три года. Рассмотрена процедура начисления ускоренной амортизации с повышающим коэффициентом. Также анализируется система счетов по учету кредитных операций и начисление процентов за пользование кредитом в налоговом учете.

Ключевые слова: модернизация, амортизация, налог на имущество, повышающий коэффициент к норме амортизации, энергетическая эффективность, налоговое стимулирование.

Модернизация экономики и технологическое развитие промышленности возможно в условиях налогового стимулирования хозяйствующих субъектов и развития НИОКР. Уже давно возникла необходимость замены изношенных и устаревших как физически, так и морально, основных средств. В современных условиях организациям следует приобретать оборудование высокого класса энергоэффективности, а также внедрять энергосберегающие технологии. Основными источниками финансирования этих мероприятий являются: амортизация, прибыль и кредиты. С 1 января 2012г. Налоговый Кодекс (п.21, статья 381 НК РФ) устанавливает льготы по налогу на имущество для организаций, инвестирующих средства в энергетически эффективные технологии, объекты основных средств. Льготы по налогу на имущество будут применяться в отношении следующих объектов.

Во-первых – это вновь вводимые объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность. При этом они должны входить в специальный перечень, который утверждает Правительство РФ. Энергетическая эффективность – характеристики, отражающие отношение полезного эффекта от использования энергетических ресурсов к затратам энергетических ресурсов, произведенным в целях получения такого эффекта, применительно к продукции, технологическому процессу, юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю. Это понятие дано в Федеральном законе от 23.11.2009 N 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической

эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». [1].

Во-вторых - это вновь вводимые объекты, имеющие высокий класс энергетической эффективности. Для применения льготы необходимо, чтобы определение классов энергетической эффективности этого имущества было предусмотрено законом. Класс энергетической эффективности – характеристика продукции, отражающая ее энергетическую эффективность.

Освобождение от налога на имущество применяется в течение трех лет со дня постановки на учет указанного имущества. Имущество должно быть приобретено не раньше 2012 года и в этом случае налог на имущество не будет взиматься в 2012, 2013 и 2014 годы.

Налог на имущество организации рассчитывают в соответствии с главой 30 НК РФ «Налог на имущество организаций». К имуществу относятся основные средства (исключение составляет лишь земля и иные объекты природопользования). Налогом облагается то имущество, которое учитывается в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Для расчета налога надо взять дебетовые остатки по счетам 01 «Основные средства» и 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и вычесть из них кредитовый остаток по счету 02 «Амортизация основных средств» и сумму по счету 010 «Износ основных средств». Чтобы рассчитать налог на имущество нужно среднегодовую стоимость имущества умножить на ставку налога. Максимальная ставка на сегодняшний день составляет – 2,2%. Для расчета среднегодовой стоимости имущества нужно сложить остаточную стоимость основных средств на начало каждого месяца отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев и года) и стоимость имущества на 1-е число месяца следующего за отчетным периодом. Результат надо разделить на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на 1. По итогам квартала, полугодия и 9 месяцев нужно платить $\frac{1}{4}$ рассчитанной суммы.

Рассмотрим расчет экономии по налогу на имущество. Предположим, что предприятие приобрело энергосберегающее оборудование, имеющее высокий класс энергоэффективности.

Первоначальная стоимость объекта – 12000 тыс. руб., срок полезного использования – 10 лет. Годовая норма амортизации составит 10%, а сумма амортизации за каждый месяц - 100 тыс. руб. Метод начисления амортизации - линейный.

Экономия по налогу на имущество за три года составит 672,48 тыс. руб. (см. таблицу 1), в том числе:

в первый год - 250,08 тыс. руб.

во второй год – 224,4 тыс. руб.

в третий год – 198 тыс. руб.

Табл.1 Данные для расчета среднегодовой стоимости имущества

| Дата | Остаточная стоимость, тыс. руб. | Дата | Остаточная стоимость, тыс. руб. | Дата | Остаточная стоимость, тыс. руб. |
|---------------|---------------------------------|---------------|---------------------------------|---------------|---------------------------------|
| 01.01.13 | 12000 | 01.01.14 | 10800 | 01.01.15 | 9600 |
| 01.02.13 | 11900 | 01.02.14 | 10700 | 01.02.15 | 9500 |
| 01.03.13 | 11800 | 01.03.14 | 10600 | 01.03.15 | 9400 |
| 01.04.13 | 11700 | 01.04.14 | 10500 | 01.04.15 | 9300 |
| 01.05.13 | 11600 | 01.05.14 | 10400 | 01.05.15 | 9200 |
| 01.06.13 | 11500 | 01.06.14 | 10300 | 01.06.15 | 9100 |
| 01.07.13 | 11400 | 01.07.14 | 10200 | 01.07.15 | 9000 |
| 01.08.13 | 11300 | 01.08.14 | 10100 | 01.08.15 | 8900 |
| 01.09.13 | 11200 | 01.09.14 | 10000 | 01.09.15 | 8800 |
| 01.10.13 | 11100 | 01.10.14 | 9900 | 01.10.15 | 8700 |
| 01.11.13 | 11000 | 01.11.14 | 9800 | 01.11.15 | 8600 |
| 01.12.13 | 10900 | 01.12.14 | 9700 | 01.12.15 | 8500 |
| 01.01.14 | 10800 | 01.01.15 | 9600 | 01.01.16 | 8400 |
| Итого: | 148200 | Итого: | 132600 | Итого: | 117000 |

