

**Институт экономики переходного периода**

**Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е.**

**Налог на прибыль организаций:  
основные проблемы и направления  
совершенствования**

*(под редакцией д. э. н. Синельникова-Мурылева С. Г.,  
к. э. н. Трунина И. В.)*

**Том 2**

Москва  
ИЭПП  
2008

УДК 336.226.13(470+571)  
ББК 65.261.411.1(2Рос)

А67 Анисимова, Людмила Ивановна.

**Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования** / Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е.; (под ред. Синельникова-Мурылева С. Г., Трунина И. В.); В 3-х томах. Том 2. Ин-т экономики переход. периода. – М.: ИЭПП, 2008. – 708 с.: ил. – ISBN 978-5-93255-269-8.

И. Малинина, Татьяна Александровна.

И.И Шкребела, Елена Викторовна.

*Агентство СІР РГБ*

В работе рассматривается налогообложение прибыли в России, история взимания налога на прибыль организаций, проблемы, возникавшие в разные периоды, анализируются причины этих проблем и результаты вносившихся изменений. Исследуется влияние изменений в налогообложении прибыли на поступления бюджета, вопросы администрирования налога, учета налогообложения отдельных видов доходов. Особый акцент сделан на правилах налогообложения прибыли, недостаточно соответствующих принципам нейтральности, справедливости и простоты налоговой системы. Приводится обзор как теоретических работ по этим вопросам, так и международного опыта их решения.

### **Corporate Income Tax: Main Issues and Ways of Improvement**

Authors: L. Anisimova, T. Malinina, E. Shkrebela

This publication analyses corporate income tax in Russia, history of the corporate income tax, problems in different periods of time, reasons explaining these problems and the outcome of introduced changed. The authors analyse changes in corporate taxation on budget revenues, issues regarding corporate income tax administration, taxation of separate types of income. Particular stress was set on the rules of income taxation which do not correspond to the principles of neutrality, justice and simplicity of tax system. A review of both theoretical works on these issues and international experience of their solution is given in this publication.

*JEL Classification:* H20, H25, H26, H30, H32

УДК 336.226.13(470+571)  
ББК 65.261.411.1(2Рос)

ISBN 978-5-93255-269-8 © Институт экономики переходного периода, 2008

# Содержание

## Том 1

<b>Введение</b> .....	5
<b>1. Анализ основных результатов реформирования налога на прибыль организаций в России и факторы динамики налоговых поступлений</b> .....	7
1.1. Динамика базы и поступлений налога на прибыль организаций в 2000–2007 гг. ....	9
1.2. Влияние реформы налога на прибыль организаций на базу и поступления налога .....	19
<b>2. Отдельные вопросы налогообложения налогом на прибыль организаций</b> .....	28
2.1. Перенос убытков на будущее .....	28
2.2. Недостаточная капитализация .....	62
2.3. Резервы по сомнительным долгам.....	102
Приложение к разделу 2.3. Обзор судебной практики по делам, связанным с налоговым планированием с использованием резервов по сомнительным долгам и с включением в состав расходов безнадежной задолженности .....	136
2.4. Финансовый лизинг.....	173
Приложение к разделу 2.4 .....	215
2.5. Интеграция налогообложения.....	217
Приложение к разделу 2.5. Дивиденды, выплачиваемые и получаемые от корпораций – резидентов и нерезидентов и корпорациям – резидентам и нерезидентам .....	296

## Том 2

<b>3. Актуальные вопросы налогообложения налогом на прибыль организаций, нашедшие отражение в законодательных инициативах</b> .....	309
---	-----

3.1. Совершенствование налогового законодательства в части амортизационной политики и переоценки основных средств для целей налогообложения.....	309
Приложение к разделу 3.1. Международный опыт в части переоценки основных средств для целей налогообложения.....	371
3.2. Совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики для целей налогообложения.....	373
Приложение к разделу 3.2. Международный опыт в области организации учетной политики для целей налогообложения .....	436
3.3. Совершенствование налогового законодательства в части обложения налогом на прибыль организаций операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами .....	440
Приложение к разделу 3.3 .....	476
3.4. Внесение изменений и дополнений в налоговое законодательство по вопросу регулирования порядка обложения налогом на прибыль организаций при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса .....	480

### **Том 3**

<b>4. Налогообложение прибыли организаций в переходных экономиках.....</b>	<b>521</b>
4.1. Налог на прибыль в России .....	528
4.2. Налог на прибыль в странах СНГ .....	587

### **3. Актуальные вопросы налогообложения налогом на прибыль организаций, нашедшие отражение в законодательных инициативах**

#### **3.1. Совершенствование налогового законодательства в части амортизационной политики и переоценки основных средств для целей налогообложения**

Анализ влияния инфляции на налоговые обязательства показывает, что отсутствие поправки на инфляцию вносит различные искажения в базу налога на прибыль организаций и других налогов, в том числе искусственно увеличивается прирост капитальной стоимости активов и снижается реальная стоимость налоговой амортизации<sup>280</sup>.

В настоящее время, несмотря на то что темпы инфляции в стране, по официальным данным, не слишком высоки<sup>281</sup>, все чаще возникают инициативы по возвращению практики переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли организаций. Соответствующие предложения выдвигались Общественной палатой, Российским союзом промышленников и предпринимателей, Министерством экономического развития Российской Федерации<sup>282</sup>.

Также следует отметить, что предложения разрешить переоценку основных средств для целей налогообложения прибыли сопровождаются различными вариантами ускоренной амортизации основных средств, а также предложениями сократить налоговую базу по налогу на прибыль на величину «производственных» инвестиций и вве-

---

<sup>280</sup> См., напр.: Синельников С., Анисимова Л., Баткибеков С., Медоев В., Резников К., Шкробела Е. Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М.: Евразия, 1998.

<sup>281</sup> По данным Федеральной службы государственной статистики, инфляция в 2005 г. – 10,9%, в 2006 г. – 9%, в 2007 г. – 11,9%.

<sup>282</sup> См., напр.: Триллион в кармане. Чиновники помогут бизнесу уйти от налога // Ведомости. 2006. № 179 (1706); Стимулы для инноваторов. Общественная палата не боится снижения налогов // Ведомости. 2007. № 90 (1864).

сти налоговые каникулы для определенного круга компаний. Таким образом, можно говорить о том, что переоценка основных средств для целей налогообложения прибыли организаций рассматривается не только как мера, направленная на сокращение искажающего влияния инфляции на налоговые обязательства, но и как один из стимулов к инвестированию в основные средства, что, в свою очередь, по мнению авторов предложений, позволит ускорить рост российской экономики.

Роль налоговых льгот в создании стимулов к инвестированию неоднозначна. С одной стороны, снижение налогового бремени позволяет повысить доходность инвестиций после налогообложения, тем самым, возможно, давая шанс быть реализованными нерентабельным в прежних условиях инвестиционным проектам. С другой стороны, налоговые льготы и освобождения создают распределительные и поведенческие искажения в экономике, усложняют налоговую систему, повышают затраты на администрирование и исполнение налогового законодательства, нарушают нейтральность налоговой системы.

Кроме того, инвесторы часто отмечают, что налоговая система не столь важна при принятии решений о вложении средств по сравнению с прочими условиями<sup>283</sup>. Как более существенные факторы могут оцениваться гарантии прав собственности, политическая стабильность, наличие четкой и прозрачной законодательной базы, ситуация на рынке труда, наличие инфраструктуры и др. Что касается налоговой системы, то здесь для потенциальных инвесторов скорее важны ее общие характеристики (в частности, налоговые ставки), нежели налоговые льготы<sup>284</sup>. Таким образом, при прочих равных условиях для инвестиций более привлекательной окажется страна с низким уровнем инфляции, нежели та, законодательство которой предусматривает корректировку налоговых обязательств на инфляцию при сравнительно более высоком ее уровне. В то же время есть

---

<sup>283</sup> Commission of the European Communities. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. 1992. Ch. 5.

<sup>284</sup> Holland D., Vann R.J. Income Tax Incentives for Investment. Tax Law Design and Drafting. IMF, 1998. P. 988.

основания полагать, что наличие в налоговом законодательстве механизмов, позволяющих учитывать влияние инфляции, снижает степень общественного давления и дестимулирует правительство бороться с инфляцией.

Если с предоставлением налоговых льгот и преференций ситуация достаточно ясна, то для переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли выводы не будут столь однозначными. С одной стороны, в действующей конструкции налога на прибыль организаций переоценка основных средств может рассматриваться как налоговая льгота. В целях исчисления данного налога принимается оплаченная стоимость объекта<sup>285</sup>, т.е. стоимостным базисом объекта учета по налогу на прибыль является не рыночная стоимость, а именно стоимость приобретения объекта<sup>286</sup>. Таким образом, начисленная амортизация может вычитаться лишь в той части, в которой ранее были произведены (начислены) расходы на приобретение объекта основных средств<sup>287</sup>. Вместе с тем увеличение или уменьшение рыночной стоимости данного объекта не ведет к доходам или расходам организации, принимаемым в целях налогообложения, если только объект не реализуется в текущем периоде<sup>288</sup>. Иными словами,

---

<sup>285</sup> В целях исчисления налога на прибыль организаций доходы и расходы, как правило, определяются по методу начисления, поэтому под оплаченной стоимостью объекта понимается не сумма денежных средств, перечисленных в оплату данного объекта, а сумма сделки по его приобретению.

<sup>286</sup> Рыночная стоимость объекта в момент его приобретения (но не в момент исчисления налога) признается стоимостным базисом для объектов основных средств, полученных безвозмездно.

<sup>287</sup> В пользу такого подхода говорит тот факт, что в целях исчисления налога на прибыль у некоммерческих организаций и бюджетных учреждений амортизация по основным средствам не начисляется, если только основные средства не были приобретены за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности (подп. 1 п. 4 ст. 321.1 НК РФ). Амортизация по основным средствам, безвозмездно полученным организацией, начисляется постольку, поскольку стоимость безвозмездно полученного имущества признается внереализационным доходом организации в целях исчисления налога на прибыль (п. 8 ст. 250 НК РФ).

<sup>288</sup> Следует отметить, что это утверждение не верно, если речь идет о расчете экономической прибыли; с ростом стоимости объекта растут альтернативные издержки его использования, кроме того, увеличение рыночной стоимости объекта является

увеличение амортизационных расходов в связи с увеличением стоимости амортизируемого объекта концептуально не соответствует конструкции налога на прибыль, где амортизация представляет собой вычет в целях налогообложения стоимости приобретения амортизируемого имущества. Оплаченная стоимость объекта не возросла, а вычет расходов увеличился – налицо налоговая льгота.

Как и прочие налоговые льготы, введение переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли недостаточно эффективно с точки зрения адресности: при прочих равных условиях предприятия, функционирующие несколько лет, окажутся в более выгодном положении, чем новые предприятия, поскольку у первых приобретенное несколько лет назад оборудование уже успело обесцениться, вторые же будут иметь не столь значительную разницу при переоценке.

С другой стороны, в целях исчисления налога на прибыль организаций амортизационные расходы вычитаются не отдельной статьей, а в составе прямых затрат на производство реализованных товаров (работ, услуг). Здесь возможен аргумент, что в затраты на производство продукции закладывается не потребление производственного потенциала основных средств, участвующих в процессе выпуска этой продукции, а средства, необходимые для воспроизводства этого потенциала, если цены уже отражают увеличившуюся стоимость основных средств. И если имеет место инфляция, а амортизация начисляется исходя из первоначальной, а не из восстановительной стоимости объекта, амортизационные расходы обесцениваются и налоговая база оказывается искусственно завышенной. То есть амортизация, начисленная за период использования объекта основных средств, неадекватно отражает соответствующие затраты предприятия.

Помимо изложенных аргументов при анализе возможностей введения переоценки основных средств для целей налогообложения следует принимать во внимание налог на имущество организаций, поскольку стоимость основных средств формирует его базу. Далее в

---

доходом предприятия в той части, в которой имело место реальное удорожание объекта (за вычетом влияния инфляции).

данном разделе мы рассмотрим, каким образом была организована переоценка основных средств для целей налогообложения до вступления в силу главы 25 Налогового кодекса РФ, действующее законодательное регулирование в данной сфере, проанализируем существующие предложения по совершенствованию амортизационной политики и представим некоторые соображения за и против определенных вариантов. В целом это позволит выработать некоторые общие рекомендации по организации учета основных средств в целях налогообложения и по сглаживанию искажающего влияния инфляции на налоговые обязательства предприятий.

### 3.1.1. Краткая предыстория и действующее законодательное регулирование переоценки основных средств для целей налогообложения

С введением в действие в 2002 г. главы 25 НК РФ произошло определенное упорядочение учета основных средств и их отражения для целей налогообложения прибыли. В частности, результаты переоценки стали приниматься лишь для тех основных средств, которые были приобретены (созданы) до вступления в силу данной главы (см. абз. 4 п. 1 ст. 257 НК РФ). Позже Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ указанное положение кодекса было уточнено, и в настоящее время восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок до даты ее вступления в силу.

Закон № 110-ФЗ также ограничил принятие восстановительной стоимости основных средств в целях налогообложения прибыли организаций. До вступления названного закона в силу 30 августа 2002 г. ст. 257 НК РФ не содержала ограничений по учету восстановительной стоимости амортизируемого имущества в целях начисления амортизации и определения остаточной стоимости объекта основных средств при его выбытии. Согласно внесенным изменениям переоценка основных средств, осуществленная по решению налого-

плательщика по состоянию на 1 января 2002 г. и отраженная в бухгалтерском учете<sup>289</sup> после этой даты, принимается в целях налогообложения в размере не более 30% восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 г., произведенной по решению налогоплательщика и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). При этом величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 г., отраженной налогоплательщиком в 2002 г., не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения.

В настоящее время в абз. 6 п. 1 ст. 257 НК РФ прямо указано, что «при проведении налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после вступления в силу настоящей главы переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения в соответствии с настоящей главой». Такая переоценка может проводиться, например, для того, чтобы показать в финансовой отчетности реальную стоимость активов компании и увеличить собственный капитал, однако в учете по налогу на прибыль эти результаты не отражаются.

Таким образом, отказ от принятия переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли организаций осуществлялся постепенно с переходным периодом в 2002 г. В настоящее время практика переоценки основных средств сохранилась в сфере бухгал-

---

<sup>289</sup> Следует отметить, что до введения в действие главы 25 НК РФ не существовало разделения бухгалтерского и налогового учета, а положения нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет объектов, непосредственно влияли на порядок налогообложения. Впоследствии правила бухгалтерского и налогового учета стали различаться. В частности, в 2002 г. переоценка основных средств если и проводилась, то отражалась в бухгалтерском учете в полном объеме, а в налоговом учете – не более 30% восстановительной стоимости основных средств по данным бухгалтерского учета.

терского учета<sup>290</sup>. Прежде чем обратиться к тому, какие проблемы вызывает такое положение вещей, остановимся на нормативно-правовых актах, которые регулировали вопросы переоценки основных средств до вступления в силу главы 25 НК РФ, что даст основу для анализа возможных вариантов организации переоценки в существующих условиях.

Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 устанавливал индексацию первоначальной или остаточной стоимости основных средств («основных фондов») при определении прибыли от их реализации (п. 4 ст. 2)<sup>291</sup>. Такая индексация направлена на сглаживание искажающего влияния инфляции на прирост капитальной стоимости активов, так как при исчислении финансового результата от реализации объекта основных средств (прироста капитальной стоимости) вычитается остаточная стоимость объекта, скорректированная с учетом переоценки. При этом Закон не содержит положений, позволяющих говорить о практике переоценки основных средств, принимаемой в целях начисления амортизации.

Постановление Правительства РФ от 19 августа 1994 г. № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов» содержало требование переоценить основные средства<sup>292</sup> по состоянию на 1 января 1995 г. путем индексации. Ин-

---

<sup>290</sup> Об этом см. ниже в данном разделе.

<sup>291</sup> Впрочем, формулировка указанной нормы говорит о том, что переоценка осуществлялась при реализации не только основных средств, но и иного имущества: «При определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия для целей налогообложения учитывается разница между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества, увеличенной на индекс инфляции, исчисленный в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации».

<sup>292</sup> В том числе здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных фондов независимо от технического состояния (степени износа), как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасах или незавершенном строительстве, а также основные средства, подготовленные к списанию ввиду их физического или морального износа, но не оформленные в установленном порядке актами на списание (п. 3 постановления).

дексы изменения стоимости основных фондов (по видам и группам) для определения их восстановительной стоимости были разработаны Госкомстатом РФ<sup>293</sup> и подлежали опубликованию в средствах массовой информации. Кроме обязательной переоценки на 1 января 1995 г. указанное постановление (п. 4) давало предприятиям и организациям право проводить переоценку балансовой стоимости основных средств в последующих периодах («применительно к ценам, складывающимся на 1 января 1995 г. на соответствующие виды основных фондов»), а также начиная с 1 июля 1994 г. индексировать амортизационные расходы с применением поправочного коэффициента, соответствующего индексу инфляции, опубликованному органами государственной статистики.

Необходимо отметить, что постановление Правительства РФ № 967 одновременно с рассмотренными нормами предоставляло предприятиям и организациям право применять ускоренную амортизацию (линейный метод с коэффициентом к основной норме амортизации не выше 2) к некоторому перечню основных средств (к основным средствам в «высокотехнологичных отраслях» и к «эффективным видам машин и оборудования»), устанавливаемому органами исполнительной власти (п. 7). Заявленная цель указанных мер – «приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства» (см. п. 1 постановления), а также «создание условий для развития высокотехнологичных отраслей экономики и внедрения эффективных машин и оборудования» (см. п. 7 постановления).

Иными словами, переоценка основных средств и применение механизмов ускоренной амортизации не рассматривались как альтернативные меры: первая рассматривалась скорее как поправка на инфляцию, вторая – как налоговый стимул.

---

<sup>293</sup> См. Письмо от 19 декабря 1994 г. № 3-1/333. В приложении к данному Письму индексы изменения стоимости основных фондов даны по группам основных фондов (27 групп) и периодам приобретения: до 1986 г., 1986–1993 гг., 1994 г. (поквартирно). Для группы 24 «Книжные фонды библиотек» дан интервал индексов для каждого временного периода.

Постановление Правительства РФ «О переоценке основных фондов в 1997 году» от 7 декабря 1996 г. № 1442 и принятый в соответствии с ним Порядок проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1997 г. предоставили организациям право проводить переоценку основных средств не только путем индексации с применением дифференцированных индексов изменения стоимости основных средств<sup>294</sup>, но и путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, причем одна и та же организация могла применять различные методы переоценки по разным объектам основных средств<sup>295</sup>. Переоценивалась как восстановительная стоимость объектов основных средств, так и их остаточная восстановительная стоимость (с учетом амортизации (износа)). Результат переоценки относился на добавочный капитал – для основных средств производственного назначения или на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) – для основных средств непроизводственного назначения.

Следует отметить, что индексация и прямой пересчет стоимости основных средств по документально подтвержденным рыночным ценам являются принципиально разными механизмами не только с точки зрения налогового администрирования. Индексация представ-

---

<sup>294</sup> Письмом Госкомстата России от 15 декабря 1996 г. № 24-1-20/2861 сообщены индексы изменения стоимости основных фондов, оборудования, предназначенного к установке, и объектов незавершенного строительства для переоценки на 1 января 1997 г. Данные индексы установлены по временным периодам (до 1980 г., 1981–1990 гг., 1991–1995 гг., 1996 г. – по кварталам) и объектам (здания промышленные; здания, кроме промышленных; сооружения; машины и оборудование (группы М1 – М12); транспортные средства (группы Т1 – Т8); инвентарь производственный и хозяйственный; рабочий и продуктивный скот; многолетние насаждения; другие виды основных фондов, в том числе книжные фонды библиотек; оборудование, предназначенное к установке; объекты незавершенного строительства; основные фонды, приобретенные по импорту за твердую валюту). Первые три из перечисленных категорий объектов предусматривают индексы по группам регионов. Для всех периодов, кроме 1996 г., указаны минимальное и максимальное значения индекса для каждой категории объектов.

<sup>295</sup> «При переоценке каждый объект переоценивается либо методом прямой оценки, либо индексным методом» (п. 1.5 Порядка проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 1997 г.).

ляет собой корректировку стоимости объекта основных средств на величину инфляции, т.е. результат такой переоценки, как правило, будет положительным (за исключением случаев дефляции). В то же время пересчет по рыночным ценам может привести как к дооценке, так и к уценке основных средств, поскольку рыночные цены отражают не только фактор инфляции, но также тенденции в спросе и предложении соответствующих объектов основных средств, продукции, которая производится с их помощью, и др.

Позднее возможность выбора метода переоценки – индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам – была зафиксирована в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97)<sup>296</sup>.

Таким образом, результаты переоценки основных средств (если она разрешена для целей налогообложения) могут влиять на следующие показатели:

- амортизационные расходы организации (когда амортизация начисляется с восстановительной стоимости основных средств);
- остаточная стоимость основных средств (участвует в определении финансового результата от реализации или иного выбытия основных средств);
- финансовый результат организации за период, в котором проводилась переоценка основных средств (когда результат переоценки признается доходом (расходом – в случае уценки основных средств) налогоплательщика).

Кроме налога на прибыль организаций, переоценка основных средств может влиять на величину базы по налогу на имущество, если принимается для этих целей.

В настоящее время в России налог на имущество организаций исчисляется по данным бухгалтерского учета (см. ст. 374–375 НК РФ). В частности, согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное вла-

---

<sup>296</sup> Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 3 сентября 1997 г. № 65н, утратило силу – Приказ Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

дение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 1 ст. 375 НК РФ базой по налогу на имущество организаций является остаточная стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, т.е. первоначальная или восстановительная стоимость (если ранее проводилась переоценка) основного средства, уменьшенная на сумму накопленной амортизации.

Порядок бухгалтерского учета основных средств установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)<sup>297</sup>. Отметим, что действие данного документа не распространяется на бюджетные учреждения (п. 1 Положения).

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 переоценка основных средств может проводиться организацией на регулярной основе не чаще одного раза в год по группам однородных объектов путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Переоценка включает пересчет первоначальной стоимости объекта (его восстановительной стоимости, если переоценка проводилась ранее) и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта. При этом результат переоценки не участвует в определении финансового результата периода (относится на добавочный капитал или на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток)).

Таким образом, в настоящее время налог на имущество организаций исчисляется с учетом результатов переоценки основных средств, если организация приняла решение проводить такую переоценку в бухгалтерском учете. Вместе с тем, принимая во внимание, что базой по налогу на имущество является его остаточная стоимость, а также механизмы проведения переоценки, содержащиеся в ПБУ 6/01, можно говорить, что при дооценке основного средства база налога на имущество увеличивается не на всю сумму дооценки,

---

<sup>297</sup> Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

а на сумму дооценки за вычетом прироста накопленной амортизации.

Поскольку, как уже отмечалось выше, в настоящее время согласно Налоговому кодексу РФ результаты переоценки основных средств не принимаются в целях исчисления налога на прибыль организаций (абз. 6 п. 1 ст. 257 НК РФ), то, если провести переоценку в условиях действующего законодательства, налог на имущество увеличится, а на налог на прибыль эта операция не повлияет.

Соответственно в условиях, когда налог на имущество рассчитывается по данным бухгалтерского учета, предприятиям невыгодно производить переоценку основных средств. С одной стороны, можно предоставить рынку информацию о реальной стоимости своих активов, которая больше их учетной стоимости, а с другой – возрастут платежи по налогу на имущество, причем последнее более ощутимо, так как расходы на уплату налогов возрастут сейчас, а выгоды в связи с предоставлением рынку более достоверной информации, если будут, придут позже.

При этом если предположить, что учет переоценки был бы разрешен при определении величины амортизационных расходов и остаточной стоимости основных средств при их реализации, как это было до 2002 г., проведенная переоценка приводила бы не только к росту обязательств по налогу на имущество, но и к уменьшению обязательств по налогу на прибыль организаций.

Другими словами, есть основания полагать, что разрешение принимать результаты переоценки при исчислении налога на прибыль организаций позволит дать предприятиям дополнительные стимулы показывать в финансовой отчетности свои основные средства в оценке, близкой к рыночной, что может повысить их инвестиционную привлекательность и облегчить получение заемных средств. В то же время этого результата можно достичь, если просто исключить из Налогового кодекса ссылки на бухгалтерский учет, т.е. отказаться от исчисления налога на имущество на основе данных бухгалтерского учета<sup>298</sup>.

---

<sup>298</sup> Подробнее об этом см. ниже.

### 3.1.2. Анализ существующих инициатив и возможные варианты решения проблемы организации учета основных средств в целях исчисления налогов

В последнее время появилось большое число инициатив, направленных на изменение порядка расчета амортизации основных средств для целей налогообложения. Среди них можно выделить следующие.

1. Пункт 3 раздела II «Создание благоприятных налоговых условий для стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности» Плана мероприятий по развитию промышленности и технологий на 2006–2007 гг.<sup>299</sup> предполагает внесение в Налоговый кодекс РФ изменений в части применения для целей налогового учета методов начисления амортизации, используемых в бухгалтерском учете, и увеличения до 30% амортизационной премии для организаций, «приобретающих активную часть основных производственных фондов (машины и оборудование) по перечню в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1».

Отметим, что Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ до 30% увеличена амортизационная премия по основным средствам, относящимся к 3–7-й амортизационным группам.

2. Законопроект, внесенный Правительством РФ в Государственную Думу в марте 2007 г.<sup>300</sup>, предусматривал поправки в часть вторую Налогового кодекса РФ, предполагающие ускоренную амортизацию для основных средств, используемых только в научно-технической деятельности.

Федеральным законом от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ п. 7 ст. 259 НК РФ дополнен абзацем, согласно которому в отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществле-

---

<sup>299</sup> План утвержден распоряжением Правительства РФ от 8 декабря 2006 г. № 1695-р.

<sup>300</sup> <http://taxpravo.ru/news/taxpravo/article27946>

ния научно-технической деятельности, к основной норме амортизации разрешено применять специальный коэффициент, но не более 3.

3. Министерство экономического развития РФ выступает инициатором введения переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли организаций<sup>301</sup>. При этом, по-видимому, соглашаясь с тем, что высвободившиеся в результате сокращения налоговых платежей средства предприятия могут направить вовсе не на обновление оборудования, предлагается принять дополнительные меры, обеспечивающие «целое» использование соответствующих средств, например перечислять средства на специальный счет или признавать результаты переоценки только при наличии у предприятия своих инвестиционных программ. Вместе с тем остается неясным, как именно будет рассчитываться величина соответствующей «налоговой экономии»<sup>302</sup>, из каких финансовых средств будут формироваться эти отчисления<sup>303</sup> и что является достаточным подтвер-

---

<sup>301</sup> См., напр.: Триллион в кармане. Чиновники помогут бизнесу уйти от налога // Ведомости. 2006. № 179 (1706).

<sup>302</sup> Повышение стоимости основных средств, скорее всего, приведет как к росту амортизационных вычетов (уменьшению налога на прибыль к выплате), так и к росту налога на имущество (конечно, это зависит от того, как именно будут организованы соответствующие положения налогового законодательства; предположим, что переоценка может проводиться только синхронно). Кроме того, по-видимому, при расчете экономии должна приниматься во внимание величина амортизационных расходов до проведения переоценки. Для основных средств, амортизируемых нелинейным методом, расчет такой экономии может быть затруднен. При этом чем больше срок полезного использования основного средства и чем чаще проводится переоценка, тем менее очевидной является величина экономии средств в результате переоценки.

<sup>303</sup> При начислении амортизации движения денежных средств не происходит, следовательно, само по себе увеличение амортизационных вычетов в налоговых целях не даст предприятиям реальных денежных средств на покупку нового оборудования. Даже если принимать во внимание создание специальных «амортизационных счетов», на которых должны аккумулироваться амортизационные расходы, чтобы пополнить такой счет деньгами без отвлечения оборотных средств, необходимо реализовать произведенную продукцию по стоимости не ниже полных (прямых и косвенных) затрат на ее производство в том же периоде, в котором она была произведена (амортизация основных средств входит в состав прямых расходов и соответственно вычитается только при реализации продукции), причем в том же периоде

ждением наличия у предприятия собственных инвестиционных программ<sup>304</sup>.

Указанные ограничения на возможность применения переоценки основных средств для целей налогообложения, во-первых, свидетельствуют о том, что переоценка рассматривается авторами соответствующих предложений не столько с точки зрения корректировки влияния инфляции, сколько как инвестиционный налоговый стимул, и, во-вторых, наглядно демонстрируют, что некоторая действенность таких стимулов достигается только за счет усложнения налогового законодательства и администрирования, что, в конечном итоге, приводит к потерям для общества, превышающим возможные выгоды.

Необходимо также обратить внимание на то, что налоговые льготы, установленные по принципу стимулирования вида деятельности или объекта инвестирования, достаточно сложны в администрировании, поскольку практически невозможно четко определить понятия, которыми они оперируют при формулировке ограничений на использование. Если взять перечень, представленный выше, то остаются сомнения в отношении значения понятий «активная часть основных производственных фондов» (например, включается ли сюда станок, сдаваемый в аренду), «научно-техническая деятельность» (например, можно ли отнести сюда работу отдела маркетинга в торговой компании, если он осуществляет разработку новых рыночных стратегий), «основные средства, используемые только для

---

получить оплату от покупателя денежными средствами (а не встречной поставкой, например).

Увеличение амортизационных вычетов позволяет уменьшить платежи по налогу на прибыль с точки зрения их приведенной стоимости: в первые годы использования основного средства налоговые обязательства снизятся, зато в последующие периоды будет амортизироваться более низкая остаточная стоимость объекта, чем это было бы при неприменении льготы.

<sup>304</sup> Ясно, что при строительстве и, например, при покупке оргтехники документация, подтверждающая намерение предприятия произвести соответствующие расходы, будет разной. Тогда для администрирования этой меры потребуются специальный и достаточно сложный регламент, где будут перечислены все возможные виды подтверждающей документации в корреспонденции с видами основных средств и способами их приобретения.

научно-технической деятельности» (как классифицировать, например, компьютеры и оргтехнику, если организация ведет не только научно-техническую деятельность).

От неясности налогового законодательства, использующего такие понятия, не выигрывают ни налогоплательщики, которые рискуют быть обвиненными в нарушениях, ни налоговые органы, которые вынуждены отвечать на многочисленные запросы налогоплательщиков и увеличивать затраты на налоговое администрирование.

Что касается переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли организаций, то ниже мы рассмотрим возможные механизмы их реализации подробнее. Здесь же отметим, что выборочное признание влияния инфляции на единственный элемент, участвующий в определении прибыли предприятия, создает риски новых и потенциально более существенных искажений в налогообложении доходов компаний, чем те, которые имели место в связи с инфляцией<sup>305</sup>.

### ***Переоценка основных средств для целей налогообложения***

Переоценка основных средств, если не установлено соответствующих ограничений, затрагивает порядок расчета налоговых обязательств по двум налогам – по налогу на прибыль и налогу на имущество организаций. Таким образом, первый вопрос, который возникает относительно вариантов организации такой переоценки, – это синхронность переоценки для целей исчисления обязательств по этим двум налогам. Другими словами: возможна ли переоценка основных средств для налога на прибыль без переоценки для налога на имущество и наоборот.

Как показывает практика, последнее возможно. Выше говорилось о том, что именно такая ситуация имеет место в настоящее время в России. Однако, если переоценка для целей исчисления налога на имущество не является обязательной, скорее всего, она проводится

---

<sup>305</sup> См., напр.: Burns L., Krever R. Taxation of Income from Business and Investment. Tax Law Design and Drafting. IMF, 1998. P. 658.

не будет, поскольку, как правило, предполагает рост налоговых платежей.

Будет ли здесь только рост платежей по налогу на имущество или возможно их сокращение, зависит от того, какие методы разрешено использовать при переоценке (если индексные методы, то сокращение налоговых платежей возможно лишь в условиях дефляции, если метод прямого пересчета по рыночным ценам – вполне возможно сокращение платежей) и разрешена ли выборочная переоценка объектов основных средств на одном предприятии<sup>306</sup>.

Переоценка основных средств в целях исчисления налога на прибыль, как правило, ведет к сокращению налоговых обязательств, опять-таки если не происходит уценка основных средств и если суммы дооценки не включаются в налоговую базу. В случае дооценки объекта основных средств амортизационные расходы увеличиваются, а налоговая база сокращается, что достаточно опасно для налоговой дисциплины, когда нет сдерживающих механизмов. Например, в роли сдерживающих механизмов могут выступать индексные методы проведения переоценки с централизованно устанавливаемыми индексами, а также рост платежей по налогу на имущество.

Кроме того, следует принимать во внимание, что организация единообразного учета основных средств в целях исчисления налогов делает налоговое законодательство проще для администрирования и исполнения. В то же время можно привести примеры, когда некоторые положения, естественные в рамках налога на прибыль, вступают в определенное противоречие с принципами организации налога на имущество. В частности, такая ситуация возникает с основными средствами, используемыми за пределами срока полезного использования: по налогу на прибыль данные объекты уже полностью амортизированы, и их остаточная стоимость равна нулю, однако они продолжают функционировать и, следовательно, должны облагаться налогом на имущество, но в случае полностью единообразного учета

---

<sup>306</sup> Несмотря на признание того, что такой порядок создает возможности для налоговой оптимизации, в частности, при переоценке путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам только морально устаревших объектов основных средств, этот вариант не исключается.

база оказывается нулевой. Ни индексация на инфляцию, ни переоценка по документально подтвержденным рыночным ценам данной проблемы не решают, поскольку для полностью амортизированного имущества любая переоценка даст нулевую остаточную стоимость<sup>307</sup>.

При единообразном порядке учета основных средств для целей налогообложения необходимо иметь в виду, что предоставление льгот по налогу на прибыль организаций в виде ускоренной амортизации основных средств, амортизационной премии и т.п. одновременно сокращает базу налога на имущество.

Вместе с тем представляется, что учет основных средств для исчисления налогов должен быть организован в целом единообразно в части определения остаточной стоимости объектов. При этом переоценка, если будет разрешена, должна осуществляться одновременно и для налога на прибыль, и для налога на имущество, иначе появятся дополнительные возможности для налоговой оптимизации.

Второй вопрос, который возникает при анализе различных вариантов организации переоценки основных средств для целей налогообложения, непосредственно связан с российской спецификой, когда налог на имущество исчисляется по данным бухгалтерского учета, а налог на прибыль – по данным налогового учета.

Поскольку речь идет о налогообложении, целесообразно принять за основу налоговый учет, что, скорее всего, потребует исключения из главы 30 Налогового кодекса РФ «Налог на имущество организаций» ссылок на бухгалтерский учет.

В настоящее время переоценка основных средств в бухгалтерском учете может неохотно использоваться предприятиями – помимо прочего – в связи с тем, что такая переоценка не принимается для целей налогового учета. Следовательно, возникает необходимость

---

<sup>307</sup> Как было отмечено выше, переоценка основных средств предусматривает пересчет первоначальной стоимости объекта и величины накопленной амортизации за время его использования. Так как для полностью амортизированных основных средств первоначальная стоимость и величина накопленной амортизации равны, при любой переоценке остаточная стоимость сохранится нулевой. Таким образом, полностью амортизированные основные средства в результате переоценки не могут амортизироваться заново.

применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»<sup>308</sup>, которое предполагает расчет постоянных и временных разниц<sup>309</sup>. То есть если введение обязательной переоценки для целей исчисления налога на прибыль не повлечет возможности применять одинаковый порядок оценки основных средств для налогового и бухгалтерского учета, предприятиям будет навязано дополнительное и вряд ли оправданное усложнение учета основных средств.

С другой стороны, предприятия для целей бухгалтерского учета могут переоценивать основные средства на основе не только индексов изменения цен, но и экспертной оценки (документально подтвержденных рыночных цен). Принимая во внимание развитие налогового администрирования и правоприменительную практику в России, представляется, что в целях налогового учета методы переоценки должны быть прозрачными, максимально ограничивающими элементы оценочных суждений. При сохранении жесткой связи между данными бухгалтерского учета и налогообложением (налогом на имущество организаций) ограничение методов переоценки в налоговом учете, скорее всего, приведет к отказу от экспертной переоценки в бухгалтерском учете, поскольку в российской практике учет в целях налогообложения традиционно имеет приоритет над финансовым учетом, а контрольные функции учета – над информационными.

В части соотношения методов, применяемых в бухгалтерском и налоговом учете, необходимо также остановиться на следующем моменте. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01, п. 18) предусматривает выбор из четырех способов начисления амортизации объектов основных средств, в Налоговом кодексе (п. 1 ст. 259) предусмотрено только два способа. Со-

---

<sup>308</sup> Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

<sup>309</sup> Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. 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 (п. 4 и 8 ПБУ 18/02).

ответственно, даже если механизм переоценки основных средств в налоговом учете будет совпадать с механизмом переоценки в бухгалтерском учете, остаточная стоимость объектов основных средств в целях бухгалтерского и налогового учета может различаться, если организация применяет разные методы амортизации к объекту основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, т.е. налоговая база по налогу на имущество организаций и сумма, которая будет приниматься к вычету при реализации основного средства в целях исчисления налога на прибыль организаций, могут оказаться разными, хотя речь идет об одной и той же величине – остаточной стоимости, по одному и тому же объекту, в одном и том же налоговом периоде. Вместе с тем отказ от разнообразия методов начисления амортизации в бухгалтерском учете представляется нецелесообразным. Целесообразность включения в Налоговый кодекс дополнительных способов начисления амортизации основных средств вызывает сомнения. Представляется, что единообразный порядок учета амортизируемого имущества для целей исчисления налогов (как налога на прибыль, так и налога на имущество организаций), основанный на методах, применяемых в налоговом учете в настоящее время, способен разрешить указанное противоречие.

Таким образом, положение, устанавливающее одинаковый порядок отражения переоценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, приведет к сокращению числа методов оценки, которые применяются в бухгалтерском учете, что может негативно сказаться на качественных характеристиках информации в финансовой отчетности организаций. Несмотря на то что единообразие методов отражения событий и операций в финансовой отчетности и для целей налогообложения позволяет дополнить государственный контроль общественным, учитывая невысокую востребованность финансовой отчетности организаций, подготовленной по российским стандартам, возможности дополнительного контроля не стоит переоценивать.

Кроме того, сохранение порядка взимания налога на имущество организаций по данным бухгалтерского учета приведет к необходимости установить, что переоценка основных средств для целей нало-

гового учета не может осуществляться без их переоценки для целей бухгалтерского учета, иначе возможна ситуация, когда в результате переоценки амортизационные вычеты возрастут, а налог на имущество не изменится. Тогда доходы бюджета могут снизиться существенно, чем предполагается сейчас.

При сохранении порядка исчисления налога на имущество организаций исходя из данных бухгалтерского учета также придется принять вариант с регулярной переоценкой основных средств для целей налогообложения. Иначе не будет соблюдено правило, что переоценка в целях налогового учета не может осуществляться без переоценки в целях бухгалтерского учета (которая либо осуществляется регулярно, либо не осуществляется вообще). В итоге переоценка, изменяя размер амортизационных расходов при расчете обязательств по налогу на прибыль организаций, может не изменять обязательства по налогу на имущество организаций.

Таким образом, сохранение привязки налога на имущество организаций к данным бухгалтерского учета означает:

- необходимость нормы, согласно которой переоценку основных средств в налоговом учете нельзя проводить без их переоценки в бухгалтерском учете;
- регулярность переоценки основных средств в налоговом учете организаций;
- негативное влияние на выбор методов в бухгалтерском учете, который имеет иные цели и рассчитан на иного пользователя, нежели налоговый, или же
- изменения в налоговое законодательство, устанавливающие возможность применять способы и методы, используемые организацией в бухгалтерском учете, для целей налогообложения, что может отрицательно сказаться на возможностях налогового администрирования.

При сохранении порядка исчисления налога на имущество организаций по данным бухгалтерского учета возможен вариант проведения переоценки основных средств, ограничивающий в целях исчисления налога на прибыль принятие переоценки в бухгалтерском учете в процентах от восстановительной стоимости объекта (такой

порядок действует в Налоговом кодексе в отношении переоценки 2002 г., абз. 5 п. 1 ст. 257 НК РФ). Это позволит проводить переоценку основных средств в бухгалтерском учете на основе экспертной оценки, ограничивая возможности налоговой оптимизации.

В то же время исключение ссылок на бухгалтерский учет при исчислении налога на имущество организаций предполагает возможность выбора из большего числа альтернативных вариантов при разработке порядка переоценки основных средств для целей налогообложения, т.е. переоценка может быть организована так, чтобы не оказывать негативное влияние на функции финансовой отчетности и налоговое администрирование.

При исключении из главы 30 НК РФ ссылок на бухгалтерский учет и формировании самостоятельного налогового учета основных средств, в том числе в целях исчисления налога на имущество организаций, механизм переоценки основных средств для целей налогообложения может быть организован независимо от прописанного в ПБУ 6/01.

Остановимся на основных моментах.

1. Переоценка основных средств для целей налогообложения может проводиться централизованно (в обязательном порядке) или ставаться на усмотрение организаций (добровольный порядок).

Добровольный порядок дает организациям возможность самостоятельно принимать решение о необходимости проведения переоценки основных средств для целей налогообложения. В определенной мере он соответствует рыночным, а не индексным методам определения стоимости основных средств, так как рыночные методы более затратны (необходимо документально подтвердить новую оценку объектов, что, как правило, требует услуг профессионального оценщика), и в этом случае организация должна иметь возможность сопоставить производимые затраты и потенциальные выгоды.

