

УДК 338.242

Н. В. КРУЧИНИНА,

кандидат экономических наук, доцент

Московский государственный университет путей сообщения, г. Москва, Россия

АМОРТИЗАЦИЯ КАК СТИМУЛИРУЮЩИЙ МЕХАНИЗМ РАЗВИТИЯ ПРИРОДООХРАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

Цель: определение и обоснование экономической целесообразности использования различных способов отражения амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Методы: абстрактно-логический; сравнение; экономический анализ.

Результаты: в результате проведения технико-экономической оценки конкретного проекта показаны и обоснованы стимулирующие возможности амортизационной политики для хозяйствующего субъекта в целях развития природоохранной деятельности на основе внедрения наилучших доступных технологий как составляющей инновационного пути развития российской экономики. Показана роль временных разниц и определяемых на их основе показателей в анализе имущественного состояния хозяйствующего субъекта. Предложен авторский подход к оценке показателя дисконтирования, а также подчеркнута несостоятельность доводов о необходимости сближения бухгалтерского и налогового учета по причине снижения трудоемкости учетных работ.

Научная новизна: эмпирически обоснованы возможности использования амортизационной политики хозяйствующим субъектом в процессе инновационного технологического перевооружения, и, как следствие, повышения эффективности природоохранной деятельности; уточнен подход к инструментарию анализа финансового состояния организации.

Практическая значимость: возможность оптимизировать расходы хозяйствующего субъекта на интегрированные в производственный процесс наилучшие доступные технологии в рамках проводимого в Российской Федерации курса на инновационное развитие по критерию снижения налоговой нагрузки.

Ключевые слова: амортизация; природоохранная деятельность; временные разницы; налогооблагаемая прибыль; отложенные налоговые активы; отложенные налоговые обязательства.

Введение

Решение стратегической задачи инновационного развития российской экономики в отрыве от охраны окружающей среды не представляется возможным. В настоящее время в развитых странах широкое распространение получили наилучшие доступные технологии. Согласно Европейской Директиве «О комплексном предотвращении и контроле загрязнений» (Директива 2008/1/ЕС), под «наилучшей» понимается технология, основанная на достижении общего высокого уровня защиты окружающей среды. А под «доступной» понимается технология, которая достигла уровня, позволяющего обеспечить ее внедрение в соответствующем секторе промышленности с учетом экономической и технической обоснованности, принимая во внимание затраты и преимущества [1]. Кроме того, процесс совершенствования управления природоохранной деятельностью развивается в направлении перехода к системе нормирования загрязнения окружающей среды на основе показателей наилучших доступных

технологий [2]. Поэтому важной задачей государства является стимулирование хозяйствующих субъектов к технологическому перевооружению на основе наилучших доступных технологий.

Одной из мер стимулирующего характера является амортизационная политика, так как амортизационные отчисления – это не только источник собственных средств хозяйствующего субъекта, но и расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль. По сути, ускоренная амортизация является не чем иным, как налоговой льготой. Однако практика показывает, что большинство организаций этой льготой не пользуются [3]. Одна из основных причин кроется в трудоемкости учетной работы в случае, когда способы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете различны. Проблемы сосуществования бухгалтерского и налогового учета свойственны именно Российской Федерации и исследовались в трудах А. С. Бакаева, В. Я. Кожинова, М. И. Кутер, Р. З. Тумасяна и других. В связи с этим целью статьи является определение и обоснование экономической целесообразности

использования различных способов отражения амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. В ходе исследования были использованы следующие методы: абстрактно-логический, сравнения, аналитической увязки показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, что позволило добиться аргументированности выводов, полученных нами.

Результаты исследования

Технологический комплекс по утилизации отходов 3 класса опасности для предприятий инфраструктуры железнодорожного транспорта – Центральной дирекции по ремонту пути (ЦДРП), экономическая целесообразность внедрения которого была нами подчеркнута, разработан и обоснован как наилучшая доступная технология в рамках Стратегии инновационного развития ОАО «РЖД» на период до 2015 г. Одним из этапов обоснования был сравнительный анализ различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

Как известно, существует 4 способа начисления в бухгалтерском учете и 2 – в налоговом. Только один способ является общим – линейный. Однако его использование и в бухгалтерском, и в налоговом учете одновременно не приносит хозяйствующему субъекту никаких преференций, поскольку это способ равномерного распределения стоимости оборудования по времени полезного использования.