Кроме этого предприятиям предоставляется право применять повышающий коэффициент к обычной норме амортизации не выше 2. Эта льгота распространяется на амортизируемые основные средства, относящихся к объектам, имеющим высокую энергетическую эффективность (введена с 01.01.2010 Законом № 261-ФЗ п.1 статья 259 НК РФ). В рассматриваемом примере норма амортизации составит 20%, с учетом повышающего коэффициента. Поэтому стоимость объекта в 12000 тыс. руб. перенесется на стоимость готовой продукции не за 10 лет (срок полезного использования), а за 5 лет, то есть в два раза быстрее. Таким образом, предприятие будет иметь еще и экономию по налогу на прибыль. На сегодняшний день ставка налога на прибыль составляет 20%.

Амортизация учитывается на пассивном счете 02 «Амортизация основных средств» и вся сумма должна быть направлена на модернизацию и замену оборудования. Однако, как показывает практика, эти средства используются не по целевому назначению. Этот процесс необходимо контролировать и для этого следует внести изменения в существующую систему бухгалтерского учета.

В. Ф. Палий, доктор экономических наук, предложил одновременно на сумму начисленной амортизации создавать амортизационный фонд и отражать это корректирующей записью: Дебет счета "Нераспределенная прибыль прошлых лет" и Кредит счета "Амортизационный фонд". «Суммы амортизационного фонда изымаются из оборота и зачисляются на специальный целевой счет в банке, что находит отражение по дебету счета "Специальные счета в банках" и кредиту счета "Расчетные счета". Суммы амортизационного фонда поступают в составе выручки и в соответствии с Налоговым кодексом РФ освобождаются от налогообложения при расчетах налога на прибыль. Предоставляя льготу, государство заинтересовано в целевом использовании поступающих средств, и вправе осуществлять обязательный контроль над их

использованием. Бухгалтерский учет амортизационных отчислений осуществляется по обычной схеме [3].

Кроме собственных источников финансирования предприятия должны активно использовать и заемные средства. Формирование оптимальной структуры средств предприятия было рассмотрено автором в статье «Формирование рациональной структуры средств в условиях модернизации экономики» [4].

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, учет расходов по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам должен быть организован на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

На счете 66 учитываются кредиты, полученные на срок не более 12 месяцев, а на счете 67 следует учитывать кредиты, полученные на срок, превышающий 12 месяцев. Согласно ПБУ 15/2008 расходы в виде процентов по кредитам и займам следует отражать в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы долга. Для этого к балансовому счету 66 (или 67) необходимо открывать следующие субсчета: например, 66-1 (67-1) «Расчеты по основной сумме долга», 66-2 (67-2) «Расчеты по процентам».

В ПБУ 15/2008 задолженность организации по полученным кредитам и займам больше не подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. В тоже время методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций предусматривают представление в бухгалтерском балансе активов и обязательств с подразделением в зависимости от срока обращения на краткосрочные и долгосрочные. Эти правила установлены в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Поэтому необходимо в приказе об учетной политике предусмотреть правила перевода задолженности из долгосрочной в краткосрочную.

Расходы по кредитам и займам подразделены на два вида:

- проценты, причитающиеся к оплате кредитору;
- дополнительные расходы.

К дополнительным расходам по кредитам и займам относятся:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу кредитного договора;
- иные расходы, непосредственно связанные с получением кредитов (займов), например расходы, связанные с независимой оценкой имущества, передаваемого в залог как обеспечение кредита.

Проценты по кредитам, взятым для приобретения (строительства) инвестиционного актива, учитываются особым образом. Под инвестиционным активом в целях ПБУ 15/2008 следует понимать объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление). К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и

незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов [2].

Если кредит используется для покупки или строительства инвестиционного актива, сумму начисленных процентов следует включать в его первоначальную стоимость. Так нужно поступать с процентами, начисленными в период между началом покупки (строительства) и последним числом месяца, в котором объект ввели в эксплуатацию. Проводка будет такой:

Дебет 08 Кредит 66 -2 (67 -2) субсчет «Расчеты по процентам».