В то же время добровольный порядок проведения переоценки дает больше возможностей для налоговой оптимизации. Принимая решение о проведении переоценки основных средств для целей налогообложения, организация обратит внимание не только на сокращение обязательств по налогу на прибыль, но и на рост налога на

имущество, причем последний будет иметь место сразу, а повышенные амортизационные расходы распределятся на несколько лет. Переоценка, скорее всего, будет выгодна организациям, собирающимся реализовать объекты основных средств в ближайшем периоде, поскольку остаточная стоимость реализуемого объекта, вычитаемая при определении финансового результата, увеличится. Особенно заметны возможности налоговой оптимизации при сочетании добровольного порядка и выборочности переоценки основных средств.

Также следует отметить, что при едином порядке учета основных средств для целей налогообложения добровольный порядок проведения переоценки может негативно сказаться на базе налога на имущество (не по сравнению с текущей ситуацией, когда переоценка основных средств в бухгалтерском учете, как правило, является добровольной и проводить ее невыгодно, а по сравнению с ситуацией, когда индексация стоимости основных средств на величину инфляции производится в обязательном порядке). Кроме того, добровольная переоценка в силу своей выборочности, по-видимому, окажется менее действенной с точки зрения сглаживания влияния инфляции на налоговые обязательства организаций и создаст большее число искажений.

Добровольный порядок проведения переоценки основных средств для целей налогообложения усложнит прогнозирование доходов и налоговых расходов бюджета<sup>310</sup>, а также макроэкономических показателей.

---

<sup>310</sup> В зарубежной практике под налоговыми расходами понимаются упущенные доходы бюджета в связи с предоставлением налоговых льгот и освобождений (см., напр., Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2000; Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources. FASAB, 1996. Par. 192.; The U.S. Congressional Budget Act of 1974 (Public Law 93–344)). Несмотря на то что предоставление налоговых льгот и освобождений напрямую не влечет расходования бюджетных средств, оно снижает доходы бюджета, которые, если бы были получены, могли направляться на решение тех же социально-экономических задач, что и налоговые льготы. Поэтому налоговые льготы и освобождения в некотором смысле аналогичны бюджетным расходам и, следовательно, должны подвергаться столь же тщательной проверке с точки зрения их прозрачности и эффективности. Этим целям отвечает концепция учета льгот как налоговых расходов.

Отметим также, что в зарубежных странах добровольный порядок применения корректировок на инфляцию в налоговых целях, как правило, не предусматривается<sup>311</sup>.

2. Переоценка основных средств может осуществляться регулярно (на периодической основе), быть единовременной или повторяющейся при достижении определенного уровня инфляции.

Частота проведения переоценки основных средств должна определяться исходя из затрат на реализацию данной меры и достижения необходимых результатов. С точки зрения результатов представляется нецелесообразной единовременная переоценка (на определенную дату) без указания того, в какие периоды или по каким критериям будет определяться необходимость переоценки в дальнейшем. Такой порядок не позволит должным образом решить задачу сглаживания влияния инфляции на налоговые обязательства организаций. Зарубежная практика<sup>312</sup> также не дает примеров единовременного проведения корректировки на инфляцию, если речь идет о переоценке какой-либо статьи баланса (основных средств, запасов), а не приростов капитальной стоимости активов, которые облагаются налогом по реализации.

Что касается прочих вариантов, то с точки зрения разумного сокращения затрат при невысокой инфляции возможно предусмотреть проведение переоценки объектов не каждый год, а при достижении определенного уровня роста цен, как это действует сейчас для бюджетных учреждений<sup>313</sup>. При этом следует отметить, что переоценка должна осуществляться на начало (а не в середине) налогового пе-

---

<sup>311</sup> См. Приложение к разделу 3.1.

<sup>312</sup> См. Приложение к разделу 3.1.

<sup>313</sup> Например, очередная переоценка основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений проводится по достижении «порогового» (предельного) уровня роста цен производителей в строительстве. За «пороговое» значение принимается 35% -й рост цен производителей в строительстве с момента предшествующей переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений (см. п. 17 Порядка проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений, утвержденного Приказом Минэкономразвития России, Минфина России, Минимущества России и Госкомстата России от 25 января 2003 г. № 25/26н/14/7 (в редакции от 2 октября 2006 г.)).

риода, т.е. на начало периода, следующего за тем, в котором достигнуто превышение некоторого «порогового» значения роста цен.

3. Как показывает практика<sup>314</sup>, результаты переоценки основных средств для целей налогообложения могут приниматься как только для определения остаточной стоимости объектов при их реализации, так и дополнительно для начисления амортизации. Представляется, что в целях сокращения искажающего влияния инфляции на налоговые обязательства переоценка, если она будет разрешена, должна касаться максимального числа статей, фигурирующих в налоговом учете организаций.

Действительно, инфляция искусственно увеличивает прирост капитальной стоимости активов, который исчисляется при их реализации, и обесценивает амортизацию, начисляемую в течение периода использования основных средств, вместе с тем то же верно для нематериальных активов и, например, запасов.

Так, несмотря на то что при списании запасов в производство используются различные методы, в частности, метод ЛИФО, позволяющий в определенной степени учесть влияние инфляции, данные методы, как и ускоренная амортизация основных средств, не являются альтернативой собственно переоценке. Например, организация, использующая в своей учетной политике метод ЛИФО для запасов, не сможет учесть влияние инфляции в тот момент, когда прекратит расширение запасов и перейдет к использованию остающихся на складе. Однако, если будет принято решение о введении переоценки, использование метода ЛИФО представляется целесообразным исключить. То же относится и к учету основных средств: следует соблюдать осторожность в предоставлении налоговых льгот по амортизации (включая ускоренную амортизацию), особенно если у организаций есть возможность осуществлять корректировку на инфляцию.

Следует отметить, что в практике стран с развитой экономикой, как правило, на инфляцию корректируются приросты капитальной стоимости активов, которые облагаются налогом по реализации. В

---

<sup>314</sup> См., напр., Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1.

то же время такая корректировка не ограничивается основными средствами, а осуществляется в отношении всех долгосрочных активов (в том числе нематериальных активов, ценных бумаг, находящихся у предприятия более года)<sup>315</sup>.

4. Переоценка может осуществляться с использованием исключительно индексных методов (с применением одного или дифференцированных индексов) либо разрешается использование метода прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам (экспертная оценка).

Как отмечалось выше, использование индексных методов обеспечивает именно корректировку на инфляцию, в меньшей степени отражая реальное изменение стоимости объекта. Если же используется переоценка по рыночным ценам, результат отражает как номинальное (вследствие инфляции), так и в значительной степени реальное (вследствие прочих факторов) изменение стоимости объекта основных средств, что следует принимать во внимание при определении финансового результата от переоценки. Кроме того, метод прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам является более затратным для организаций и сложнее для администрирования.

В зарубежной практике, как правило, используются индексные методы<sup>316</sup>.

Что касается индексных методов, то при установлении индекса для переоценки следует иметь в виду, что единый индекс для всех групп основных средств и регионов страны может привести к распределительным искажениям для тех объектов и регионов, для которых установленный индекс не будет более-менее корректно отражать инфляцию. При этом для реализуемых объектов, для которых установленный индекс существенно превысит увеличение цены на рынке, могут быть оптимизированы налоговые платежи за счет вычета более высокой, чем на самом деле, скорректированной остаточной стоимости.

---

<sup>315</sup> См. Приложение к разделу 3.1.

<sup>316</sup> См. там же.

Вместе с тем следует отметить, что дифференцированные индексы также не способны полностью справиться с проблемой искажений, поскольку число параметров, по которым индексы будут дифференцированы, так или иначе ограничено. В то же время применение дифференцированных индексов (по отраслям, по классификации активов или иначе) усложняет контроль за соблюдением налогового законодательства в большей степени, чем применение единого индекса.

Единый индекс, однако, нуждается в приспособлении к тому, что активы вводятся в эксплуатацию в разные периоды, и, следовательно, влияние инфляции на их стоимость различно. Конечно, можно предусмотреть для единого индекса некоторый корректирующий фактор в интервале от 0 до 1, уменьшающийся с увеличением периода индексации на инфляцию. Таким образом, индекс все же дифференцируется.

При любой модели организации переоценки активов для целей налогообложения в форму налоговой декларации по налогу на прибыль организаций целесообразно включить специальный раздел, показывающий расчеты размера переоценки. Это позволит облегчить администрирование данной меры.

5. Результат переоценки основных средств в целях налогообложения может формировать финансовый результат (признаваться соответственно доходом или расходом налогоплательщика) или относиться на добавочный капитал (нераспределенную прибыль, непокрытый убыток).

По поводу включения результата от переоценки в налоговую базу следует заметить, что в настоящее время результат переоценки основных средств, которая разрешена в целях бухгалтерского учета, через счета финансового результата не проходит. Результат переоценки формирует финансовый результат только при реализации (или при ином выбытии) объекта, который был переоценен, так как при расчете результата от выбытия принимается скорректированная остаточная стоимость объекта.

Целесообразность включения результата от переоценки в налоговую базу зависит от механизмов переоценки, которые будут приня-

ты, и от целей данной меры, что подтверждается зарубежной практикой, где имеют место различные варианты<sup>317</sup>.

Во-первых, если механизмы переоценки будут устроены таким образом, что будет возможна не только дооценка, но и уценка основных средств (в настоящее время в бухгалтерском учете такое возможно), отнесение результата переоценки на налоговую базу вызовет определенные проблемы, в том числе и в администрировании налога. Вместе с тем при применении метода пересчета по рыночным ценам в результате переоценки включается как номинальное изменение стоимости объекта, что, собственно, и есть поправка на инфляцию, так и ее реальное изменение. Теоретически это реальное изменение (если его возможно исчислить, например, вычитая из результата переоценки по рыночным ценам результат переоценки того же объекта индексным методом) и должно облагаться как прирост капитальной стоимости активов. В то же время общепринятая практика налогообложения приростов капитальной стоимости активов налогами на доход (прибыль) предполагает налогообложение реализованных, а не начисленных приростов.

В пользу включения реального изменения стоимости амортизируемого объекта в базу по налогу на прибыль организаций говорит тот факт, что именно новая, восстановительная, стоимость объекта будет впоследствии амортизироваться. Амортизация будет начисляться с суммы сверх стоимости приобретения основного средства, и при этом некоторая величина этого превышения не имеет никакого отношения к сглаживанию влияния инфляции на налоговые обязательства, т.е. является (пусть и не реализованным) реальным доходом предприятия, который не облагается налогом, но соответствующие расходы (в данном случае – амортизационные) почему-то разрешены к вычету.

Во-вторых, если рассматривать переоценку основных средств как льготу, направленную на повышение привлекательности инвестиций, то включение результата переоценки в налоговую базу сведет на нет все подобные стимулы, так как налог с прироста надо будет

---

<sup>317</sup> См. Приложение к разделу 3.1.

уплатить сейчас, а возросшие амортизационные вычеты будут потом, и при этом еще увеличится налог на имущество.

Подводя некоторые итоги, можно сказать, что для переоценки основных средств как меры, направленной на сглаживание влияния инфляции на налоговые обязательства организаций, целесообразен порядок, при котором переоценка проводится централизованно и периодически для всех групп основных средств (возможно, с исключениями, установленными в налоговом законодательстве, но не по выбору предприятий) на основе дифференцированных индексов, устанавливаемых нормативными актами.

### ***Амортизационная политика***

Экономическая амортизация по определению равна уменьшению стоимости активов за рассматриваемый период в результате их эксплуатации. В отсутствие инфляции это эквивалентно определению фактической экономической амортизации Самуэльсона, которая представляет собой затраты, необходимые для возмещения части физически изношенных основных фондов. Однако при наличии инфляции возникает необходимость в разделении тех изменений в реальной стоимости актива, которые возникают в результате использования актива и связаны с инфляционным изменением номинальных цен. При высокой инфляции цена актива может даже возрасти. Для определения амортизации за год следовало бы сравнивать в один и тот же момент времени стоимость рассматриваемого актива со стоимостью идентичного актива, срок службы которого на один год меньше. При этом мы получим значение амортизации в ценах на момент сравнения. Отметим, что при высокой инфляции номинальная цена актива может не уменьшиться, а возрасти. Если мы сравниваем стоимость актива в разные моменты времени, то дополнительный к инфляционному эффект возникает также при изменении относительных цен (прироста или потери капитальной стоимости актива). Если по каким-то причинам производство в отраслях, использующих некоторый вид оборудования, стало более или менее рентбельным, то цена этого оборудования (в том числе на вторичных рынках) будет расти или снижаться. Кроме того, возникновение но-

вых активов, выполняющих те же функции, приводит к моральному износу, который в теории часто также рассматривают отдельно от амортизации. Однако различие на практике этих эффектов при оценке бывает затруднительным.

Отметим, что снижение реальной стоимости актива не обязательно должно быть связано с сокращением его производительности с течением времени. Если актив работает с одинаковой производительностью  $n$  лет, то через год эксплуатации поток дохода, который он может принести, уменьшится, следовательно, возникнет амортизация. Однако часто эффект сокращения остатка срока полезного использования сочетается еще и с сокращением производительности актива или с необходимостью осуществления определенных затрат, в этом случае амортизация актива больше, чем при неизменной производительности в течение фиксированного числа лет.

Воздействие налогообложения на инвестиционные решения рассматривалось во многих теоретических публикациях при разных допущениях и разных характеристиках налоговых систем. Налог на доходы корпораций не меняет траектории инвестирования в отсутствие инфляции, если инвестиции осуществляются из заемных средств при норме дисконтирования, совпадающей со ставкой процента, и норме налоговой амортизации, совпадающей с нормой экономической амортизации. Однако при финансировании из собственных средств решения об инвестировании искажаются даже в отсутствие инфляции, поскольку альтернативные издержки финансирования в этом случае, в отличие от процента по заемным средствам, не подлежат вычету<sup>318</sup>.

На практике точная оценка экономической амортизации привела бы к усложнению бухгалтерского и налогового учета и к запрети-тельно высоким издержкам контроля правильности определения налоговой базы. И в бухгалтерском, и в налоговом учете используются нормы амортизации, которые либо определяются государственными органами, либо исходят из сроков полезной эксплуатации актива, которые могут в некоторых случаях устанавливаться предприятием,

---

<sup>318</sup> См., напр.: Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Гл. 2. Т. 1. М.: ИЭПП, 2000.

но чаще также задаются или устанавливаются государственными органами.

Приведем краткое описание наиболее распространенных методов (обычно используются эти методы или их комбинации, но также есть и другие, особенно в бухгалтерском учете).

– Линейная амортизация характеризуется разрешением включать в издержки производства равные доли от стоимости актива в течение всего заранее установленного срока его службы.

– Метод уменьшающегося остатка предполагает отнесение на затраты в каждом периоде фиксированной доли от остаточной стоимости актива на начало текущего периода.

– Немедленное списание всей стоимости актива (возможно немедленное списание части стоимости актива и применение иного метода для остатка).

Естественным является вопрос: какой из способов начисления амортизации приводит в условиях налогообложения к меньшим искажениям инвестиционных решений? Точнее, при каком из способов и при каких условиях легче обеспечить начисление амортизации, близкое к экономической?

Если для актива характерны убывание производительности по мере его использования или рост эксплуатационных издержек, то более адекватным реальности является метод уменьшающегося остатка. Иначе говоря, в том случае, когда поток доходов, порожденный активом, убывает со временем, начисление для налоговых целей амортизации по методу убывающего остатка приводит к результату, более близкому к неискажающему случаю начисления истинной экономической амортизации.

Однако при любом методе существует некоторый пороговый срок списания актива (для каждого метода и для каждого актива он свой), при точном соответствии которому срока налоговой амортизации инвестиции не искажаются. При больших сроках налоговой амортизации инвестиции в данный вид активов дестимулируются, при меньших – фактически возникает льготный режим для данного вида инвестиций.

Искажения инвестиционных решений не наблюдается и при немедленном списании расходов без разрешения вычета процента. В работе Стиглица «The Corporation Tax»<sup>319</sup> показано, что предельное решение об инвестировании не изменяется при введении налогообложения дохода корпораций на указанных условиях<sup>320</sup>.

Но на инвестиционные решения может влиять не только способ определения амортизации. Даже если бы удалось добиться совпадения налоговой и экономической амортизации, нейтральность налога в отношении инвестиций могла бы не обеспечиваться. Фирмы имеют разные возможности доступа к финансовым рынкам, и издержки финансирования инвестиций могут существенно различаться в зависимости от того, использование какого способа финансирования преобладает.

Экономические издержки использования капитала складываются из экономической амортизации, риска и издержек финансирования, скорректированных на налоги.

Уменьшения искажений, порождаемых налогообложением в присутствии инфляции, можно достичь путем индексации статей баланса предприятия. Однако в некоторых случаях осуществляется индексация только отдельных статей.

Отметим, что при умеренной инфляции можно добиться снижения искажений инвестиционных решений посредством установления для налоговых целей более высоких норм амортизации. Также стимулирующий эффект может быть получен, если применять амортизацию по методу уменьшающегося остатка, который обеспечивает при определенных соотношениях норм амортизации более высокую, чем при линейной амортизации, приведенную стоимость сумм начисленной амортизации.

Если начисление амортизации осуществлять по методу уменьшающегося остатка для укрупненных групп оборудования, то можно

---

<sup>319</sup> Stiglitz J. The Corporation Tax // Journal of Public Economics. 1976. P. 303–311.

<sup>320</sup> Есть несколько разновидностей такого налогообложения, однако ни в одной стране они не используются в качестве основного налога для корпораций. Вместе с тем в ряде стран их варианты применяются для малого бизнеса. Российская упрощенная система налогообложения не соответствует условиям нейтральности.

получить еще и дополнительный выигрыш в простоте, а значит, и экономии на издержках уплаты налогов и администрирования. Еще при разработке Налогового кодекса предлагалось использование этого метода для России. Использование укрупненных групп упрощает как процедуру учета активов и определения размера амортизации, так и проверку правильности ее начисления. Мы полагаем, что начисление амортизации этим методом целесообразно применять в соответствии с продолжительностью налогового периода ежегодно. Для этой цели следует создать несколько групп (около 7) с установленными нормами амортизации. Преимущество ежегодного начисления в том, что в течение налогового периода в налоговом учете не требуется делать проводок, связанных с амортизацией, отчетность предприятия в этом случае более проста и легко проверяема.

При введении актива в эксплуатацию на его стоимость увеличивается остаточная стоимость соответствующей укрупненной группы. При реализации актива его стоимость просто уменьшает остаточную стоимость пула (укрупненной группы). При завершении года определяется амортизация всей группы (пула) по установленным для нее нормам (норма умножается на остаточную стоимость пула), и эта величина уменьшает налоговую базу и остаточную стоимость пула.

При использовании этого метода возникают две проблемы. Во-первых, как начислять амортизацию для активов, введенных в эксплуатацию в течение года? Возможны следующие варианты.

Начислить за первый год амортизацию пропорционально числу полных месяцев службы актива, т.е. для актива стоимостью  $P$  со сроком использования  $k$  месяцев за год и нормой амортизации  $\delta$  разрешенный за первый год вычет составит:  $\delta \times (k/12) \times P$ . Этот путь привел бы к более точной оценке, но за счет усложнения учета и увеличения затрат налоговых органов в случае проверки правильности учета на предприятии. Поскольку основной целью предлагаемой системы является упрощение учета и сокращение издержек предприятия и налоговых органов, такой способ представляется нецелесообразным.

Вторым возможным вариантом является начисление половины годовой амортизации для вновь вводимых в эксплуатацию активов

независимо от точной даты начала их использования. В этом случае сохраняется условие простоты, но амортизация будет начисляться даже на те активы, которые вступили в строй 31 декабря текущего года.

В третьем варианте амортизация не начисляется для активов, вступивших в строй во второй половине года, и начисляется в полном объеме для активов, используемых начиная с первого полугодия.

Третий вариант выглядит более приемлемым для достижения поставленных целей.

Аналогичный подход предлагается применять в случае реализации.

Вторая проблема возникает в связи с бесконечным сроком амортизации пула. Если остаточная стоимость пула становится малой (активы из данной группы больше не приобретаются), то целесообразно списать остаток единовременно. Можно для этой цели установить фиксированное пороговое значение. Вариантом этой проблемы является возможность возникновения отрицательной остаточной стоимости пула при реализации актива. В этом случае используется стандартный подход: абсолютная величина отрицательной стоимости пула включается в налогооблагаемый доход, а сама остаточная стоимость пула принимается равной нулю.

Отметим, что в принципе этим методом можно пользоваться и при ежемесячном или ежеквартальном начислении амортизации, однако переход к годовому отчетному периоду позволил бы снизить издержки, связанные с уплатой налогов (издержки исполнения законодательства), не только в части начисления амортизации, но и во многих других случаях.

Основной недостаток метода – несоответствие норм амортизации экономической амортизации актива. Если одинаковые нормы установлены для всего оборудования (или для всех сооружений, или автомобилей), то возникает стимул инвестировать в оборудование с более длительным сроком полезного использования. Однако, как отмечалось выше, точное определение экономической амортизации активов невозможно, а стимулирование долгосрочных проектов

обычно не рассматривается как недостаток налоговой системы (хотя бы из-за наличия повышенных рисков при долгосрочных проектах).

Здесь уместно отметить также, что установление амортизационной премии в 10% стоимости актива, списываемой единовременно, фактически эквивалентно дополнительной амортизации в первый год эксплуатации по нормам, одинаковым для всех активов. Отметим, что в случае активов, для которых установлены более длительные сроки полезной эксплуатации, возникает выигрыш в приведенной стоимости вычета из налоговой базы. Этот эффект объясняется тем, что в момент ввода в эксплуатацию вычитается сумма, которая иначе вычиталась бы в течение более длительного срока, чем для активов с более коротким нормативно установленным сроком полезной эксплуатации. При этом если предположить, что нормативные сроки полезной эксплуатации установлены в соответствии с фактическими, то возникает искажение в пользу долгоживущих активов. То есть эта норма в пределах групп активов имеет качественно тот же искажающий эффект, что и описанное выше установление единых нормативов для укрупненных групп, однако между группами искажающее воздействие различно. Этот качественный эффект будет количественно увеличен для активов, для которых принято решение об увеличении амортизационной премии до 30%.

При таких обстоятельствах более целесообразно введение амортизации по методу уменьшающегося остатка в составе укрупненных групп.

Однако необходимо отметить, что разные страны придерживаются разных правил начисления амортизации<sup>321</sup>. Например, в Австралии метод амортизации в составе пулов может выбираться налогоплательщиком для активов, которые стоят меньше 1000 австралийских долларов или остаточная стоимость которых уменьшилась до этой суммы. Нормы амортизации рассчитываются исходя из срока полезного использования, который может по выбору обосновываться налогоплательщиком (существуют также нормативные сроки). Аналогичный порядок используется в Новой Зеландии.

---

<sup>321</sup> См. обзор налогообложения доходов корпораций в Worldwide Corporate Tax Guide. Ernst & Young. 2005.

В Канаде используется метод убывающего остатка в составе укрупненных групп (пулов). Для коммерческих и промышленных зданий применяется норма 4%, для офисного оборудования – 20%, для автомобилей – 30%, для большинства машин и оборудования – 20%, но в некоторых случаях, например, при использовании в обрабатывающей промышленности, эта норма может составлять 30%.

В Чили, Австрии и ряде других стран используется линейный метод амортизации. Во Франции общий метод – линейный, но для некоторых видов активов (например, машины и оборудование) применяется метод убывающего остатка, а для других активов (например, связанных с контролем загрязнения окружающей среды) возможна ускоренная амортизация. В Германии используются и линейный метод, и метод убывающего остатка. Для некоторых видов активов допускается выбор, при этом норма амортизации должна быть не выше 20% или удвоенной нормы, устанавливаемой для линейного метода. В Японии также возможно использование и линейного метода, и метода убывающего остатка, при этом суммы амортизации для целей налогообложения не могут превышать начисленных для целей бухгалтерского учета. Для некоторых видов машин и оборудования может использоваться дополнительная амортизация, а определенные малые или средние корпорации могут в отношении некоторых видов машин и оборудования получить налоговый кредит (может составлять 7% издержек на приобретение актива в пределах 20% налоговых обязательств в качестве субститута дополнительной амортизации).

В Великобритании применяется метод убывающего остатка с нормой 25% для большинства видов машин и оборудования (есть ограничения для некоторых видов легковых автомобилей, приобретенных по цене выше 12 000 фунтов стерлингов). Для долгоживущих активов (сроком полезного использования свыше 25 лет), приобретенных позднее 26 ноября 1996 г., применяется норма амортизации (по методу убывающего остатка) 6% в год. До 40% стоимости большинства видов машин и оборудования, приобретенных позднее 1 июля 1998 г., могут списать в первый год малые и средние предприятия (для расходов, понесенных за год, предшествующий

31 марта 2005 г., вычет достигает 50%), однако этот вычет не применяется к долгоживущим активам. Некоторые виды энергосберегающего оборудования могут списываться полностью в первый год. Для промышленных зданий применяются главным образом норма 4% и линейный метод.

В США используется линейный метод для зданий и сооружений, а для офисного оборудования, автомобилей, компьютеров, машин и оборудования может применяться как линейный метод, так и метод убывающего остатка. Активы подразделяются на классы, и по каждому классу устанавливаются метод амортизации и период списания.

Отметим, что даже в тех странах, где нормы определяются исходя из обоснованного налогоплательщиком срока полезного использования, часто существуют ограничения на диапазон их изменения по группам активов. Также важно учитывать, что такое определение норм является затратным, хотя и может быть предпочтительным с точки зрения нейтральности. Однако такого рода затраты могут быть компенсированы выигрышем от нейтральности в том случае, когда иные, менее затратные меры, компенсирующие искажения, уже приняты, снижено дестимулирующее воздействие неналоговых факторов (например, рисков), а также минимизированы издержки, связанные с выполнением налогового законодательства и администрированием (например, используется годовой отчетный период). Однако поскольку при оценке сроков полезного использования в любом случае неизбежны погрешности, то даже при таких обстоятельствах может быть целесообразным использование небольшого числа амортизационных групп, а также применение амортизации в составе пулов.

### 3.1.3. Амортизация и переоценка основных средств бюджетных учреждений и некоммерческих организаций

Если коммерческие предприятия сталкиваются с искажающим влиянием инфляции при исчислении финансовых результатов от реализации основных средств и с обесценением амортизации, на-

численной по основным средствам за период их использования, то бюджетные учреждения и некоммерческие организации часто оказываются лишенными возможности амортизировать свои основные средства в налоговом учете, даже если эти основные средства были приобретены за счет прибыли от предпринимательской деятельности. Указанная проблема будет рассмотрена в данном разделе.

Бюджетные учреждения и некоммерческие организации ведут отдельный учет по своей деятельности, финансируемой из бюджетных или иных целевых средств, и предпринимательской деятельности. Это обусловлено положениями подп. 14 п. 1 ст. 251 и п. 1 ст. 321.1 НК РФ.

В общем случае отдельный налоговый учет требуется, если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, которые облагаются налогом по отличной от общей ставке и (или) налоговая база по которым рассчитывается в отличном от общего порядке (п. 2 ст. 274 НК РФ). В соответствии с нормами ст. 251 НК РФ средства целевого финансирования и целевых поступлений не учитываются в составе доходов по налогу на прибыль организаций.

Если принимать во внимание только описанные выше положения налогового законодательства, получается, что бюджетные учреждения и некоммерческие организации, приобретавшие объекты основных средств не за счет целевых средств, имеют возможность амортизировать такие объекты в общем порядке. Однако отдельный учет по источникам финансирования деятельности – здесь не единственное ограничение.

Статья 252 НК РФ признает расходами только обоснованные и документально подтвержденные затраты, при этом под обоснованными понимаются экономически оправданные затраты. Далее в данной статье кодекса указывается, что затраты признаются расходами при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Другими словами, при рассмотрении вопроса о возможности для бюджетных учреждений и некоммерческих организаций амортизировать объекты основных средств следует принимать во внимание не только источник средств, за счет которых приобретены соответ-

ствующие объекты, но и виды деятельности, в которых эти объекты используются. Если, например, библиотека, являющаяся бюджетным учреждением, приобрела за счет прибыли от предпринимательской деятельности копировальную технику и использует ее для оказания платных услуг, то амортизация по данному оборудованию будет приниматься в качестве расходов при исчислении налога на прибыль. Но если приобретенный ксерокс также используется в обычной деятельности учреждения (например, для производства необходимого количества копий книг, которые потом будут бесплатно выдаваться читателям), амортизационные расходы могут быть признаны необоснованными, как не направленные на получение дохода. В этом случае библиотека должна вести учет времени, в течение которого оборудование использовалось для бюджетной и предпринимательской деятельности.

Если в дополнение к описанной ситуации предположить, что оборудование приобретено частично за счет бюджетных средств, ситуация значительно усложнится: библиотека может амортизировать ксерокс в целях налогообложения только в той части, в которой он приобретен из прибыли от предпринимательской деятельности и используется в предпринимательской деятельности. Чтобы определить соответствующую сумму, придется составить двойную пропорцию. На практике указанный подход не получил широкого распространения, по-видимому, в силу того, что даже если аккуратно вести подобный учет, соответствующие усилия могут не оправдаться, поскольку распределение расходов (в данном случае – амортизационных) не будет однозначным и может быть оспорено.

Следует отметить, что далеко не всегда данные для таких расчетов могут быть легко и однозначно получены. Например, возьмем вуз, обучающий студентов как за бюджетные средства, так и за плату, который приобрел оборудование для компьютерного класса и использует данное оборудование в процессе обучения. Скорее всего, известно, каково соотношение студентов в каждой группе, но по группам и по направлениям обучения оно разное, более того, может оказаться, что не все направления используют компьютерный класс.

Описанная ситуация не просто создает трудности бухгалтерам бюджетных учреждений и некоммерческих организаций в ведении учета, но и приводит к отказу от начисления амортизации (в целях исчисления налогов) по оборудованию, которое приобретено за счет разных источников финансирования и используется не только в предпринимательской деятельности, так как соответствующие суммы надо не только рассчитать, но и документально подтвердить таким образом, чтобы не вступить в споры с налоговыми органами по поводу правомерности начисления амортизации по объектам основных средств.

Вместе с тем такая ситуация представляется недостаточно оправданной, поскольку целевые средства и средства, полученные от предпринимательской деятельности бюджетных учреждений и некоммерческих организаций, очень сильно связаны: доходы от предпринимательской деятельности дополняют целевые поступления, помогают организации лучше выполнять свои основные функции, и в то же время их получение в значительной части основывается на целевых (бюджетных) средствах.

Некоммерческие организации после окончания действия гранта сталкиваются с необходимостью уплатить налог на прибыль с остаточной стоимости основных средств, приобретенных за счет средств этого гранта<sup>322</sup>. Это объясняется тем, что некоммерческая организация после окончания срока действия договора с грантодателем уже не контролируется донором и может использовать ранее приобретенное в рамках гранта имущество при осуществлении предпринимательской деятельности.

С другой стороны, необходимо понимать, что, во-первых, как уже было отмечено, провести четкую границу между деятельностью некоммерческой организации, направленной на достижение целей ее создания, и предпринимательской деятельностью часто не представляется возможным, а во-вторых, уплата налога со всей остаточной стоимости амортизируемого имущества, ранее приобретенного в рамках гранта, представляет собой упрощение, оправданное с точки

---

<sup>322</sup> См.: Синельников-Мурылев С. и др. Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России. М.: ИЭПП, 2007. С. 176.

зрения администрирования, но произведенное не в пользу некоммерческих организаций.

Дело в том, что, скорее всего, далеко не вся остаточная стоимость такого имущества будет использована при осуществлении предпринимательской деятельности. Так как первоначально имущество, приобретенное в рамках гранта, предназначалось для осуществления деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей ее создания, то, по-видимому, в дальнейшем оно также будет использоваться для такой деятельности, даже если в какой-то части будет отвлекаться для осуществления предпринимательской деятельности. Поэтому для справедливого порядка налогообложения потребовалось бы определить, в какой части остаточная стоимость имущества, приобретенного в рамках гранта, будет использована в предпринимательской деятельности, и именно эту часть включить в налоговую базу по налогу на прибыль. Однако ясно, что такой порядок трудно реализуем на практике, так как решение всегда будет спорным.

Следует также отметить, что некоммерческая организация, уплатившая налог на прибыль с остаточной стоимости имущества, приобретенного в рамках гранта, может тем не менее оказаться в ситуации, когда не сможет амортизировать данное имущество в целях налогообложения. Это произойдет, если указанное имущество будет использоваться не только в предпринимательской деятельности, что, скорее всего, и будет иметь место.

Вместе с тем аналогичные нормы могут быть применены и к бюджетным учреждениям: в данном случае налог на прибыль следовало бы уплатить с остаточной стоимости имущества, находящегося у таких учреждений в оперативном управлении и используемого в предпринимательской деятельности. Однако совершенно неясно, как именно должна при этом определяться налогооблагаемая сумма, поскольку в каждом году остаточная стоимость такого имущества будет разной.

Описанные выше проблемы бюджетных учреждений и некоммерческих организаций при начислении амортизации основных средств в налоговом учете напрямую влияют на то, какие результа-

ты даст введение переоценки основных средств для целей налогообложения в данном секторе экономики.

В результате введения переоценки основных средств для целей налогообложения (налогом на прибыль организаций, налогом на имущество), осуществляемой в обязательном порядке, бюджетные учреждения и некоммерческие организации, скорее всего, окажутся в ситуации, когда их обязательства по налогу на имущество увеличатся, а вычет расходов по налогу на прибыль – нет. Это связано с ограничениями на признание амортизационных расходов таких организаций в целях налогообложения, которые описаны выше<sup>323</sup>.

В соответствии с действующим Порядком проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений<sup>324</sup> переоценке подлежат основные средства и нематериальные активы, приобретенные за счет как средств от предпринимательской деятельности, так и целевых средств и безвозмездных поступлений<sup>325</sup>. В то же время известно, что амортизация объектов, приобретенных за счет целевых средств, не будет приниматься при исчислении налога на прибыль.

Указанный Порядок говорит о переоценке основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском и статистическом учете. Переоценка имущества позволит сгладить ситуацию, когда большую часть стоимости внеоборотных активов, отражаемых в бухгалтерском учете и отчетности бюджетного учреждения или некоммерческой организации, составляют не здания и производственное оборудование, приобретенное много лет назад, а компьютеры и оргтехника, приобретенные недавно, а потому сохраняющие достаточно высокую остаточную стоимость.

---

<sup>323</sup> В то же время необходимо понимать, что при определении экономической прибыли следует принимать на расходы амортизацию всех основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, в том числе – приобретенных за счет целевых средств.

<sup>324</sup> Утвержден Приказом Минэкономразвития РФ, Минфина РФ, Минимущества РФ и Госкомстата РФ от 25 января 2003 г. № 25/26н/14/7.

<sup>325</sup> Пункт 3 в редакции Приказа Минэкономразвития РФ № 306, Минфина РФ № 120н, Росстата № 139 от 2 октября 2006 г.

Вместе с тем в настоящее время налог на имущество организаций определяется по данным бухгалтерского учета.

Исключение бюджетных учреждений и некоммерческих организаций из перечня субъектов, которые будут применять переоценку основных средств для целей налогообложения, если она будет введена, нецелесообразно, поскольку они так же, как коммерческие организации, испытывают негативное влияние инфляции на налоговые обязательства. Такое исключение сделает налоговую систему менее нейтральной. Если бюджетные учреждения и некоммерческие организации будут освобождены от налога на прибыль – в виде освобождения от обязанностей налогоплательщика или в виде применения к их доходам нулевой ставки налога, – данные субъекты могут быть исключены из обязательного применения переоценки основных средств без значительных потерь. При этом если будет принято решение об организации единого порядка налогового учета основных средств (об исключении из главы 30 НК РФ ссылок на бухгалтерский учет), данные организации, как и прочие, смогут на добровольной основе осуществлять переоценку основных средств в бухгалтерском учете с целью показать свое реальное финансовое положение без увеличения налоговых обязательств.

В существующих условиях обязательная переоценка основных средств, которая будет приниматься для целей исчисления налога на прибыль и налога на имущество организаций, может существенно ухудшить положение бюджетных учреждений и некоммерческих организаций, ограниченных в вычете амортизационных расходов. В этой связи возможно было бы рассмотреть вопрос о разработке специальных нормативов амортизационных расходов бюджетных учреждений и некоммерческих организаций, принимаемых в целях налогообложения по объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенных из разных источников (целевые поступления, доходы от предпринимательской деятельности) и/или используемых как в деятельности, финансируемой за счет целевых средств, так и в предпринимательской деятельности. Следует отметить, что данный вопрос имеет неоднозначный характер, поскольку масштабы предпринимательской деятельности существенно различаются по

бюджетным учреждениям и некоммерческим организациям, а установление нормативов по группам предприятий может оказаться неэффективным в связи с усложнением администрирования.

### 3.1.4. Оценка влияния увеличения амортизационной премии и введения переоценки основных средств для целей налогообложения на доходы бюджета<sup>326</sup>

#### *Увеличение амортизационной премии*

Данные расчеты направлены на оценку последствий для консолидированного бюджета Российской Федерации внесения в Налоговый кодекс РФ изменений в части увеличения с 10 до 30% амортизационной премии для организаций, «приобретающих активную часть основных производственных фондов (машины и оборудование) по перечню в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1» согласно п. 3 раздела II «Создание благоприятных налоговых условий для стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности» Плана мероприятий по развитию промышленности и технологий на 2006–2007 гг.<sup>327</sup>

Для расчета потерь консолидированного бюджета по поступлениям налога на прибыль при увеличении амортизационной премии в  $i$ -м году использована следующая формула:

$$L_i = I_i \times d_i^1 \times \left( \frac{d_i^M}{d_i^M + d_i^T} \right) \times (0,3 - 0,1) \times 0,24 - \sum_{k=2008}^{i-1} I_k \times d_k^1 \times \left( \frac{d_k^M}{d_k^M + d_k^T} \right) \times (0,3 - 0,2) \times n \times 0,24 \quad (1)$$

<sup>326</sup> Данный раздел написан в соавторстве с В. Назаровым.

<sup>327</sup> План утвержден распоряжением Правительства РФ от 8 декабря 2006 г. № 1695-р.

где  $L_i$  – сумма потерь консолидированного бюджета РФ от увеличения амортизационной премии в  $i$ -м году;

$i = 2008, 2009, 2010$ ;

$d_i^1$  – доля инвестиций в машины, оборудование и транспортные средства в структуре инвестиций в основной капитал в  $i$ -м году;

$d_i^M$  – доля машин и оборудования в структуре основных фондов промышленности в  $i$ -м году;

$d_i^T$  – доля транспортных средств в промышленности в  $i$ -м году;

$(0,3 - 0,1) = 0,2$  – увеличение амортизационной премии на 20% для организаций, приобретающих машины и оборудование;

0,24 – предельная ставка налога на прибыль организаций;

$n$  – норма амортизации для машин и оборудования.

Для того чтобы применить формулу (1) для расчета потерь консолидированного бюджета от увеличения амортизационной премии, использовались следующие данные, вспомогательные расчеты и допущения.

1. Увеличение амортизационной премии с 10 до 30% произойдет с 1 января 2008 г.

2. Увеличение амортизационной премии приведет в период 2008–2010 гг. к снижению базы по налогу на прибыль.

3. Применение амортизационной премии никак не влияет на базу по налогу на имущество организаций.

4. В настоящий момент все организации, приобретающие активную часть основных производственных фондов (машины и оборудование), используют амортизационную премию в размере 10%, а при увеличении амортизационной премии до 30% все организации, приобретающие машины и оборудование, воспользуются данной возможностью.

5. Для оценки инвестиций в основной капитал в 2008–2010 гг. использовались данные документа «Сценарные условия социально-экономического развития Российской Федерации на 2008 год и на период до 2010 года и предельные уровни цен (тарифов) на продукцию (услуги) субъектов естественных монополий на 2008 год», под-

готовленного Минэкономразвития России. Методологически более правильным было бы использование не показателя инвестиций в основной капитал, а показателя ввода новых основных фондов для оценки амортизационной премии. Однако необходимо отметить, что в статистике есть данные по структуре инвестиций в основной капитал, а данные по структуре ввода основных фондов отсутствуют, и выявить долю машин и оборудования во вновь вводимых основных фондах не представляется возможным. Умножение же стоимости вновь вводимых основных фондов на долю инвестиций в машины и оборудование в инвестициях в основной капитал для получения оценки стоимости вновь вводимых машин и оборудования приведет к значительно большим искажениям, так как доля инвестиций в машины и оборудование, скорее всего, значительно отличается от доли машин и оборудования во вновь вводимых основных фондах. Это связано с тем, что лаг между инвестициями в основные фонды и вводом их в действие значительно различается для разных видов основных фондов. Так как для машин и оборудования этот лаг существенно ниже, чем для зданий и сооружений, предположим, что годовой объем инвестиций в машины и оборудование близок к стоимости вновь вводимых машин и оборудования, к стоимости которых применяется амортизационная премия.

6. В структуре инвестиций в основной капитал по видам основных фондов есть данные об агрегированной доле машин, оборудования и транспортных средств. Эта доля значительно изменилась за период 2000–2007 гг. (табл. 3.1).

Таблица 3.1

**Доля инвестиций в машины, оборудование  
и транспортные средства в структуре инвестиций  
в основной капитал в 2000–2007 гг., %**

Доля инвестиций в машины, оборудование и транспортные средства в структуре инвестиций в основной капитал	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007
	36,6	37,7	37,1	40,4	41,1	40,5	37,4

Источник: Росстат.

Прогноз доли машин, оборудования и транспортных средств в структуре инвестиций в основной капитал по видам основных фондов сделан в трех вариантах.