При расчетах амортизации по способу уменьшаемого остатка использован повышающий коэффициент к норме амортизации, равный 2. Расчеты амортизационных отчислений в налоговом учете проводились с применением нелинейного способа начисления амортизации, при этом право налогоплательщика на применение амортизационной премии в размере 10 % использовано в соответствии со ст. 258 Налогового кодекса РФ¹. Срок службы внедряемой группы оборудования – 8 лет, следовательно, оно включается в пятую амортизационную группу с месячной нормой амортизации 2,7 % (ст. 259.2 Налогового кодекса РФ).

Влияние различных способов начисления амортизации на размер налогооблагаемой прибыли представлено в табл. 1.

Как видно из расчетов (табл. 1), способы начисления амортизации в бухгалтерском учете, отличные от линейного, дают хозяйствующему субъекту возможность списать в затраты в первые годы эксплуатации большую часть инвестированных в оборудование средств. Заметим, что указанные способы начисления амортизации разрешено использовать действующим российским законодательством в области бухгалтерского учета и налогообложения, а организации вправе самостоятельно их выбирать.

Таблица 1

Влияние амортизации на налогооблагаемую прибыль на примере ЦДРП, 2012 г.*

Бухгалтерский учет, млн руб.			Налоговый учет, млн руб.		Временные разницы (нелинейный метод / линейный метод), млн руб.	Отложенный налоговый актив отложенное налоговое обязательство, млн руб.
Линейный способ	Способ уменьшаемого остатка, $k = 2$	Способ суммы чисел лет	Нелинейный способ			
Амортизационная премия не предусмотрена			Амортизационная премия 10 %			
8,85	17,7	15,73	27,21		18,96	3,672
8,85	13,27	13,77	13,77		4,92	0,984
8,85	9,95	11,80	9,42		0,57	0,114
8,85	7,46	9,83	6,44		+2,41	+0,482
8,85	5,60	7,87	4,41		+4,44	+0,888
8,85	4,20	5,90	3,01		+5,84	+1,168
8,85	3,15	3,93	2,07		+6,78	+1,356
8,85	9,47	1,97	4,47		+4,38	+0,876

* Источник: составлено автором.

¹ Налоговый кодекс РФ. Ч. 2. Федеральный закон от 01.09.2013. – URL: <http://www.consultant.ru>

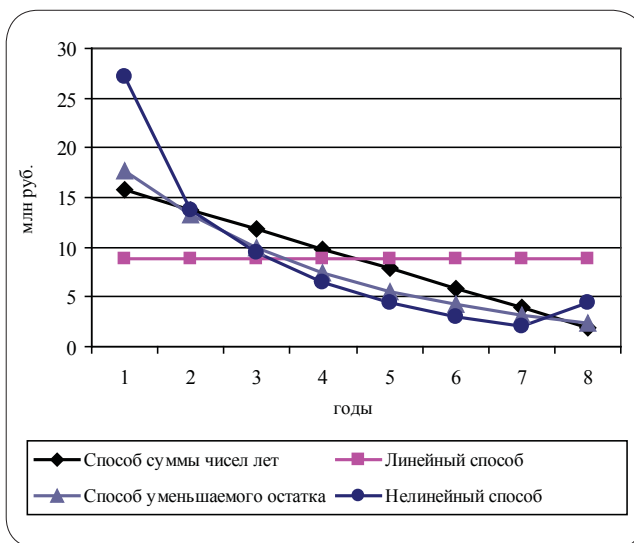
При расчете налога на прибыль условный налог, рассчитанный по данным бухгалтерского учета, корректируется с учетом требований налогового законодательства. При расхождении данных бухгалтерского и налогового учета возникают так называемые временные разницы, что влечет за собой образование отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств.

Под отложенным налоговым обязательством (ОНО) понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Соответственно, под отложенным налоговым активом (ОНА) понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах².