Следовательно, проценты, начисленные до ввода инвестиционного актива в эксплуатацию, будут списаны в бухгалтерском учете не единовременно, а через амортизацию.

Если же проценты начисляются после того, как первоначальная инвестиционного актива уже сформирована (объект введен в эксплуатацию) или компания начала его использовать, несмотря на то, что строительные работы еще не завершены, сумму процентов придется учесть как прочие расходы. Проводка будет следующей: Дебет 91 субсчет «Прочие расходы» Кредит 66-2 (67-2) субсчет «Расчеты по процентам» [4, 5].

По общему правилу, установленному в ПБУ 15/2008, проценты, причитающиеся к уплате банку, должны включаться в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий получения кредита. Однако такой способ учета не всегда удобен, поскольку может привести к дополнительным расхождениям с данными налогового учета. Там проценты признаются в суммах, начисленных в соответствии с условиями кредитного договора.

Однако проценты можно включать в состав прочих расходов и исходя из условий кредита в том случае, когда это существенно не отличается от равномерного включения. На практике так обычно и бывает. В любом случае выбранную методику, на которой остановится компания, следует зафиксировать в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

В Налоговом кодексе понятие «инвестиционный актив» не используется. Но даже если кредит израсходован на приобретение и покупку объекта основных средств, проценты по такому кредиту в первоначальную стоимость этого объекта не включаются. Проценты вне зависимости от характера полученного кредита – текущего или инвестиционного - учитываются в составе внереализационных расходов. Главное, чтобы кредит был получен для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В качестве расходов в налоговом учете компания может признавать проценты, начисленные только за время фактического пользования кредитом. Проценты можно включать в состав расходов в сумме, начисленной на конец соответствующего отчетного периода (месяца или квартала). При этом в аналитическом учете сумму причитающихся к уплате процентов можно отражать ежемесячно.

Проценты по кредитам можно признавать в налоговом учете в пределах нормативов. Способов нормирования два:

- исходя из среднего уровня процентов, начисленных по кредитам, полученным в одном налоговом периоде на сопоставимых условиях;
- исходя из ставки рефинансирования, умноженной на соответствующий коэффициент 1,8 раза (по рублевым вкладам) и из ставки рефинансирования и коэффициента 0,8 (по кредитам в иностранной валюте).

Как видно, в бухгалтерском учете проценты включаются в расходы в полной сумме, а в налоговом – с учетом нормативов. Вследствие этого возникают разницы. Их нужно учитывать и рассчитывать в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль».

Разница между суммами процентов, которые признаны в бухгалтерском и налоговом учете, приведет к образованию постоянного налогового обязательства.

Кроме налогового стимулирования для модернизации и развития промышленности необходимо внедрять инновационные процессы и способствовать развитию НИОКР.

С 1 января 2012 года к расходам на НИОКР будут относиться только следующие затраты:

- суммы амортизации по основным средствам (за исключением зданий и сооружений) и нематериальным активам, используемым для выполнения НИОКР, начисленные за полное количество календарных месяцев, в течение которых указанные ОС и НМА использовались исключительно для выполнения НИОКР;

- суммы расходов на оплату труда работников, участвующих в НИОКР, начисленные за время этого участия. К ним относятся суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам и сдельным расценкам, премии, компенсации и др.;

- материальные расходы, которые непосредственно связаны с НИОКР. К ним относятся затраты на приобретение сырья и материалов; на приобретение инструментов, инвентаря, спецодежды, лабораторного оборудования;

- другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, в сумме не более 75% величины расходов на оплату труда, включаемых в состав расходов на НИОКР.

В бухгалтерском учете затраты на НИОКР учитываются в качестве внеоборотных активов по первоначальной стоимости исходя из фактических расходов, связанных с выполнением указанных работ. Учет расходов ведется в соответствии с п.10 ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно- конструкторские и технологические расходы».

Список литературы:

1. Федеральный закон Российской Федерации "Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в

отдельные законодательные акты Российской Федерации" от 23.11.2009 № 261-ФЗ // Российская газета. 27.11.2009 г. № 5050.

2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации "Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту "Учёт расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" от 06.10.2008 № 107н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 03.11.2008 г. № 44.

3. Палий, В.Ф. Модернизация экономики и совершенствование методологии бухгалтерского учета // Бухгалтерский учёт. - 2010. - №3. - С. 7-10.

4. Федина, В.В. Формирование рациональной структуры средств в условиях модернизации экономики // В мире научных открытий. - 2010. - №6-3. - С. 293-296.

5. Федина, В.В. Нормативное регулирование и основные принципы бухгалтерского учета в России // Современная экономика: проблемы, тенденции, перспективы [Электронный ресурс].- 2008. - №1. – Режим доступа: http://www.mivlgu.ru/site_arch/educational_activities/journal_ec/journal_arch/N1%202008.zip.