Базовый вариант. Сделано допущение, что доля машин, оборудования и транспортных средств в структуре инвестиций в основной капитал в 2008–2010 гг. не изменится с 2007 г. и будет равной 0,374.

Нижняя граница. Сделано допущение, что доля машин, оборудования и транспортных средств в структуре инвестиций в основной капитал в 2008–2010 гг. будет равной наименьшему значению данного показателя за период 2000–2007 гг., т.е. 0,366. Этот вариант позволяет приблизительно оценить наименьшую возможную сумму потерь консолидированного бюджета РФ от увеличения амортизационной премии.

Верхняя граница. Сделано допущение, что доля машин, оборудования и транспортных средств в структуре инвестиций в основной капитал в 2008–2010 гг. будет равной наибольшему значению данного показателя за период 2000–2007 гг., т.е. 0,411. Этот вариант позволяет приблизительно оценить наибольшую возможную сумму потерь консолидированного бюджета РФ от увеличения амортизационной премии

7. Необходимо отметить, что оцениваемый вариант предусматривает увеличение амортизационной премии только для машин и оборудования, тогда как в статистике доступен лишь агрегированный показатель доли машин, оборудования и транспортных средств в структуре инвестиций в основной капитал. Необходимо оценить долю инвестиций в машины и оборудование без учета транспортных средств в структуре инвестиций в основной капитал. Непосредственно сделать это на основании существующей статистики не представляется возможным. Предлагается следующая последовательность предположений и расчетов для оценки доли инвестиций в машины и оборудование в инвестициях в машины, оборудование и транспортные средства.

1) Предположим, что основная доля амортизационной премии по приобретению машин и оборудования придется на отрасли промышленности. В статистике промышленности есть данные лишь о

видовой структуре основных фондов промышленности и нет данных об инвестициях по видам основных фондов (табл. 3.2).

Таблица 3.2

**Видовая структура основных фондов промышленности:  
доля машин и оборудования и транспортных средств  
в структуре основных фондов промышленности, %**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Машины и оборудование	28,3	37,7	37,0	36,8	37,1	37,9
Транспортные средства	2,5	3,4	3,0	3,1	2,9	3,0

2) Предположим, что инвестиции в машины, оборудование и транспортные средства осуществляются пропорционально их доле в структуре основных фондов. Тогда:

$$\left( \frac{d_i^M}{d_i^M + d_i^T} \right) = const \text{ при любом } i,$$

где  $d_i^M$  – доля машин и оборудования в структуре основных фондов промышленности в  $i$ -м году;

$d_i^T$  – доля транспортных средств в промышленности в  $i$ -м году.

3) Проверим данное предположение, используя данные табл. 3.2. В результате получим долю машин и оборудования в совокупности машин, оборудования и транспортных средств (табл. 3.3).

Таблица 3.3

**Доля машин и оборудования в совокупности машин,  
оборудования и транспортных средств в промышленности**

Доля машин и оборудования в совокупности машин, оборудования и транспортных средств	2000	2001	2002	2003	2004	2005
	0,92	0,92	0,93	0,92	0,93	0,93

Как видно из представленных в табл. 3.3 данных, доля машин и оборудования в совокупности машин, оборудования и транспортных

средств в промышленности на протяжении 2000–2005 гг. практически не менялась:

$$\left( \frac{d_i^M}{d_i^M + d_i^T} \right) \approx 0,93.$$

Следовательно, выдвинутое предположение, что инвестиции в машины, оборудование и транспортные средства осуществляются пропорционально их доле в структуре основных фондов, во многом справедливо. Данный вывод позволяет рассчитать долю инвестиций в машины и оборудование, умножив инвестиции в машины, оборудование и транспортные средства на поправочный коэффициент, равный 0,93.

8. Для оценки потерь консолидированного бюджета по налогу на прибыль организаций в связи с увеличением амортизационной премии использовалась предельная ставка налога на прибыль, равная 24%. Отметим, что региональные власти имеют возможность снижать ставку по налогу на прибыль организаций на 4%. Таким образом, сделанные расчеты отражают потери бюджета при использовании максимальной ставки по налогу на прибыль организаций.

9. Необходимо отметить, что снижение платежей по налогу на прибыль организаций при увеличении амортизационной премии для приобретенных машин и оборудования в  $i$ -м году будет отчасти компенсироваться увеличением платежей в периоде  $i + n$ , где  $n$  – срок амортизации приобретенных машин и оборудования, так как в дальнейшем указанная амортизационная премия не учитывается организацией при расчете суммы амортизации (п. 2 ст. 259 НК РФ). Поясним данный компенсационный эффект на следующем примере. Допустим, на 100 руб. куплено оборудование, срок амортизации которого составляет 10 лет. Амортизационные расходы при применении 10%-й и 30%-й амортизационной премии показаны в *табл. 3.4*.

Таблица 3.4

**Условный пример: амортизационные расходы при применении 10%-й и 30%-й амортизационной премии к оборудованию стоимостью 100 руб., срок амортизации которого составляет 10 лет (амортизация линейная)**

	1-й год	2-й год	3-й год	4-й год	5-й год	6-й год	7-й год	8-й год	9-й год	10-й год
Амортизационная премия 30%	37	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Амортизационная премия 10%	19	9	9	9	9	9	9	9	9	9

Из представленных в *табл. 3.4* данных видно, что начиная со 2-го года амортизационные расходы при применении 10%-й амортизационной премии превышают амортизационные расходы при применении 30%-й амортизационной премии. Следовательно, увеличивается налоговая база по налогу на прибыль организаций. Этот компенсационный эффект учтен в формуле (1). Необходимо отметить, что данный компенсационный эффект будет проявляться начиная со второго года применения повышенной амортизационной премии и постепенно нарастать. Отношение данного компенсационного эффекта к потерям от амортизационной премии будет зависеть от темпов роста инвестиций в основной капитал (в части машин и оборудования). Возможны три варианта:

1) если инвестиции в машины и оборудование будут расти постоянно и очень высокими темпами (в абсолютном выражении), то доля компенсационного эффекта может не меняться или увеличиваться незначительными темпами;

2) если инвестиции в машины и оборудование будут стабильны в абсолютном выражении, то по истечении определенного периода, равного среднему сроку амортизации для машин и оборудования, подавляющая часть потерь консолидированного бюджета от применения амортизационной премии будет компенсироваться в результате уменьшения амортизационных расходов по ранее приобретенному оборудованию;

3) если инвестиции в машины и оборудование будут нестабильны (частые и резкие увеличения и снижения), то компенсационный эффект будет также нестабильным: в отдельные годы он может быть незначительным, тогда как в другие – превышать потери от увеличения амортизационной премии.

Чтобы подробнее рассмотреть данный компенсационный эффект при различных темпах роста инвестиций в машины и оборудование, необходимо сделать сценарный прогноз инвестиций в основной капитал на срок, превышающий средний период амортизации для машин и оборудования, т.е. примерно на 10 лет. Создание такого прогноза выходит за рамки данного исследования, поэтому будет рассмотрен лишь компенсационный эффект от снижения амортизации по машинам и оборудованию, приобретенному в 2008–2009 гг., чтобы оценить компенсационный эффект в 2009–2010 гг. (соответствующие данные можно получить из «Сценарных условий социально-экономического развития Российской Федерации на 2008 год и на период до 2010 года и предельных уровней цен (тарифов) на продукцию (услуги) субъектов естественных монополий на 2008 год», подготовленных Минэкономразвития России). Как видно из представленных в *табл. 3.5* данных, использование сценарного прогноза МЭРТа по инвестициям в основной капитал приводит к определенному росту компенсационного эффекта. В 2008 г. компенсационный эффект равен 0, в 2009 г. более 7% потерь доходов консолидированного бюджета от увеличения амортизационной премии будет компенсировано с помощью снижения амортизационных расходов по машинам и оборудованию, приобретенным в 2008 г., а в 2010 г. уже около 14% потерь доходов консолидированного бюджета от увеличения амортизационной премии будет компенсировано с помощью снижения амортизационных расходов по машинам и оборудованию, приобретенным в 2008–2009 гг.

10. Для того чтобы оценить описанный выше компенсационный эффект от снижения амортизационных расходов по ранее приобретенным машинам и оборудованию в результате применения 30%-й амортизационной премии, необходимо знать среднюю норму амортизации по машинам и оборудованию. Соответствующих данных в

государственной статистике нет. Есть лишь данные о средней норме амортизации в целях налогообложения для всех основных фондов – 6,7% в год<sup>328</sup>. Необходимо отметить, что машины и оборудование есть во всех амортизационных группах, однако можно предположить, что норма амортизации по машинам и оборудованию будет существенно выше, чем средняя норма амортизации основных фондов, так как самая низкая норма амортизации приходится на здания и сооружения. Предположим, что средняя норма амортизации машин и оборудования в целях налогообложения составляет 9%.

11. Для оценки поступлений по налогу на прибыль организаций использовались данные прогноза поступления доходов федерального бюджета на 2008–2010 гг., используемого Минфином России при подготовке закона о федеральном бюджете на 2008 г. и на период до 2010 г.

12. Потери федерального бюджета от увеличения амортизационной премии с 10 до 30% в 2008 г. включают снижение поступлений в федеральный бюджет от налога на прибыль организаций, а также компенсацию бюджетам субъектов Российской Федерации снижения поступлений налога на прибыль организаций в региональные бюджеты.

Результаты всех описанных выше расчетов представлены в *табл. 3.5*.

*Таблица 3.5*

	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5
(1) Инвестиции в основной капитал, млрд руб.	5573	6732	7989	9346
(2) Доля машин, оборудования и транспортных средств в инвестициях в основной капитал				
Базовый вариант	0,374	0,374	0,374	0,374
Нижняя граница оценки	0,366	0,366	0,366	0,366
Верхняя граница оценки	0,411	0,411	0,411	0,411

<sup>328</sup> Данные, применяемые Институтом макроэкономических исследований при Минэкономразвития России для обоснования необходимости учета результатов переоценки основных средств при налогообложении прибыли.

*Продолжение таблицы 3.5*

1	2	3	4	5
(3) Доля машин и оборудования в машинах, оборудовании и транспортных средствах (видовая структура основных фондов промышленности)	0,93	0,93	0,93	0,93
(4) Прогноз поступлений в федеральный бюджет по налогу на прибыль организаций, млрд руб.		533	584	636
<b>(5) Потери консолидированного бюджета от увеличения амортизационной премии с 10 до 30% в 2008 г., млрд руб.</b>				
<b>(5)=(1) × (2) × (3) × (0,3-0,1) × 0,24</b>				
Базовый вариант		112,4	133,4	156,0
Нижняя граница оценки		110,0	130,5	152,7
Верхняя граница оценки		123,5	146,6	171,5
<b>(6) Компенсационный эффект от снижения амортизационных расходов</b>				
<b>(6) <math>i=\Sigma(5)_{i-1} \times 0,09</math>, где <math>i = 2009, 2010</math></b>				
Базовый вариант, млрд руб.		0	10,1	22,1
в % потерь консолидированного бюджета		0	7,6	14,2
Нижняя граница оценки		0	9,9	21,6
в % потерь консолидированного бюджета		0	7,6	14,2
Верхняя граница оценки		0	11,1	24,3
в % потерь консолидированного бюджета		0	7,6	14,2
<b>(7) Итого потери консолидированного бюджета, млрд руб.</b>				
<b>(7)=(5) - (6)</b>				
Базовый вариант		112,4	123,3	133,9
Нижняя граница оценки		110,0	120,6	131,1
Верхняя граница оценки		123,5	135,5	147,2
<b>(8) Потери региональных бюджетов, млрд руб.</b>				
<b>(8)=(7) × 0,175/0,24</b>				
Базовый вариант		82,0	89,9	97,6
Нижняя граница оценки		80,2	88,0	95,6
Верхняя граница оценки		90,1	98,8	107,3
<b>(9) Потери федерального бюджета, включая необходимость компенсации потерь региональных бюджетов, % поступлений по налогу на прибыль организаций в федеральный бюджет</b>				
<b>(9)=(5) / (4)</b>				
Базовый вариант		25	25	25
Нижняя граница оценки		19	19	19
Верхняя граница оценки		25	27	29

*Продолжение таблицы 3.5*

1	2	3	4	5
<b>(10) Потери консолидированного бюджета, % ВВП</b>				
Базовый вариант		0,38	0,37	0,36
Нижняя граница оценки		0,29	0,28	0,27
Верхняя граница оценки		0,39	0,40	0,41

Как видно из представленных в *табл. 3.5* данных, увеличение амортизационной премии с 10 до 30% для машин и оборудования с 2008 г. означает снижение доходов федерального бюджета в 2008–2010 гг. в размере 110–147 млрд руб., что эквивалентно потере 19–29% поступлений по налогу на прибыль организаций в федеральный бюджет. Ежегодные потери консолидированного бюджета РФ за аналогичный период будут колебаться от 0,27 до 0,41% ВВП.

***Прогноз изменения поступлений от налога на прибыль организаций в случае перехода к начислению амортизации в целях налогообложения с восстановительной стоимости амортизируемого имущества***

Данные расчеты направлены на оценку последствий для консолидированного бюджета Российской Федерации от введения переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли организаций. Для этого использовались следующие данные, вспомогательные расчеты и допущения.

1. Переоценка основных средств проводится по состоянию на 1 января 2008 г.

2. Результаты переоценки основных средств полностью учитываются в целях налогообложения налогом на прибыль организаций и налогом на имущество организаций. Однако величина переоценки (уценки) не признается доходом (расходом) налогоплательщика в целях налогообложения.

3. Используется консервативный подход к расчетам последствий введения переоценки основных средств для целей налогообложения

прибыли организаций. В рамках данного подхода устанавливается следующая причинно-следственная связь: предприниматель производит переоценку основных средств, так как он уже принял решение инвестировать в основные средства, а разрешение переоценки удешевляет принятое решение по инвестированию средств. Обратная логика в рамках данного подхода признается неверной: предприниматель не принимает инвестиционное решение только из-за того, что ему разрешили учесть результаты переоценки ранее произведенных расходов на основные средства для целей налогообложения. Консервативный подход к расчетам последствий введения переоценки основных средств для целей налогообложения прибыли организаций означает, что уровень инвестиций в основной капитал останется таким же, как и без введения переоценки. Однако часть этих инвестиций оплатит государство за счет снижения поступлений по налогу на прибыль организаций.

4. Не воспользуются возможностью переоценить основные средства для целей налогообложения следующие группы предприятий:

а) новые предприятия, так как для них результаты переоценки основных средств будут незначительно отличаться от их текущей учетной стоимости;

б) предприятия, для которых в случае переоценки основных средств увеличение платежей по налогу на имущество превышает уменьшение обязательств по налогу на прибыль организаций.

5. Определить, сколько предприятий воспользуется переоценкой основных средств и какова доля основных средств данных предприятий в среднегодовой полной учетной стоимости основных фондов, на которые начисляется амортизация, практически невозможно, если переоценка не будет обязательной. Для расчетов предлагается использовать несколько вариантов.

1) 100% предприятий воспользуются возможностью переоценить основные средства. Этот сценарий позволит оценить максимально возможные потери консолидированного бюджета Российской Федерации по налогу на прибыль организаций от перехода к начислению амортизации в целях налогообложения с восстановительной стоимо-

сти амортизируемого имущества. Данный сценарий реалистичен лишь при условии обязательной переоценки основных средств.

2) В случае добровольной переоценки доля предприятий, использующих переоценку основных средств, будет намного меньше. Предлагается ориентировочно использовать 3 значения – переоценка 40% стоимости основных средств, 50 и 60%.

6. В расчетах использовались следующие данные, аналогичные данным, применяемым Институтом макроэкономических исследований при Минэкономразвития России (ИМЭИ) для обоснования необходимости учета результатов переоценки основных средств при налогообложении прибыли: норма амортизации по налоговому учету, отношение остаточной стоимости основных фондов к полной учетной стоимости, индекс переоценки активов, проведенной ОАО «Газпром» по состоянию на начало 2005 г., эффективная ставка по налогу на имущество.

7. Норма амортизации по налоговому учету на 2008 г. предполагается на уровне 6,73%. Это означает, что в среднем основные средства в стране амортизируются за

$$1/0,0673=14,86 \text{ (года).}$$

8. Отношение остаточной стоимости основных средств к полной учетной стоимости на 2008 г. предполагается на уровне 58%. Это означает, что в среднем основным средствам из положенного им срока амортизации осталось

$$14,86 \times 0,58 = 8,62 \text{ (года).}$$

Следовательно при переоценке всех основных средств в 2008 г. результат переоценки будет амортизироваться не по 6,73% в год, а по

$$1/8,62 = 11,6\% \text{ в год.}$$

9. Важную роль в определении масштабов переоценки играет индекс переоценки основных средств. Предлагается для этой цели использовать значение дефлятора инвестиций в основной капитал в 2002–2007 гг. (табл. 3.6).

Таблица 3.6

**Дефлятор инвестиций в основной капитал в 2002–2007 гг.**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Итого за 2002–2007 гг.
Дефлятор капитальных вложений	1,14	1,10	1,15	1,14	1,12	1,11	<b>2,03</b>

*Источник:* Сценарные условия социально-экономического развития Российской Федерации на 2008 год и на период до 2010 года и предельные уровни цен (тарифов) на продукцию (услуги) субъектов естественных монополий на 2008 год.

Полученное значение дефлятора инвестиций в основной капитал применимо для переоценки 100% основных средств. Необходимо отметить, что для различных видов основных средств значения дефлятора будут разными. Например, индекс переоценки активов, проведенной ОАО «Газпром» по состоянию на начало 2005 г., составил 1,73, в то время как дефлятор инвестиций в основной капитал за аналогичный период составил лишь 1,44. Скорее всего, в случае добровольной переоценки с использованием метода по документально подтвержденным рыночным ценам индекс переоценки основных средств будет существенно выше дефлятора инвестиций в основной капитал, так как переоценкой воспользуются лишь те предприятия, для которых она максимально выгодна. Кроме того, данные предприятия будут заинтересованы в наибольшем индексе переоценки с целью максимального снижения платежей по налогу на прибыль. В этой связи предлагается использовать следующую зависимость индекса переоценки основных средств от доли переоценки основных средств (*табл. 3.7*).

Таблица 3.7

**Зависимость индекса переоценки основных средств  
от доли переоценки основных средств**

	Доля основных средств, по которым проводится переоценка			
	40%	50%	60%	100%
Индекс переоценки	2,5	2,4	2,3	2,0

10. Эффективная ставка по налогу на имущество принимается равной 1,9%.

11. Для оценки поступлений по налогу на прибыль организаций использовались данные прогноза поступления доходов федерального бюджета на 2008–2010 гг., используемого Минфином России при подготовке закона о федеральном бюджете на 2008 г. и на период до 2010 г.

Объединение результатов описанных выше расчетов представлено в *табл. 3.8*. Отметим, что первый вариант в таблице отражает результаты переоценки основных средств, которая проводится в обязательном порядке всеми предприятиями с использованием индексных методов (а не по документально подтвержденным рыночным ценам), так как индекс переоценки в этом варианте взят примерно равным дефлятору инвестиций в основной капитал за 2002–2007 гг.

Как видно из представленных в *табл. 3.8* данных, переход к начислению амортизации в целях налогообложения с восстановительной стоимости амортизируемого имущества в 2008 г. означает снижение доходов федерального бюджета в 2008 г. в размере 17–29% поступлений по налогу на прибыль организаций в федеральный бюджет. Оценка потерь консолидированного бюджета в 2008 г. колеблется от 0,84 до 1,4% ВВП. Необходимо отметить, что данные расчеты носят условный характер и зависят от двух труднопрогнозируемых факторов: доли переоцениваемых основных средств и индекса переоценки.

Таблица 3.8

**Расчет снижения доходов консолидированного бюджета  
Российской Федерации по налогу на прибыль организаций  
в 2008 г. в случае перехода к начислению амортизации  
в целях налогообложения с восстановительной стоимости  
амортизируемого имущества**

	1-й вари- ант	2-й вари- ант	3-й вари- ант	4-й вари- ант
1	2	3	4	5
(1) Среднегодовая полная учетная стоимость основных средств, на которые начисляется амортизация, млрд руб.	30014	30014	30014	30014
(2) Поступления в федеральный бюджет по налогу на прибыль организаций, млрд руб.	533	533	533	533
(3) Доля переоцениваемых основных средств	100%	60%	50%	40%
(4) Индекс переоценки	2,0	2,3	2,4	2,5
(5) Отношение остаточной стоимости основных средств к полной учетной стоимости, %	0,58	0,58	0,58	0,58
(6) Прирост стоимости амортизируемых основных средств за счет переоценки	17408	13578	12186	10445
(6)=(1) × (3) × [(4) – 1] × (5)				
(7) Средняя норма амортизации в целях налогообложения, применяемая к результату переоценки	11,60%	11,60%	11,60%	11,60%
(7) = 6,73 / (5)				
(8) Прирост налоговой амортизации (уменьшение налогооблагаемой базы) за счет переоценки, млрд руб.	2020	1576	1414	1212
(8) = (6) × (7)				
(9) Потери консолидированного бюджета от снижения налога на прибыль за счет уменьшения налогооблагаемой базы вследствие учета результатов переоценки основных средств, млрд руб.	485	378	339	291
(9)=(8) × 0,24				
(10) Потери федерального бюджета от снижения налога на прибыль, млрд руб.	131	102	92	79
(10)= (9) × 6,5/24				
(11) Потери бюджетов субъектов РФ от снижения налога на прибыль, млрд руб.	353	276	247	212
(11)= (9)×17,5/24				
(12) Прирост налога на имущество, млрд руб.	331	258	232	198
(12)=(6) × 1,9				

*Продолжение таблицы 3.8*

1	2	3	4	5
(13) Разница между приростом налога на имущество и снижением налога на прибыль в консолидированном бюджете, млрд руб. (13)=(12) – (9)	-154	-120	-108	-92
(14) Потери федерального бюджета, включая необходимость компенсации потерь региональных бюджетов, в % поступлений по налогу на прибыль организаций в федеральный бюджет (14)=[(10)+(11)-(12)] / (2)	29	23	20	17

### 3.1.5. Выводы исследования

Обобщим выводы, полученные в результате проведенного в данном разделе исследования.

1. Переоценка основных средств для целей налогообложения позволяет скорректировать влияние инфляции на налоговые обязательства организаций, в то же время она может рассматриваться как налоговая льгота, особенно в той части, в какой доценка актива превышает его удорожание в связи с инфляцией. Последнее возможно, так как индексы для переоценки не всегда устанавливаются точно, а также если переоценка осуществляется по документально подтвержденным рыночным ценам.

Как и большинство налоговых льгот, введение переоценки основных средств для целей налогообложения несет опасность повышения возможностей для налоговой оптимизации, усложнения администрирования и снижения нейтральности налоговой системы.

При этом не следует ожидать, что введение в российскую практику переоценки основных средств для целей налогообложения станет серьезным стимулом к инвестированию в основные средства. Исследования показывают, что общеэкономические условия, а также общие характеристики налоговой системы воспринимаются инвесторами как более важные условия, чем налоговые льготы. В этом смысле более удачным подходом к решению проблемы стимулирования инвестиций был бы контроль за уровнем инфляции (который

может дестимулироваться при наличии в налоговом законодательстве корректировок на инфляцию) или же некоторое снижение ставки по налогу на прибыль организаций.

2. Если решение о переоценке основных средств в целях налогообложения будет принято, то с точки зрения сглаживания негативного влияния инфляции на налоговые обязательства организаций и соблюдения качественных характеристик налоговой системы (в частности, нейтральности, простоты администрирования) наиболее целесообразен порядок, при котором переоценка проводится централизованно и периодически для всех групп основных средств (возможно, с исключениями, установленными в налоговом законодательстве, но не по выбору предприятий) на основе дифференцированных индексов, устанавливаемых нормативными актами.

При этом форму декларации по налогу на прибыль организаций следует дополнить специальным разделом, где будут показываться расчеты размера переоценки.

3. Независимо от того, будет ли применяться переоценка основных средств для исчисления налога на прибыль организаций, следует принять единый порядок налогового учета основных средств как для налога на прибыль, так и для налога на имущество организаций, что означает исключение из главы 30 Налогового кодекса ссылок на бухгалтерский учет.

Единообразный учет основных средств в целях исчисления налогов делает налоговое законодательство проще для администрирования и исполнения.

В случае принятия решения о переоценке основных средств для целей налогообложения, а также установления других налоговых льгот по основным средствам единообразный налоговый учет основных средств будет выступать в роли сдерживающего механизма, в том числе – ограничивающего возможности налоговой оптимизации, так как в случае единых правил формирования стоимости объектов основных средств в налоговом учете сокращение обязательств по налогу на прибыль вызовет рост обязательств по налогу на имущество. Кроме того, при единообразном порядке учета основных средств для целей налогообложения предоставление льгот по налогу

на прибыль организаций в виде ускоренной амортизации основных средств, амортизационной премии и т.п. одновременно сокращает базу налога на имущество, что послужит дополнительным аргументом в пользу того, чтобы не расширять перечень соответствующих льгот по налогу на прибыль организаций по сравнению с существующим положением. По крайней мере, новые льготы не будут установлены без оглядки на возможное сокращение поступлений по налогу на имущество организаций.

4. Поскольку в настоящее время бюджетные учреждения и некоммерческие организации ограничены в вычете своих амортизационных расходов, в том числе по основным средствам, приобретенным за счет прибыли от предпринимательской деятельности, данные организации не в полной мере смогут воспользоваться нормой о переоценке основных средств для целей налогообложения, если она будет принята. Более того, они могут оказаться в ситуации, когда при обязательной переоценке их обязательства по налогу на имущество увеличатся, а вычеты по налогу на прибыль – нет.

Чтобы не ухудшить положение бюджетных учреждений и некоммерческих организаций, возможно исключение их из перечня субъектов, на которые будет распространено требование об обязательной переоценке основных средств для целей налогообложения, если соответствующее решение будет принято.

5. Методы начисления амортизации, а также инвестиционные премии, применяемые (или планирующиеся к применению) в России, не являются принципиально необычными для мировой практики. Однако аналогичные инвестиционные премии в настоящее время чаще применяются в качестве льготы в определенных случаях (например, для инвестиций в определенные регионы, виды деятельности, виды активов; примеры можно посмотреть в разделе «Амортизационная политика»), а нормы амортизации, если устанавливаются нормативно, определяются для небольшого числа групп. Переход к годовому отчетному периоду, использование небольшого числа амортизационных групп активов, объединенных по функциональному признаку с установленными нормами амортизации для каждой группы, а также использование метода убывающего остатка в соста-

ве пулов (укрупненных групп) могли бы, по нашему мнению, снизить издержки, связанные с выполнением налогового законодательства и администрированием, без существенных потерь в налоговых доходах и нейтральности.

В то же время, когда вводятся налоговые льготы, устанавливающие неравные условия для различных видов деятельности, следует иметь в виду, что это увеличивает возможности налоговой оптимизации, особенно в случаях, когда условия применения льготы недостаточно четко определены.

### **Приложение к разделу 3.1. Международный опыт в части переоценки основных средств для целей налогообложения<sup>329</sup>**

В части корректировки влияния инфляции на налоговые обязательства предприятий некоторые страны не ограничиваются переоценкой основных средств. Как правило, это страны, где наблюдалась высокая инфляция, – в частности, Чили, Колумбия, Эквадор, Венесуэла, Турция<sup>330</sup>. Переоценке подлежат не только немонетарные активы (основные средства, запасы, инвестиции в другие компании и др.), но и немонетарные обязательства и собственный капитал.

Как правило, переоценка производится в соответствии с изменениями индекса потребительских цен (для статей, выраженных в иностранной валюте, – с изменениями валютного курса) и является обязательной. Совокупный результат от переоценки может включаться

---

<sup>329</sup> Данный раздел составлен на основе информации, содержащейся в Worldwide Corporate Tax Guide. Ernst & Young. 2005.

<sup>330</sup> Следует отметить, что в настоящее время уровень инфляции в этих странах, за исключением Венесуэлы, невысок. В частности, рост индекса потребительских цен в 2006 г. по сравнению с 2005 г. в Чили составил 2,92%, в Эквадоре – 3,03%, в Колумбии – 4,3%. В Турции и Венесуэле инфляция выше: тот же показатель для Турции составил 9,46%, а для Венесуэлы (2005 г. к 2004 г.) – 15,95%. См.: International Financial Statistics. IMF. 2007.

По-видимому, системы корректировки на инфляцию в этих странах создавались в те периоды, когда наблюдалась значительно более высокая инфляция, при этом издержки отмены хорошо отработанной системы могут оказаться выше, чем продолжение ее применения, даже если это не является насущно необходимым.

в налоговую базу (вычитаться, если он отрицательный), например, такой порядок действует в Колумбии и Венесуэле. Поскольку переоценке подлежат как активы, так и обязательства и собственный капитал, включение совокупного результата в налоговую базу является оправданным.

Можно отметить постепенное отступление от полной переоценки баланса (активов, обязательств, собственного капитала) в рассматриваемой группе стран. В частности, в Венесуэле правила проведения переоценки для целей налогообложения, действующие с 22 октября 1999 г., применяются только в отношении доходов, полученных на территории данной страны, т.е. немонетарные активы и обязательства от источников за рубежом индексации не подлежат. В Мексике индексируются расходы при реализации активов, амортизация основных средств, а также величина убытков, переносимых на будущее, таким образом, обязательства и собственный капитал не пересчитываются.

В Израиле на величину инфляции корректируются приросты капитальной стоимости активов и другие налогооблагаемые доходы. При этом инфляционный компонент дохода, имевшего место до 1994 г., освобождается от налога, к доходам, имевшим место после 1994 г., применяется пониженная налоговая ставка 10%.

Страны с развитой экономикой, как правило, ограничиваются индексацией приростов капитальной стоимости активов. В частности, в Австралии до 1999 г. приросты капитальной стоимости корректировались на инфляцию, если активы реализовывались не в году их приобретения. В Ирландии аналогичная практика действует до сих пор, корректировка производится на мультипликатор, устанавливаемый Управлением доходов Ирландии<sup>331</sup>.

В Великобритании отказались от практики индексации приростов капитальной стоимости активов в 1998 г. Однако корректировка на инфляцию производится в отношении прироста капитальной стои-

---

<sup>331</sup> Irish Revenue and Customs. Capital Gains Tax Return. <http://www.revenue.ie/forms/cgt02.pdf>,  
Irish Revenue and Customs. Capital Gains Tax Leaflet. <http://www.revenue.ie/leaflets/cgt2.pdf>

мости активов, приобретенных до апреля 1998 г., корректировка осуществляется относительно марта 1982 г. на увеличение индекса розничных цен и разрешена, только если уменьшает налогооблагаемый доход<sup>332</sup>.

### **3.2. Совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики для целей налогообложения**

С введением в действие с 1 января 2002 г. главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» произошло разделение бухгалтерского (финансового) и налогового учета, установлен новый порядок исчисления и уплаты организациями налога на прибыль. Налоговый учет стал обязательным для всех российских организаций, исчисляющих и уплачивающих налог на прибыль.

До 2002 г. функции бухгалтерского и налогового учета не были полностью разделены, соответственно регулирование данной сферы преимущественно осуществлялось законодательством о бухгалтерском учете. В частности, документом, систематизирующим требования к учетной политике, являлось Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98)<sup>333</sup>.

Согласно ПБУ 1/98 учетная политика организации отражает принятую в данной организации совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, учетная политика представляет собой основополагающий документ, регламентирующий учет на уровне конкретной организации, кроме того, не обладая сведениями о принятой в организации учетной политике, невозмож-

---

<sup>332</sup> HMRC. Capital Gains Manual. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cg2manual/CG46613.htm>

<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/CG1manual/CG15294.htm>

<sup>333</sup> Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н.

но полно и всесторонне проанализировать ее отчетные показатели. Это верно и для налогового учета.

В настоящее время, когда налоговый учет выделен в отдельную сферу и регулируется налоговым законодательством, необходимо систематизировать требования к учетной политике для целей налогообложения, тем более что учетная политика для целей бухгалтерского учета не может полностью ее заменить в силу различия организации, целей и пользователей этих двух видов учета.

В связи с тем что налоговый учет является инструментом исчисления налоговых обязательств экономических субъектов, может возникнуть вопрос о целесообразности предоставления налогоплательщику возможности выбирать между несколькими способами (методами) отражения того или иного факта финансово-хозяйственной деятельности в учетных регистрах в целях налогообложения. Зарубежный опыт показывает, что возможность выбора методов налогового учета является нормальной практикой (см. *табл. ПЗ.2.1 в приложении к разделу 3.2*) и перечень объектов, по которым выбор возможен, несильно отличается от страны к стране, однако эта возможность выбора, как правило, ограничена соображениями обоснованности и последовательности применения методов налогового учета.

В данном разделе будут рассмотрены состояние законодательного регулирования учетной политики для целей налогообложения в настоящее время, а также альтернативные способы (методы) налогового учета, предусмотренные действующим российским налоговым законодательством, по тем позициям, которые присутствуют в финансово-хозяйственной деятельности большинства организаций.

Проведенный анализ позволил выявить ряд проблем, на решение которых должно быть направлено совершенствование налогового законодательства в части условий выбора учетной политики для целей налогообложения, регулирования учетной политики налогоплательщиков. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации в 2008–2010 гг.<sup>334</sup> признают целесообразность в

---

<sup>334</sup> Одобрены на заседании Правительства Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8). Поручением Правительства РФ от 27 марта 2007 г. № МФ-П13-

среднесрочной перспективе упорядочить положения налогового законодательства, регулирующие порядок применения учетной политики в налоговых целях.

### 3.2.1. Состояние законодательного регулирования учетной политики для целей налогообложения и выбора способов (методов) налогового учета отдельных событий и операций

#### ***Общие положения***

##### *Понятие и содержание учетной политики для целей налогообложения*

Определение понятия «учетная политика для целей налогообложения» было введено в Налоговый кодекс Российской Федерации Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Новой редакцией части первой Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 11) учетная политика для целей налогообложения определяется как выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

До принятия редакции части первой Налогового кодекса от 27 июля 2006 г. учетная политика для целей налогообложения упо-

---

1388 федеральным органам исполнительной власти предписано учитывать основные направления налоговой политики в процессе бюджетного проектирования на 2008 г. и на период до 2010 г.

миналась в ряде норм части второй НК РФ без определения данного понятия.

В частности, согласно ст. 313 НК РФ (глава 25) «порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя». Нормы о порядке применения учетной политики для целей налогообложения также содержатся в п. 12 ст. 167 НК РФ (глава 21). Установлено, что учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения руководителем организации (исключение – вновь созданные организации, для которых учетная политика для целей налогообложения считается применяемой со дня создания организации), и является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

В п. 12 ст. 167 также оговорено, что учетная политика для целей налогообложения вновь созданной организации утверждается не позднее окончания первого налогового периода.

Как можно видеть, нормы, касающиеся учетной политики для целей налогообложения, разбросаны по разным главам Налогового кодекса. С одной стороны, это объясняется тем, что вариантность способов (методов) определения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика допускается при расчете обязательств по различным налогам, в частности по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость. С другой стороны, бессистемность отражения норм об учетной политике для целей налогообложения в российском налоговом законодательстве приводит к неоднозначности таких норм.

В частности, это подтверждает положение о том, что учетная политика для целей налогообложения вновь созданной организации должна быть утверждена не позднее окончания первого налогового периода. Согласно ст. 163 НК РФ налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является квартал<sup>335</sup>, а налоговым периодом

---

<sup>335</sup> Ранее (до принятия Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ) налоговый период по НДС в общем случае устанавливался как календарный месяц. Если рассматривать эту норму в отношении сроков утверждения учетной политики для

по налогу на прибыль организаций (п. 1 ст. 285) – календарный год. Возникает вопрос: налоговый период по какому налогу следует иметь в виду при соблюдении нормы об утверждении учетной политики для целей налогообложения вновь созданной организации? Разумеется, можно предположить, что наименьший период (т.е. квартал), тем более что данная норма содержится в той же главе Налогового кодекса, что и указание на сроки утверждения учетной политики для целей налогообложения вновь созданной организации. Вместе с тем представляется, что подобная логика не подходит для налогового законодательства<sup>336</sup>.

Отметим, что Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) предписывает вновь созданной организации оформить избранную учетную политику не позднее чем через 90 дней после государственной регистрации (приобретения прав юридического лица). Несмотря на то что Положения по бухгалтерскому учету налоговый учет не регулируют, мы ссылаемся здесь на данный документ, поскольку он систематизирует нормы об учетной политике, тогда как в налоговом законодательстве такая систематизация отсутствует.

Рассмотрим возможные негативные последствия неотражения определенных положений в приказе об учетной политике для целей налогообложения. Анализ судебной практики показывает, что имеют место случаи, когда налоговые органы трактуют отсутствие в учетной политике организации тех или иных положений как неприменение таких положений в налоговом учете организации. В частности, предметом судебного разбирательства становятся ситуации, когда организации, от которых п. 4 ст. 149 НК РФ требует раздельного учета операций, облагаемых и не облагаемых налогом на добавлен-

---

целей налогообложения вновь созданной организации, то следует отметить, что месяца может оказаться недостаточно для всестороннего и полного анализа фактов финансово-хозяйственной деятельности новой организации и отражения их в документе об учетной политике для целей налогообложения, что могло привести к негативным последствиям.

<sup>336</sup> Согласно п. 6 ст. 3 НК РФ «акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить».

ную стоимость, не фиксируют в приказе об учетной политике разработанные и применяемые способы раздельного учета таких операций. В результате организации сталкиваются с доначислением налога, пеней и налоговыми санкциями в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ. Подобные последствия возникают и у организаций, которые осуществляют реализацию товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по различным ставкам, – см., например, постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 2 августа 2004 г. № Ф04-5288/2004(А45-3291-25) и от 26 января 2004 г. № Ф04/346-1399/А70-2003, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 мая 2004 г. № А56-13726/03.

В то же время Налоговый кодекс не обязывает налогоплательщика отражать порядок раздельного учета операций, облагаемых и не облагаемых НДС, именно в приказе об учетной политике организации. Обстоятельства перечисленных выше судебных дел показывают, что ведение налогоплательщиком раздельного учета подтверждалось как документами организации, отличными от приказа об учетной политике (например, распоряжением для работников финансовой службы «О методике раздельного учета для целей налогообложения» в случае дела № Ф04-5288/2004(А45-3291-25)), так и регистрами учета. В деле № А56-13726/03 налоговая инспекция даже не оспаривает факт ведения налогоплательщиком раздельного учета, однако говорит о неправомерности предъявления к вычету НДС по приобретенным материалам (работам, услугам), которые использовались для осуществления деятельности, не подлежащей налогообложению НДС, только потому, что данные положения не были отражены в приказе об учетной политике организации.

Несмотря на то что во всех перечисленных делах суды принимали сторону налогоплательщика, тем самым подтверждая, что отсутствие в приказе об учетной политике организации тех или иных положений не означает их неприменения на практике, остаются сомнения в том, что данный вопрос исчерпан.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс содержит довольно широкий перечень положений, которые во избежание негативных

последствий – судебных разбирательств или же более пристальных налоговых проверок – следует отразить в учетной политике организации для целей налогообложения. Иными словами, учетная политика организации для целей налогообложения должна содержать все положения, по которым налоговое законодательство допускает вариантность методов учета.

При этом некоторые из таких положений (например, положения о резерве предстоящих расходов на оплату отпусков (п. 1 ст. 324.1 НК РФ), перечень прямых расходов (п. 1 ст. 318) и др.) сопровождаются прямой ссылкой на обязанность организации отразить их в учетной политике для целей налогообложения, другие же (например, амортизационная премия (п. 1.1 ст. 259), порядок определения срока полезного использования основного средства, полученного в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства (п. 14 ст. 259), и др.) – нет. Понятно, что, если организация не зафиксировала в своей учетной политике для целей налогообложения использование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков (соответствующее требование содержится в кодексе), но вычитает расходы на формирование такого резерва из налоговой базы по налогу на прибыль организаций, она нарушает налоговое законодательство. Но не ясно, нарушает ли налоговое законодательство организация, которая устанавливает отличный от указанного в п. 14 ст. 259 НК РФ<sup>337</sup> порядок определения срока полезного использования основного средства, полученного в виде вклада в уставный капитал, – например, исходя из результатов независимой экспертизы – и не отражает этот факт в своей учетной политике для целей

---

<sup>337</sup> В п. 14 ст. 259 НК РФ сказано, что организация вправе определять срок полезного использования основных средств, полученных в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства, как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником. Конструкция «вправе» в принципе означает возможность для налогоплательщика использовать отличный от указанного порядок.

налогообложения. Кроме того, не ясно, какие санкции будут применены к такой организации<sup>338</sup>.

Таким образом, организация, определяя полноту своей учетной политики для целей налогообложения, вынуждена руководствоваться не требованиями налогового законодательства, а его неопределенностью и, следовательно, необходимостью принимать во внимание возможность трактовки сомнений не в пользу налогоплательщика вопреки норме п. 7 ст. 3 НК РФ.

### *Изменения и дополнения учетной политики для целей налогообложения*

Как правило, первоначальный выбор организацией способов (методов) налогового учета не требует обоснования или согласования с налоговыми органами<sup>339</sup>, т.е. налогоплательщик может выбрать любой из разрешенных налоговым законодательством для того или иного объекта способ (метод) налогового учета; данное правило действует и в зарубежных странах, и в России. Но на изменение однажды выбранного метода налогового учета может потребоваться обоснование или разрешение налоговых органов (в США<sup>340</sup>, в Германии<sup>341</sup>, в Китае<sup>342</sup>). В редких случаях смена метода налогового учета может быть запрещена<sup>343</sup>, но практически всегда она ограничена определенными правилами.