Образуются ОНО и ОНА как произведение величины временной разницы на ставку налога на прибыль организаций, действующую в настоящий момент времени. Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах.

В нашем случае наибольшую выгоду налогоплательщику даст использование линейного способа в бухгалтерском учете и нелинейного – в налоговом учете за счет образования наибольших отложенных налоговых обязательств в первые годы использования оборудования (табл. 1, см. рис.)

ОНО уменьшают налог на прибыль организации в текущем периоде и, по существу, являются долгосрочными заемными средствами для организации. Очень важно подчеркнуть, что эти долгосрочные заемные средства для организации имеют нулевую стоимость. Для организации, инвестирующей в технологическое обновление, ис-



Распределение амортизационных отчислений по годам реализации проекта при различных методах начисления амортизации

пользование такого экономического инструмента, как амортизация, дает экономию на налоговых платежах на начальном этапе эксплуатации оборудования. Для более точных результатов анализа необходимо использовать процедуру дисконтирования, тем более что российские стандарты бухгалтерского учета также разрешают применять такой механизм.

Ставка дисконтирования должна включать минимально гарантированный уровень доходности (не зависящий от вида инвестиционных вложений), темп инфляции, и степень риска конкретного инвестирования. То есть этот показатель отражает минимально допустимую отдачу на вложенный капитал. В качестве минимального уровня доходности, соответствующего безрисковой ставке доходности, используем ставку доходности по российским еврооблигациям с 30-летним сроком погашения Russia-30 (средний показатель за 2012 г. – 1 полугодие 2013 г. – 4,44 %). По данным долгосрочного прогноза инфляции на период до 2030 года МЭРТ РФ среднегодовая инфляция имеет следующие значения (табл. 2).

Таблица 2

Прогноз инфляции до 2030 г., в % к предыдущему году [3]

Показатель	Год							
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Инфляция среднегодовая	105,9	105,4	104,9	105,4	105,3	105,1	104,7	104,3

² Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Приказ Министерства финансов РФ от 24.12.2010. – URL: <http://base.garant.ru/12129425/>

Ставка дисконтирования, используемая при обосновании результатов внедрения проекта, составила 6,23 %. Результаты расчетов с учетом дисконтирования приведены в табл. 3.

Таблица 3

**Изменение налогооблагаемой прибыли
с учетом дисконтирования**

Показатель	1 год	2 год	3 год	4 год	5 год	6 год	7 год	8 год
ОНО / ОНА	3,456	0,872	0,095	+0,378	+0,656	+0,813	+0,888	+0,540

Данные расчетов, скорректированные с учетом временного фактора, показывают, что общая сумма отложенных налоговых обязательств, образующихся в первые годы эксплуатации оборудования, не будет покрыта отложенными налоговыми активами полностью, а это означает дополнительную экономию хозяйствующего субъекта на налогообложении.

Выводы

Проведенные практические расчеты показали целесообразность применения различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Трудоемкость выполнения учетных работ, по нашему мнению, оправдана снижением налоговой нагрузки в результате образования отложенных налоговых обязательств. Особенно важно добиться такого снижения именно в первые годы реализации проекта технологического обновления, поскольку чистый дисконтированный доход в этот период, как правило, отрицателен.

ОНО с точки зрения экономического содержания являются отдельным видом долгосрочной кредиторской задолженности, а ОНА – видом

долгосрочной дебиторской задолженности. Если рассматривать отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства в разрезе движения денежных потоков организации, то движение отложенных налоговых обязательств связано с финансовой деятельностью, поскольку оказывает влияние на состав и размер капитала организации, а движение отложенных налоговых активов – с инвестиционной деятельностью. Использование показателей ОНО и ОНА в рамках анализа эффективности инвестиций позволяет повысить достоверность информации об имущественном и финансовом состоянии хозяйствующего субъекта и тем самым повлиять на управленческие решения.

Актуальность задачи внедрения наилучших доступных технологий в условиях вступления России в ВТО и предстоящего вступления в Организацию стран экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) не подвергается сомнению. В этих условиях грамотное использование законодательно установленных стимулирующих механизмов не только целесообразно, но и просто необходимо.