---

<sup>338</sup> По всей видимости, следует различать ответственность налогоплательщика за ненадлежащее ведение налогового учета, которую можно к нему применить в случае, когда соответствующие требования четко установлены в Налоговом кодексе, но их несоблюдение не привело к занижению налоговых обязательств, и ответственность по п. 1 ст. 122 НК РФ, поскольку последняя норма устанавливает штраф в процентах от неуплаченных сумм налога.

<sup>339</sup> IRS Publication 538. Accounting Periods and Methods. P. 28, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p538.pdf>

<sup>340</sup> IRS Publication 538. Accounting Periods and Methods. P. 28.

<sup>341</sup> Tax Law Design and Drafting. IMF. 1998. P. 677.

<sup>342</sup> Worldwide Corporate Tax Guide. Ernst&Young. 2005. P. 151.

<sup>343</sup> По крайней мере, такая практика имела место в отношении метода учета запасов в Бельгии и Голландии, см.: Revue of Business Taxation 1998. An International Per-

Например, в США организация, принявшая решение сменить метод налогового учета для того или иного объекта, заполняет специальную форму<sup>344</sup>, в определенных случаях прилагая к ней дополнительные документы, разъясняющие как применяемые, так и предполагаемые к применению методы учета. При этом предусмотрены две различные процедуры получения разрешения налогового органа: 1) автоматический режим, который подходит большинству налогоплательщиков<sup>345</sup> и не предполагает подтверждения от налогового органа, что не означает отсутствия проверки поданных документов, и 2) режим, предполагающий тщательное рассмотрение документов организации и последующее получение письменного разрешения от налогового органа. В частности, не могут пользоваться автоматическим режимом налогоплательщики, чьи документы уже находятся на рассмотрении в налоговых органах (в том числе если предполагаемое изменение метода налогового учета затронет период, по которому проводится налоговая проверка), а также налогоплательщики, уже менявшие метод налогового учета в отношении того же объекта (в том числе в автоматическом режиме) или подававшие документы на такое изменение, но не получившие разрешения, в течение последних 5 лет<sup>346</sup>.

Налогоплательщикам, не подпадающим под автоматический режим, может быть отказано в разрешении изменить метод налогового учета, если налоговая служба сочтет, что применяемый в настоящее время метод ясно отражает получаемый доход, и, взвесив основания для изменения метода против соблюдения принципа последовательности (consistency) в налоговом учете, оценит изменение как нецелесообразное<sup>347</sup>.

В российской практике принцип последовательности применения норм и правил налогового учета объявлен как основополагающий

---

spective: Examining How Other Countries Approach Business Taxation. P. 79–80, <http://www.rbt.treasury.gov.au>

<sup>344</sup> Форма № 3115, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f3115.pdf>. К форме разработаны и опубликованы инструкции: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i3115.pdf>

<sup>345</sup> IRS Publication 538. Accounting Periods and Methods. P. 29.

<sup>346</sup> Ibid.

<sup>347</sup> Ibid. P. 28.

принцип организации данной сферы в ст. 313 Налогового кодекса. В то же время четкие процедуры смены методов налогового учета событий и операций отсутствуют, что приводит к росту возможностей налогового планирования и уклонения от налогообложения посредством варьирования методов учета.

В настоящее время ст. 313 Налогового кодекса РФ устанавливает, что изменения в учетную политику для целей налогообложения вносятся в следующих случаях:

- 1) изменилось законодательство о налогах и сборах;
- 2) изменились применяемые методы учета.

В рамках налогового учета, который регулируется налоговым законодательством, второй случай означает возможность для налогоплательщика внесения изменений в учетную политику для целей налогообложения по собственной инициативе. При этом не ясно, чем следует руководствоваться организации при смене применяемых методов налогового учета.

Здесь мы вновь вынуждены сослаться на Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98)<sup>348</sup>. Пункт 16 данного документа говорит о том, что изменение учетной политики организации может производиться, в частности, в случае разработки организацией новых способов ведения учета. В то же время подчеркивается, что применение нового способа ведения учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации. Кроме того, учетная политика может быть изменена в случае существенного изменения условий деятельности организации – в связи с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п. В соответствии с п. 17 Положения изменение учетной политики должно быть обоснованным.

---

<sup>348</sup> Еще раз отметим, что Положения по бухгалтерскому учету налоговый учет не регулируют. В то же время в России граница между бухгалтерским и налоговым учетом достаточно размыта. В частности, ст. 313 НК РФ позволяет налогоплательщику пользоваться регистрами бухгалтерского учета в целях налогового учета.

Налоговый кодекс не содержит подобных ограничений при смене учетной политики организации для целей налогообложения. Между тем в ситуации, когда смена способа (метода) налогового учета влияет на величину налоговых обязательств организации<sup>349</sup>, такие ограничения были бы целесообразны с точки зрения не только налоговых органов, но и налогоплательщика – в настоящее время доктрина «деловой цели» приобретает все большее значение в системе аргументации налоговых органов и в судебной практике<sup>350</sup>, поэтому разумные законодательные ограничения на варьирование методов учета (или его частоту) выглядят предпочтительнее, чем неопределенность налогового законодательства.

Налоговый кодекс (ст. 313) устанавливает обязанность налогоплательщика определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок учета по новым видам деятельности, если организация начала их осуществлять. Вместе с тем в рамках ПБУ 1/98 утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации, не считается изменением учетной политики (п. 16).

Таким образом, изменение учетной политики следует отличать от ее дополнения, это верно и для учетной политики для целей налогообложения, однако четкая граница не установлена ни Налоговым кодексом, ни ПБУ 1/98, поскольку в редакции последнего документа не ясно, чем точно отличается изменение видов деятельности организации от возникновения новых видов ее деятельности, если вообще отличается.

В соответствии со ст. 313 НК РФ внесение изменений в учетную политику для целей налогообложения осуществляется:

---

<sup>349</sup> Как правило, варьирование методов налогового учета не приводит к уклонению от налогообложения (абсолютному снижению налоговых обязательств организации), однако позволяет планировать налоговые платежи во времени. Об этом см. ниже.

<sup>350</sup> См., напр.: Бакулин А.Ф. Вопиловский Ю.А. Гражданско-правовая оценка ничтожности сделки при разрешении налогового спора. 26 декабря 2007 г. <http://taxpravo.ru/analytics/taxpravo/article39205011986602592781751292179272>.

- при изменении законодательства о налогах и сборах – не ранее чем с момента вступления в силу данных изменений законодательства;
- при изменении методов учета – с начала нового налогового периода.

Данные положения ст. 313 НК РФ также вызывают ряд вопросов.

Во-первых, как уже говорилось выше, учетная политика для целей налогообложения затрагивает расчет обязательств не только по налогу на прибыль организаций, но и по налогу на добавленную стоимость, налоговые периоды по данным налогам разные. Означает ли это, что внесение в учетную политику организации изменений, касающихся налога на добавленную стоимость (например, изменения методики раздельного учета операций, облагаемых и не облагаемых данным налогом), можно производить в середине года? В связи с отсутствием положений законодательства, систематизирующих требования к учетной политике для целей налогообложения, этот вопрос пока остается без однозначного ответа.

Во-вторых, вступление в силу изменений законодательства по налогам и сборам может приходиться на середину календарного года, т.е. налогового периода по налогу на прибыль организаций, или квартала – отчетного периода по налогу на прибыль организаций. Кроме того, изменения законодательства о налогах и сборах могут также распространяться на правоотношения, относящиеся к предыдущим налоговым периодам (например, Федеральный закон от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»). Означает ли это возможность или обязанность налогоплательщика уточнить налоговые декларации за истекшие отчетные и налоговые периоды?

В случае с Федеральным законом № 58-ФЗ Министерством финансов РФ были выпущены Письма от 6 июля 2005 г. № 03-03-02/16 «О порядке определения доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения, в связи с принятием Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ» и № 03-03-02/18 «О порядке предоставле-

ния декларации по налогу на прибыль организаций в связи с принятием Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ». В то же время единообразный подход к решению поставленных вопросов следует обеспечить в налоговом законодательстве.

В-третьих, в условиях, когда отсутствие того или иного положения в учетной политике организации для целей налогообложения при фактическом его применении в практике налогового учета стало предметом судебного разбирательства или налоговой проверки и налоговое законодательство не содержит требования отражать данное положение именно в учетной политике, может ли налогоплательщик дополнить свою учетную политику соответствующим положением в середине налогового периода (после завершения проверки)? Возможно ли внесение дополнений в приказ об учетной политике организации для целей налогообложения в середине налогового периода, если налогоплательщик обнаружил, что документ не содержит необходимых (в том числе требуемых налоговым законодательством) положений?

Разумеется, все эти вопросы не касаются варьирования методов налогового учета, когда в учетной политике организации для целей налогообложения в отсутствие соответствующих изменений законодательства происходит смена положений, касающихся уже отраженных в документе фактов финансово-хозяйственной деятельности. Варьирование методов учета при несоблюдении границ отчетных и налоговых периодов способно привести к искажению (случайному или умышленному) налоговых обязательств в связи с непрозрачностью переходных положений.

В российском Налоговом кодексе налогоплательщику предоставлена возможность менять учетную политику для целей налогообложения (налогом на прибыль организаций) по своей инициативе («при изменении применяемых методов учета») не чаще раза в год. Но есть исключения: порядок распределения прямых расходов (формирование стоимости незавершенного производства) (п. 1 ст. 319) и порядок формирования стоимости приобретения товаров (ст. 320 НК РФ) – не чаще раза в два года. Частая смена методов налогового учета, так же как несоблюдение границ отчетных и налого-

вых периодов, способна привести к искажению величины налоговых обязательств, поскольку усложняет как налоговый учет для организации, так и проверку для налоговых органов.

Кроме того, как уже говорилось, Налоговый кодекс обязывает налогоплательщика определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок учета по новым видам деятельности, если организация начала их осуществлять. Очевидно, что данное положение относится именно к дополнению учетной политики, а не к варьированию методов учета, и сам факт их включения в документ не может являться способом налогового планирования. К сожалению, кодекс не отвечает на вопрос, возможно ли внесение таких дополнений в середине налогового периода, если организация начинает новый вид деятельности не с начала года, ведь отсутствие соответствующих положений в приказе об учетной политике организации означает нарушение норм ст. 313 НК РФ. Также нет ответа на вопрос, с какого момента у организации возникает данная обязанность, другими словами, сколько времени у нее есть на проработку соответствующих новым видам деятельности положений учетной политики для целей налогообложения.

### *Информирование налоговых органов об учетной политике для целей налогообложения*

В зарубежной практике, как правило, информация о применяемых организацией методах налогового учета интегрирована в формы налоговых деклараций<sup>351</sup>, что позволяет решить вопрос информирования налоговых органов. При изменении методов налогового учета событий и операций, как отмечалось выше, может быть предусмотрена специальная форма, такой порядок действует, например, в США, в Австралии<sup>352</sup> и в Новой Зеландии<sup>353</sup>.

---

<sup>351</sup> См., например, формы налоговых деклараций по налогу на доходы американских корпораций (Форма 1120, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120.pdf>) и по амортизационным расходам (Форма 4562, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4562.pdf>).

<sup>352</sup> В Австралии, в частности, существуют специальные формы для уведомления налоговой службы о переходе к применению упрощенного метода учета в целях исчисления налога на товары и услуги – см.: <http://www.ato.gov.au/content/>

Налоговым кодексом РФ установлена обязанность налогоплательщика предоставлять налоговым органам и их должностным лицам (в случаях, предусмотренных кодексом) документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ). В частности, среди необходимых для исчисления и уплаты налогов документов можно назвать налоговые декларации, а также учетную политику организации для целей налогообложения, так как применение того или иного способа (метода) налогового учета влияет на величину налоговых обязательств данного периода.

В то же время обязанность налогоплательщика подавать налоговые декларации нашла отражение в кодексе (п. 5 ст. 174 НК РФ – по налогу на добавленную стоимость, п. 1 ст. 289 – по налогу на прибыль организаций и др.), а прямой обязанности представлять в налоговые органы приказ (распоряжение) об учетной политике для целей налогообложения в нем не содержится.

Возможно, законодатель исходит из соображений, что учетная политика организации для целей налогообложения несомненно входит в число документов, обязанность представлять которые в налоговые органы возложена на налогоплательщика нормой подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ. Однако содержащаяся в данной норме оговорка «в случаях, предусмотренных настоящим кодексом», свидетельствует о необходимости ее конкретизации другими положениями кодекса, но такая конкретизация отсутствует.

Таким образом, налогоплательщик формально не обязан информировать налоговые органы о принятой им учетной политике для целей налогообложения. Ситуация усугубляется тем, что формы налоговых деклараций, в частности, по налогу на добавленную стоимость (см. приложения к приказу Министерства финансов РФ от 7 ноября 2006 г. № 136н) и по налогу на прибыль организаций

---

downloads/gstnat4370092006.pdf) – и об отмене данного решения (о переходе на общий порядок учета) – см.: <http://www.ato.gov.au/content/downloads/gstnat4371082006.pdf>

<sup>353</sup> В Новой Зеландии налогоплательщик, принявший решение об изменении метода учета в целях исчисления налога на товары и услуги, должен обратиться в налоговые органы в письменной форме, <http://www.ird.govt.nz/gst/records/accounting/overview/>

(см. приложение № 1 к приказу Министерства финансов РФ от 5 мая 2008 г. № 54н), не содержат практически никакой информации об учетной политике заполняющего субъекта в целях налогообложения. При этом, например, Порядок заполнения налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций (см. приложение № 2 к приказу Министерства финансов РФ от 5 мая 2008 г. № 54н) говорит о том, что форма декларации заполняется в различном порядке в зависимости от принятых в отчитывающейся организации способов (методов) налогового учета.

Необходимо отметить также, что раздел «Сведения из учетной политики в целях налогообложения» содержится в форме налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации (утверждена приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 5 января 2004 г. № БГ-3-23/1). В рамках данного раздела налогоплательщик – иностранная организация представляет информацию о выбранных методах признания доходов, оценки запасов, оценки покупных товаров, начисления амортизации. Разумеется, данной информации недостаточно для полного и всестороннего анализа налоговой отчетности, но это не объясняет, почему для иностранных организаций такие данные должны содержаться в налоговой декларации (и, следовательно, в обязательном порядке представляться в налоговые органы), а для российских организаций – нет.

На практике имеют место случаи, когда налоговые органы отказывают в приеме налоговых деклараций, если организация не представляет вместе с ними приказ об учетной политике в целях налогообложения<sup>354</sup>. По всей видимости, данное требование возникает не только из потребности налоговых органов в получении соответствующей информации, но и из требований ПБУ 1/98 к представлению учетной политики в целях бухгалтерского учета. Согласно п. 15 данного документа существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

---

<sup>354</sup> <http://www.klerk.ru/articles/?57127>

Несмотря на то что ПБУ 1/98 не регулирует сферу налогового учета, налоговые органы могут ошибочно исходить из его содержания при реализации требований к налоговой отчетности организаций вследствие того, что бухгалтерская отчетность, как правило, так же как и налоговая, в обязательном порядке представляется в налоговые органы. Однако годовая бухгалтерская отчетность обязательно сопровождается раскрытием информации о принятой в организации учетной политике, а налоговые декларации (за исключением иностранных организаций, отчитывающихся по налогу на прибыль) – нет.

Действительно, информация об используемых налогоплательщиком способах (методах) налогового учета событий и операций необходима налоговым органам при работе с декларациями, при ее отсутствии должным образом проверить содержание налоговой декларации затруднительно. Конечно, налоговые органы в соответствии со ст. 93 НК РФ могут истребовать у налогоплательщика необходимые документы в ходе проверки. Вместе с тем можно избежать излишней и довольно хлопотной процедуры (документы необходимо выдать в пятидневный срок), если налоговая отчетность будет сопровождаться сведениями об учетной политике для целей налогообложения.

Проблема информирования налоговых органов возникает и при изменении учетной политики организации для целей налогообложения, причем не только в случае ее смены по инициативе налогоплательщика, но и в случае изменения законодательства о налогах и сборах.

Налоговый кодекс не предусматривает механизмов уведомления налоговых органов об изменениях в учетной политике. Таким образом, российское налоговое законодательство, если выполнять его должным образом, вынуждает налоговые органы осуществлять контрольно-проверочные мероприятия в ситуации, когда они лишены четкого представления о базовых условиях работы. При этом если налогоплательщик сменил кассовый метод признания доходов и расходов на метод начисления, это возможно понять из данных его налоговой декларации, а вот смена метода оценки запасов, напри-

мер, с метода оценки по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО) на метод оценки по средней стоимости, будет не столь очевидна, что, кстати, не означает незначительности воздействия подобного изменения учетной политики для целей налогообложения.

Вопрос частично решается, если налоговые органы получают сведения об учетной политике для целей налогообложения на периодической основе, например, не принимая налоговые декларации без представления соответствующего документа. Однако и в этом случае они вынуждены проводить излишнюю работу по сверке предыдущей и текущей версии приказа (распоряжения) об учетной политике организации для целей налогообложения. Этого можно избежать, если предусмотреть в формах налоговых деклараций определенные поля для заполнения (с их помощью легко получить информацию об изменениях в способах (методах) налогового учета, когда альтернативные варианты перечислены в Налоговом кодексе) или ввести специальные формы, информирующие налоговые органы об изменениях методик учета, разрабатываемых налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с законодательством (например, об изменении порядка определения суммы налога на добавленную стоимость, относящегося к объектам, реализация которых облагается по ставке 0%<sup>355</sup>).

Что касается изменения учетной политики для целей налогообложения в связи с изменением законодательства о налогах и сборах, то здесь было бы логично, если бы порядок уведомления налоговых органов в каждом конкретном случае также устанавливался в акте, вносящем изменения и дополнения в законодательство. Вместе с тем на практике этот вопрос, как правило, решается разъясняющими письмами Министерства финансов. Например, в случае с уже упоминавшимся выше Федеральным законом № 58-ФЗ разъяснения о сроках представления в налоговые органы уведомлений об изменении порядка уплаты налога на прибыль организаций были даны в письме Минфина от 21 апреля 2006 г. № 03-03-02/88.

---

<sup>355</sup> Обязанность отражения такого порядка в учетной политике для целей налогообложения установлена п. 10 ст. 165 НК РФ.

Таким образом, вопросы содержания, статуса учетной политики для целей налогообложения, внесения в нее изменений и дополнений, соответствующего информирования налоговых органов в настоящее время не в должной мере решены действующим законодательством. Требования к учетной политике организации в целях налогообложения имеют бессистемный характер.

### ***Порядок определения доходов и расходов. Кассовый метод и метод начисления***

В настоящее время Налоговым кодексом РФ кассовый метод определения доходов и расходов разрешено применять в целях налогообложения доходов (прибыли) следующим организациям:

- перешедшим на упрощенную систему налогообложения (ст. 346.17 НК РФ);
- в рамках общего режима налогообложения – организациям (за исключением банков), у которых выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость в среднем за предыдущие четыре квартала не превысила 1 млн руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273).

До 1 января 2006 г. организации – плательщики налога на добавленную стоимость также могли выбирать между учетной политикой «по отгрузке» (метод начисления) и по оплате (кассовый метод). В соответствии с требованиями Федерального закона от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» с 1 января 2006 г. все налогоплательщики перешли на метод начисления при определении как момента возникновения налоговых обязательств по НДС, так и права на вычет по данному налогу.

Кассовый метод учета признает события и операции в момент получения и выплаты денежных средств<sup>356</sup>, при использовании ме-

---

<sup>356</sup> Как правило, не только денежных средств, но и имущества (если, например, сделка предполагает обмен активами), другими словами, речь идет о фактическом

тогда начисления события и операции признаются в момент их совершения, независимо от того, когда получены или переданы денежные средства или иные активы в счет оплаты. Таким образом, метод начисления лучше отражает экономическую природу операции, так как сделку можно считать совершенной с экономической точки зрения не в тот момент, когда произошел приток или отток денежных средств, а тогда, когда возникли соответствующие обязательства.

В то же время в учете по налогу на прибыль<sup>357</sup> кассовый метод проще в применении, поскольку, по сути, использует всего один критерий для определения момента признания в учете доходов и расходов – осуществление или получение платы по сделке. Перечни в п. 4 ст. 271 и в п. 7 ст. 272 НК РФ, устанавливающие даты отражения в налоговом учете внереализационных доходов и расходов, говорят о том, что метод начисления более сложен.

Для определенных видов внереализационных расходов – комиссионных сборов, оплаты сторонним организациям за выполненные ими работы (оказанные услуги), арендных (лизинговых) платежей и иных подобных расходов – Налоговый кодекс (подп. 3 п. 7 ст. 272) оставляет налогоплательщику выбор даты отражения в учете: в соответствии с условиями заключенных договоров, по дате предъявления документов, служащих основанием для произведения выплат, либо в последний день отчетного (налогового) периода. Согласно письму Министерства финансов РФ от 29 августа 2005 г. № 03-03-04/1/183 один из этих трех способов отражения в налоговом учете данных видов расходов налогоплательщик должен закрепить в учетной политике. При этом никаких ссылок на такую обязанность в Налоговом кодексе нет.

---

погашении задолженности перед организацией (для доходов) и о фактическом прекращении встречного обязательства приобретателем (для расходов). Данные оговорки содержатся в нормах ст. 273 НК РФ «Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе».

<sup>357</sup> Следует отметить, что, если речь идет об учете по налогу на добавленную стоимость, применение налогоплательщиками метода начисления оказывается проще.

Необходимо отметить, что кассовый метод определения доходов и расходов, несмотря на то что упрощает налоговый учет, обладает существенным недостатком: возможность манипулирования временем отражения в учете событий и операций при использовании кассового метода значительно выше, чем при методе начисления, так как момент осуществления или получения оплаты по сделке проще отсрочить, чем факт ее совершения. Иными словами, кассовый метод в налоговом учете дает больше возможностей для налогового планирования.

Наглядным примером этого недостатка могут служить нормы российского Налогового кодекса, определяющие порог для использования упрощенной системы налогообложения, а также кассового метода учета в рамках общего режима налога на прибыль организаций. Дело в том, что сумма выручки от реализации у организаций, претендующих на применение данных режимов, как правило, будет определяться по кассовому методу<sup>358</sup>, без учета дебиторской и кредиторской задолженности, что может существенно занижать показатели оборота. Таким образом, в числе организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения или кассовый метод налогового учета в рамках общего режима, могут оказаться не столь уж малые предприятия. И если на применение упрощенной системы налогообложения наложены дополнительные ограничения (см. ст. 346.12 НК РФ), то для получения права использовать кассовый метод учета в рамках общего режима налогообложения достаточно показателя выручки от реализации.

Ситуация усугубляется тем, что организации, которым Налоговым кодексом предоставлена возможность вести учет доходов и расходов при исчислении налога на прибыль по кассовому методу, могут в то же время оставаться плательщиками налога на добавлен-

---

<sup>358</sup> Если данные организации к моменту перехода на кассовый метод определения доходов и расходов вели налоговый учет по методу начисления, то величина их оборота будет полностью учтена при расчете порогового значения, если же речь идет о подтверждении статуса организации, находящейся на кассовом методе, показатель выручки от реализации товаров (работ, услуг) также будет рассчитываться исходя из данных кассового метода, т.е. только по оплаченным товарам (работам, услугам).

ную стоимость. Пункт 1 ст. 145 НК РФ предоставляет организациям и индивидуальным предпринимателям *право* на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб. Разумеется, организации могут этим правом не воспользоваться.

Даже принимая во внимание сложности, с которыми сталкиваются такие организации после 1 января 2006 г., когда им приходится вести налоговый учет по методу начисления в целях уплаты и получения вычетов по налогу на добавленную стоимость, оставаясь на кассовом методе в целях исчисления обязательств по налогу на прибыль, встраивание их в цепочку посредников при купле-продаже может привести к экономии на уплате налогов.

Предположим, организация «А» покупает у организации «В», применяющей кассовый метод налогового учета, партию товара (например, гвоздей), который использует в производстве как косвенные затраты материалов в том же периоде. Организация «А» оплачивает контрагенту лишь часть суммы по договору, включая всю сумму НДС. Таким образом, организация «А» показывает расходы в сумме полной стоимости товаров по договору в момент их получения, а организация «В» по той же операции – доходы в размере полученной суммы денежных средств, т.е. лишь часть суммы сделки. При этом если организация «А» в будущем не расплатится с организацией «В» по оставшейся сумме задолженности (например, обанкротится), то отсрочка платежей по налогу на прибыль организаций превратится в абсолютные потери. Если же организация «В» не является плательщиком НДС (например, применяет упрощенную систему налогообложения), то совокупная выгода сторон сокращается на сумму данного налога по этой сделке, что может оказаться существенным.

Необходимо отметить, что в практике зарубежных стран, как правило, действует принцип соответствия<sup>359</sup>, который распространя-

---

<sup>359</sup> Подробнее о принципе соответствия см. следующий раздел.

ется на сделки взаимосвязанных сторон, а также может быть распространен на сделки между налогоплательщиками, применяющими разные методы определения доходов и расходов<sup>360</sup> (подробнее о соответствующих мерах см. *табл. ПЗ.2.2 в приложении к разделу 3.2*). Это позволяет избежать вычета расходов в целях налогообложения до включения в налоговую базу соответствующих доходов контрагентом.

В России подобные ограничения существуют только для иностранных организаций, ведущих деятельность через постоянное представительство: при наличии у такой организации на территории РФ более чем одного отделения, функционирование через которые приводит к образованию постоянного представительства, при расчете налоговой базы по группе отделений согласно п. 4 ст. 307 НК РФ они должны придерживаться единой учетной политики для целей налогообложения.

Уменьшение налоговых обязательств организации по налогу на прибыль в абсолютном значении возможно при недостаточной урегулированности, неточной конструкции или частом использовании переходных положений при смене кассового метода учета на метод начисления или наоборот. Варьируя методы учета, налогоплательщик может преднамеренно или неумышленно пропустить какие-либо виды доходов или дважды вычесть какие-либо расходы. С другой стороны, налоговое законодательство, позволяя частую смену метода налогового учета – раз в год<sup>361</sup>, – провоцирует налогоплательщика на подобные ошибки. Проверка корректности учета при частом применении переходных положений так же затруднена, как и сам учет.

---

<sup>360</sup> Maples L., Turner M. Matching Deductions to Payments // Journal of Accountancy. October 2006. <http://www.aicpa.org/PUBS/jofa/oct2006/maples.htm>

<sup>361</sup> Как уже говорилось выше, за исключением некоторых положений организации могут менять учетную политику для целей налогообложения с начала каждого налогового периода. Организации, превысившие в течение налогового периода пороговое значение показателя, определяющего право применения кассового метода учета, обязаны перейти на метод начисления с начала того налогового периода, в котором допущено превышение (п. 4 ст. 273 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ не содержит переходных положений для налогоплательщиков, желающих или вынужденных (при превышении порогового значения показателя выручки от реализации) сменить метод определения доходов и расходов, за исключением положений главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения». Так как порядок определения налоговой базы при упрощенной системе отличается от общего режима, эти переходные положения не вполне применимы для налогоплательщиков, изменяющих метод определения доходов и расходов в рамках общего режима.

Таким образом, можно говорить о том, что действующее налоговое законодательство имеет пробелы в области регулирования порядка смены кассового метода на метод начисления и наоборот – при общем режиме налогообложения налогом на прибыль организаций. Неопределенность законодательства затрудняет не только его соблюдение налогоплательщиками, но и проверку его соблюдения налоговыми органами. В случае с методом определения доходов и расходов это не только увеличивает возможности налогового планирования, но и может привести к уменьшению налоговых обязательств организаций в абсолютном значении.

### ***Отражение в налоговом учете доходов и расходов организации, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам***

По общему правилу метод начисления в учетной практике сопровождается принципом соответствия (matching concept). Согласно этому принципу в отчетном (налоговом) периоде признаются только те расходы, которые повлекли доходы данного периода. Разумеется, возможны ситуации, когда достаточно сложно определить, привели ли те или иные расходы к доходам текущего периода, поэтому, как правило, стандарты учета или законодательство предусматривают для таких ситуаций (например, расходы на НИОКР, освоение природных ресурсов и др.) специальные положения.

В российской практике бухгалтерского учета если организация получила доходы (произвела расходы), которые относятся к следующим отчетным периодам, эти статьи отражаются как доходы

(расходы) будущих периодов. Глава 25 Налогового кодекса РФ, регулирующая налоговый учет, таких понятий не содержит, но предусматривает ряд специальных положений в связи с учетом доходов (расходов), относящихся к нескольким периодам.

Такие положения, в частности, устанавливаются п. 2 ст. 271 НК РФ. Данная норма говорит о принципе равномерности признания доходов и расходов, который должен применяться налогоплательщиком в случае, если доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем. Кроме того, в соответствии с нормами п. 2 ст. 271 и ст. 316 НК РФ принцип равномерности признания доходов и расходов применяется к производствам с длительным (как указано в кодексе, более одного налогового периода<sup>362</sup>) технологическим циклом, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ. В этом случае согласно ст. 316 НК РФ доход от реализации распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом указанного принципа, а соответствующие методы должны быть закреплены в учетной политике для целей налогообложения.

Аналогичные правила действуют и в отношении расходов, которые относятся к нескольким периодам, – см. п. 1 ст. 272 НК РФ. Вместе с тем обязанность налогоплательщика закрепить соответствующие принципы и методы распределения расходов в учетной по-

---

<sup>362</sup> Понятие длительного технологического цикла уточняется в письме Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 15 сентября 2004 г. № 02-5-10/54. Согласно данному письму «под производством с длительным циклом в целях исчисления налога на прибыль следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды независимо от количества дней осуществления производства». Нетрудно заметить, что это противоречит определению, данному в Налоговом кодексе. И хотя на практике, скорее всего, это не приведет к затруднениям в применении положений о распределении по нескольким периодам доходов и расходов, поскольку, исходя из положений кодекса, их можно распределять не только в случае длительного технологического цикла, а при любых сложностях в четком установлении связи между доходами и расходами периода, необходимо привести терминологический аппарат в единообразный вид.

литике для целей налогообложения Налоговым кодексом не установлена.

Налоговый кодекс РФ также не дает полной ясности относительно возможности распределения доходов и расходов не только по разным налоговым периодам, но и по отчетным периодам внутри налогового периода. Последнее может влиять на величину авансовых платежей по налогу на прибыль организаций.

По смыслу положений п. 2 ст. 271 и п. 1 ст. 272 НК РФ налогоплательщик может распределять доходы (расходы) по нескольким отчетным периодам<sup>363</sup>, если связь между доходами и расходами периода не может быть определена четко или определяется косвенным путем. Ясность в поставленный вопрос вносили методические рекомендации по применению главы 25 НК РФ<sup>364</sup>, в подразделе «Метод начисления» которых речь шла именно о распределении доходов, полученных в течение более чем одного отчетного периода, когда поэтапная сдача товаров (работ, услуг) не предусмотрена. Однако в настоящее время данные методические рекомендации утратили силу<sup>365</sup>. По всей видимости, недосказанность в отношении возможности при определенных условиях распределять доходы (расходы) по отчетным периодам требует уточнения в налоговом законодательстве.

Необходимо отметить также, что отказ от принципа соответствия в учетной практике, в том числе в налоговом учете, приводит к размыванию границ между расходами и активами, поскольку определение этих элементов тесно связано с данным принципом<sup>366</sup>. В случае налогового учета это может отразиться на налоговых обязательствах

---

<sup>363</sup> В частности, в п. 2 ст. 271 НК РФ сказано о доходах, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, следовательно, можно предположить, что он применяется к обеим этим группам доходов. В случае п. 1 ст. 272 НК РФ это не столь очевидно.

<sup>364</sup> Утверждены Приказом МНС России от 20 февраля 2002 г. № БГ-3-02/729.

<sup>365</sup> Приказ ФНС РФ от 21 апреля 2005 г. № САЭ-3-02/173@.

<sup>366</sup> Как правило, если произведенные затраты приносят выгоды в периоде их осуществления, в учете отражаются расходы; если в будущих периодах – активы (в том числе расходы будущих периодов).

организаций<sup>367</sup>, так как расходы, как правило, списываются в целях налогообложения в текущем периоде, а активы – в течение нескольких периодов (амортизируются).

В настоящее время в Налоговом кодексе РФ содержится норма п. 1 ст. 272, согласно которой при использовании организацией метода начисления расходы признаются в налоговом учете в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок. Данная норма не отражает принцип соответствия, а ее применение может вызвать, в частности, следующие последствия. Организация приобретает, например, программное обеспечение (неисключительные права на его использование<sup>368</sup>), договор предусматривает единовременную оплату; данные расходы она также может вычесть в налоговом учете единовременно (а не распределять равномерно на период использования данного программного обеспечения в своей деятельности), если из условий договора нельзя однозначно определить срок, к которому относятся произведенные расходы (т.е. в договоре не сказано, в течение какого срока покупатель может использовать приобретенное программное обеспечение).

Это подтверждается письмом Минфина РФ от 26 августа 2002 г. № 04-02-06/3/62, где сказано, что с 1 января 2002 г. расходы организаций, которые ранее учитывались как расходы будущих периодов, для целей налогообложения прибыли могут признаваться расходами в соответствии с условиями договора в момент их возникновения. Это, в частности, такие виды расходов, как расходы на приобретение лицензий и сертификацию продукции, арендные платежи, подписка на печатные издания и др. Из текста указанного письма Минфина можно заключить, что, если в договоре четко не указан срок, в тече-

---

<sup>367</sup> Следует отметить, что влияние может оказаться несущественным, если сумма расходов, которые могут быть отнесены в том числе на будущие периоды, относительно мала.

<sup>368</sup> В соответствии с Налоговым кодексом РФ (п. 3 ст. 257) нематериальным активом признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

ние которого будет использоваться приобретение, соответствующие расходы можно вычесть единовременно для целей налогообложения налогом на прибыль организаций.

### ***Формирование стоимости приобретения активов***

По общему правилу в стоимости приобретения активов (как расходных материалов, так и основных средств) учитываются все расходы, непосредственно связанные с их приобретением и доведением до состояния, в котором возможно их использование в деятельности организаций. В частности, Налоговый кодекс РФ устанавливает, что стоимость материально-производственных запасов определяется исходя из цен их приобретения, включая комиссионные вознаграждения посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением (п. 2 ст. 254 НК РФ).

Аналогичная норма действует в отношении основных средств. В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальной стоимостью основного средства считается сумма расходов на его приобретение, сооружение, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Таким образом, формирование стоимости приобретения активов в налоговом учете не должно вызывать проблем у налогоплательщиков, если бы не норма подп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса, согласно которой к прочим расходам организации, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленных в установленном порядке. То есть с вступлением в силу данной нормы<sup>369</sup> у налогоплательщика появился выбор: либо включать таможенные пошлины в стоимость имущества, либо – в состав прочих расходов, связанных с производ-

---

<sup>369</sup> Норма подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ действует в редакции Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

ством и реализацией. Если речь идет об амортизируемом имуществе, включение налоговых и таможенных платежей в состав расходов текущего периода (даже если это прямые, а не косвенные расходы<sup>370</sup>) выгоднее для налогоплательщика, чем их включение в стоимость имущества, поскольку дает более быстрый вычет затрат при расчете налога на прибыль организаций.

На первый взгляд норма подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ прямо противоречит положениям кодекса о формировании стоимости приобретения активов. Однако Министерство финансов РФ в письме от 20 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/130, ссылаясь на п. 4 ст. 252 НК РФ, согласно которому налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой группе относить затраты, если они с равными основаниями одновременно могут быть отнесены к нескольким группам, говорит, что применение данной нормы – вопрос учетной политики для целей налогообложения.

Федеральная налоговая служба не согласилась с такой позицией Минфина и вынесла вопрос учета таможенных пошлин на заседание межведомственной комиссии<sup>371</sup>. В результате комиссия поручила Минфину совместно с ФНС России подготовить и внести в установленном порядке конкретные предложения по законодательному урегулированию налогового учета таможенных пошлин, уплачиваемых при приобретении основных средств и материалов, однако в настоящее время вопрос в налоговом законодательстве не решен.

Таким образом, отсутствие в российском налоговом законодательстве единых требований к учетной политике для целей налогообложения приводит не только к неясности некоторых положений кодекса, но и к включению в него норм, противоречащих уже действующим положениям, вследствие того что базовые понятия налогового учета не определены.

---

<sup>370</sup> В действующей редакции Налогового кодекса перечень прямых расходов определяется налогоплательщиком самостоятельно. Подробнее см. соответствующий раздел ниже.

<sup>371</sup> Российский налоговый курьер. 2006. № 13–14.

## ***Определение размера материальных расходов при списании в производство сырья и материалов. Методы оценки покупных товаров***

В настоящее время для оценки запасов Налоговым кодексом РФ разрешены следующие методы:

- по стоимости единицы (метод специфической идентификации);
- по средней стоимости (метод средней себестоимости);
- по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (метод ЛИФО).

Налогоплательщик вправе закрепить в своей учетной политике для целей налогообложения один из этих методов для:

- определения размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) – п. 8 ст. 254 НК РФ;
- определения стоимости приобретения покупных товаров для учета в составе расходов при их дальнейшей реализации – подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ.

Перечисленные выше методы оценки сырья и материалов, покупных товаров, по сути, основаны на тех или иных предположениях о движении запасов на предприятии. В частности, метод специфической идентификации (оценка запасов по стоимости их единицы) базируется на предположении, что достоверно известно, какие конкретно единицы материалов отпущены в производство (или какие конкретно единицы товаров реализованы). Данный метод удобен и может без подозрений в налоговой оптимизации использоваться организациями, чьи материально-производственные запасы невелики в силу размера организации или специфики ее деятельности, а также организациями, у которых запасы представляют собой дорогостоящие или штучные товары (например, у компании, торгующей автомобилями). В то же время организации, применяющие метод специфической идентификации в налоговом учете для серийных запасов (или для больших объемов запасов), могут планировать

свои налоговые обязательства, при необходимости отражая в учете списание более дорогих или более дешевых единиц запасов. Проверка корректности применения данного метода такими организациями затруднена в связи с характером запасов.

Метод ФИФО (first in – first out) основан на предположении, что материалы отпускаются в производство (товары реализуются) в том же порядке, в каком были приобретены, т.е. первыми списываются те, которые первыми поступили в распоряжение организации. Таким образом, при использовании данного метода движение затрат (стоимости запасов) максимально приближается к движению физических единиц запасов. Однако в условиях роста рыночных цен определение размера материальных расходов в производстве или стоимости покупных товаров методом ФИФО приводит к занижению себестоимости реализованной продукции и, следовательно, к завышению прибыли. Напротив, использование метода ЛИФО в условиях роста рыночных цен обеспечивает некоторую защиту от инфляционных потерь, при этом, однако, стоимость запасов на складе организации на конец периода занижается.

Метод ЛИФО (last in – first out) предполагает, что первыми списываются в производство (реализуются) те запасы, которые были приобретены последними. Несмотря на то что данный метод позволяет более точно сопоставить доходы и расходы периода, в зарубежной практике как финансового, так и налогового учета он непопулярен<sup>372</sup>. Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB), аргументируя исключение метода ЛИФО из числа рекомендуемых к применению в рамках МСФО, ссылается на то, что использование данного метода часто объясняется соображениями налоговой экономии<sup>373</sup>.

В то же время метод ЛИФО может быть не столь выгоден с налоговой точки зрения для тех организаций, которые не планируют в

---

<sup>372</sup> О зарубежной практике использования различных методов в налоговом учете см. табл. ПЗ.2.1 в приложении к разделу 3.2.

<sup>373</sup> Basis for Conclusions on IAS 2 “Inventories”. – IASB, 2003. §BC12.

ближайшее время расширять свои запасы<sup>374</sup>. В ситуации, когда организация в определенный момент перестает закупать новые партии материалов (товаров), она списывает в производство (реализует) те единицы, которые были приобретены ранее, соответственно по более низкой стоимости. В этот момент налоговая экономия сменяется потерями, поскольку возросшие цены на продукцию увеличивают выручку от реализации, а соответствующие этим доходам расходы сравнительно малы.

Можно предположить, что в перспективе в этой ситуации окажется каждая организация, применяющая метод ЛИФО для оценки запасов в налоговом учете, так как бесконечное расширение запасов для нее еще менее выгодно, чем постепенное списание в производство (реализация) ранее приобретенных материалов (товаров) – пока запасы находятся на складе, организация не может вычесть произведенные на их закупку расходы для целей исчисления налога на прибыль.

Метод средней себестоимости, основанный на предположении, что единица запасов имеет одинаковую среднюю стоимость, рассчитанную за период, не дает ярко выраженных преимуществ налогового планирования, поскольку на себестоимость реализованной продукции относится средняя стоимость использованного в производстве сырья и материалов (средняя стоимость покупных товаров).

При анализе вопросов, связанных с определением материальных расходов налогоплательщика, необходимо отметить еще один момент. В настоящее время Налоговый кодекс РФ не устанавливает, разрешено ли использование различных методов оценки из перечисленных выше применительно к разным группам запасов.

С данной проблемой может столкнуться, в частности, организация, в деятельности которой используются запасы с несопоставимыми характеристиками: компания продает товар, подлежащий специфической идентификации, и закупает расходные материалы для собственных нужд. О последствиях применения метода специфической идентификации к серийным товарам уже говорилось выше: это

---

<sup>374</sup> Chua D. Inventory Valuation. Tax policy handbook. IMF, 1995. P. 139.

может быть неудобно налогоплательщику и практически не поддается проверке. В то же время прочие методы могут не устраивать налогоплательщика, когда речь идет о реализации штучного товара, например, не всегда возможно заранее предусмотреть в учетной политике такое разбиение запасов на группы, чтобы это не искажало величину налоговых обязательств.

Отметим, что данный вопрос решен в области регулирования бухгалтерского учета в России. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)<sup>375</sup> говорит о применении одного из способов – по стоимости единицы, по средней стоимости, ФИФО или ЛИФО – по группе (виду) материально-производственных запасов.

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ в письме от 1 августа 2006 г. № 03-03-04/1/616 подтвердил, что «применение для целей налогового учета различных методов списания стоимости покупных товаров, предусмотренных подп. 3 п. 1 ст. 268 Кодекса, в отношении различных групп товаров в зависимости от их характеристик, если указанный порядок предусмотрен учетной политикой для целей налогообложения, не противоречит положениям гл. 25 Кодекса». Таким образом, в целях систематизации норм о налоговом учете данное положение следует распространить на порядок определения материальных расходов налогоплательщика при списании в производство сырья и материалов (п. 8 ст. 254 НК РФ) и закрепить в налоговом законодательстве.

### ***Прямые и косвенные расходы налогоплательщика. Формирование стоимости незавершенного производства***

В соответствии с Налоговым кодексом РФ организации, применяющие метод начисления для определения доходов и расходов в налоговом учете, подразделяют расходы на производство и реализа-

---

<sup>375</sup> Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н.

цию на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ). При этом прямые расходы признаются (вычитаются) для целей исчисления налога на прибыль организаций по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены, а косвенные расходы признаются расходами текущего периода в полном объеме (п. 2 ст. 318), т.е. при прочих равных условиях косвенные расходы вычитаются быстрее. Таким образом, от соотношения прямых и косвенных расходов, если только не вся произведенная продукция неизменно реализуется в периоде ее производства и отсутствует незавершенное производство, зависит величина текущих налоговых обязательств организации.

До вступления в силу 15 июля 2005 г. определенных положений Федерального закона от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее – Закон № 58-ФЗ) Налоговый кодекс РФ предусматривал закрытый перечень прямых расходов. Независимо от видов деятельности налогоплательщика к прямым расходам относились:

- материальные затраты (подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая соответствующие суммы единого социального налога;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Соответственно остальные виды расходов на производство и реализацию считались косвенными.

Описанный порядок унифицировал распределение расходов на производство и реализацию на прямые и косвенные, следовательно, налогоплательщик был лишен выбора способа учета по данной позиции. С одной стороны, это упрощало налоговый контроль, так как в процессе проверки не надо было вникать в специфику производственного процесса каждой организации, с другой стороны – предложенный Налоговым кодексом закрытый перечень прямых расходов не всегда соответствовал видам деятельности налогоплательщиков.

Несмотря на то что для налогового учета достоверное представление событий и операций не является приоритетной характеристикой (гораздо важнее обеспечить условия, минимизирующие возможности налогового планирования), рассматриваемые нормы вызвали проблемы, которые нельзя было не принять во внимание. В частности, речь идет о несоответствии перечня затрат, относимых на себестоимость продукции в бухгалтерском учете (прямых затрат), перечню прямых расходов для целей налогообложения. Во-первых, такое положение трудно обосновать перед организациями, для которых распределение затрат на прямые и косвенные в бухгалтерском учете (т.е. достоверно отражающее специфику производственного процесса) выгоднее использовать для целей налогообложения, чем закрытый перечень Налогового кодекса, а во-вторых, различия в учете затрат могли существенно затруднять работу бухгалтера, вынужденного рассчитывать временные налоговые разницы согласно требованиям ПБУ 18/02<sup>376</sup>.

Именно сближением бухгалтерского и налогового учета объяснялось введение в Налоговый кодекс открытого перечня прямых расходов<sup>377</sup>; в настоящее время организация самостоятельно устанавливает данный перечень в учетной политике для целей налогообложения (п. 1 ст. 318 НК РФ). Необходимо отметить, что данное нововведение несколько не ограничивает возможности налогового контроля, поскольку налоговые органы могут сопоставлять перечни прямых и косвенных расходов, используемые организацией в бухгалтерском и налоговом учете; при установлении открытого перечня прямых расходов в налоговом законодательстве различия в данных перечнях должны иметь веские причины. Это подтверждается представителями ФНС России<sup>378</sup>.

---

<sup>376</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 144н.

<sup>377</sup> Это подтверждают и Минфин (см., например, письмо от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/1/176), и ФНС России (см., например, Российский налоговый курьер. 2006. № 9).

<sup>378</sup> В публикации Е.Ю. Поповой, Государственного советника налоговой службы РФ I ранга, в частности, сказано: «Случай, когда налогоплательщик в целях исчисления налога на прибыль включает в состав косвенных расходов затраты, которые

Министерством финансов РФ также определено, что «порядок отнесения расходов на производство и реализацию, осуществленных в течение отчетного (налогового) периода, к расходам в целях налогообложения следует устанавливать по аналогии с порядком, применяемым организацией в целях бухгалтерского учета»<sup>379</sup>. Кроме того, Минфином высказано мнение<sup>380</sup>, что организациям, у которых значительно незавершенное производство (в том числе организациям с длительным производственным циклом), следует придерживаться перечня прямых расходов, указанных в п. 1 ст. 318 НК РФ<sup>381</sup>.

Таким образом, несмотря на то что Налоговым кодексом не установлено никаких ограничений на порядок распределения расходов организации на прямые и косвенные (т.е. формально налогоплательщик может указать в своей учетной политике для целей налогообложения, что все расходы на производство и реализацию являются косвенными), ограничения, связанные с целесообразностью таких действий, все же существуют. При этом следует отметить, что данные ограничения были бы более действенными, если бы бухгалтерская (финансовая) отчетность российских организаций в должной мере выполняла свою основную функцию – источника информации для принятия обоснованных экономических решений внешними по отношению к организации пользователями. В этом случае налоговый контроль дополняется общественным; такие механизмы созданы и работают в зарубежных странах<sup>382</sup>.

---

по сути для организации являются прямыми и в бухучете формируют себестоимость продукции, достаточно распространены. Однако в таких ситуациях организация должна быть готова к тому, чтобы пояснить подобное формирование прямых расходов». (см. Российский налоговый курьер. 2006. № 9).

<sup>379</sup> Письмо Министерства финансов РФ от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/1/176.

<sup>380</sup> Там же.

<sup>381</sup> В действующей редакции Налогового кодекса установлен открытый перечень прямых расходов, однако виды расходов, перечисленные в ранее действовавшем закрытом перечне (см. выше), в тексте кодекса остались в качестве примеров прямых расходов.

<sup>382</sup> Например, в США разрешено применять в налоговом учете метод ЛИФО для запасов сырья, только если данный метод используется компанией и в финансовом учете (Internal Revenue Code, § 472 (c)). В Германии, даже если налоговое законодательство предусматривает более выгодное для налогоплательщика отражение объ-

Закон № 58-ФЗ не только открыл перечень прямых расходов, но и снял ограничения на порядок оценки незавершенного производства определенными организациями. До вступления в силу данного закона<sup>383</sup> специальный порядок оценки незавершенного производства был установлен для налогоплательщиков, занимающихся обработкой и переработкой сырья, выполнением работ (оказанием услуг), прочих налогоплательщиков. Действующая редакция Налогового кодекса предусматривает, что организация самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на готовую продукцию с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). При этом указано, что выбранный порядок должен быть закреплен в учетной политике организации для целей налогообложения (п. 1 ст. 319 НК РФ).

Особый порядок (право его использования) сохранился лишь для налогоплательщиков, оказывающих услуги. Согласно п. 2 ст. 318 НК РФ такие организации могут не распределять прямые расходы периода на незавершенное производство, а относить их в полном объеме на уменьшение доходов текущего периода от производства и реализации. Обязанность закрепить данное положение (в случае его применения) в учетной политике организации для целей налогообложения Налоговым кодексом не установлена, однако о ней говорится в письме Министерства финансов РФ от 13 июля 2006 г. № 03-03-04/2/174.

Изменение методов оценки незавершенного производства может оказать влияние на налоговые обязательства организаций, поскольку стоимость незавершенного производства уменьшает признаваемые для целей налогообложения расходы текущего периода на производство и реализацию. Прямые расходы, отнесенные на готовую продукцию, при прочих равных условиях будут списаны быстрее, чем

---

екта в учете, норму нельзя применять в налоговом учете, если в финансовом учете данной компании она не используется (Tax Law Design and Drafting. IMF, 1998. P. 677).

<sup>383</sup> Изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.

отнесенные на незавершенное производство, стоимость которого в текущем месяце добавляется к прямым расходам следующего месяца (п. 1 ст. 319 НК РФ). В то же время ранее действовавший унифицированный порядок оценки незавершенного производства в зависимости от «укрупненного» вида деятельности налогоплательщика – обработка и переработка сырья, выполнение работ (оказание услуг), прочая деятельность – может быть технически неудобен налогоплательщику, поскольку не учитывает особенностей производственного процесса, в связи с чем затрудняется использование информации из внутреннего (управленческого) и бухгалтерского учета организации.

Помимо положительных изменений в порядок налогового учета Закон № 58-ФЗ внес в налоговое законодательство коррективы, которые могут привести к росту возможностей налогового планирования. Речь идет о порядке определения расходов по торговым операциям (ст. 320 НК РФ).

Согласно новой редакции данной статьи налогоплательщик, осуществляющий оптовую, мелкооптовую или розничную торговлю, имеет право выбрать, как именно формировать стоимость приобретения покупных товаров: по сумме расходов, связанных с приобретением данных товаров, либо по сумме, указанной в соответствующем договоре. Выбранный способ необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Стоимость приобретения покупных товаров относится к прямым расходам, т.е. принимается для целей налогообложения по мере реализации товаров. Вместе с тем налогоплательщик, избравший второй способ, может часть расходов, связанных с приобретением товаров (кроме затрат на транспортировку), отнести к косвенным и, следовательно, в полном объеме списать в текущем периоде<sup>384</sup>.

---

<sup>384</sup> Такой трактовки положений ст. 320 НК РФ придерживается, в частности, О.А. Лосицкий, эксперт журнала «Российский налоговый курьер». См. Российский налоговый курьер. 2006. № 10.

Целесообразность отступления в данном случае от общепринятого порядка формирования стоимости приобретения активов<sup>385</sup> не очевидна. Таким образом, налоговое законодательство безосновательно предоставляет налогоплательщикам возможность избрать более выгодный с точки зрения оптимизации налоговых платежей способ налогового учета.

### ***Раздельный учет по видам деятельности налогоплательщика***

Как правило, раздельный налоговый учет необходим, если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, которые облагаются налогом по отличной от общей ставке и (или) налоговая база по которым рассчитывается в отличном от общего порядке. Данные положения закреплены в Налоговом кодексе РФ (п. 2 ст. 274).

В частности, следующие организации упомянуты в Налоговом кодексе в связи с необходимостью вести раздельный учет:

- осуществляющие как операции, подлежащие обложению налогом на добавленную стоимость, так и операции, не подлежащие обложению данным налогом (освобожденные от налогообложения), – п. 4 ст. 149;
- осуществляющие реализацию товаров (работ, услуг), которая облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 0% , – п. 6 ст. 166;
- получающие средства целевого финансирования – подп. 14 п. 1 ст. 251;
- получающие доходы от деятельности, относящейся к игорному бизнесу, – п. 9 ст. 274;
- резиденты особой экономической зоны, если законами субъектов РФ установлена пониженная ставка налога на прибыль, – п. 1 ст. 284, а также резиденты Особой экономической зоны в Калининградской области – п. 2 ст. 288.1;

---

<sup>385</sup> Об общепринятом порядке см. раздел «Формирование стоимости приобретения активов».

- бюджетные учреждения, ведущие предпринимательскую деятельность, – п. 1 ст. 321.1;
- осуществляющие наряду с деятельностью, подлежащей обложению единым налогом на вмененный доход, иные виды деятельности – п. 7 ст. 346.26.

Что касается необходимости закрепить методику ведения раздельного учета в учетной политике для целей налогообложения, в НК РФ прямо на это указано в связи с реализацией товаров (работ, услуг), облагаемых НДС по ставке 0% (п. 10 ст. 165), и в связи с получением вычетов при осуществлении операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС (п. 4 ст. 170). В то же время при наличии в кодексе положений, регламентирующих наиболее спорные моменты при применении методов раздельного учета по видам деятельности, отсутствие соответствующих указаний для прочих ситуаций может не рассматриваться как существенный пробел законодательства.

В части организации раздельного учета по видам деятельности российский Налоговый кодекс содержит общее правило, согласно которому расходы организации, которые не могут быть непосредственно отнесены к конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов организации (п. 1 ст. 272). Данное правило неоднократно упоминается в кодексе: для налогоплательщиков, занимающихся игорным бизнесом (п. 9 ст. 274), для применяющих разные специальные налоговые режимы (п. 8 ст. 346.18), для бюджетных учреждений (п. 3 ст. 321.1). Однако для бюджетных учреждений правило действует лишь в отношении расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи (за исключением мобильной), транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала и расходов по всем видам ремонта основных средств. Как следует распределять другие виды общехозяйственных расходов (например, на уборку помещений, на закупку канцелярских принадлежностей), из текста кодекса не ясно. В частности, не ясно, можно ли вообще распределять данные расходы по

видам деятельности или их следует оплачивать из чистой прибыли учреждения от предпринимательской деятельности.

Необходимо отметить также, что наличие в налоговом законодательстве четко установленного порядка распределения по видам деятельности расходов, которые непосредственно не относятся ни к одному из них, не устраняет возможности уклонения от налогообложения с помощью манипулирования суммами расходов, для которых существует разумная привязка к конкретному виду деятельности организации.

Поскольку отнесение расходов к тому или иному виду деятельности содержит оценочный (субъективный) элемент, при раздельном налоговом учете существует склонность отнести большие суммы расходов к тем видам деятельности, которые подпадают под более жесткий режим налогообложения. Эта проблема до конца не решена и в зарубежных странах. Например, в США, где некоммерческие организации облагаются налогом на доходы от деятельности, непосредственно не связанной с основной (уставной) целью организации (*unrelated business activity*), высока вероятность завышения в налоговом учете затрат на деятельность, не связанную с основной целью, за счет издержек на осуществление институциональной (уставной) деятельности организаций<sup>386</sup>.

Кроме того, существуют ситуации, когда полноценный раздельный учет организовать практически невозможно. В частности, это утверждение относится к бюджетным учреждениям, ведущим предпринимательскую деятельность в помещениях и на оборудовании, полученном за счет бюджетного финансирования (например, образовательное учреждение, где в одной группе учатся как студенты, которые платят за свое обучение, так и обучающиеся бесплатно). В то же время виды деятельности организации могут быть достаточно обособлены, в том числе с точки зрения используемых для их осуществления ресурсов, например в случае организации – резидента особой экономической зоны, если ее прочая деятельность осуществ-

---

<sup>386</sup> См., напр.: Yetman Robert J. Tax–Motivated Expense Allocations by Nonprofit Organizations. University of Iowa. February 19, 2001.

ляется в другом регионе и сотрудники не перемещаются из одного региона в другой.

Таким образом, ограничить возможности манипулирования расходами можно, относительно обособив виды деятельности организаций. Принимая во внимание, что полный запрет на совмещение различных режимов налогообложения нецелесообразен, этого можно добиться, установив четкие правила налогового учета (в том числе важны формы регистров, которые согласно ст. 314 НК РФ устанавливаются приложениями к учетной политике для целей налогообложения). На данном пути следует действовать через разработку методических рекомендаций по организации учетной политики для целей налогообложения, а также через повышение роли этого документа в налоговом учете.

Другой путь показывают крупные российские сырьевые компании (в частности, нефтяные и металлургические), которые часто во избежание возможных недоразумений организуют продажу продукции на экспорт (облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 0%) через торговые дома – обособленные организации, специализирующиеся только на данном виде деятельности. В этом случае необходимость вести раздельный налоговый учет отпадает. Однако создание специальных компаний для большинства налогоплательщиков может оказаться достаточно затратной мерой.

### ***Определение срока полезного использования и амортизация основных средств.***

#### ***Амортизационная премия***

Согласно ст. 256 Налогового кодекса РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено кодексом), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

В данном подразделе мы ограничимся рассмотрением амортизации имущества – основных средств организации. В соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства или реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Как и в отношении прочих рассмотренных ситуаций, положения налогового законодательства в отношении амортизации основных средств не всегда однозначно отражают обязанность налогоплательщика закрепить свой выбор в учетной политике для целей налогообложения. В частности, организация имеет возможность выбрать:

- линейный или нелинейный метод начисления амортизации<sup>387</sup> (п. 1 ст. 259 НК РФ);
- использовать или нет право включения в состав расходов периода затрат на капитальные вложения в размере не более 10% стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно), а также затрат на достройку, дооборудование, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию основных средств – амортизационную премию (п. 1.1 ст. 259);
- применять или нет специальный повышающий коэффициент (не выше 2) к основной норме амортизации по основным средствам, используемым для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности<sup>388</sup> (п. 7 ст. 259);

---

<sup>387</sup> Отметим, что в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ выбранный организацией метод начисления амортизации по объекту основных средств не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по данному объекту, т.е. варьирование метода учета здесь невозможно. Вместе с тем применять или нет специальные повышающие коэффициенты к установленной норме амортизации (в случаях, когда их применение разрешено налоговым законодательством), организация вправе решать по крайней мере каждый год в рамках общего порядка изменений в учетной политике для целей налогообложения.

<sup>388</sup> Как отмечается в письме Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по г. Москве от 2 октября 2003 г. № 26-12/54400 и в письме Министерства финансов РФ от 16 июня 2006 г. № 03-03-04/1/521, для применения специальных повышающих коэффициентов к основной норме амортизации необходи-

- применять или нет специальный повышающий коэффициент (не выше 3) к основным средствам, являющимся предметом договора финансовой аренды (лизинга), а также к основным средствам, используемым только для осуществления научно-технической деятельности (п. 7 ст. 259);
- использовать ли пониженные нормы амортизации к определенным объектам основных средств<sup>389</sup> (п. 10 ст. 259);
- порядок определения срока полезного использования объектов основных средств, бывших в употреблении (п. 12 ст. 259), а также полученных в виде вклада в уставный (складочный) капитал или в порядке правопреемства (п. 14 ст. 259).

При этом в Налоговом кодексе четко указано на обязанность налогоплательщика закрепить свой выбор в учетной политике для целей налогообложения только относительно использования пониженных норм амортизации. О проблемах, которые могут возникнуть в связи с такой неточностью налогового законодательства, мы говорили в подразделе «Понятие и содержание учетной политики для целей налогообложения».

С точки зрения последствий варьирования методов налогового учета здесь следует обратить внимание на недостаточную ясность положений о порядке изменений в применении налогоплательщиком повышающих коэффициентов к основной норме амортизации основных средств. С одной стороны, их применение ограничено налоговым законодательством: только к основным средствам, работающим в условиях агрессивной среды (определено в Налоговом кодексе, п. 7 ст. 259) или повышенной сменности (необходимые разъясне-

---

мо, чтобы условия эксплуатации соответствующих объектов основных средств отличались от обычных условий их эксплуатации. Указанное письмо Минфина говорит также, что перечень основных средств и величины применяемых к ним коэффициентов должны быть отражены в учетной политике организации для целей налогообложения на текущий год.

<sup>389</sup> Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода. Кроме того, при реализации основного средства, к которому применяются пониженные нормы амортизации, перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации в целях налогообложения не производится (п. 11 ст. 259 НК РФ).

ния даны, в частности, в Письме Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по г. Москве от 2 октября 2003 г. № 26-12/54400), а также к предметам договоров финансового лизинга и основным средствам, используемым только для осуществления научно-технической деятельности. С другой – налоговое законодательство однозначно не определяет, как должен поступить налогоплательщик, если, например, основное средство выведено из условий агрессивной среды или повышенной сменности в середине налогового периода, и может ли он менять величину применяемого коэффициента (в пределах 2) в течение налогового периода. Те же вопросы можно поставить и относительно основных средств – предметов договоров финансового лизинга и основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Несмотря на то что сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиком ежемесячно (п. 2 ст. 259 НК РФ), он должен утвердить в своей учетной политике для целей налогообложения на текущий год перечень основных средств с указанием используемого специального коэффициента к основной норме амортизации<sup>390</sup>. Это означает, что применение специальных повышающих коэффициентов организация должна предусмотреть заранее.

Еще один возможный пункт учетной политики организации для целей налогообложения – порядок применения нормы п. 1 ст. 258 НК РФ. Данная норма предусматривает право налогоплательщика увеличить срок полезного использования<sup>391</sup> объекта основных средств после даты его ввода в эксплуатацию, если период, в течение которого данный объект будет использоваться организацией, увеличился после реконструкции, модернизации или технического перевооружения основного средства. При этом в соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, мо-

---

<sup>390</sup> Письмо Министерства финансов РФ от 16 июня 2006 г. № 03-03-04/1/521.

<sup>391</sup> В пределах сроков, установленных для данной амортизационной группы.

дернизации, технического перевооружения<sup>392</sup>, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Здесь необходимо отметить, что организация, которая провела модернизацию объекта основных средств, но не увеличила в налоговом учете срок его полезного использования (так как это замедляет списание в налоговых целях соответствующих расходов), может столкнуться с тем, что списание расходов придется проводить уже за пределами срока полезного использования основного средства<sup>393</sup>, так как норма амортизации, установленная при его введении в эксплуатацию, не пересчитывается. Последнее установлено письмом Минфина от 10 октября 2005 г. № 03-03-04/1/264.

Разумеется, увеличение срока полезного использования основного средства после его модернизации или технического перевооружения является предметом оценочного суждения, соответственно его можно варьировать исходя из соображений налоговой выгоды. В то же время без его увеличения амортизационные расходы организации в случае проведения данных мероприятий неизбежно увеличатся (исключение может составить случай частичной ликвидации основного средства, когда его первоначальная стоимость может быть уменьшена), следовательно, обязательства по налогу на прибыль организаций уменьшатся.

Положение усугубляется наличием в российском Налоговом кодексе (п. 1.1 ст. 259) так называемой амортизационной премии: как отмечалось выше, налогоплательщик вправе включить в состав расходов периода затраты на капитальные вложения в размере не более 10% стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно), а также затрат на достройку, дооборудование, модернизацию, техническое перевооружение, частичную ликвидацию основных средств.

---

<sup>392</sup> Содержание понятий «достройка», «дооборудование», «модернизация», «реконструкция» и «техническое перевооружение» основных средств установлено п. 2 ст. 257 НК РФ.

<sup>393</sup> Согласно Письму Министерства финансов РФ от 2 марта 2006 г. № 03-03-04/1/168 это возможно.

Порядок применения данной нормы Налогового кодекса вызывает вопросы, которые так же, как и многие из описанных выше, решаются на уровне писем Министерства финансов РФ. В частности, из текста нормы нельзя однозначно заключить, может ли она применяться выборочно по объектам основных средств, а также может ли процент вычета варьировать в пределах установленных кодексом 10%. Ответ содержится в Письме Минфина от 13 марта 2006 г. № 03-03-04/1/219. Согласно данному Письму норму п. 1.1 ст. 259 НК РФ можно применять либо в отношении всех основных средств организации, либо не применять вообще, в то же время размер списания расходов устанавливается организацией самостоятельно в пределах 10% указанных в данном пункте расходов. Также в письме говорится о необходимости утверждения соответствующих положений в учетной политике организации для целей налогообложения.

В Письме Минфина от 27 февраля 2006 г. № 03-03-04/1/140 расходы, указанные в п. 1.1 ст. 259 НК РФ, отнесены к амортизационным отчислениям. Таким образом, если организация установила в своей учетной политике для целей налогообложения, что амортизация основных средств включается в перечень прямых расходов, такая организация вычитает 10% амортизационной премии только в части, не отнесенной на незавершенное производство и на остатки готовой продукции на складе.

По итогам проведенного анализа мы установили, что определенные положения налогового законодательства в части амортизации основных средств организаций нуждаются в уточнении. Представляется целесообразным, чтобы такое уточнение имело систематизированный характер – с учетом других положений о налоговом учете организаций.

### ***Резервы в налоговом учете***

В настоящее время Налоговый кодекс РФ разрешает организациям, применяющим метод начисления, создавать следующие виды резервов:

- резерв по сомнительным долгам<sup>394</sup> (ст. 266 НК РФ);
- резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267);
- резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов (ст. 267.1);
- резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (ст. 324);
- резерв предстоящих расходов на оплату отпусков (ст. 324.1);
- резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 324.1);
- резерв на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год<sup>395</sup> (ст. 324.1).

Вместе с тем не каждая организация, применяющая в налоговом учете метод начисления, может создавать все перечисленные виды резервов. В частности, резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию могут создавать только налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров или работ (п. 1 ст. 267), и только по тем товарам (работам), для которых договором с покупателями предусмотрено обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока (п. 2 ст. 267)<sup>396</sup>, а резерв предстоящих расходов, направ-

---

<sup>394</sup> Вопросы, связанные с резервами по сомнительным долгам, см. выше в разделе 2.3.

<sup>395</sup> Резерв на выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год упоминается в п. 6 ст. 324.1 НК РФ, в названии статьи он, в отличие от двух других – резерва предстоящих расходов на оплату отпусков и резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, не фигурирует. Кроме того, не ясно, это отдельный резерв или он формируется совместно с резервом на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. В связи с такой неопределенностью далее мы его не рассматриваем.

<sup>396</sup> При этом следует иметь в виду, что согласно Письму Управления Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по г. Москве от 7 октября 2003 г. № 26-12/55723 «если организация оказывает за оговоренную отдельно в договоре с покупателем товаров плату услуги по гарантийному обслуживанию проданного ранее оборудования, то плата за эти услуги является в соответствии со ст. 39 НК РФ доходом от реализации услуг, соответственно экономически обоснованные и доку-

ляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, – только общественные организации инвалидов и организации, в которых численность работников-инвалидов составляет не менее 50% общего числа работников, а доля расходов на оплату их труда – не менее 25% всех расходов на оплату труда (п. 1 ст. 267.1).

Резервы в налоговом учете служат для равномерного включения в состав расходов определенных затрат, которые иначе (при единовременном списании) могли бы существенно повлиять на величину налогооблагаемой прибыли организации (в том числе превратить ее в убыток). При этом расходы в счет резерва принимаются в целях налогообложения прибыли независимо от того, произошло ли в данном отчетном (налоговом) периоде событие или операция, на которое формируется резерв, т.е. затраты могут быть вычтены до фактического наступления события или операции. Это не только обеспечивает своеобразную страховку налогоплательщику, которая особенно необходима, если налоговое законодательство не предусматривает возможности переносить убытки в прошлое<sup>397</sup>, но и сглаживает поступления налоговых платежей.

Как правило, резервы в налоговом учете устроены таким образом, что неиспользованная сумма в конце срока резервирования включается в состав доходов налогоплательщика, в то же время если фактические расходы за весь срок использования резерва превысили сумму в резерве, разница подлежит вычету в обычном порядке.

---

ментально подтвержденные расходы, связанные с выполнением этих услуг, могут быть учтены в составе расходов на основании ст. 252 Кодекса». То есть за счет средств резерва не списываются расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, если данные мероприятия оплачивает покупатель товара, что и указано в договоре.

<sup>397</sup> Если налогоплательщик получил убыток в текущем периоде в связи с единовременным списанием непредвиденных затрат (например, вопреки сложившейся практике в данном периоде гарантийный ремонт потребовался большому количеству реализованной на условиях гарантии продукции), то возможность налоговой компенсации такого убытка (как и любого другого) у него возникнет только в случае, если в будущих периодах он получит достаточную величину прибыли. Когда разрешен перенос убытков в прошлое, вероятность получить налоговую компенсацию значительно выше.

Остановимся на механизме налогового учета перечисленных выше резервов подробнее. Налоговый кодекс РФ для всех рассматриваемых резервов однозначно определяет, что соответствующие положения должны быть отражены в учетной политике организации для целей налогообложения. Как правило, учетная политика для целей налогообложения в случае формирования организацией резервов должна содержать не только указание на этот факт, но и положения, касающиеся порядка их формирования (в том числе предельный размер отчислений в резерв, нормативы отчислений).

При этом Налоговый кодекс устанавливает, как именно и на основании каких документов налогоплательщика должны быть рассчитаны отчисления в тот или иной резерв, а также порядок использования и расформирования резервов. Ниже в *табл. 3.9* представлены соответствующие нормы.

*Таблица 3.9*

Наименование резерва	Размер резерва. Отчисления в резерв	Срок резервирования. Порядок переноса средств резерва в следующий налоговый период	Порядок расформирования резерва
<b>Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию</b>	Ограничен; предельный размер определяется исходя из доли фактических расходов организации на гарантийный ремонт и обслуживание в сумме выручки от реализации товаров (работ), на которые согласно договору с покупателем распространяется действие гарантийных условий, за последние три года; величина, равная этой доле, умноженной на выручку от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период, и есть предельный размер резерва.	Не ограничен; сумма резерва, не полностью использованная в текущем налоговом периоде, может быть перенесена на следующий период, при этом сумма резерва следующего периода определяется с учетом перенесенного остатка.	Если налогоплательщик прекращает деятельность по продаже товаров (осуществлению работ) с условием их гарантийного ремонта и обслуживания, сумма ранее созданного и не использованного резерва подлежит включению в состав доходов налогоплательщика по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Наименование резерва	Размер резерва. Отчисления в резерв	Срок резервирования. Порядок переноса средств резерва в следующий налоговый период	Порядок расформирования резерва
	<p>Расходами признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации указанных товаров (работ).</p>		
<p><b>Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов</b></p>	<p>Размер резерва определяется на основании программ, разработанных и утвержденных налогоплательщиком<sup>1</sup>, т.е. размер резерва ограничен суммой соответствующих расходов по смете, при этом предельный размер отчислений в резерв ограничен 30% налогооблагаемой прибыли текущего периода без учета данного резерва.</p>	<p>В течение запланированного периода реализации программ по социальной поддержке инвалидов, но не более 5 лет.</p>	<p>Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в течение запланированного периода, подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде.</p>
<p><b>Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств</b></p>	<p>Ограничен; сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. При этом предельная сумма отчислений в резерв определяется исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. Предельная сумма отчислений может быть увеличена,</p>	<p>Ограничен; не использованная в текущем налоговом периоде сумма резерва на следующий период не переносится. Исключение – особо сложные и дорогие виды капитального ремонта основных средств; здесь срок резервирования ограничен окончанием такого ремонта на основании графика ремонта.</p>	<p>«В году окончания сложного капитального ремонта основных средств у организации возникает обязанность по уплате налога с нерасходованной суммы резерва под предстоящие ремонты» (Письмо Минфина РФ от 19 июля 2006 г. № 03-03-04/1/588).</p>

Наименование резерва	Размер резерва. Отчисления в резерв	Срок резервирования. Порядок переноса средств резерва в следующий налоговый период	Порядок расформирования резерва
	<p>если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода и в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись. В этом случае предельная сумма отчислений в резерв увеличивается на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта.</p>		
<b>Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков</b>	<p>Ограничен; налогоплательщик обязан составить смету, в которой отражается расчет размера ежемесячных отчислений в резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму единого социального налога с этих расходов. При этом процент отчислений в резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы</p>	<p>Не ограничен; но на конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию резерва. Резерв должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, среднедневной суммы расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка) и обязательных отчислений единого социального налога.</p>	<p>Если в следующем налоговом периоде налогоплательщик не будет формировать данный резерв, то сумма остатка резерва, выявленного в результате инвентаризации по состоянию на конец налогового периода, включается в состав внереализационных доходов текущего налогового периода.</p>

Наименование резерва	Размер резерва. Отчисления в резерв	Срок резервирования. Порядок переноса средств резерва в следующий налоговый период	Порядок расформирования резерва
	расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.		

<sup>1</sup> Цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, перечислены в подп. 38 п. 1 ст. 264 НК РФ. Налогоплательщики, формирующие резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, обязаны по окончании налогового периода представлять в налоговые органы отчет о целевом использовании средств резерва. При нецелевом использовании средств они подлежат включению в налоговую базу того налогового периода, в котором было произведено их нецелевое использование.

*Источники:* Налоговый кодекс РФ, Письмо Минфина РФ от 19 июля 2006 г. № 03-03-04/1/588.

Как можно видеть из приведенной таблицы, Налоговый кодекс оставляет определенные пробелы в регулировании налогового учета резервов. Несмотря на то что мы оставили за рамками таблицы резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет, относительно которого в п. 6 ст. 324.1 НК РФ сказано лишь, что он формируется аналогично<sup>398</sup> резерву предстоящих расходов на оплату отпусков, без ссылки на письмо Министерства финансов обойтись не удалось.

Указанная в таблице норма – не единственная уточняющая требования к налоговому учету резервов. В частности, можно привести

<sup>398</sup> В то же время в Письме Министерства РФ по налогам и сборам от 15 марта 2004 г. № 02-5-10/13 утверждается, что «организация в учетной политике должна определить способ резервирования и порядок расчета предельной суммы отчислений в резерв, а также обоснованный критерий, по которому на последнюю дату отчетного периода организация будет уточнять размер остатка резерва, переходящего на следующий налоговый период (например, процент от прибыли или сумма на одного работника и т.д.)», при этом «отсутствие подобного критерия означает нарушение организацией установленного порядка признания в целях налогообложения суммы резерва». Представляется, что для данного резерва критерии для уточнения суммы резерва вовсе не аналогичны тем, которые указаны в Налоговом кодексе для резерва предстоящих расходов на оплату отпусков (см. в таблице).

следующий пример. Предельная сумма резерва зависит от определенных показателей в организации за предыдущие три года как для резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, так и для резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств. При этом Налоговый кодекс в отношении первого из указанных резервов уточняет порядок формирования для тех налогоплательщиков, которые функционируют менее трех лет (см. п. 3 и 4 ст. 267), а для второго – нет. Этот пробел восполнен письмом Минфина РФ от 8 апреля 2005 г. № 03-03-01-04/1/180, где указано, что «налогоплательщик, не производивший ремонт основных средств в течение предыдущих трех лет, вправе производить отчисления в резерв только в том случае, если он осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более чем одного налогового периода».

В связи с тем что в данном разделе мы постоянно ссылаемся на то, что пробелы налогового законодательства в части налогового учета и учетной политики для целей налогообложения восполняются письмами финансового или налогового ведомства, может возникнуть вопрос, является ли целесообразным такое положение вещей. Вероятно, можно было бы согласиться с уже установившимся порядком, однако, во-первых, таким образом растут издержки налогоплательщиков, связанные с соблюдением налогового законодательства, особенно это верно для тех случаев, когда дополнения касаются основополагающих норм в той или иной области, а во-вторых, нужные разъяснения не всегда выходят вовремя, чтобы избавить налогоплательщиков от судебных разбирательств<sup>399</sup>. Полагаем, что в

---

<sup>399</sup> Примером может послужить судебное дело, по которому вынесено постановление президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 апреля 2005 г. № 14295/04. Суть дела заключалась в том, что налоговая инспекция, считая, что использованным резервом предстоящих расходов на оплату отпусков является только фактически выплаченная работникам в течение налогового периода сумма, доначислила налог, так как налогоплательщик, полагая, что использованным резервом также является начисленная сумма предстоящих расходов по неиспользованным в течение налогового периода отпускам, не включил соответствующие суммы в доходы периода. Судом первой инстанции дело рассматривалось 2 апреля 2004 г., решение

случае прямого установления всех необходимых положений в законе (или хотя бы в едином документе) таких ситуаций было бы значительно меньше, в том числе и потому, что ясным требованиям проще соответствовать.

Пробелы в налоговом законодательстве (в том числе в регулировании налогового учета) создают условия для налогового планирования и уклонения от налогообложения, и таких ситуаций, как показал проведенный анализ, гораздо больше, чем возможностей уклонения посредством варьирования способа (метода) учета в учетной политике для целей налогообложения. В этом отношении в рамках предмета данного раздела заслуживает внимания резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Как можно заключить из *табл. 3.9*, этот резерв по сути состоит из двух различных резервов: на «особо сложные и дорогие»<sup>400</sup> виды капитального ремонта и на прочий ремонт (по-видимому, и текущий, и капитальный). Принципиальное их отличие состоит в том, что для первой составляющей резерва неиспользованные суммы переносятся на следующие налоговые периоды, при этом критерии отнесения ремонта к «особо сложному и дорогому» четко не определены, а суммы отчислений на его проведение определяются исходя из графика проведения такого ремонта, устанавливаемого налогоплательщиком. Используя данную норму, организация может резервировать на ремонт (в том числе текущий, так как резерв один) основных средств сумму больше предела, установленного законодательством по обычным видам ремонта, а чтобы не восстанавливать резерв в том налоговом периоде, на который согласно плану намечен особо

---

было вынесено в пользу налогового органа. А 18 августа 2004 г. вышло Письмо Министерства РФ по налогам и сборам № 02-5-11/142@, где однозначно сказано, что «под недоиспользованными на последний день текущего налогового периода суммами резерва на оплату отпусков следует понимать разницу между суммой начисленного в отчетном периоде резерва на оплату отпусков и суммой фактических расходов на оплату использованных в налоговом периоде отпусков (с учетом единого социального налога) и на предстоящую оплату неиспользованных в отчетном году законодательно предусмотренных отпусков (с учетом единого социального налога, исчисленного по методике, применяемой при формировании резерва)».

<sup>400</sup> Терминология Налогового кодекса РФ. См. п. 2 ст. 324.

сложный капитальный ремонт, увеличить фактические расходы по ремонту основных средств. В условиях роста цен это дает определенные преимущества, которые не обоснованы объективными обстоятельствами.

Необходимо отметить также, что возможность использования особого порядка учета расходов на определенные виды капитального ремонта основных средств нарушает нейтральность налогового законодательства<sup>401</sup>. Как отмечалось выше, модернизация или реконструкция основных средств увеличивают их первоначальную стоимость, следовательно, соответствующие расходы должны амортизироваться, в то же время расходы на определенные виды капитального ремонта можно вычесть не только в том периоде, когда осуществляется ремонт, но и до его осуществления – с использованием резерва. Возникает вопрос, чем принципиально отличается, скажем, реконструкция основных средств от их «особо сложного» капитального ремонта?

Таким образом, чтобы не провоцировать налоговое планирование и уклонение от налогообложения, последствия применения тех или иных способов (методов) налогового учета в «пограничных» ситуациях<sup>402</sup> не должны существенно различаться.

---

<sup>401</sup> В отношении резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, также возникает вопрос: почему возможность вычета соответствующих расходов (еще до их фактического осуществления) предоставлена общественным организациям инвалидов и не предоставлена, в частности, некоммерческим организациям.

<sup>402</sup> Под пограничными ситуациями понимаются положения законодательства, когда граница между понятиями четко не установлена, а ситуации близки по смыслу. Например, выбор отражения расходов на ремонт основного средства через его реконструкцию или капитальный ремонт формально не разрешен, но если граница четко не установлена, организация может (умышленно или неосознанно) делать такой выбор.

### 3.2.2. Направления совершенствования налогового законодательства в части условий выбора учетной политики для целей налогообложения

#### 1. Нейтральность и обоснованность

Возможность выбора способов (методов) налогового учета фактов финансово-хозяйственной деятельности, установленная в налоговом законодательстве, является нормальной практикой, что подтверждается международным опытом. Такая возможность предусмотрена налоговым законодательством с целью компенсировать организациям те экономические условия, которые невыгодно отличают определенные виды деятельности или операции.

Например, метод налогового учета запасов по стоимости последних по времени приобретений (метод ЛИФО) по сравнению с прочими методами обеспечивает списание больших сумм расходов на приобретение запасов сырья и материалов, что позволяет частично компенсировать последствия роста цен для организаций, специфика деятельности или рыночная стратегия которых диктует необходимость больших запасов. При прочих равных такие организации оказываются в менее выгодных условиях по сравнению с теми, которые не имеют большого объема запасов. Таким образом, возможность выбора способов (методов) налогового учета событий и операций направлена на обеспечение нейтральности налогового законодательства.

При этом альтернативные методы также должны быть максимально нейтральными для налогоплательщиков, находящихся в сопоставимых экономических условиях. «Пограничные» ситуации не должны провоцировать налоговое планирование и уклонение от налогообложения. Как было отмечено выше, выбор отражения расходов на ремонт основного средства через его реконструкцию или капитальный ремонт формально не разрешен, но если граница четко не установлена, организация может это сделать (умышленно или неосознанно), в этом случае важно, чтобы налоговые последствия не различались существенно.

Выбор методов налогового учета того или иного объекта из предусмотренных налоговым законодательством в правоприменительной практике должен ограничиваться соображениями обоснованности и последовательности их применения. В рамках исследования российской практики требование обоснованности демонстрирует ситуация с распределением расходов на производство и реализацию на прямые и косвенные – представители налоговых органов подтверждают, что, если перечни прямых и косвенных расходов у организации различаются для целей бухгалтерского и налогового учета, это потребует обоснования<sup>403</sup>. К сожалению, привести пример реализации принципа последовательности из российского опыта затруднительно, так как смена метода налогового учета событий и операций с нового налогового периода практически не ограничена.

Представляется целесообразным ограничить выбор налогоплательщиком метода налогового учета в следующих случаях:

1. Кассовый метод определения доходов и расходов на общем режиме налогообложения налогом на прибыль организаций.

Негативное влияние использования кассового метода в рамках общего режима налогообложения на возможности налогового планирования и уклонения от налогообложения можно ограничить, если:

- разработать и закрепить в Налоговом кодексе специальные переходные положения (как с метода начисления на кассовый метод, так и обратно) для таких налогоплательщиков;
- запретить организациям, применяющим кассовый метод определения доходов и расходов, быть плательщиками налога на добавленную стоимость;
- ввести в налоговое законодательство нормы, ограничивающие вычет расходов по сделке до включения в налоговую базу соответствующих доходов контрагентом (при сделках между взаимозависимыми лицами).