Список литературы

1. Эффективность затрат на мероприятия по защите окружающей среды. – Женева: Информил, 2001. – URL: cisstat.com
2. Показатель природоохранных расходов. Материалы конференции европейских статистиков. – Женева: Европейская экономическая комиссия, 2010. – URL: cisstat.com
3. Колотырин К. П. Теоретические подходы к решению проблемы обращения с отходами потребления // Экономика природопользования. – 2010. – № 2. – С. 49–58.
4. Прогноз долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2030 г. – URL: <http://www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/prognoz/>

В редакцию материал поступил 12.09.13

© Кручинина Н. В., 2013

Информация об авторе

Кручинина Наталья Викторовна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, анализа и аудита, Московский государственный университет путей сообщения

Адрес: 125993, г. Москва, ул. Часовая, 22/2.

E-mail: twins_77@inbox.ru

Как цитировать статью: Кручинина Н. В. Амортизация как стимулирующий механизм развития природоохранной деятельности хозяйствующего субъекта // Актуальные проблемы экономики и права. – 2013. – № 4 (28). – С. 159–163.

N. V. KRUCHININA,

PhD (Economics), associate professor

Moscow State University of Railway Engineering, Moscow, Russia

**DEPRECIATION AS A STIMULATING MECHANISM FOR NATURE PROTECTION ACTIVITY
OF AN ECONOMIC SUBJECT**

Objective: definition and substantiation of economic expediency of the use of different ways of expressing depreciation in accounting and tax accounting.

Methods: abstract logic; comparison; economic analysis.

Results: as a result of carrying out technical and economic assessment of a specific project stimulating possibilities of depreciation policy are shown and proved for a business entity to develop environmental activity on the basis of introducing the best available technologies as part of the innovative way of development of the Russian economy. The role of temporary differences is determined on the basis of their performance in the analysis of the financial status of a business entity. The author's approach is proposed to the assessment of discounting indicator, as well as the inconsistency of the arguments is shown about the necessity of accounting and tax rapprochement due to the reduction of accounting works complexity.

Scientific novelty: possibility is empirically grounded of using the depreciation policy of the managing subject in the process of innovative technological re-equipment, and, as a consequence, increasing the efficiency of environmental activities; approach is updated to the instruments of analysis of the financial condition of the organization.

Practical value: the opportunity to optimize the expenses of a business entity on the best available techniques integrated into the production process in the framework of the Russian Federation course to the innovative development on the criterion of minimizing the tax burden.

Key words: depreciation; environmental activity; temporary difference; taxable profit; deferred tax assets; deferred tax liabilities.

References

1. *Effektivnost' zatrat na meropriyatiya po zashchite okruzhayushchei sredy* (Efficiency of expenses for environment protection measures). Zheneva: Informil, 2001, available at: cisstat.com
2. *Pokazatel' prirodookhrannykh raskhodov: materialy konferentsii evropeiskikh statistikov* (Indicator of nature protection expenses: materials of a conference of European statistics specialists). Zheneva: Evropeiskaya ekonomicheskaya komissiya, 2010, available at: cisstat.com
3. Kolotyryn, K. P. Teoreticheskie podkhody k resheniyu problemy obrashcheniya s otkhodami potrebleniya (Theoretical approaches to solving the problem of wastes handling), *Ekonomika prirodopol'zovaniya*, 2010, No. 2, pp. 49–58.
4. *Prognoz dolgosrochnogo sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya RF na period do 2030 g.* (Prediction of the long-term development of the Russian Federation for the period till 2030), available at: <http://www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/prognoz/>

Information about the author

Kruchinina Nataliya Viktorovna, PhD (Economics), associate professor of the chair of accounting, analysis and audit, Moscow State University of Railway Engineering

Address: 22/2 Chasovaya Str., 125993, Moscow

E-mail: twins_77@inbox.ru

How to cite the article: Kruchinina N. V. Depreciation as a stimulating mechanism for nature protection activity of an economic subject, *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava*, 2013, No. 4 (28), pp. 159–163.

© Kruchinina N. V., 2013