---

<sup>403</sup> См. раздел «Прямые и косвенные расходы налогоплательщика. Формирование стоимости незавершенного производства».

Последняя мера представляется полезной при применении хотя бы одной из сторон сделки специальных режимов налогообложения, даже если будет принято решение отказаться от кассового метода на общем режиме налогообложения налогом на прибыль организаций.

2. Порядок формирования стоимости приобретения активов, когда соответствующие налоговые и таможенные платежи можно не включать в первоначальную стоимость.
3. Порядок формирования стоимости покупных товаров исходя из суммы, указанной в договоре<sup>404</sup>.
4. Порядок формирования резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств в случае проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта.

Представляется нецелесообразным деление капитального ремонта основных средств на особо сложные и дорогие и прочие виды, тем более что граница четко не установлена (и, по всей видимости, не может быть установлена) в Налоговом кодексе. Следует сблизить порядок налогового учета восстановления основных средств при различных формах, в том числе капитального ремонта, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, тогда не останется веских оснований для применения в налоговом учете амортизационной премии, которая в настоящее время частично компенсирует разницу во времени вычета расходов в случае достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения основных средств по сравнению с тем, когда производится их капитальный ремонт.

5. Повышенные нормы амортизации для основных средств – предметов договоров финансового лизинга<sup>405</sup>.

## 2. Системность

В настоящее время требования к учетной политике для целей налогообложения имеют бессистемный характер, налицо пробелы и противоречия в регулировании данной сферы. Это приводит к росту

---

<sup>404</sup> См. там же.

<sup>405</sup> Подробнее о возможностях налогового планирования с использованием данной нормы см. выше в разделе 2.4.

издержек налогоплательщиков, связанных с соблюдением налогового законодательства, соответственно степень его соблюдения снижается.

Как правило, пробелы налогового законодательства в части налогового учета и учетной политики для целей налогообложения восполняются письмами финансового или налогового ведомства. В то же время содержащиеся в этих письмах разъяснения не всегда носят системный характер (например, в случае с понятием длительного технологического цикла<sup>406</sup>) и защищают налогоплательщиков от претензий налоговых органов. В связи с этим представляется необходимым систематизировать требования к учетной политике организаций для целей налогообложения в едином документе.

С внесением «учетной политики для целей налогообложения» в перечень институтов, понятий и терминов, используемых в Налоговом кодексе, сделан первый шаг на пути систематизации ее законодательного регулирования. В дальнейшем целесообразно дополнить определение в п. 2 ст. 11 НК РФ основополагающим принципом, согласно которому учетная политика организации для целей налогообложения должна содержать все положения, по которым налоговое законодательство допускает вариантность методов учета и которые имеют место в финансово-хозяйственной деятельности данной организации. Это позволит не вносить многочисленные поправки в статьи кодекса, где говорится об альтернативных возможностях отражения объектов в налоговом учете.

Для более эффективного внедрения системных требований к учетной политике организаций целесообразно разработать и опубликовать методические рекомендации, разъясняющие возможности выбора способа (метода) налогового учета того или иного факта финансово-хозяйственной деятельности, а также порядок отражения сделанного выбора в учетной политике для целей налогообложения. Разработка единого документа позволит обратить внимание на противоречия в действующем регулировании данной сферы и разрешить их.

---

<sup>406</sup> См. раздел «Отражение в налоговом учете доходов и расходов организации, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам».

При наличии системных требований к содержанию учетной политики для целей налогообложения возможно установление ответственности за их несоблюдение.

### 3. Последовательность и полнота

Разумные ограничения на частоту смены способов (методов) налогового учета являются действенным препятствием налоговому планированию и уклонению от налогообложения посредством варьирования методов учета. Таким образом, следует ограничить право организации менять метод налогового учета по собственной инициативе с начала каждого налогового периода.

Наиболее целесообразным представляется механизм, применяющийся в практике США, когда налогоплательщик, уже менявший метод налогового учета какого-либо объекта за последние 5 лет, должен обосновать необходимость нового изменения метода в отношении того же объекта и получить разрешение налогового органа. Разумеется, сроки рассмотрения документов в налоговых органах должны быть четко установлены в законодательстве и не препятствовать налогоплательщику, вовремя подготовившему документы, принять изменение с начала нового налогового периода.

При этом изменение учетной политики для целей налогообложения (варьирование методов налогового учета) следует отличать от ее дополнения. Дополнение имеет место тогда, когда вновь внесенные в документ положения не меняют уже принятых методов учета. Прежде всего это касается новых видов деятельности организаций<sup>407</sup> и положений, которые уже применяются налогоплательщиком на практике (например, об этом свидетельствуют другие внутренние документы или регистры налогового учета), но по каким-либо причинам не отражены в учетной политике для целей налогообложения. Последнее особенно важно в переходный период, если решение о

---

<sup>407</sup> Следует отметить, что внесение в учетную политику для целей налогообложения новых положений, касающихся видов деятельности, которые организация только начала осуществлять, могут затрагивать уже принятые в организации методы налогового учета событий и операций (например, если новый вид деятельности предполагает ведение раздельного учета).

систематизации требований к учетной политике для целей налогообложения все-таки будет принято.

Предлагается разрешить внесение дополнений в приказ (распоряжение) об учетной политике для целей налогообложения в том числе в течение налогового периода.

#### 4. Доступность информации

В настоящее время вопрос информирования налоговых органов о принятой в организации учетной политике для целей налогообложения и изменениях в ней не решен. В Налоговом кодексе прямо не указано на обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы приказ (распоряжение) об учетной политике для целей налогообложения, формы налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость не содержат сведений из учетной политики для целей налогообложения.

В связи с этим представляется целесообразным изменить формы налоговых деклараций, закрепив в них поля для сведений об основных способах (методах) налогового учета соответствующих объектов, перечень которых четко определен налоговым законодательством. Это позволит также решить вопрос об информировании налоговых органов в случае смены метода налогового учета того или иного объекта в заявительном порядке.

В то же время Налоговый кодекс в настоящее время содержит ряд положений, предусматривающих самостоятельную разработку налогоплательщиком методик налогового учета для определенных объектов – в частности, это перечень прямых и косвенных расходов, порядок оценки незавершенного производства, методики раздельного учета операций реализации, облагаемых и не облагаемых налогом на добавленную стоимость, а также операций, облагаемых НДС по ставке 0%. Данные методики невозможно не только унифицировать с целью сокращения возможностей налогового планирования, но и формализовать, чтобы предоставить налогоплательщику выбор из ограниченного числа вариантов. Закрытый перечень прямых расходов на производство и реализацию, например, уже показал себя как неэффективный.

Таким образом, информирование налоговых органов о принятых в организации методах налогового учета, если все альтернативные методы не перечислены в Налоговом кодексе, невозможно в рамках форм налоговых деклараций. В данном случае представляется целесообразным ввести следующий порядок: организация однократно после утверждения руководителем соответствующих методик информирует о них налоговый орган (представляет приказ об учетной политике для целей налогообложения), а впоследствии прилагает данный документ к налоговой отчетности, только если произошли изменения в методах налогового учета, все альтернативные варианты которых четко не указаны в Налоговом кодексе. По-видимому, полный перечень таких ситуаций должен содержаться в едином документе, систематизирующем требования к учетной политике для целей налогообложения.

## Приложение к разделу 3.2. Международный опыт в области организации учетной политики для целей налогообложения

Таблица ПЗ.2.1

### Выбор способов (методов) налогового учета событий и операций

	США	Новая Зеландия	Австралия	Канада	Великобритания
Порядок определения доходов и расходов <sup>408</sup>	Метод начисления или кассовый метод. Налогоплательщик обязан использовать выбранный метод учета в течение всего отчетного периода (года) <sup>409</sup> .	Методы учета по налогу на товары и услуги: на основе счетов-фактур, платежей или смешанный метод <sup>410</sup> .	Налогоплательщик может выбрать: вести налоговый учет по методу начисления или по кассовому методу <sup>411</sup> .	Метод начисления или кассовый метод <sup>412</sup> .	Учет в целях исчисления правил недос tatочной капитализации: налогоплательщик может выбрать метод начисления или метод учета в текущих (рыночных) ценах <sup>413</sup> .
Методы оценки товарно-материальных запасов <sup>414</sup>	Возможность выбора метода учета: по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений	Возможность выбора метода учета: по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО), по средневзвешенному значению, метод специ-	Возможность выбора метода учета: по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО), по средней себестоимости, по стандартной себестоимости.	Возможность выбора метода учета: по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО), метод специфической идентификации.	Возможность выбора метода учета: по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО), по средневзвешенному значению.

<sup>408</sup> Специальные ограничения, направленные на устранение возможных негативных последствий для налогообложения при совершении сделок между компаниями, применяющими различный порядок определения доходов и расходов, представлены в *табл. ПЗ.2.2.*

<sup>409</sup> IRS Publication 538. Accounting Periods and Methods, <http://www.irs.gov/publications/p538/index.html>

<sup>410</sup> <http://www.ird.govt.nz/gst/obligations/accounting-methods/gst-accounting-basis.html>

<sup>411</sup> <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/14158.htm>

<sup>412</sup> <http://www.cra-arc.gc.ca/tax/business/topics/solepartner/accounting-e.html>

<sup>413</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/CFM5101.htm>

<sup>414</sup> <http://www.rbt.treasury.gov.au/publications/paper2/download/Ch4.PDF#search=%22FIFO%20LIFO%20international%20comparison%22>

	США	Новая Зеландия	Австралия	Канада	Великобритания
	(метод ЛИФО <sup>415</sup> ), метод специфической идентификации.	фической идентификации.			
Ремонт основных средств	Прямые и косвенные затраты (включая затраты на ремонт), которые приносят прямые выгоды или производятся по причине выполнения производственных операций или для перепродажи, должны относиться на произведенное имущество или имущество, приобретенное для последующей реализации <sup>416</sup> .		Единая система амортизационных расходов <sup>417</sup> .	Затраты на ремонт, в результате которого происходит улучшение актива по сравнению с его первоначальным состоянием, или на ремонт актива, предназначенного для перепродажи, учитываются в составе капитальных расходов. Затраты на ремонт, который восстанавливает актив до его первоначального состояния, учитываются в составе текущих расходов <sup>418</sup> .	Замена составной части актива (части целостного актива) рассматривается как восстановление дохода, так как замена направлена на поддержание актива в его первоначальном состоянии. Тот факт, что амортизация начисляется на актив в целом, не исключает вычета расходов на ремонт данного актива <sup>419</sup> .
Долгосрочные контракты	Использование метода «взгляд в прошлое» для определения выгоды, полученной по долгосрочным контрактам, которые учи-				Стандарт SSAP9 требует начислять распределяемую прибыль в стоимости долгосрочного контракта, однако не дает

<sup>415</sup> Разрешено применять только для учета сырья (raw materials).

<sup>416</sup> IRS Cost Segregation Audit Technique Guide, <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=134361,00.html>

<sup>417</sup> <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/16407.htm&pc=001/009/021/011/001&mnu=&mfp=001/003&st=&cy=1>

<sup>418</sup> [http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4002/t4002-04-e.html#P594\\_42484](http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4002/t4002-04-e.html#P594_42484)

<sup>419</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM46910.htm>

США	Новая Зеландия	Австралия	Канада	Великобритания
<p>тываются с помощью либо метода процента завершения, либо метода процента завершения и капитализации затрат<sup>420</sup>.</p>				<p>детальных разъяснений, как именно рассчитывается соответствующая сумма<sup>421</sup>.</p>
<p>Предоплаченные расходы</p>		<p>Предоплаченные расходы пропорционально распределяются в течение соответствующего срока службы или в течение 10 лет, в зависимости от того, какой период меньше. К предоплаченным расходам применяются правила «налогового убежища»<sup>422</sup>.</p>	<p>В соответствии с методом начисления предоплаченные расходы можно вычесть в тот год или в те несколько лет, в течение которых получены соответствующие доходы<sup>423</sup>.</p>	

<sup>420</sup> IRS Instructions for Form 8697, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8697.pdf>

<sup>421</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM33155.htm>

<sup>422</sup> <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/25141.htm&pc=001/003/011/002/002&mnu=21939&mfp=001/003&st=&cy=1>

<sup>423</sup> [http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4002/t4002-04-e.html#P594\\_42484](http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4002/t4002-04-e.html#P594_42484)

**Специальные правила налогового учета при применении  
контрагентами разных методов определения доходов  
и расходов (кассовый метод и метод начисления)**

Страна	
Австралия	Закон разрешает вычет расходов в том же годовом периоде, в котором признается соответствующий доход <sup>424</sup> .
Болгария	В соответствии с положениями Закона о налогообложении доходов корпораций доходы и расходы признаются на основе метода начисления и должны быть сопоставлены, а взаимозависимые лица применяют одинаковые учетные методы и отчетные периоды <sup>425</sup> .
Канада	Все компании следуют общепринятым правилам учета, которые предполагают, что компании имеют одинаковые отчетные периоды <sup>426</sup> .
Новая Зеландия	Доход должен быть отнесен к тому же годовому периоду, что и вычет соответствующих расходов <sup>427</sup> .
Великобритания	Доход признается тогда, когда он заработан (earned), и должен быть соотнесен с расходами. Вычет соответствующих расходов откладывается до момента осуществления платежа в случае, если сделка осуществляется между взаимозависимыми лицами <sup>428,429</sup> .
США	Налогоплательщик, применяющий метод начисления, должен перенести вычет расходов на будущий отчетный период, т.е. осуществить вычет в течение того же года, когда будет фактически произведена выплата дохода и когда взаимозависимое лицо (его контрагент) включит указанную сумму в свой валовой доход. К категории взаимозависимых лиц относятся группы контролируемых компаний, где корпорация владеет не менее 50% акционерного капитала <sup>430, 431</sup> .

<sup>424</sup> <http://law.at0.gov.au/atolaw/print.htm?DocID=TXR%2FTR9426%2FNAT%2FATO%2F00001>

<sup>425</sup> RIA Worldwide Tax Law Database. Bulgarian Corporate Income Tax Act. Chapter II. Section I. Paragraph 23 (13).

<sup>426</sup> Canada Department of Justice. Income Tax Act. <http://lois.justice.gc.ca/en/I-3.3/index.html>

<sup>427</sup> New Zealand Legislation. Income Tax Act 2004. Part E – Timing and Quantifying Rules.

<sup>428</sup> HMRC. Business Income Manual. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bimmanual/BIM40080.htm>

<sup>429</sup> HMRC. Corporate Intangibles Research and Development Manual. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD12660.htm>

<sup>430</sup> Reichert Charles. Note sale: does it accelerate related-party interest deductions? // Journal of Accountancy. March 2005.

[http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m6280/is\\_3\\_199/ai\\_n13255388](http://findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_3_199/ai_n13255388)

<sup>431</sup> Maples L., Turner M. Matching Deductions to Payments // Journal of Accountancy. October 2006. <http://www.aicpa.org/PUBS/jofa/oct2006/maples.htm>

### **3.3. Совершенствование налогового законодательства в части обложения налогом на прибыль организаций операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами**

Настоящий раздел посвящен исследованию вопросов обложения налогом на прибыль организаций операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок.

Особенности налогообложения на рынке ценных бумаг и финансовых инструментов в России проанализированы с точки зрения соблюдения принципа нейтральности налогообложения, учета влияния внешних факторов и содержания операций на специфику их налогообложения.

В сфере налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации осуществлено разделение на два крупных сегмента: доходы от реализации реальных активов, товаров, работ, услуг и доходы по операциям с финансовыми активами в виде ценных бумаг и их производных (финансовых инструментов срочных сделок). Поскольку финансовыми потоками легче манипулировать с целью снижения налоговых обязательств, убытки по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, как правило, не могут покрываться доходами от операций с реальными активами.

Вопросы совершенствования налогового законодательства в части налогообложения операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок приобретают все большую актуальность в связи с развитием финансовых рынков. Предложения по изменению соответствующих статей Налогового кодекса РФ выдвигаются, в частности, Ассоциацией российских банков<sup>432</sup>.

---

<sup>432</sup> См.: Концепция изменений в Налоговый кодекс РФ в отношении операций с финансовыми инструментами срочных сделок (ФИСС) // Конференция «Производные инструменты (деривативы) на финансовом рынке России: состояние и перспективы». 29 марта 2006 г.  
<http://www.dereх.ru/Upload/632816550028906250/ARB-2006-03-29.doc>

### 3.3.1. Обособление налоговой базы по ценным бумагам и финансовым инструментам срочных сделок

Базовым принципом налогообложения ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, заложенным в российском Налоговом кодексе, является то, что, как правило, финансовые результаты по таким сделкам и сделкам с реальными активами для целей обложения налогом на прибыль организаций разведены и облагаются отдельно.

Для того чтобы определиться, насколько обоснованным было введение такого внешнего ограничения и является ли целесообразным сохранение такого порядка в ближайшей перспективе, следует иметь в виду, что Россия является страной с переходной экономикой, и государство должно располагать устойчивой финансовой базой для проведения необходимых социальных и структурных преобразований. Подразделение рынка на два сегмента (реальный и финансовый) с разными режимами налогообложения направлено в том числе на решение этой задачи.

Скорость операций на финансовых рынках многократно превосходит скорость операций на реальном рынке. В силу специфики финансовых активов (право, имеющее всего лишь бумажную форму, а в ряде случаев не имеющее и бумажной формы, а представленное в виде электронной записи, является крайне мобильным предметом сделки) финансовые рынки являются гораздо более мобильными по сравнению с обычными товарными рынками и легко интегрируемы в международные рынки. Финансовый актив в виде права, имеющего универсальное обеспечение, выраженное в денежной форме, является универсальным предметом сделки на любом международном финансовом рынке. В силу этого применение общего правила налогообложения доходов (включающего равный подход как для рынка реальных товаров, так и для финансового рынка) становится для развивающейся экономики, какой является переходная экономика, крайне рискованным, поскольку через финансовый рынок легко могут быть переброшены убытки по финансовым операциям, сформировавшиеся на различных площадках по всему миру, на территорию России. Включение финансовых убытков в совокуп-

ную базу наряду с доходами от операций с реальными активами приведет к искусственному занижению доходов. В результате государство лишается своих доходов. Они перемещаются в государства с более льготной системой налогообложения и возвращаются уже как внешние ресурсы.

Рассмотрим пример в подтверждение этого тезиса.

	Российский коммерческий банк (налоговый резидент РФ)		Иностранная корпорация (налоговый резидент иностранного государства)	
	основной долг	налоговая база	основной долг	налоговая база
Банком выдан кредит иностранной корпорации (bad debt)	-130		130	
Банком сформирован резерв под кредит (за счет уменьшения налоговой базы по прибыли)		-130		
Погашена ссудная задолженность за счет резерва	130			
Иностранной корпорацией приобретены российские ценные бумаги			-130	
Российским банком выкуплены у иностранной корпорации ценные бумаги	-130		130	
Цена реализации (погашения, включая проценты) ценных бумаг		120		
Итого результат:				
по выданному кредиту		0		130
доходы/убытки по ценной бумаге		-10	0	0
Доходы от реализации реальных товаров (работ, услуг)*		10		
Итого совокупная налоговая база		0	130	

\* Например, российским банком был выдан кредит российскому товаропроизводителю под товарное обеспечение, учитывающее в том числе доходы в виде процентов в сумме 10 расчетных единиц. Кредит не был возвращен, и банк реализовал

товарное обеспечение кредита. Результат: товар реализован, в России у российского товаропроизводителя и у банка налоговая база 0, деньги из России выведены в зону с льготным налогообложением.

Как видим из примера, в результате достаточно простых финансовых операций можно «показать» убытки по финансовым сделкам на территории одного государства и «перекрыть» этими убытками доходы от реализации реальных товаров, т.е. фактически вывести ресурсы в другое государство без налогообложения.

В современной ситуации в России риск «сбрасывания» убытков по финансовым операциям в целях увода доходов на территории с низким уровнем налогообложения продолжает оставаться высоким. Прежде всего это связано с нестабильностью общей экономической ситуации, с политическими рисками, с недостаточно сформированной общей законодательной базой, необходимой для обеспечения защиты интересов субъектов в рыночной экономике (прав собственности и т.д.).

Таким образом, выделение ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок в самостоятельный сегмент в целях налогообложения представляется вполне логичным.

Выведение операций с ценными бумагами в самостоятельный сегмент налоговых отношений является дополнительным защитным механизмом к основному встроенному защитному механизму, каким является ограничение в признании расходами процентов.

Налоговый кодекс РФ (ст. 269) содержит правила, позволяющие при определенных условиях признавать выплачиваемый процентный доход дивидендами, т.е. тем самым уменьшить возможность безналогового вывода финансовых ресурсов в другие государства с использованием механизма завышения текущих операционных расходов через увеличение выплачиваемых процентов<sup>433</sup>. Поскольку дивиденды выплачиваются из прибыли после налогообложения, признание части процентов дивидендами эквивалентно доначислению налога на прибыль у организации, выплачивающей дивиденды, по общей ставке 24%. Кроме того, сумма выплаченных дивидендов

---

<sup>433</sup> Подробнее о правилах недостаточной капитализации см. раздел 2.2.

подлежит налогообложению у источника выплат по ставкам, установленным п. 3 ст. 284 НК РФ.

Запрет на зачет убытков по операциям с ценными бумагами в счет уменьшения доходов по операциям с реальными активами является дополнительной составной частью защитного механизма, предупреждающего безналоговый вывод ресурсов с территории государства с переходной экономикой в форме завышения текущих расходов – по методу простого отсечения таких расходов.

Вместе с тем в настоящее время убытки по операциям с ценными бумагами могут быть приняты к вычету из доходов по операциям с ценными бумагами соответствующей категории (обращающиеся и не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг). Также разрешено убытки по ценным бумагам переносить на будущее в пределах прибыли по операциям с ценными бумагами соответствующей категории (ст. 280 НК РФ). Но вот покрывать убытки, образовавшиеся по операциям с ценными бумагами, за счет прибыли, образовавшейся по обычной деятельности или по ценным бумагам другой категории, Налоговый кодекс РФ не разрешает<sup>434</sup>.

В зарубежной практике, как правило, разрешается суммировать убытки от операций с одним типом финансовых инструментов с прибылями от операций с другим типом финансовых инструментов. В то же время существуют некоторые стандартные ограничения, а также исключения из этого правила. Можно привести следующие примеры ограничений<sup>435</sup>.

1. Капитальная стоимость активов и обычные доходы. Нередко ограничивается возможность налогоплательщика (особенно налогоплательщика – физического лица) использовать убытки по капитальной стоимости активов, чтобы сократить обычные налогообла-

---

<sup>434</sup> В соответствии с п. 2 ст. 304 НК РФ убытки по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, уменьшают налоговую базу по обычной деятельности.

<sup>435</sup> См., напр.: Michielse G. (Ed.). David C. Theisen M. Wenz M. Tiley J. Tax Treatment of Financial Instruments: A Survey of France, Germany, The Netherlands and United Kingdom. Series on International Taxation. Kluwer Law International. Boston, 1996; Levin M. Ritter P. Taxation of Financial Intermediation in Industrialised Countries: [http://siteresources.worldbank.org/DEC/Resources/23656\\_chap\\_6\\_taxation.pdf](http://siteresources.worldbank.org/DEC/Resources/23656_chap_6_taxation.pdf)

гаемые доходы. Например, в США физическому лицу разрешается вычитать из обычных доходов только до 3 тыс. долл. капитальных убытков в год. В Великобритании прирост капитальной стоимости по финансовым инструментам облагается налогом отдельно от обычных доходов; убытки по капитальной стоимости финансовых инструментов не суммируются с обычными доходами. Причина указанного подхода состоит в том, что такие прибыли и убытки учитываются по реализации, а не по начислению. Налогоплательщики могут варьировать время реализации. К примеру, без указанных ограничений налогоплательщик может как продать актив с убытком и получить выгоду от суммирования данных убытков с обычными доходами, так и отсрочить уплату налога с прироста капитальной стоимости актива.

2. Прибыли и убытки по долгосрочным и краткосрочным активам. Часто для целей налогообложения различие проводится между прибылями и убытками по долгосрочным и краткосрочным активам, для указанных категорий могут действовать различные правила налогообложения. Например, в Германии приросты капитальной стоимости по долгосрочным активам (по активам, находящимся в собственности налогоплательщика более года) освобождаются от налогообложения, но убытки по таким активам не вычитаются из других доходов. В то же время приросты капитальной стоимости и убытки по капитальной стоимости краткосрочных активов в Германии, как правило, рассматриваются для целей налогообложения как обычные доходы. Существуют определенные основания для того, чтобы рассматривать приросты капитальной стоимости краткосрочных активов отдельно от долгосрочных, если ставка налога по обычным доходам и по приростам капитальной стоимости активов одинакова.

В США убытки по капитальной стоимости долгосрочных активов в первую очередь должны быть отнесены на приросты капитальной стоимости долгосрочных активов, а потом, если сумма убытков по долгосрочным активам больше суммы приростов капитальной стоимости долгосрочных активов, оставшаяся сумма убытков может быть отнесена на приросты капитальной стоимости краткосрочных

активов. Используемый в США подход основывается на том, что для налогоплательщиков с достаточно высокими доходами ставка налога по приростам капитальной стоимости долгосрочных активов ниже, чем по приростам капитальной стоимости краткосрочных активов.

3. Время отражения убытка. В некоторых странах убытки по определенным видам финансовых инструментов (таким, как двойные опционы (straddles) или хеджевые инструменты) могут быть признаны в налоговом учете только в тот момент, в который признаются прибыли по другой стороне сделки. Например, в Германии хеджирующий инструмент и хеджируемая сделка формируют так называемую «единицу с раздельной оценкой» («separate valuation unit»), которая облагается налогом как единая операция, т.е. в случае когда нереализованные прибыли и убытки по каждой сделке оказываются равными, они не должны рассматриваться в целях налогообложения. Если же суммы прибыли и убытка оказываются разными, возможны налоговые последствия<sup>436</sup>. Похожая система действует во Франции. Когда результаты по срочному контракту симметричны результатам по другой позиции, признание убытка (или части убытка), который обычно вычитается при применении правила отражения объектов по рыночной цене (marked-to-market rule), откладывается до определенной даты в будущем<sup>437</sup>. Также в разных странах определенные виды финансовых инструментов, особенно торгуемых на организованных рынках, должны или могут отражаться для целей налогообложения по рыночной стоимости и соответственно облагаться налогом по начислению (как правило, у профессиональных участников рынка ценных бумаг), в то время как другие виды финансовых инструментов облагаются налогом только по реализации.

Двойные опционы (straddles) в США облагаются налогом по начислению, потому что такие операции могут использоваться для уклонения от налогообложения путем перемещения прибылей на будущие периоды и получения убытков в текущем налоговом периоде.

---

<sup>436</sup> См.: Michielse et al., P. 221.

<sup>437</sup> См.: Ibid. P. 75–76.

4. Прибыли и убытки, полученные внутри страны и за рубежом. В некоторых случаях операции с ценными бумагами могут облагаться налогом отличным образом, и убытки не могут суммироваться с полученными внутри страны обычными доходами или приростами капитальной стоимости активов, если эти убытки – от источников за рубежом. В Великобритании для этих целей прибыли и убытки делятся на несколько категорий (Schedules), в отдельных из них есть несколько подкатегорий (Cases), при этом прибыли и убытки из той или иной категории могут или не могут (в зависимости от установленных в законодательстве ограничений) суммироваться с доходами из других категорий<sup>438</sup>.

Также, как правило, прибыли и убытки от источников за рубежом в целях налогообложения принимаются иначе, чем полученные внутри страны, поскольку существуют соглашения об избежании двойного налогообложения.

Таким образом, в целях предупреждения сокращения доходной базы государства в условиях переходной экономики целесообразно сохранить действующий в России порядок раздельного налогообложения результатов от операций с реальными активами и от операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. В соответствии с этим порядком убытки по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок (за исключением сделок, прямо поименованных в Налоговом кодексе РФ) не уменьшают доходы от операций с реальными активами.

### 3.3.2. Резервы и механизмы компенсации убытков, полученных по операциям с ценными бумагами

Принимая во внимание, что в соответствии с Налоговым кодексом РФ убытки по операциям с ценными бумагами переносятся на будущее в пределах прибыли по операциям с ценными бумагами определенной категории (ст. 280 НК РФ), т.е. компенсация таких

---

<sup>438</sup> См.: Ibid. P. 267.

убытков по факту их получения ограничена, следует рассмотреть механизм компенсации убытков с помощью резервов.

В настоящее время возможность создавать резервы под обесценение ценных бумаг существует для профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность (ст. 300 НК РФ). В соответствии со ст. 4 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» дилерской деятельностью признается совершение сделок купли-продажи ценных бумаг от своего имени и за свой счет путем публичного объявления цен покупки и/или продажи определенных ценных бумаг с обязательством покупки и/или продажи этих ценных бумаг по объявленным лицом, осуществляющим такую деятельность, ценам.

Профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий дилерскую деятельность, именуется дилером. Таким образом, дилер – это лицо, которое ведет финансовую деятельность на рынке ценных бумаг в свою пользу и за свой счет. При обесценении акций (долей, паев) дилер возмещает свои потери за счет сформированного резерва, который создается из прибыли до налогообложения.

В соответствии со ст. 3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» брокерской признается деятельность по совершению гражданско-правовых сделок с ценными бумагами от имени и за счет клиента (в том числе эмитента эмиссионных ценных бумаг при их размещении) или от своего имени и за счет клиента на основании возмездных договоров с клиентом. Согласно п. 2 ст. 3 указанного Закона профессиональный участник рынка ценных бумаг может совмещать деятельность брокера и дилера.

Статья 300 НК РФ признает профессиональных участников рынка ценных бумаг осуществляющими дилерскую деятельность, если дилерская деятельность предусмотрена соответствующей лицензией, выданной участнику рынка ценных бумаг в установленном порядке. Таким образом, резервы под обесценение ценных бумаг в соответствии со ст. 300 НК РФ могут также создавать брокеры, совмещающие брокерскую и дилерскую деятельность.

Формирование лицом, осуществляющим дилерскую деятельность, резервов под обесценение ценных бумаг за счет прибыли до налогообложения позволяет ему учесть при налогообложении издержки, связанные с операциями на финансовом рынке, и тем самым ставит его в более привилегированное положение, чем обычного инвестора. Дело в том, что инвестор получает возможность вычесть свои убытки от операций с ценными бумагами постфактум из прибыли от операций с ценными бумагами этой же категории, а лицо, осуществляющее дилерскую деятельность, – априори (превентивно) и из совокупной налоговой базы. Таким образом, в инвестиционной сфере действующий порядок формирования резервов под обесценение ценных бумаг в некоторой степени нарушает права инвесторов, не осуществляющих дилерскую деятельность. Это положение усугубляется тем, что согласно пп. 10 и 11 ст. 280 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие дилерскую деятельность на рынке ценных бумаг, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций могут уменьшать доходы от операций с ценными бумагами на убытки от таких операций, не разделяя операции по группам (с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке), и переносить убытки на будущее, исходя из суммы всех доходов (расходов) и суммы убытка, которые получены от предпринимательской деятельности. Т.е. с точки зрения переноса убытков от операций с ценными бумагами на будущее налогоплательщики, осуществляющие дилерскую деятельность на рынке ценных бумаг, также имеют более совершенный механизм компенсации убытков, чем прочие налогоплательщики.

Принимая во внимание нормы пп. 10 и 11 ст. 280 НК РФ в отношении дилеров, можно говорить о том, что в перспективе резервы под обесценение ценных бумаг, принимаемые в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций, для них могут быть вообще отменены и введен механизм, принятый в международной практике, когда на дату исчисления налога проводится переоценка по рыночной стоимости (по оценке рыночной стоимости – для неторгуемых ценных бумаг) всех ценных бумаг, рассчитывается налоговая база, уплачивается налог или фиксируется убыток, кото-

рый может переноситься на будущее в течение обозначенного в налоговом законодательстве периода (mark-to-market method). Данный метод может использоваться и в отношении других профессиональных участников рынка ценных бумаг, если им будет разрешено вычитать убытки по операциям с ценными бумагами из доходов от таких операций без разбивки на категории ценных бумаг и переносить убытки на будущее исходя из суммы всех доходов (расходов) и суммы убытка, которые получены от предпринимательской деятельности.

Одним из необходимых условий введения описанного метода является переход к годовому отчетному периоду по налогу на прибыль организаций, иначе будет иметь место неоправданное усложнение налогового учета у профессиональных участников рынка ценных бумаг.

В настоящее время в целях соблюдения нейтральности налогообложения профессиональных участников рынка ценных бумаг следует изменить действующий порядок формирования резервов на рынке ценных бумаг, предоставив возможность брокерам, не осуществляющим дилерскую деятельность, формировать резервы по операциям инвесторов с эмиссионными ценными бумагами российских эмитентов.

Положительным результатом этой меры станет выравнивание конкурентоспособности банковских кредитов<sup>439</sup> и финансовых ресурсов инвесторов, мобилизованных на финансовом рынке. Убытки по ценным бумагам, приобретенным через брокера (при условии, что право на формирование резерва переходило бы, как и в случае с банками, от одного российского брокера к другому), могли бы принимать у инвесторов на уменьшение общей налогооблагаемой прибыли.

При этом в целях ограничения перемещения убытков от обесценения ценных бумаг иностранных эмитентов на российский финан-

---

<sup>439</sup> В соответствии с п. 1 ст. 292 НК РФ банки, помимо резервов по сомнительным долгам, могут создавать резервы на возможные потери по ссудной и приравненной к ней задолженности, которые с учетом определенных ограничений признаются расходом в целях налогообложения.

совый рынок механизм списания убытков за счет резервов может быть предложен для выплат российским инвесторам по операциям с ценными бумагами российских эмитентов, а по ценным бумагам иностранных эмитентов целесообразно сохранить действующий порядок.

Норма о формировании определенными категориями налогоплательщиков резервов под обесценение ценных бумаг может быть включена в общую схему налогообложения ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок как особенность, принимаемая только по операциям российских инвесторов с ценными бумагами российских эмитентов.

Введение такой нормы в Налоговый кодекс РФ не приведет к существенному ограничению прав иностранных участников рынка, если их доходы подпадают под действие соглашений об устранении двойного налогообложения.

### 3.3.3. Вопросы налогообложения операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок

В данном разделе рассмотрим вопросы налогообложения операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок: АДР, РЕПО и др.

Прежде всего отметим, что технические проблемы с налогообложением ценных бумаг и финансовых инструментов возникают в основном по следующим причинам.

1. Сложные многоходовые финансовые сделки в рамках общегражданского законодательства должны рассматриваться как обособленные договоры разного типа, по каждому из которых существуют свои правила оформления и исполнения. Финансовый результат будет облагаться налогом на прибыль в зависимости от вида и характера заключенной сделки, в результате которой он непосредственно возник. Например, совместная деятельность на рынке ценных бумаг или по договору доверительного управления приведет к тому, что доходы в виде процентов, зачисленные в соответствии с правилами оформления сделок, предусмотренными Гражданским кодек-

сом РФ, на самостоятельный баланс, при распределении между участниками простого товарищества или при передаче средств из доверительного управления учредителю доверительного управления (в том числе в рамках объединенных фондов банковского управления – ОФБУ) поменяют свою природу и будут в целях налогообложения у конечного получателя рассматриваться не как процентный, а как внереализационный доход. Соответственно, налоговые льготы, установленные по процентам, выплачиваемым по государственным ценным бумагам, при передаче их в качестве внереализационных доходов применяться не должны.

А такая сделка, как РЕПО, содержащая в своей основе две операции купли-продажи ценных бумаг, в рамках и российского законодательства, и международной практики рассматривается исключительно как операция займа. Для того чтобы убытки от купли-продажи ценных бумаг не препятствовали заключению таких сделок, в Налоговый кодекс РФ была введена специальная статья, оговарившая признаки и особенности налогообложения такой спаренной сделки.

2. Российский финансовый рынок находится в стадии становления и развития. Многие виды финансовых операций, совершаемых на международных рынках, в том числе российскими налогоплательщиками, по правилам, установленным на этих международных рынках, могут не иметь надлежащей интерпретации в рамках российского законодательства. В этой ситуации разъяснения, которые вынуждены давать по относящимся к их компетенции вопросам российские министерства и ведомства, должны учитываться при налогообложении постольку, поскольку они определяют характер такой операции на внешнем рынке в терминах и правилах внутреннего российского законодательства и в международных договорах, прямо регулирующих эти отношения.

Например, вопросы, связанные с приобретением российскими организациями АДР (депозитарных расписок иностранных банков), иные аналогичные схемы<sup>440</sup> и некоторые другие операции (напри-

---

<sup>440</sup> Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 282-ФЗ были внесены дополнения в Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ,

мер, маргинальные сделки) не отражены в российском налоговом законодательстве, а соответствующие разъяснения отдельных министерств и ведомств (в частности, о том, каким образом следует учитывать сами сделки и их результаты в бухгалтерском учете) не могут оказать существенного влияния на порядок определения налоговой базы. Для того чтобы результаты сделки учитывались не по стандартным правилам исчисления налоговой базы, а с учетом специфики сделки, надо вносить изменения в налоговое законодательство, как это происходит по специальным сделкам (например, РЕПО).

Таким образом, следует установить в Налоговом кодексе определения и порядок налогообложения соответствующих операций (контрактов), которые должны базироваться на понятиях, существующих в гражданском законодательстве, в том числе в нормах, регулирующих отношения на финансовом рынке.

### ***АДР***

АДР – это ценная бумага, эмитированная иностранным (часто американским) банком под обеспечение российскими ценными бумагами (обычно акциями) по правилам внешних фондовых рынков и обращающаяся на этих рынках по ценам, которые там складываются, определяющая права на собственность по ценным бумагам (в том числе по акциям) российских эмитентов (см. Письмо ФСФР от 29 августа 2005 г. № 05-ВГ-03/13719; информационное Письмо ЦБ РФ от 31 марта 2005 г. № 31, п. 2). Образно говоря, АДР – стандартный договор иностранного эмитента на право собственности на базовый актив (которым является российская ценная бумага), обращающийся на внешнем рынке.

Кредитная организация, имеющая лицензию на осуществление банковских операций со средствами в иностранной валюте, совершает сделки с ценными бумагами в иностранной валюте в соответ-

---

определяющие российские депозитарные расписки, особенности их эмиссии и обращения. Однако эти изменения не касаются иностранных депозитарных расписок. Кроме того, вопросы налогообложения таких операций по-прежнему остаются.

ствии с Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ. К их числу относятся и сделки купли-продажи АДР на рынке ценных бумаг иностранного государства. В соответствии с указаниями Банка России от 16 января 2004 г. № 1376-У (пп. 2.2.2 и 2.2.3) в отчетности банков отражаются депозитарные расписки иностранных эмитентов на ценные бумаги нерезидентов, но не отражаются депозитарные расписки иностранных эмитентов на ценные бумаги резидентов Российской Федерации. В разъяснениях специалистов Банка России, приводимых в виде консультаций в системе «Консультант-Плюс»<sup>441</sup>, по вопросу отражения в бухгалтерском учете операций с АДР по ценным бумагам российских организаций рекомендовано вложения в АДР рассматривать как вложения в базовые ценные бумаги, ими удостоверенные, и отражать по счетам бухгалтерского учета в соответствии с валютой номинала и эмитентом базовых ценных бумаг. По рекомендациям банковских специалистов, при конвертации в АДР ранее имевшихся в распоряжении банка акций (и наоборот) эти операции отражению на балансовых счетах не подлежат. При этом, по мнению этих специалистов, обоснованным является применение правил создания резервов под обесценение ценных бумаг в соответствии с требованиями Письма Банка России от 18 апреля 2002 г. № 1141-У.

Таким образом, в российских банках учет рекомендовано вести по эмитентам российских ценных бумаг, а операции конвертации российских ценных бумаг в АДР и наоборот в бухгалтерском учете рекомендовано не отражать. Деньги проходят через российский банк как бы транзитом, и вложения в АДР рассматриваются как вложения иностранных инвесторов в базовые российские ценные бумаги.

Но АДР и российская ценная бумага – две самостоятельные ценные бумаги, и «конвертации» одной в другую в рамках российского налогового законодательства не происходит. Конвертации быть не может, так как эмитенты разные. Эмитентом АДР (удостоверяют право собственности на определенное количество ценных бумаг

---

<sup>441</sup> См.: Консультация эксперта, ГУ ЦБ РФ по Санкт-Петербургу, 2000 г.

иностранный частный (для США) эмитента) выступает, как правило, американский коммерческий банк – депозитарий, но сами ценные бумаги иностранного (для США) эмитента заранее депонируются в стране эмитента базовых акций.

Переход права собственности на АДР совершается путем внесения записи в американском коммерческом банке-депозитарии.

Поскольку первичное размещение акций российских эмитентов за рубежом является достаточно сложной процедурой – требуется включение в котировальный лист на одной из российских бирж, необходимо разрешение Федеральной службы по финансовым рынкам (ФСФР), размещению вовне подлежит не более 40% общего количества акций соответствующей категории и пр., – российские компании стремятся обойти эти ограничения. Для этого принимается решение о реализации акций на вторичном рынке существующими акционерами. Вот как эти процедуры описываются в публикациях<sup>442</sup>:

«Согласно требованиям Федерального закона «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ процедура эмиссии включает три основных этапа. Это регистрация выпуска ценных бумаг, их размещение и регистрация отчета об итогах выпуска. Выпуск ценных бумаг регистрируется на основании соответствующего решения эмитента, которое он представляет в ФСФР. После регистрации решения о выпуске в реестре акционеров открывается эмиссионный счет эмитента и на него зачисляются ценные бумаги.

Размещение представляет собой продажу выпущенных дополнительных акций первым покупателям. Акции зачисляются в реестре акционеров на их именные счета. При реализации программ АДР размещение акций осуществляется в пользу банка-депозитария. Он и будет указан в реестре в качестве акционера».

Ситуация с точки зрения налогообложения не вполне ясная, но ее можно прокомментировать следующим образом.

Если первичное размещение российских акций на американском рынке произведено быть не может, то американский банк-

---

<sup>442</sup> См.: Качалина Т., Мозжухов А. АДР: как выйти на внешний рынок // Консультант. 2005. № 9.

депозитарий соответственно не может стать первичным собственником выпускаемых акций.

Вместе с тем в соответствии с Федеральным законом «О рынке ценных бумаг» «размещение эмиссионных ценных бумаг – отчуждение эмиссионных ценных бумаг эмитентом первым владельцам путем заключения гражданско-правовых сделок» (абз. 18 ст. 2). Отчуждение – это передача права собственности. Поскольку по американскому законодательству первичное размещение акций российских компаний за рубежом не допускается, акции (чтобы быть допущенными на американский рынок) должны быть официально первично размещены. То есть отчуждение (передачу права собственности) эмитент официально должен произвести до того момента, как эти акции поступят в американский банк-депозитарий. До тех пор пока такое официальное присвоение (размещение) акций не состоялось, их формально не существует. Таким образом, если американский банк-депозитарий привлекает средства по программе АДР под акции, то кто-то по этим акциям должен быть признан первичным собственником. Если этим первичным собственником не может быть американский банк-депозитарий, тогда возможны два вида налоговых последствий:

1) первичный собственник устанавливается в соответствии с российским законодательством, и право собственности должно оформляться соответствующим образом, при этом у первичного собственника начисляется налогооблагаемая база в виде разницы между ценой АДР и номиналом акции;

2) отсутствие первичного собственника акций означает, что формально акций не существует. В этом случае полученные деньги должны быть квалифицированы как безвозмездная передача имущества в пользу эмитента и в полном объеме включаться в базу обложения налогом на прибыль. Следует обратить внимание на то, что эти средства не могут рассматриваться как заем, предоставляемый эмитенту, так как в соответствии с Гражданским кодексом РФ по договору займа должен быть указан срок возврата.

Если в рамках схемы первичным владельцем оказывается российский банк, то разница между ценой АДР и номиналом акций

должна быть признана в рамках российского налогового законодательства прибылью от реализации банком принадлежащих ему, как первичному акционеру, акций, а средства, перечисленные российским банком эмитенту сверх номинальной стоимости акций, должны признаваться эмиссионным доходом от размещения акций.

Изложенная позиция об установлении налоговой базы у первичного собственника по операциям в рамках программы АДР основана на следующих нормах российского законодательства:

1) абз. 18 ст. 2 Федерального закона «О рынке ценных бумаг», согласно которому «размещение эмиссионных ценных бумаг – отчуждение эмиссионных ценных бумаг эмитентом первым владельцам путем заключения гражданско-правовых сделок»;

2) абз. 3 п. 1 ст. 458 ГК РФ, согласно которому «если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент: <...> предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара. Товар считается предоставленным в распоряжение покупателя, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте и покупатель в соответствии с условиями договора осведомлен о готовности товара к передаче»;

3) п. 2 ст. 314 ГК РФ, согласно которому «в случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условий, позволяющих определить этот срок, оно должно быть исполнено в разумный срок после возникновения обязательства. Обязательство, не исполненное в разумный срок, а равно обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в семидневный срок со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если обязанность исполнения в другой срок не вытекает из закона, иных правовых актов, условий обязательства, обычаев делового оборота или существа обязательства».

Полагаем, что эти нормы дают юридические основания для признания у первичного акционера дохода по сделке купли-продажи акций в рамках программы АДР.

В то же время, чтобы избежать разногласий в толковании законодательных норм, вопросы, связанные с налогообложением АДР, следует отразить непосредственно в тексте Налогового кодекса РФ.

Для целей налогообложения привлечение российскими организациями средств на международных рынках с использованием программ типа АДР рекомендуется рассматривать как операцию по реализации первичным акционером принадлежащей ему акции (доли, пая) российского эмитента. Рекомендуется начислять налоговую базу в налоговом учете первичного акционера (участника, учредителя) независимо от того, происходит или нет отражение этой сделки в бухгалтерском учете первичного акционера (участника, учредителя). Эмиссионный доход российского эмитента следует определять как превышение средств, внесенных первичным акционером, над номиналом вновь выпущенных акций.

По долговым обязательствам положительная разница между суммой, перечисленной первым держателем, и ценой погашения является налогооблагаемым доходом.

В отсутствие первичного акционера вся сумма средств, привлеченных эмитентом, подлежит отражению в налоговой базе в полном объеме как безвозмездно полученные средства.

## ***РЕПО***

Под операцией РЕПО понимаются две заключаемые одновременно взаимосвязанные сделки по реализации и последующему приобретению эмиссионных ценных бумаг того же выпуска в том же количестве, осуществляемые по ценам, установленным соответствующим договором. Сделки по реализации ценных бумаг признаются взаимосвязанными, если продавец ценных бумаг по первой сделке является покупателем ценных бумаг по второй сделке, а покупатель по первой сделке является продавцом по второй сделке. Первая по времени исполнения сделка признается первой частью РЕПО, а вторая сделка – второй частью РЕПО, при этом обязательства участников по второй части РЕПО возникают при условии исполнения первой части РЕПО. Срок между датами исполнения первой и второй

частей РЕПО, установленный договором, не должен превышать 1 года.

При этом применяется фактическая цена реализации (приобретения) ценной бумаги как по первой части РЕПО, так и по второй части РЕПО независимо от рыночной (расчетной) стоимости таких ценных бумаг. Цены реализации (приобретения) по обеим частям РЕПО исчисляются с учетом накопленного процентного (купонного) дохода на дату исполнения каждой части РЕПО.

В соответствии со ст. 282 НК РФ результаты сделки РЕПО для целей исчисления налоговой базы определяются следующим образом:

	Продавец	Покупатель	Продавец	Покупатель
1-я часть	100	100		
2-я часть			120	120
	$100 - 120 = -20$	$120 - 100 = 20$		
	Расходы по выплате процентов по привлеченным средствам	Доходы в виде процентов по займу		
1-я часть	100	100		
2-я часть			80	80
	$100 - 80 = 20$	$80 - 100 = -20$		
	Доходы в виде процентов по размещенным средствам	Расходы в виде процентов по займу		

Таким образом, прибыли и убытки от реализации ценных бумаг в целях налогообложения трансформированы в выплаченные и полученные проценты.

Учет операций РЕПО как операций займа соответствует правилам учета в рамках Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). По МСФО передача ценной бумаги по первой части сделки РЕПО не рассматривается как продажа ценной бумаги и ценная бумага не снимается с учета передающего лица, соответственно покупатель по первой части РЕПО не отражает в своем учете приобретенные в рамках этой операции ценные бумаги. Письмом ЦБ РФ

от 10 февраля 2006 г. № 19-Т направлены для использования в работе Методические рекомендации «О порядке составления и представления кредитными организациями финансовой отчетности», в которых учтены требования действующих Международных стандартов финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2005 г.

В соответствии с п. 4.6 (со ссылкой на положения Стандартов IAS 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»)<sup>443</sup> разъясняется, что РЕПО – это сделки продажи (покупки) ценных бумаг с обязательством обратного выкупа (продажи), займы ценных бумаг. Сделки продажи ценных бумаг с обязательством их обратного выкупа (РЕПО) рассматриваются как операции по привлечению средств под обеспечение ценных бумаг. При этом разница между ценой продажи ценной бумаги и ценой обратного выкупа учитывается как процентный расход и начисляется на протяжении всего срока действия сделки РЕПО по методу эффективной ставки процента.

Сделки покупки ценных бумаг с обязательством их обратной продажи («обратные РЕПО») рассматриваются как операции по предоставлению денежных средств под обеспечение ценных бумаг. Разница между ценой покупки ценной бумаги и ценой обратной продажи учитывается как процентный доход и начисляется на протяжении всего срока действия сделки РЕПО по методу эффективной ставки процента.

Также необходимо отметить, что в связи с введением понятия «позиция» по сделкам РЕПО в рамках Налогового кодекса РФ расширены возможности проведения операций с ценными бумагами в период между встречными операциями покупки-продажи ценных бумаг.

Схему налогообложения РЕПО и промежуточных операций можно проиллюстрировать следующим примером.

---

<sup>443</sup> См.: Приложение 1 к Методическим рекомендациям «О порядке составления и представления кредитными организациями финансовой отчетности» от 10 февраля 2006 г. № 19-Т.

## Схема налогообложения операции РЕПО с учетом открытия короткой позиции

	1 января		10 января		20 января		ВСЕГО налоговая база					
	продавец РЕПО	покупатель РЕПО	продавец РЕПО	покупатель РЕПО	продавец РЕПО	покупатель РЕПО	продавец РЕПО	покупатель РЕПО				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>1-я часть РЕПО</b>												
кол-во ценных бумаг, шт.		-100	100									
цена за 1 шт.		10	10									
Итого сумма		1000	-1000									
<b>Открытие короткой позиции</b>												
продаются вне операции РЕПО, шт.					-80							
цена за 1 шт.					8							
НКД					3							
ИТОГО					640							
<b>Закрытие короткой позиции</b>												
кол-во, шт.							80					
цена за 1 шт.							11					
НКД							6					
ИТОГО							-880					
<b>Итого налоговая база по короткой позиции</b>												
от разницы в ценах (8 – 11) x 80							-240	раз- ница в ценах по цен- ным бума- гам		240	не искл. из налого- вой базы	
НКД (3 x 100)			300	300				НКД		300	НКД	
НКД ((6 – 3) x (100 – 80))					60	60		НКД		60	НКД	

*Продолжение таблицы*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>2-я часть РЕПО</b>											
кол-во, шт.					100	- 100					
цена за 1 шт.					9	9					
<i>Итого</i>											
До 01.01.2006					-900	900					
С 01.01.2006 (900 – 300 – 60)					-540	540					
<b>Прибыль (убыток) по 2-й части РЕПО</b>											
До 01.01. 2006 разни- ца в ценах (1000 – 900)					100			100		<i>про- цен- ты по займу</i>	
До 01.01.2006 разни- ца в ценах (900 – 1000)						-100				-100	<i>проценты по разме- щенным средст- вам/ искл. из налого- вой базы</i>
После 01.01.2006 (1000 – 540)					460						
После 01.01.2006 (540 – 1000)						-460					
<b>ИТОГО НАЛОГОВАЯ БАЗА по операции РЕПО до 01.01.2006</b>											
от разницы в ценах						-240				240	<i>не искл. из налоговой базы</i>
НКД (3 x 100) + ((6 – 3) x (100 – 80))				300		60				360	
проценты для целей налогообложения (включая разницу в ценах по РЕПО)					100	-100		100		-100	
<b>ИТОГО НАЛОГОВАЯ БАЗА по операциям РЕПО после 01.01.2006</b>											
от разницы в ценах (8 – 11) x 80						-240				240	<i>не искл. из налого- вой базы</i>
											<i>раз- ница в ценах по цен- ным бума- гам</i>

*Окончание таблицы*

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Процентный доход/ расход по займу					460	-460		460		-460	

Как видим из примера, разница в ценах в рамках сделки РЕПО (900 – 1000 = -100 руб.) до 1 января 2006 г. рассматривается как проценты и уменьшает общую налоговую базу, а разница в ценах по промежуточным сделкам в рамках короткой позиции (640 – 880 = -240 руб.) рассматривается как убытки по ценным бумагам и не принимается к вычету (может приниматься к вычету в пределах доходов по ценным бумагам). С 1 января 2006 г. вступила в силу новая редакция п. 2 ст. 282 НК РФ. Теперь суммы, полученные покупателем по первой части РЕПО от эмитентов ценных бумаг, являются доходом только для продавца по первой части РЕПО. Покупатель же по первой части РЕПО такие поступления у себя в налоговом учете не отражает. На их величину просто уменьшается сумма, подлежащая выплате по второй части РЕПО. Также покупатель по первой части РЕПО может заранее перечислить сумму, полученную от эмитента, на счет продавца по первой части РЕПО. Любой из этих вариантов можно прописать в договоре.

По нашему мнению, новая редакция не учитывает того обстоятельства, что по государственным ценным бумагам накопленный купонный доход (НКД) не включается в цену, а учитывается отдельно как процентный доход. Новая редакция носит общий характер и распространяется в том числе на РЕПО по государственным ценным бумагам. В этом случае выплаты НКД за время нахождения бумаги у участников РЕПО как раз могут рассматриваться как выплата эмитентом процентов (напомним, что все спорные вопросы в соответствии с Налоговым кодексом решаются в пользу налогоплательщиков). В приведенном выше примере параллельно показаны расчеты налоговой базы по одной и той же операции по состоянию до 1 января 2006 г. (в таблице расчет отражен курсивом) и после 1 января 2006 г. Если предусмотренная законодательством новая схема воспроизведена без технических неточностей, то создается впечатление, что по совокупности налоговых баз участников сделки из-под

налогообложения практически выведена сумма НКД (по совокупности налоговых баз получаем 0). Для сравнения: в 2005 г. действовал режим, при котором  $240$  – разница в ценах, которая не уменьшает налоговую базу,  $(360 - 100) = 260$  – совокупная база обложения НКД; в 2006 г.:  $240$  – разница в ценах, которая не уменьшает налоговую базу,  $(460 - 460) = 0$  – совокупная база обложения НКД. Обращаем внимание на то, что этот вывод требует экспертизы законодателя.

Мотивация, которой руководствовался законодатель, внося изменения в формирование налоговой базы по РЕПО, очевидна: раз РЕПО – операция займа, то все доходы по ценной бумаге должны относиться к продавцу ценной бумаги. Предположительно это позволит снизить налоговую нагрузку на участников сделки, исключив промежуточное обложение налогом при передаче доходов, полученных от эмитента, от одного участника сделки другому. С этим можно согласиться. Предположим, в 2005 г. эмитентом выплачены дивиденды. Покупатель акции, получив дивиденды, должен был заплатить налог на дивиденды по ставке 9%, при передаче этих сумм продавцу акций у последнего возникала налоговая база, облагаемая по ставке 24%. Не ясно только, зачем при изменении порядка обложения операций РЕПО надо было цену сделки уменьшать на сумму доходов, полученных от эмитента, а не признать просто право продавца ценной бумаги на все фактически выплаченные эмитентом и перечисленные продавцу покупателем ценной бумаги проценты и дивиденды. В результате, вероятнее всего, появится новый канал налоговых уклонений.

Здесь также следует принимать во внимание, что в соответствии с п. 25 ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) полученные физическими лицами суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления. Если рассмотренный выше пример дополнить тем обстоятельством, что одним из

участников сделки РЕПО (а именно – продавцом) является физическое лицо, то у покупателя убытки от спаренной сделки рассматриваются не как убытки по ценным бумагам, а как проценты, т.е. расходы, принимаемые к вычету из совокупного налогооблагаемого дохода, а у продавца (если он является физическим лицом) имеется льгота в виде полного освобождения процентов по государственным ценным бумагам от налогов. Напротив, если продавцом является организация, то у физического лица имеется льгота в виде имущественного вычета из налогооблагаемых доходов<sup>444</sup>.

Таким образом, из-за несостыкованности разных положений налогового законодательства (по налогу на прибыль организаций и по налогу на доходы физических лиц) совокупная налоговая база только за счет временного перевода ресурсов в сектор финансового рынка по сделкам РЕПО и вовлечения в эти сделки физических лиц сильно уменьшается.

Вступивший в действие с 1 января 2006 г. порядок налогообложения РЕПО целесообразно уточнить, исключив вероятность выведения из-под налогообложения доходов по НКД. Для этого следует отменить порядок, при котором цена сделки уменьшается на сумму доходов, полученных от эмитента, так как в результате этого нововведения, вероятно, может появиться новый канал налоговых уклонений. Более правильным представляется признать право продавца ценной бумаги на все фактически выплаченные эмитентом и перечисленные продавцу покупателем ценной бумаги проценты и дивиденды.

### ***Операции хеджирования***

Операции хеджирования снижают риск по сделкам. Вместе с тем при таких операциях совокупная налоговая база не уменьшается.

Ниже приводится пример соответствующих операций.

---

<sup>444</sup> Отметим, что в положениях Налогового кодекса, посвященных налогу на доходы физических лиц, сделки РЕПО не отражены, и, следовательно, для физического лица действуют общие правила налогообложения.

	Цена инструмента срочной сделки	Действующая цена товара на дату заключения срочной сделки	Цена базового актива срочной сделки	Фактическая цена товара на дату исполнения срочной сделки	Алгоритм расчета финансового результата по сделке с хеджем	Финансовый результат с хеджем	Алгоритм расчета финансового результата, который был бы по сделке без хеджа	Финансовый результат, который был бы по сделке без хеджа	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>РАСТУЩАЯ ЦЕНА</b>									
Продавец товара									
Цена товара (руб.)		1000		1200					
Покупает put на поставку по цене 1100 руб.	-50			1100					
Финансовый результат						1200 – 1100 – 50	50	1200 – 1100	100
Покупатель товара									
Цена товара (руб.)		1000		1200					
Продает call на поставку по цене 1100 руб.	50			1100					
Финансовый результат						-1200 + 50 + 1100	-50	-1200 + 1100	-100
<b>ПАДАЮЩАЯ ЦЕНА</b>									
Продавец товара									
Цена товара (руб.)		1000		800					
Покупает put на поставку по цене 1100 руб.	-50			1100					
Финансовый результат						1100 – 800 – 50	250	-800 + 1100	300

*Продолжение таблицы*

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Покупатель товара								
Цена товара (руб.)		1000		800				
Продает call на поставку по цене 1100 руб.	50		1100					
Финансовый результат					-1100 + 800 + 50	-250	-1100 + 800	-300

Как видно из примера, риски (амплитуда колебаний доходности) снизились (соответственно 50 и 100 или 250 и 300), но влияния на совокупную налоговую базу это не оказывает (сумма амплитуд у покупателя и продавца равняется 0).

Рассмотрим, как операции хеджирования учитываются в целях налогообложения в зарубежной практике.

### *Франция*

Выделяется два типа хеджирующих сделок.

(1) Регулируемые ст. 38-6-2 кодекса; хеджирование имеет место тогда, когда у налогоплательщика на конец финансового года есть срочный контракт, единственной целью которого является компенсация риска по сделке, которая должна совершиться с высокой вероятностью в течение двух следующих финансовых годов.

Установлено, что отсрочка признания финансового результата применяется, даже если налогоплательщик хеджирует все свои операции. Отсрочка отражения любых прибылей по срочным контрактам применяется до момента завершения или продажи срочного контракта. Это правило действует, только если хеджируемый объект не подпадает под правило отражения по рыночной цене (mark-to-market rule), предусматривающее налогообложение по начислению, а не по реализации. При этом сделка должна быть отражена в специальном документе, который находится в приложении к годовой налоговой декларации.

(2) Регулируемые ст. 38-6-2 бис кодекса; хеджирование имеет место, когда срочный контракт на валюту заключается с единственной целью – хеджировать валютный риск будущей сделки. Отсрочка признания любой прибыли по срочному контракту применяется вплоть до финансового года (годов), в течение которого хеджирующая сделка имеет место.

Такая отсрочка может применяться, если хеджируемая сделка документально подтверждена с самого начала, в том числе как однозначно установленное и оцененное обязательство перед третьей стороной<sup>445</sup>.

Во Франции также используется концепция симметричной позиции, согласно которой отражение в налоговом учете любого убытка, который обычно вычитается при применении правила отражения по рыночной стоимости (marked-to-market rule), откладывается до определенной даты в будущем. В соответствии со ст. 38-6-3 кодекса позиции являются симметричными, если их стоимость или их доходность подвержена взаимозависимым изменениям таким образом, что риск изменения стоимости или доходности одной из них компенсируется другой позицией. При этом не требуется, чтобы позиции были одного содержания, торговались на одном рынке или имели одинаковую продолжительность.

### *Германия*

Специальный подход предусмотрен для тех операций хеджирования, которые рассматриваются как «единица с единой оценкой» («single valuation unit»). Для того чтобы подпасть под это определение, необходимо соблюсти следующие условия:

(1) риск убытков по одной сделке и шанс получить прибыль по другой сделке должны проистекать из одних и тех же оснований;

(2) если убыток имеет место по одной сделке, необходимо, чтобы по другой сделке была отражена прибыль, и

(3) вероятность ожидаемой прибыли по одной сделке не отличается от вероятности хеджируемого риска потерь по другой сделке.

---

<sup>445</sup> International Tax Review. The Taxation of Derivatives. 1994. P. 15.

Кроме того, чтобы иметь возможность применить подход «единицы с единой оценкой», должны быть соблюдены специальные требования, которые установлены в зависимости от вида финансового инструмента срочных сделок. Например, для срочных контрактов на процентную ставку или на валюту, заключаемых немецкой компанией – резидентом, эти требования выглядят так:

(1) немецкая компания – резидент должна иметь необходимость в хеджировании (т.е. сталкиваться с соответствующими рисками);

(2) срочный контракт должен иметь целью хеджирование существующего риска (процентного или валютного), т.е. должно иметь место контрактное обязательство поставить или приобрести определенный актив;

(3) срочные контракты должны соответствовать нуждам компании в хеджировании процентных или валютных рисков по следующим позициям: (i) выбор конкретного вида срочных контрактов, (ii) суммы срочных контрактов и (iii) сроки исполнения<sup>446</sup>.

### *Великобритания*

Учет хеджирования в Великобритании представляет собой специальную область учета, которая, как правило, включает отсрочку отражения в Отчете о прибылях и убытках прибылей и убытков, которые в противном случае были бы отражены там немедленно. Стандарт FRS 26 разрешает использовать правила учета хеджирования при учете финансовых инструментов, но только если:

- отношения в рамках сделок изначально определялись как хеджирование, и хеджирование удовлетворяет определенным критериям минимальной эффективности и определенным детальным требованиям, а также
- технические процедуры учета хеджирования предписаны утвержденным стандартом учета.

В рамках FRS 26 полностью применяются предписания МСФО 39 (IAS 39), касающиеся учета хеджирования. Тем не менее FRS 26 по-прежнему подпадает под регулирование Акта о компани-

---

<sup>446</sup> См.: Michielse et al., P. 220–221.

ях (the Companies Act), который ограничивает использование справедливой стоимости (fair value) для оценки обязательств<sup>447</sup>.

Если производный финансовый инструмент и хеджируемая статья определены компанией как операция хеджирования, отношения хеджирования признаются автоматически. «Определены» – имеет то же значение, что и для целей финансового учета. Там, где отношения хеджирования были определены согласно IAS 39 или FRS 26, компания должна обозначить в своих документах хеджирующую стратегию, природу и цель конкретной операции хеджирования, при этом компании следует ожидать высокую эффективность хеджирования.

В то же время отношения хеджирования для целей налогообложения могут признаваться, даже если критерии, обозначенные в IAS 39 или FRS 26 для учета хеджирования, не соблюдены. Хеджирующий инструмент тестируется на предмет, направлен ли он на хеджирование следующих статей:

- возможности неблагоприятного изменения справедливой стоимости актива или обязательства, а также не признанного в учете контрактного обязательства компании (unrecognised firm commitment), которая проистекает из конкретного риска и может повлиять на финансовый результат компании;
- возможности неблагоприятного изменения потоков денежных средств, связанных с активом, обязательством или прогнозируемой сделкой, которая проистекает из конкретного риска и может повлиять на финансовый результат компании; или
- чистых инвестиций в деятельность компании за рубежом.

Понятие «хеджирующий инструмент» может включать весь или только часть производного контракта. Аналогично понятие «хеджируемая статья» может быть как целым, так и частью актива, обязательства или сделки.

---

<sup>447</sup> См. <http://www.asb.co.uk/asb/technical/standards/pub0654.html>

## США

Хеджирующие сделки определяются как сделки, которые налогоплательщик совершает в ходе своей нормальной деятельности прежде всего с целью управления процентным риском, риском изменения цен или нестабильности валютного курса в отношении своего обычного имущества, обязательств или займов<sup>448</sup>. Определение хеджирующих сделок может также включать сделки, направленные на управление некоторыми другими рисками<sup>449</sup>.

Кроме того, предоставляется возможность устанавливать регулирование для неидентифицированных (nonidentified) или неверно идентифицированных хеджирующих сделок, а также хеджирующих сделок, совершаемых с вовлечением взаимозависимых сторон<sup>450</sup>. Положения по хеджирующим сделкам применяются для сделок, совершенных начиная с 17 декабря 1999 г. Конгресс настаивал на том, чтобы правила для хеджирующих сделок служили исключительным инструментом, позволяющим рассматривать прибыли и убытки от таких сделок как обычные (а не капитальные прибыли и убытки).

Таким образом, операции хеджирования позволяют снизить финансовые риски от возможных колебаний цен на базовый актив, но не влияют на совокупную налоговую базу. Следует сохранить по хеджевым операциям включение стоимости финансового инструмента срочной сделки в цену приобретения (реализации) реального актива.

В то же время в перспективе следует уточнить определение и порядок налогового учета операций хеджирования, предписываемый российским налоговым законодательством. При этом следует принимать во внимание, что специальные термины (например, «управление рисками», «однородный риск», «избыточное (нерезультативное) хеджирование»), которыми будет оперировать Налоговый кодекс в части налогообложения операций хеджирования, должны быть однозначно определены российским законодательством.

---

<sup>448</sup> См.: <http://www.irs.gov/pub/irs-regs/td8985.pdf>, разделы 1221(b)(2)(A)(i) и (ii).

<sup>449</sup> См.: там же, раздел 1221(b)(2)(A)(iii).

<sup>450</sup> Там же, разделы 1221(b)(2)(B) и (b)(3) соответственно.

### 3.3.4. Номинальная, расчетная, рыночная цены по неторгуемым ценным бумагам. Соотношение между ними

По неторгуемым ценным бумагам (кроме акций и долговых ценных бумаг) базовый принцип, которым следует руководствоваться, следующий: если цена не может быть определена расчетным путем, то независимо от того, как отражается сделка в бухгалтерском учете, налоговая база определяется как разница между фактической ценой покупки и фактической ценой продажи ценной бумаги.

Это следует из нормы п. 1 ст. 40 НК РФ: «Если иное не предусмотрено настоящей статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен». Пунктом 10 этой же статьи разъясняется, что «при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма

произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты».

В соответствии с п. 14 ст. 40 НК РФ положения, предусмотренные пп. 3 и 10 данной статьи, при определении рыночных цен финансовых инструментов срочных сделок и рыночных цен ценных бумаг применяются с учетом особенностей, предусмотренных главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Таким образом, главой 25 НК РФ устанавливаются особенности применения ст. 40 НК РФ для операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. Если особенности не могут быть применены, следует применять непосредственно нормы ст. 40 НК РФ.

Правомерность такой позиции подтверждается постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 мая 2004 г. № 13860/03.

В данном постановлении Президиум ВАС РФ отмечает: «При недостаточности оснований для корректировки фактической цены реализации ценной бумаги и, как следствие, налоговой базы по этой операции по правилам, установленным в пункте 6 статьи 280 Кодекса, допустимо осуществить ее на основе условных методов расчета цены, установленных статьей 40 Кодекса... Согласно пункту 10 статьи 40 Кодекса в случае отсутствия на соответствующем рынке сделок с идентичными (однородными) товарами или из-за отсутствия предложений на этом рынке товаров, либо при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия или недоступности информационных источников, рыночная цена определяется на основе метода цены последующей реализации или затратного метода».

Следует отметить, что в указанном постановлении очень точно отражена схема, заложенная в Налоговом кодексе РФ: «Особенности определения налогоплательщиком налоговой базы по операциям с

ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, заключаются в признании для целей налогового учета выручки от продажи ценных бумаг исходя из фактической цены их реализации, либо в корректировке налоговой базы»<sup>451</sup>. В Налоговом кодексе РФ действительно предусмотрена этапность в переходе от одного способа оценки к другому в зависимости от той информации, которой располагают налоговые органы и которую должны иметь в виду налогоплательщики при совершении той или иной сделки с ценной бумагой, для целей наиболее справедливой оценки налоговой базы.

С учетом легкости трансформации одной финансовой сделки в другую и одного финансового инструмента в другой разработка какой-либо одной – эффективной, универсальной, пригодной для любых ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок – схемы исчисления налоговой базы (т.е. дохода) невозможна. Соответственно по каждому виду ценной бумаги или финансового инструмента необходимо подобрать ту методику определения справедливой рыночной цены, которая учитывает специфику экономических отношений, определенных содержанием именно этой ценной бумаги (финансового инструмента). Только методика, наиболее близко позволяющая рассчитать цену, по которой ценную бумагу (финансовый инструмент) можно реально продать на свободном рынке, и будет соответствовать расчетной цене.

Международный опыт в части оценки неторгуемых ценных бумаг представлен в *Приложении к разделу 3.3*. Он показывает, что определение рыночной стоимости неторгуемых ценных бумаг является самостоятельной областью специальных финансовых знаний.

Представляется, что правила определения рыночной стоимости, которые ФСФР и Банк России вводят для подведомственных им структур, в действительности требуют нормативного закрепления для всех участников рынка. Отсутствие таких стандартных правил в российской экономике не дает оснований для исключения требования о расчете рыночной цены из Налогового кодекса РФ.

---

<sup>451</sup> См.: Налоговый вестник. 2005. № 3.

В соответствии с п. 12 ст. 40 НК РФ судам предоставлено право учитывать любые обстоятельства для определения результатов сделки. Как показал Президиум ВАС РФ, в целом процедура определения цены сделки по неторгуемым ценным бумагам даже при отсутствии общепринятых методик вполне возможна, хотя и по упрощенной схеме: если такие ценные бумаги не являются акциями или долговыми ценными бумагами (в соответствии со ст. 269 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются заимствования независимо от формы их оформления), то они оцениваются по фактической стоимости.

Что касается расчетной цены акций и долговых ценных бумаг, наиболее приемлемыми методиками арбитражные суды (включая Президиум ВАС РФ) признают: для акций – по стоимости чистых активов, для заимствований – по стоимости, определенной исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Величина чистых активов определяется в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз, как разность между суммой принимаемых к расчету активов и суммой принимаемых к расчету пассивов организации. Перечень принимаемых к расчету активов и пассивов организации приведен соответственно в пп. 3 и 4 указанного Порядка.

Номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами, соответствует минимальному размеру имущества акционерного общества, гарантирующему интересы его кредиторов. Это чисто учетная величина. Номинальная стоимость для целей исчисления налоговой базы принципиального значения не имеет. Оценка инвестиции определяется для целей налогообложения по фактическим затратам. При этом допускается капитализация до уровня номинала. Суммы, поступившие сверх номинала, рассматриваются как эмиссионный доход или добавочный капитал.

Базовой величиной для оценки стоимости финансовых активов организации являются ее чистые активы (по-другому – собственный капитал).

Для того чтобы снять существующие проблемы с определением расчетной цены, достаточно включить в инструкцию по заполнению налоговой декларации формулы, по которым налогоплательщики могут исчислить расчетные цены по наиболее типичным ценным бумагам, а также форму расчета стоимости чистых активов. Эта задача также может быть решена в рамках методических рекомендаций, выпущенных финансовым ведомством.

## Приложение к разделу 3.3

### Международный опыт в части оценки неторгуемых ценных бумаг

Страна	Методы оценки неторгуемых ценных бумаг
Канада	<p>Описываемый документ<sup>452</sup> относится к оценке акций закрытых корпораций (closely-held corporations) для целей налогообложения. Акции таких корпораций продаются нерегулярно, для них не существует рынка, т.е. речь идет о неторгуемых ценных бумагах (акциях).</p> <p>При оценке неторгуемых акций следует принимать во внимание следующие факторы: сферу деятельности и историю корпорации с момента ее основания; условия функционирования и положение компании в отрасли; показатели баланса, финансовые условия и структуру капитала компании; доходы компании и возможности компании для получения доходов; возможности для выплаты дивидендов; наличие деловой репутации и других нематериальных активов; продажи акций компании; размер пакета оцениваемых акций; рыночную цену сопоставимых акций похожих компаний в той же сфере деятельности, когда эти сопоставимые акции торгуются на открытом рынке; стоимость активов компании, стоящих за оцениваемыми акциями.</p> <p>В зависимости от сферы деятельности компании некоторые из перечисленных факторов приобретают больший вес, чем другие. Для одних компаний доходы прежде всего определяют стоимость ценных бумаг, для других – стоимость активов.</p> <p>Наиболее часто используемыми методами для определения стоимости неторгуемых акций являются метод оценки доходов и метод оценки активов компании. Метод оценки доходов, как правило, используется для определения цены акций компаний, производящих или продающих товары или услуги. Метод оценки активов используется, когда компания в большей степени извлекает доход из активов (материальных или нематериальных), нежели из личных усилий владельцев</p>

<sup>452</sup> Revenue Canada Taxation. Policy Statement on Business Equity Valuations. <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic89-3/ic89-3-e.txt>

Страна	Методы оценки неторгуемых ценных бумаг
	<p>компании и ее персонала (например, для лизинговых и инвестиционных компаний).</p> <p>Широкий перечень факторов также следует принимать во внимание при выборе ставки дисконтирования (в частности, наличие и доходность альтернативных инструментов для инвестирования, наличие и важность конкурентов компании на рынке, влияние инфляции и изменений курсов валют, политическую обстановку и др.).</p> <p>Налоговые органы (региональный инспектор по оценке – Regional Valuation Officer) могут запросить документы и иную информацию, на основе которых производилась оценка неторгуемых ценных бумаг для целей налогообложения.</p>
Великобритания <sup>453</sup>	<p>Неторгуемые ценные бумаги для выбора методики оценки подразделяются на две группы: 1) те ценные бумаги, оценка которых может быть произведена исходя из цен и параметров аналогичных, но торгуемых ценных бумаг; 2) те, которые не могут быть оценены «по аналогии». В качестве примера для первой группы приводится неконвертируемая облигация. Такая ценная бумага может быть оценена путем дисконтирования будущих денежных потоков с использованием соответствующей ставки процента. При этом ставка процента может быть определена исходя из тех, которые применяются по аналогичным долговым ценным бумагам, торгуемым на рынке. При оценке также следует принимать во внимание риски по ценной бумаге и будущую стоимость ее реализации.</p> <p>Что касается второй группы, то здесь методы оценки могут быть достаточно сложными. Вместе с тем подчеркивается, что какой бы метод ни был принят в компании, преждевременное признание прибыли от увеличения стоимости ценных бумаг должно быть исключено.</p>
США	<p>При оценке акций закрытых корпораций (closely held corporations) или акций корпораций, когда рыночная котировка недоступна, следует принимать во внимание все доступные финансовые данные, а также иные факторы, влияющие на справедливую рыночную стоимость (fair market value) оцениваемых акций. Невозможно указать общую формулу, которая могла бы применяться в различных ситуациях, связанных с оценкой таких акций, однако рассматриваемый документ<sup>454</sup> содержит общие подходы, методы и факторы, которые следует принимать во внимание при оценке неторгуемых ценных бумаг (акций). Основные факторы следующие: сфера деятельности компании и ее история с момента основания; экономическая ситуация в целом и в отрасли, где работает компания, в частности; учетная стоимость акций и финансовое положение компании; возможности для получения</p>

<sup>453</sup> BAM21115 - Accounting: UK GAAP: SORP on securities: general valuation rules. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/bammanual/bam21115.htm>

<sup>454</sup> IRS Revenue Ruling 59-60. [http://www.delphivaluation.com/faq/ruling59\\_60.pdf](http://www.delphivaluation.com/faq/ruling59_60.pdf)

Страна	Методы оценки неторгуемых ценных бумаг
	<p>дохода; возможность выплачивать дивиденды; наличие или отсутствие деловой репутации (goodwill) или иной нематериальной стоимости; продажи акций компании и размер пакета оцениваемых акций; рыночная стоимость акций компаний, функционирующих в той же или в аналогичной отрасли, когда эти акции продаются на открытом рынке. В каждом конкретном случае определенные факторы могут иметь больший вес, чем прочие, в зависимости от сферы деятельности компании.</p> <p>В документе отмечается, что во многих случаях наилучшей оценкой неторгуемых акций являются цены акций компаний, функционирующих в той же или аналогичной отрасли, когда эти акции торгуются на открытом рынке.</p> <p>Как указывается в документе, одним из наиболее сложных моментов в оценке неторгуемых ценных бумаг является выбор ставки дисконтирования. При этом среди наиболее важных факторов при выборе ставки дисконтирования следует рассматривать сферу деятельности компании, соответствующие риски и стабильность или нерегулярность доходов компании.</p>

### **Международный опыт в части требований к налоговой отчетности по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами**

Страна	Требования к налоговой отчетности в части операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами
Канада	<p>Брокеры и дилеры обязаны отчитываться по всем выплаченным дивидендам, они уплачивают в налоговые органы 25% суммы дивидендов, не востребованных в течение 60 дней.</p> <p>Компании и дилерские компании, реализующие ценные бумаги, должны отчитываться по сделкам с ценными бумагами перед продавцами или владельцами ценных бумаг в случае, когда сделка представляет собой выкуп/погашение, приобретение или аннулирование ценной бумаги</p>

<sup>455</sup> Canadian Revenue Agency. Guide – Return to Securities Transactions. 2005.  
<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4091/README.html>

Страна	Требования к налоговой отчетности в части операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами эмитентом <sup>455</sup> .
Великобритания	Управление Ее Величества по налогам и таможенным сборам имеет право выпускать уведомления в адрес любого финансового учреждения или компании, осуществляющей платежи в рамках ведения своей хозяйственной деятельности, с запросом на информацию об инвесторах, которые находятся на территории Великобритании или в стране со статусом «полной подотчетности». Отчет содержит информацию о полном имени, адресе, дате рождения, номере социального страхования каждого бенефициара, суммах выплат, суммах налоговых вычетов и др. Указанные учреждения могут выбирать формат представления информации – в бумажном или электронном виде <sup>456</sup> .
США	Финансовые учреждения и другие компании, осуществляющие выплаты в ходе ведения хозяйственной деятельности, должны подавать информационную декларацию в Службу внутренних доходов США по всем сделкам с ценными бумагами, подлежащим учету, включая брокерские сделки и обменные сделки по типу «бартер». Такие компании обязаны также представлять отчеты получателям дохода. Компании, подающие более 250 деклараций, представляют их в электронном виде <sup>457</sup> . При электронной подаче декларации компания использует соответствующее программное обеспечение, позволяющее обеспечить нужный формат декларации, или обладает контрольным кодом передачи, который дает ей доступ к более подробной информации о требованиях к формату <sup>458</sup> . Комиссия по ценным бумагам и биржам требует от брокеров и дилеров представления отчетных данных по сделкам с ценными бумагами в электронном формате. Это облегчает Комиссии проведение расследований <sup>459</sup> .

<sup>456</sup> Her Majesty's Revenue and Customs. Reports for Sections 17 and 18 of TMA and ESD.

<http://www.hmrc.gov.uk/esd-guidance/s17-s18-si-reporting.htm#3>

<sup>457</sup> US Internal Revenue Service. A Guide to Information Returns.

<http://www.irs.gov/efile/article/0,,id=98114,00.html>

<sup>458</sup> File Information Returns Electronically.

<http://www.irs.gov/taxpros/providers/article/0,,id=98045,00.html>

<sup>459</sup> <http://www.sec.gov/rules/final/34-44494.htm>

### **3.4. Внесение изменений и дополнений в налоговое законодательство по вопросу регулирования порядка обложения налогом на прибыль организаций при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса**

В данном разделе представлены результаты исследования международного опыта и российской практики в части порядка обложения налогом на прибыль организаций при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса.

Исследование проводилось до того, как Налоговый кодекс РФ был дополнен ст. 268.1 «Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса» (Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ), и посвящено проблемам, которые имели место в отсутствие специального регулирования данного вопроса в главе 25 НК РФ. Следует отметить также, что к моменту выхода публикации некоторые документы, на которые ссылаются авторы исследования, подверглись изменениям<sup>460</sup>, но поскольку это не означает, что положения таких документов в предыдущей редакции более не могут использоваться при анализе тех или иных вопросов, ссылки на соответствующие документы в данном разделе сохранены.

Как показало проведенное исследование, действовавший в российской практике до принятия специальных норм Налогового кодекса порядок отражения в целях обложения налогом на прибыль организаций операций по реализации (приобретению) предприятия как имущественного комплекса не приводил к уклонению от налогообложения, в том числе в случаях, когда имущественный комплекс продается по цене, которая значительно ниже балансовой стоимости реализуемых активов. Вместе с тем покупатель имущественного комплекса сталкивался с техническими проблемами отра-

---

<sup>460</sup> В декабре 2007 г. вышло новое Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), было пересмотрено Положение по стандартам финансового учета США № 141 «Объединение бизнеса», а в январе 2008 г. был выпущен пересмотренный стандарт МСФО 3 (IFRS 3) «Объединение бизнеса».

жения в налоговом учете приобретенных активов, поскольку налоговое законодательство не содержало норм, устанавливающих порядок распределения цены сделки по статьям приобретенных в составе имущественного комплекса активов.

Таким образом, отсутствие четкого законодательного регулирования порядка учета для целей налогообложения операций реализации и приобретения имущественных комплексов усложняло правоприменение для налогоплательщиков и создавало трудности при контроле за соблюдением законодательства для налоговых органов.

### 3.4.1. Описание проблемы

Согласно ст. 132 Гражданского кодекса РФ предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором.

До принятия ст. 268.1 главы 25 Налогового кодекса РФ не содержала специальных положений, устанавливающих порядок определения налоговой базы при реализации (приобретении) предприятий как имущественных комплексов. Применение действовавших положений главы 25 НК РФ для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль и/или использование норм главы 21 НК РФ «по аналогии права» вызывает ряд взаимосвязанных проблем.

1. Каким образом (по какой стоимости) следует отражать статьи активов и обязательств, приобретенных в составе имущественного комплекса, в налоговом учете покупателя?

2. Каким образом следует учитывать в целях налогообложения разницу между ценой сделки и балансовой стоимостью чистых активов предприятия, реализуемого как имущественный комплекс?

### ***Отражение в налоговом учете покупателя активов и обязательств, приобретенных в составе имущественного комплекса***

При приобретении имущества, как правило, оно отражается в налоговом учете приобретателя по первоначальной стоимости, под которой согласно п. 1 ст. 257 НК РФ понимается сумма расходов на приобретение имущества, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с кодексом.

Безвозмездно полученное имущество согласно п. 8 ст. 250 НК РФ отражается в налоговом учете приобретателя исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости для амортизируемого имущества и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу. При этом информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – приобретателем имущества документально или путем проведения независимой оценки.

Таким образом, по общему правилу, покупатель имущественного комплекса должен отразить приобретенное имущество в своем налоговом учете по цене приобретения. Однако применение данного правила может вызвать определенные затруднения, если имущественный комплекс был приобретен по цене, которая значительно ниже балансовой стоимости такого имущества по данным налогового учета у продавца.

Допустим, что организацией А был приобретен имущественный комплекс, в составе которого здание с балансовой (она же – остаточная) стоимостью 100 руб. и станки с балансовой стоимостью 10 руб., за 10 руб. Допустим также, что в составе данного имущественного комплекса обязательства (например, кредиторская задолженность) не передавались.

В результате данной сделки продавец получит убыток 100 руб. Покупатель же должен распределить 10 руб. (цену сделки) между станками и зданием, чтобы отразить данные объекты в своем налоговом учете. Как именно он должен распределить эту сумму? Можно ли считать, что приобретатель имущественного комплекса в дан-

ной ситуации получил здание безвозмездно и, следовательно, должен отразить в составе доходов при расчете налога на прибыль 100 руб.?

В отсутствие ст. 268.1 глава 25 НК РФ не содержала положений, регулирующих порядок распределения суммы расходов на приобретение имущества по статьям имущества, когда сделка заключалась в отношении совокупности имущества (имущественного комплекса).

В то же время при реализации предприятия Гражданский кодекс РФ (ст. 561) устанавливает необходимость составления акта инвентаризации передаваемого предприятия, бухгалтерского баланса, перечня всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, а также заключения независимого аудитора о составе и стоимости предприятия. Согласно п. 1 ст. 563 ГК РФ передача предприятия продавцом покупателю осуществляется по передаточному акту, в котором указываются данные о составе предприятия. Таким образом, передаточный акт в совокупности с бухгалтерским балансом, заключением независимого аудитора может служить надежным документальным подтверждением стоимости передаваемого в составе предприятия имущества, в том числе и по отдельным статьям.

При этом, если признать, что в нашем примере организация А получила здание безвозмездно (что, по сути, верно), то в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ данное здание не может быть отражено в ее налоговом учете ниже остаточной стоимости, т.е. 100 руб. по данным налогового учета продавца. Тогда мы сталкиваемся с проблемой, которую выше обозначили под п. 2: как именно следует отразить в налоговом учете разницу между уплаченной по сделке суммой (10 руб.) и балансовой стоимостью приобретенного имущества (110 руб.)? Должна ли организация А уплатить налог на прибыль с этой разницы как со стоимости безвозмездно полученного имущества или должен быть предусмотрен иной порядок налогового учета такой разницы (например, с использованием показателя деловой репутации<sup>461</sup>)? Необходимо отметить, что если разница между ценой

---

<sup>461</sup> О показателе деловой репутации и возможности его использования для налогового учета разницы между ценой сделки и балансовой стоимостью приобретенного имущества см. ниже.

сделки и балансовой стоимостью передаваемого имущества не будет учтена при налогообложении, то налоговые последствия реализации имущественного комплекса не будут симметричными у сторон сделки.

В то же время покупатель имущественного комплекса, имея на руках документы, подтверждающие стоимость приобретенного в составе имущественного комплекса имущества (передаточный акт в совокупности с бухгалтерским балансом, заключением независимого аудитора), и не желая сталкиваться с проблемой распределения уплаченной по сделке цены (10 руб.) по статьям приобретенного имущества, может поставить такое имущество в своем налоговом учете, основываясь на данных документах, но при этом он уплатит налог на прибыль с разницы между оплаченными расходами на приобретение имущества (10 руб.) и его совокупной стоимостью по передаточным документам (110 руб.), как с результата переоценки имущества. Причем если покупатель поставит на баланс приобретенное имущество за 10 руб., в будущем он не сможет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организаций на величину амортизации, которая была бы начислена исходя из рыночной стоимости приобретенного имущества, т.е. все равно заплатит налог.

При этом законом не установлена обязанность покупателя имущественного комплекса, подписавшего договор купли-продажи предприятия, неотъемлемой частью которого по Гражданскому кодексу являются передаточный акт и бухгалтерский баланс передаваемого предприятия (а при наличии – и заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия), признать, что стоимость приобретенного им имущества является такой, как она отражена в этих передаточных документах, и, следовательно, отразить статьи приобретенного имущества в своем налоговом учете именно по указанной в них стоимости, уплатив соответствующий налог на прибыль. То есть, по-видимому, покупатель имущественного комплекса вправе не согласиться с оценкой имущества в передаточных документах, несмотря на обязательные приложения к подписанному договору, и провести оценку приобретенного имущества самостоятельно уже после заключения сделки.

Теперь посмотрим, являются ли условия, при которых покупатель обязан отразить в своем налоговом учете полученное имущество по цене приобретения, нейтральными для налоговых доходов бюджета. В нашем примере продавец получил убыток в 100 руб. Покупатель затратил 10 руб. на приобретение амортизируемого имущества (здания и станков), следовательно, эти 10 руб. не будут в текущем периоде включены у него в состав расходов по налогу на прибыль организаций.

Остаточная (балансовая) стоимость амортизируемого имущества у продавца составляла 110 руб., у организации А теперь – 10 руб. То есть в результате данной сделки совокупные амортизационные вычеты, которые будут учтены при расчете налога на прибыль организаций, уменьшились на 100 руб. Убыток продавца в нашем примере также составил 100 руб. Таким образом, условия, при которых покупатель обязан отразить в своем налоговом учете полученное имущество по цене приобретения, являются нейтральными для налоговых доходов бюджета.

Усложним пример и допустим, что организация А решила провести переоценку приобретенного имущества после заключения сделки. Допустим также, что она не согласилась с тем, что приобретенное имущество стоит 110 руб. (по данным передаточных документов), и пригласила независимого оценщика, который оценил данное имущество (здание и станки) в 70 руб.

В этом примере у продавца имущественного комплекса по-прежнему остается убыток в 100 руб. Покупатель же после переоценки получит прибыль в 60 руб. (стоимость имущества после переоценки за вычетом стоимости его приобретения) и уплатит налог. При этом на 40 руб. уменьшатся совокупные амортизационные вычеты, которые будут учтены при расчете налога на прибыль организаций (у продавца стоимость амортизируемого имущества составляла 110 руб., а у покупателя – 70 руб.). Таким образом, уклонения от налогообложения не происходит.

Необходимо отметить, что обязанность покупателя имущественного комплекса проводить переоценку имущества в своем налоговом учете при заключении сделки по цене ниже балансовой стоимо-

сти имущества в Налоговом кодексе не установлена. Однако если покупатель имущественного комплекса не проведет переоценку, он столкнется с проблемой распределения относительно малой суммы оплаченных расходов (цены сделки) по статьям приобретенного имущества.

С проблемой распределения оплаченных расходов (цены сделки) столкнется покупатель имущественного комплекса и в том случае, если сделка заключена по цене выше балансовой стоимости передаваемых активов. Налоговый кодекс не устанавливает, на какую статью налогового учета покупатель должен отнести положительную разницу между уплаченной по сделке суммой и стоимостью полученных по передаточным документам активов.

Ситуация существенно усложнится, если в составе реализуемого имущественного комплекса будет не только амортизируемое имущество, но и прочее имущество (например, запасы материалов) или обязательства (например, кредиторская задолженность). И в том, и в другом случае для налоговых последствий принципиально важно, как именно будет распределена сумма расходов на приобретение имущественного комплекса по отдельным статьям.

Допустим, имущественный комплекс, приобретаемый организацией А, включает здание с балансовой стоимостью 100 руб. и запасы материалов с балансовой стоимостью 10 руб. Организация А заплатила за имущественный комплекс 10 руб. От того, как именно она распределит эти 10 руб. между зданием и запасами материалов, зависит, какую сумму данная организация сможет включить в расходы периода по налогу на прибыль (затраты на приобретение материалов), а какую – впоследствии амортизировать (затраты на приобретение здания). Несмотря на то что налоговая система, независимо от конкретного распределения данной суммы, дополнительных потерь не понесет (если не принимать во внимание фактор времени), для налогоплательщика данная ситуация может иметь негативные последствия, поскольку не ясно, какой именно порядок распределения расходов по сделке по статьям имущественного комплекса следует признать верным.

Еще более запутанной выглядит ситуация, когда в составе имущественного комплекса передается обязательство (например, кредиторская задолженность реализуемого предприятия). Допустим теперь, что организация приобрела за 10 руб. имущественный комплекс в составе здания с балансовой стоимостью 100 руб. и кредиторской задолженности в размере (по данным баланса продавца) 10 руб.

Прежде всего, из положений главы 25 Налогового кодекса не ясно, как именно следует отражать в налоговом учете сторон погашение у продавца и принятие покупателем обязательства. В частности, является ли такое погашение при реализации имущественного комплекса доходом у продавца?

Если в налоговом учете и продавца, и покупателя в нашем примере не отражать погашение (принятие на себя) обязательства, то ситуация будет аналогична описанной выше, когда у продавца возникает убыток, а совокупные амортизационные вычеты, которые будут учтены при расчете налога на прибыль организаций, уменьшатся, так как уменьшится оценка амортизируемого имущества по данным налогового учета. В то же время не ясно, по какой стоимости при наличии обязательства в составе приобретаемого имущественного комплекса следует отражать в налоговом учете приобретенные активы. Этот вопрос возникает не только при реализации имущественного комплекса по цене ниже балансовой стоимости чистых активов, но и когда цена сделки выше балансовой стоимости чистых активов, передаваемых в составе имущественного комплекса.

По общей логике, приобретая имущество за 10 руб. и одновременно принимая на себя обязательство погасить долги в размере 10 руб. (для обязательства оценка не потребуется, его стоимость надежно определена кредитором), покупатель несет расходы в 20 руб. Может ли он отразить в налоговом учете в результате сделки здание по стоимости 20 руб.?

С другой стороны, предприятие (в нашем примере – здание в совокупности с кредиторской задолженностью) приобретает как имущественный комплекс. Стоимость обязательства уплатить кредиторскую задолженность надежно определена – это 10 руб., за

имущественный комплекс уплачено 10 руб. Можно ли при этом считать, что здание получено безвозмездно? Четких ответов на эти вопросы не было.

Таким образом, мы пришли к выводу, что действовавшие до принятия ст. 268.1 положения главы 25 НК РФ оставляли много пробелов в отношении определения налоговой базы по сделкам реализации (приобретения) предприятия как имущественного комплекса. Несмотря на то что такая ситуация не приводила к уклонению от налога на прибыль организаций при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса, технические проблемы отражения таких сделок в налоговом учете усложняли правоприменение для налогоплательщиков и создавали трудности при контроле за соблюдением законодательства для налоговых органов.

### ***Учет в целях налогообложения разницы между ценой сделки и балансовой стоимостью чистых активов предприятия, реализуемого как имущественный комплекс***

В российском бухгалтерском учете для отражения разницы между ценой сделки и балансовой стоимостью чистых активов передаваемого предприятия используется показатель деловой репутации. Пункт 42 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов»<sup>462</sup> определяет деловую репутацию организации как разницу между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Согласно ПБУ 14/2007 положительная деловая репутация (возникает в случае, когда цена сделки по приобретению предприятия выше балансовой стоимости его чистых активов) отражается в учете как отдельный инвентарный объект и впоследствии амортизируется методом прямолинейного списания в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации-приобретателя, а отрицательная деловая репутация (возникает в случае, когда цена сделки по приоб-

---

<sup>462</sup> Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

ретенению предприятия ниже балансовой стоимости его чистых активов) – как прочие доходы, которые в полной сумме относятся на финансовый результат (пп. 43–45).

В российской практике налогового учета показатель деловой репутации не применяется. В то же время он используется в целях налогообложения в зарубежной практике<sup>463</sup>.

Министерство финансов Российской Федерации в Письме от 3 марта 2005 г. № 03-03-01-02/98 предлагает использовать показатель деловой репутации так, как он определен в Положениях по бухгалтерскому учету<sup>464</sup>, – для отражения в целях налогообложения разницы между ценой приобретения предприятия как имущественного комплекса и балансовой стоимостью его активов и обязательств (чистых активов). При этом отрицательную деловую репутацию (превышение балансовой стоимости активов и обязательств предприятия над ценой приобретения имущественного комплекса) предлагалось признавать доходом покупателя такого предприятия в том отчетном периоде, в котором имела место сделка.

Федеральная налоговая служба России не согласилась с описанной выше позицией в своем Письме от 23 июня 2005 г. № 01-2-02/748. ФНС полагает, что разница между ценой приобретения предприятия как имущественного комплекса (с учетом принимаемых покупателем обязательств) и оценкой его денежных средств и НДС по приобретенным ценностям по данным передаточного баланса должна пропорционально распределяться на «объекты гражданского оборота (имущество, дебиторская задолженность и др.)»<sup>465</sup>. Впоследствии определенную таким образом фактическую стоимость объектов уче-

---

<sup>463</sup> О применении гудвилла для целей налогообложения в зарубежной практике см. ниже.

<sup>464</sup> ПБУ 14/2007 действует с бухгалтерской отчетности 2008 г.; ранее действовало ПБУ 14/2000, на которое стоит ссылка в указанном Письме Минфина. Отметим, что определения деловой репутации в ПБУ 14/2000 (п. 27) и в ПБУ 14/2007 (п. 42) практически одинаковы.

<sup>465</sup> Цитата по Письму ФНС России от 23 июня 2005 г. № 01-2-02/748 «О порядке оценки в целях налогообложения операций по приобретению предприятия как имущественного комплекса».

та предлагалось использовать для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ.

Основное возражение Федеральной налоговой службы России (Письмо ФНС России «О порядке оценки в целях налогообложения операций по приобретению предприятия как имущественного комплекса» от 23 июня 2005 г. № 01-2-02/748) против использования в целях налогообложения показателя деловой репутации (как предлагалось Минфином) состоит в том, что отнесение деловой репутации предприятия к категории нематериальных активов согласно ПБУ 14/2000 противоречит п. 3 ст. 257 НК РФ, где дается определение нематериальных активов для целей налогообложения.

По нашему мнению, данное возражение носит формальный характер. Согласно п. 3 ст. 257 НК РФ для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности.

Действительно, как указано в Письме ФНС России от 23 июня 2005 г. № 01-2-02/748, деловая репутация не является исключительным правом на результаты деятельности. В то же время несомненно, что положительная деловая репутация способна приносить налогоплательщику экономические выгоды в будущем<sup>466</sup>, а документами, подтверждающими наличие такого актива, являются передаточный баланс приобретаемого предприятия и договор продажи предприятия, которые соответственно документально фиксируют балансовую стоимость чистых активов передаваемого предприятия и цену сделки.

---

<sup>466</sup> Как указывается в ПБУ 14/2007, положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами (п. 43). В ПБУ 14/2000 также указывалось, что положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод (п. 27).

Кроме того, показатель деловой репутации, рассчитываемый по правилам Положений по бухгалтерскому учету, по сути, не является нематериальным активом. Проведенное теоретическое исследование на основе Международных стандартов финансовой отчетности и Общепринятых принципов учета США позволило установить, что показатель деловой репутации (гудвилл) является техническим показателем, в составе которого могут содержаться компоненты, вообще не являющиеся активами (например, сознательная переплата покупателем в связи с обстоятельствами сделки)<sup>467</sup>.

Таким образом, по содержательным признакам отсутствие в перечне нематериальных активов в рамках главы 25 НК РФ деловой репутации организации не мешает применению данного показателя, как он определялся в Положениях по бухгалтерскому учету, для целей обложения налогом на прибыль организаций при реализации предприятий как имущественных комплексов. В то же время во избежание неопределенности в трактовке важных понятий в главу 25 НК РФ следовало бы внести поправки, которые позволили бы четко прописать правила налогового учета при реализации (приобретении) предприятий как имущественных комплексов, в том числе касающиеся положительной и отрицательной деловой репутации.

\* \* \*

При использовании показателя деловой репутации (как он определен в ПБУ 14/2007 и был ранее определен в ПБУ 14/2000) в целях обложения налогом на прибыль организаций при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса нет необходимости в разработке механизма распределения оплаченной стоимости (цены сделки) по статьям приобретенных в составе имущественного комплекса активов.

Таким образом, учет таких операций для целей налогообложения может быть существенно упрощен. Приобретенные активы у покупателя принимаются к налоговому учету по данным налогового учета продавца, а разница между ценой сделки и балансовой стоимо-

---

<sup>467</sup> О деловой репутации и ее аналоге в зарубежной практике (гудвилле) см. ниже.

стью приобретенных чистых активов формирует положительную или отрицательную деловую репутацию.

Если оплаченная стоимость чистых активов (цена сделки) выше их балансовой стоимости, образуется положительная деловая репутация, которая впоследствии амортизируется. В случае приобретения имущественного комплекса по цене ниже балансовой стоимости чистых активов отрицательная деловая репутация постепенно или же сразу включается в доход покупателя.

Что касается продавца имущественного комплекса, то в первом случае у него возникнет прибыль по сделке, а во втором – убыток. Поскольку, как было отмечено выше, сделки по реализации имущественных комплексов не создают дополнительных возможностей для уклонения от уплаты налогов, возможно сохранить для финансового результата по таким сделкам обычный порядок налогового учета<sup>468</sup>.

---

<sup>468</sup> В соответствии со ст. 315 и 323 НК РФ финансовый результат от реализации амортизируемого имущества, в том числе основных средств, при расчете налоговой базы показывается отдельно. Однако Налоговый кодекс не устанавливает ограничений на возможность суммирования финансового результата по данным операциям с финансовыми результатами от прочей деятельности (кроме реализации ценных бумаг – п. 10 ст. 280 НК РФ). В соответствии со ст. 275.1 НК РФ налоговая база по деятельности, связанной с использованием обслуживающих производств и хозяйств, определяется отдельно от налоговой базы по другим видам деятельности налогоплательщика. При этом наложены ограничения на возможность суммировать убытки по такой деятельности с прибылью от других видов деятельности. Данные ограничения связаны с соответствием расходов на содержание обслуживающих производств и хозяйств и цен на продукцию, реализуемую налогоплательщиком, аналогично показателям других налогоплательщиков в сопоставимых условиях. Если указанное условие не соблюдается, убыток по соответствующей деятельности можно переносить на срок не более 10 лет и направлять на погашение только прибыли, полученной при осуществлении данной деятельности. Подобные описанным ограничения на суммирование финансовых результатов возможно применять в случае реализации имущественных комплексов между связанными лицами, если применение норм налогового законодательства, препятствующих использованию трансфертных цен в целях занижения налоговых обязательств, окажется более трудоемким. Например, норма, согласно которой суммы потерь капитальной стоимости в результате передачи имущества связанному лицу могут быть компенсированы только суммами прироста капитальной стоимости, возникающего в результате передачи имущества тому же лицу, действует в Великобри-

### 3.4.2. Гудвилл и деловая репутация<sup>469</sup>. определение, состав и порядок учета

#### *Определение*

##### *Зарубежная практика*

Первоначально гудвилл возник как показатель, отражающий разницу между стоимостью приобретения предприятия (бизнеса) и оценкой стоимости его активов и обязательств (чистых активов). Гудвилл появляется только в момент объединения бизнеса<sup>470-471</sup>.

Положение по стандартам финансового учета США № 141 «Объединение бизнеса»<sup>472</sup> определяет гудвилл как превышение затрат на приобретение предприятия над совокупной оценкой его активов и обязательств.

Для иллюстрации содержания гудвилла рассмотрим пример. Допустим, корпорация А приобрела активы корпорации В за 100 ед. (Отметим, что для нашего примера их балансовая стоимость у корпорации В не важна.) Далее корпорация А проводит оценку рыночной стоимости приобретенных активов по отдельности (приглашая независимого оценщика или собственными силами, если располага-

---

тании. См.: International Comparison of Australia's Taxes. Australian Government. 2006,

[http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/downloads/CTR\\_full.pdf](http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/downloads/CTR_full.pdf)).

<sup>469</sup> Как будет показано в данном разделе, гудвилл и деловая репутация не являются синонимами, так как имеют различное содержание, несмотря на то что используются для одних и тех же целей – для отражения в учете разницы между ценой приобретения и балансовой стоимостью приобретенных чистых активов.

<sup>470</sup> В рамках МСФО под бизнесом (business) понимается взаимосвязанный набор видов деятельности и активов, осуществляемых и управляемых с целью получения дохода или иных выгод владельцами (инвесторами). Объединение бизнеса может иметь форму приобретения акций предприятия, приобретения его чистых активов (или части чистых активов, которая в отдельности составляет бизнес), принятия его обязательств.

<sup>471</sup> Гудвилл также может возникать при консолидации финансовой отчетности, однако этот случай не имеет отношения к предмету исследования.

<sup>472</sup> Statement of Financial Accounting Standards № 141 «Business Combinations». FASB. 2001.

ет персоналом соответствующей квалификации). Допустим, что по результатам оценки оказалось, что сумма рыночных стоимостей приобретенных активов<sup>473</sup> составила 80 ед. Тогда 20 ед. – это гудвилл, т.е. превышение затрат на приобретение над совокупной рыночной оценкой активов корпорации В.

Если же по результатам оценки окажется, что совокупная рыночная стоимость приобретенных активов равна, например, 120 ед., то образуется превышение совокупной рыночной оценки над затратами на приобретение активов корпорации В, т.е. отрицательный гудвилл.

Как правило, гудвилл классифицируется в финансовой отчетности как нематериальный актив. В Положении по стандартам финансового учета № 141 указывается, что гудвилл включает также другие нематериальные активы предприятия, которые при объединении бизнеса самостоятельно не удовлетворяют критериям признания таких статей в финансовом учете<sup>474</sup>.

Пункт В102 Положения по стандартам финансового учета № 141 содержит описание 6 компонентов, из которых состоит гудвилл. Это следующие компоненты:

- 1) превышение справедливой стоимости<sup>475</sup> (fair value) чистых активов приобретаемого предприятия над их балансовой стоимостью на дату приобретения;
- 2) справедливая стоимость чистых активов приобретаемого предприятия, которые на дату приобретения не были отражены в его финансовом учете, например, по причине трудностей в оценке таких статей;

---

<sup>473</sup> Чистых активов, если корпорация В имела обязательства, которые в результате сделки перешли к корпорации А.

<sup>474</sup> Критерий признания активов в учете следующий: для предприятия вероятен приток будущих экономических выгод, и актив имеет стоимость, которая может быть надежно определена.

<sup>475</sup> Справедливая стоимость представляет собой величину, по которой активы могут быть обменены или обязательства погашены между хорошо осведомленными, готовыми совершить сделку, независимыми («на расстоянии вытянутой руки») сторонами.

- 3) справедливая стоимость «продолжающейся деятельности» приобретаемого предприятия (т.е. экономических выгод от совокупности активов, которые принесут большую отдачу, чем если бы использовались по отдельности);
- 4) справедливая стоимость экономических выгод от объединения бизнеса;
- 5) ошибки в оценке предложения приобретающей стороной;
- 6) переплата приобретающей стороны (например, в случае быстрого заключения сделки).

Таким образом, можно видеть, что гудвилл как статья в финансовой отчетности представляет собой некий технический показатель, объединяющий компоненты, объясняющие отклонение затрат на приобретение предприятия (бизнеса) от оценки его чистых активов. При этом, как отмечается в п. В105 Положения по стандартам финансового учета США № 141, только компоненты 3 и 4 концептуально представляют собой гудвилл. Остальные компоненты возникают в связи с объединением бизнеса (с приобретением предприятия как имущественного комплекса – в российской терминологии) и не отделимы от данной сделки.

Более содержательное с этой точки зрения определение гудвилла дается в Международных стандартах финансовой отчетности. МСФО 3 (IFRS 3) «Объединение бизнеса»<sup>476</sup> определяет гудвилл как будущие экономические выгоды от использования активов, которые невозможно самостоятельно идентифицировать и отразить в финансовом учете по отдельности. Что касается составляющих данного показателя, то в рамках МСФО (п. ВС130 МСФО 3) они аналогичны тем, которые выделяются в практике финансового учета США (см. выше).

Принимая во внимание описанный выше состав гудвилла, отражение данного показателя в финансовой отчетности приобретающей стороны в качестве актива может вызвать определенные сомнения. Действительно, превышение цены приобретения предприятия (бизнеса) над балансовой стоимостью его чистых активов само по себе

---

<sup>476</sup> International Financial Reporting Standard 3 «Business Combinations». IASCF. 2004.

не является активом, а, скорее, представляет собой доход (gain) приобретаемого предприятия, который никак не отражен в составе его чистых активов. Тогда, как отмечается в п. В103 Положения по стандартам финансового учета США № 141, этот компонент следует отнести, скорее, на чистые активы приобретающей стороны, нежели на гудвилл как нематериальный актив.

Ошибки в оценке условий сделки приобретающей стороной или сознательную переплату в связи с обстоятельствами сделки также нельзя квалифицировать как актив. Однако гудвилл формируется при объединении бизнеса и отражается в финансовой отчетности приобретателя как актив, поскольку его основные компоненты (пп. 3 и 4 в списке выше) удовлетворяют определению актива, и физически невозможно определить, какая часть отклонения затрат на приобретение предприятия (бизнеса) от рыночной оценки его чистых активов относится к каждому из перечисленных выше компонентов. К такому выводу пришел Комитет по международным стандартам финансового учета (International Accounting Standards Committee) при обсуждении проекта МСФО 3 «Объединение бизнеса»<sup>477</sup>.

Выше речь шла о случае, когда гудвилл представляет положительную величину. Теперь обратимся к ситуации, когда этот показатель отрицателен.

В зарубежной практике финансового учета отрицательный гудвилл принято называть превышением (excess). Чтобы избежать путаницы, далее будем использовать термины «отрицательный гудвилл» и «отрицательная деловая репутация» (для российской практики).

Отрицательный гудвилл имеет место, когда оценка чистых активов приобретаемого предприятия (бизнеса) выше затрат приобретающей стороны по сделке.

Пункт ВС146 МСФО 3 «Объединение бизнеса» говорит, что, поскольку стороны сделки участвуют в ней на равных условиях, отрицательный гудвилл может появиться вследствие следующих обстоятельств:

---

<sup>477</sup> International Financial Reporting Standard 3 «Business Combinations». IASCF. 2004. ВС134.

- стоимость идентифицируемых активов приобретаемого предприятия (бизнеса) переоценена;
- идентифицируемые обязательства и/или условные обязательства приобретаемого предприятия (бизнеса) в отчетности не отражены или стоимость таких статей недооценена;
- затраты на объединение бизнеса недооценены.

Таким образом, мы установили, что гудвилл (как он определяется в зарубежной практике финансового учета) представляет собой не деловую репутацию приобретаемого предприятия, а технический показатель, формирующийся из разницы затрат на приобретение предприятия (бизнеса) и рыночной оценки его активов и обязательств (чистых активов). При обсуждении вопросов реализации (приобретения) предприятия как имущественного комплекса в российской практике далее будем называть эту величину деловой репутацией (показателем деловой репутации), так как такой термин закреплён в российском законодательстве.

### *Российская практика*

#### Гражданское законодательство<sup>478</sup>

Действующее гражданское законодательство признает предприятие объектом недвижимости. При этом под предприятием понимается совокупность всевозможных видов имущества (земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырьё, продукция, права требования, долги, а также права на фирменное наименование, товарные знаки и знаки обслуживания и другие исключительные права). В предприятие как имущественный комплекс также могут включаться филиалы и представительства данного предприятия<sup>479</sup>. Часть предприятия не может быть отнесена к недвижимому имуществу, если она сама по себе не представляет собой недвижимую вещь (как, например, оборудование, станки и проч.).

---

<sup>478</sup> Данный раздел написан в соавторстве с Н. Корниенко.

<sup>479</sup> Для таких случаев важно понимать, что речь идет не о филиалах и представительствах какого-либо юридического лица, владеющего соответствующим предприятием, а о филиалах и представительствах самого предприятия.

Поскольку предприятие выступает как объект права, оно может быть объектом купли-продажи, залога, аренды и других сделок, связанных с установлением, изменением и прекращением прав на него. Следовательно, при совершении сделки с предприятием предметом договора будут являться все перечисленные виды имущества, входящие в состав данного предприятия.

Гражданским законодательством достаточно подробно регламентируется продажа предприятия (ст. 559–566 ГК РФ). Подобное внимание обусловлено, во-первых, разнообразным характером реализуемого имущества, переходящего к другому собственнику в рамках одного договора купли-продажи, во-вторых, тем, что законом предусмотрена государственная регистрация договора купли-продажи предприятия, в-третьих, такая сделка может непосредственно затрагивать права и интересы третьих лиц – кредиторов продаваемого предприятия<sup>480</sup>.

Чрезвычайно важным аспектом для целей налогообложения является предъявляемое гражданским законодательством требование к удостоверению состава продаваемого предприятия. Определено, что существенным условием совершаемой сделки по реализации предприятия служит перечень имущества, входящего в это предприятие. Состав передаваемого по договору купли-продажи имущества и оценка его стоимости определяются на основе полной инвентаризации данного имущества. Акт инвентаризации, бухгалтерский баланс и заключение независимого аудитора о составе и стоимости имущества, относящегося к предприятию, являются обязательными приложениями к договору купли-продажи. Это означает, что налоговая база при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса может определяться двумя способами – как отдельно по каждому виду имущества предприятия, так и в совокупности. Кроме того, из норм Гражданского кодекса РФ следует, что инвентариза-

---

<sup>480</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 4 февраля 2003 г. № А38-9/168-02. Оспариваемая сделка продажи предприятия не оформлена договором путем составления одного документа, как установлено п. 2 ст. 560 ГК РФ, поэтому суд обоснованно удовлетворил заявленные иски требования и признал сделку ничтожной на основании ст. 168 ГК РФ.

ция имущества реализуемого предприятия должна проводиться в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены Приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49). Одним из обязательных документов, сопровождающих подготовку предприятия к продаже, является заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия. Лицензированный аудитор может дать любое по содержанию заключение. Если покупатель согласится с ним, то оно может быть признано надлежащим основанием для заключения договора. В ходе аудиторской проверки также анализируется эффективность всех видов имущества, а значит, и «деловой репутации».

Существует мнение юристов, что правила ПБУ 14/2000 содержат некорректные правила оценки имущества предприятия, применяющиеся при переходе имущества предприятия к другому собственнику<sup>481</sup>.

---

<sup>481</sup> Предприятие может продаваться по одной из известных видов цен. По балансовой стоимости, т.е. стоимости предприятия, подтвержденной бухгалтерскими документами, продаются, как правило, неконкурентоспособные предприятия, дающие прибыль не выше среднеотраслевой. По «доходам» продаются высокодоходные, престижные предприятия, имеющие выгодное местонахождение, при этом балансовая цена существенно корректируется в сторону повышения будущими доходами предприятия. Аукционная цена определяется в результате и по правилам проведения соответствующей процедуры. Цену зарегистрированного, но пока еще не действующего и не используемого предприятия могут составлять только расходы по его регистрации. Существует также понятие рыночной цены, которая может подтверждаться данными о ценах на аналогичное имущество, сведениями об уровне цен, публикуемыми государственными органами, экспертными заключениями. По поводу цены предприятия и ее последующего отражения в бухгалтерских документах покупателя в правовом регулировании сформировалось правило отражать разницу между ценой приобретения и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех его активов и обязательств как деловую репутацию. Это правило закреплено в Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/2000 и в заменившем его ПБУ 14/2007). В данном случае для перевода используемого в международной практике понятия «goodwill» было избрано имеющее отличное самостоятельное правовое содержание понятие «деловая репутация» (ст. 150 ГК РФ). Поэтому считается, что правильное было бы говорить о будущей потенциальной доходности активов, а не о деловой репутации. См.: Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части второй / Под ред. проф., д.ю.н. Т.Е. Абовой и проф., д.ю.н. А.Ю. Кабалкина. М.: Юрайт-Издат, 2004.

Следует отметить, что существует некоторая проблема соотношения понятий «деловая репутация» и «гудвилл». Существование этой проблемы заключается в различных подходах, применяемых к определению данных понятий в законодательстве России и законодательстве других стран. Российским гражданским законодательством «деловая репутация» отнесена к нематериальным благам, которые, как правило, принадлежат субъектам от рождения, неотчуждаемы и не могут передаваться иным лицам (ст. 150 ГК РФ)<sup>482</sup>. При этом Гражданский кодекс РФ признает субъектом «деловой репутации» как граждан, так и юридических лиц (п. 7 ст. 152 ГК РФ)<sup>483</sup>. Следующим противоречащим «шагом» является разрешение включить в состав имущества продаваемого предприятия деловую репутацию. Таким образом, можно утверждать, что существующее противоречие изначально было заложено в нормах Гражданского кодекса РФ.

Именно поэтому из-за изначально произошедшего смешения понятий по существу считается, что в отношении случаев продажи предприятий правильнее было бы говорить «о будущей потенциальной доходности нематериальных активов, а не о деловой репутации»<sup>484</sup>. Конечно, наиболее правильным было бы ввести в гражданский оборот понятие, аналогичное понятию «гудвилл», с тем значением, которое придается ему в мировой практике.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что принятый в действующем гражданском законодательстве аналоговый термин «деловая репутация» не соответствует экономическому наполнению

---

<sup>482</sup> Постатейный научно-практический комментарий части первой Гражданского кодекса Российской Федерации / Под общ. ред. А.М. Эрделевского (с изменениями и дополнениями на 1 апреля 2001 г.) (в ред. Федерального закона от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ с изменениями, внесенными Федеральными законами от 20 февраля 1996 г. № 18-ФЗ, от 12 августа 1996 г. № 111-ФЗ, от 8 июля 1999 г. № 138-ФЗ). М.: Агентство (ЗАО) «Библиотечка РГ», 2001.

<sup>483</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 508-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Владимира Аркадьевича Шлафмана на нарушение его конституционных прав пунктом 7 ст. 152 Гражданского кодекса Российской Федерации».

<sup>484</sup> Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части второй / Под ред. проф., д.ю.н. Т.Е. Абовой и проф., д.ю.н. А.Ю. Кабалкина. М.: Юрайт-Издат, 2004.

понятия «goodwill». При применении понятия «деловая репутация» для целей налогообложения правильнее было бы ориентироваться на подразумеваемое экономическое существо данного явления.

### Бухгалтерский учет

Пункт 42 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов» определяет деловую репутацию организации как разницу между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Отметим, что данное определение только по форме соответствует применяемому в зарубежной практике. Принципиальное отличие состоит в том, что в зарубежной практике цена приобретения сопоставляется с рыночной оценкой приобретенных чистых активов, а в российской – с балансовой стоимостью чистых активов предприятия.

В зарубежной практике разница между ценой приобретения предприятия (бизнеса) и балансовой стоимостью его чистых активов (компонент 1 в списке выше) отражает «неточность» оценки статей учета по справедливой стоимости, т.е. некоторое допустимое отклонение в такой оценке в связи с объективными обстоятельствами. Наличие данного отклонения означает, что при прочих равных условиях рынок (в случае сделки по приобретению предприятия (бизнеса)) точнее определяет справедливую стоимость чистых активов предприятия, чем данные финансового учета. В этом случае именно компоненты 3 и 4 (см. выше) дадут основной вес в показателе «гудвилл». То есть если предположить использование данного показателя (как он формируется в зарубежном финансовом учете) для целей налогообложения, то в налоговую базу попадет именно нематериальный актив – деловая репутация предприятия (бизнеса) в широком смысле.

Что касается российской практики, то, принимая во внимание, что при оценке деловой репутации организации в соответствии с

ПБУ 14/2007<sup>485</sup> текущая рыночная стоимость чистых активов приобретаемого предприятия (цена приобретения) фактически соотносится с их исторической стоимостью<sup>486</sup>, показатель деловой репутации в российской практике, скорее, отражает не нематериальный актив в виде будущих экономических выгод от совокупности активов приобретаемого имущественного комплекса и от объединения бизнеса, а прирост капитальной стоимости чистых активов приобретаемого предприятия (или приближается к нему). Последнюю величину логично включить в налоговую базу по налогу на прибыль организаций продавца в случае смены собственника, т.е. при реализации предприятия как имущественного комплекса. Отметим, что данный подход не противоречит использованию показателя деловой репутации (как он определен в ПБУ 14/2007) для целей налогообложения анализируемых сделок, поскольку, во-первых, показатель деловой репутации по определению возникает только у покупателя, и, во-вторых, его применение позволит покупателю имущественного комплекса избежать неопределенности с отнесением разницы между ценой сделки и балансовой стоимостью приобретенных чистых активов по статьям налогового учета.

Как было установлено выше, показатель деловой репутации, рассчитываемый по правилам ПБУ 14/2007, по сути, не является нематериальным активом. Как и в зарубежной практике, это технический показатель, который в отличие от своего зарубежного аналога – гудвилла – в меньшей степени наполнен содержанием в связи с различным, по сути, порядком определения. Таким образом, мы подтвер-

---

<sup>485</sup> Для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения). (п. 42 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»).

<sup>486</sup> В соответствии с правилами российского бухгалтерского учета в бухгалтерском балансе предприятий наблюдается отклонение от исторической стоимости лишь для ограниченного числа статей. К таким статьям, например, относится амортизируемое имущество, однако говорить о том, что в данном случае балансовая стоимость для таких статей учета приближается к рыночной оценке, некорректно.

дили вывод, полученный в разделе «Описание проблемы»: по содержательным признакам отсутствие в перечне нематериальных активов в рамках главы 25 НК РФ деловой репутации организации не мешает применению ПБУ 14/2007 для целей обложения налогом на прибыль организаций при реализации предприятий как имущественных комплексов.

### *Порядок учета*

Выше мы установили, что в зарубежной практике финансового учета гудвилл (положительная величина) отражается по стоимости приобретения, которая рассчитывается в соответствии с определением данного показателя, в составе нематериальных активов. Таким образом, положительный гудвилл является активом.

Впоследствии положительный гудвилл ежегодно или, если это необходимо, чаще тестируется на обесценение. Величина обесценения списывается с первоначальной оценки гудвилла (по аналогии с амортизацией), но в отличие от начисления амортизации такой порядок позволяет отражать гудвилл в финансовой отчетности по справедливой стоимости. Соответствующие нормы содержатся как в Общепринятых принципах учета США (п. 18 Положения по стандартам финансового учета № 142 «Гудвилл и другие нематериальные активы»<sup>487</sup>), так и в Международных стандартах финансовой отчетности (п. 54 МСФО 3 «Объединение бизнеса»).

Так как цели налоговой отчетности отличаются от целей финансовой отчетности, далеко не все инструменты финансового учета отвечают задачам налогового. Так, отражение статей в налоговом учете по справедливой стоимости вряд ли улучшит налоговую систему, в то же время применение оценочных суждений в области налогового законодательства целесообразно ограничить, чтобы избежать инструментов, способных повысить уровень коррупции и усложнить применение налогового законодательства.

---

<sup>487</sup> Statement of Financial Accounting Standards № 142 «Goodwill and Other Intangible Assets». FASB. 2001.

Такой подход демонстрирует практика налогового учета гудвилла в США и Испании. Несмотря на то что МСФО и US GAAP в финансовом учете предписывают не амортизировать гудвилл, а тестировать его на обесценение, в США приобретенный гудвилл подлежит прямолинейному списанию<sup>488</sup>, а в Испании гудвилл амортизируется для целей налогообложения, если не приобретен в рамках группы взаимозависимых компаний<sup>489</sup>.

Исходя из предположения, что стороны сделки участвуют в ней на равных условиях, Международные стандарты финансовой отчетности предлагают следующий порядок учета отрицательного гудвилла (п. 56 МСФО 3 «Объединение бизнеса»):

1) пересмотреть состав и оценку стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия (бизнеса), а также оценку затрат на объединение бизнеса;

2) оставшуюся после первой процедуры величину отрицательного гудвилла немедленно отразить в составе доходов.

Оставшийся после переоценки отрицательный гудвилл может быть истолкован следующим образом (п. ВС148 МСФО 3 «Объединение бизнеса»):

- не устраненные, несмотря на переоценку, ошибки в признании в учете и оценке справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия (бизнеса), а также затрат на объединение бизнеса;
- результат соблюдения требований стандартов финансового учета, согласно которым идентифицируемые чистые активы приобретенного предприятия (бизнеса) отражаются не по справедливой стоимости, но такая оценка трактуется как справедливая стоимость в целях распределения затрат;
- результат сделки, заключенной по заниженной цене.

---

<sup>488</sup> <http://www.iccwbo.org/policy/taxation/id539/index.html>

<sup>489</sup>

<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=16210&SID=513071&TYPE=20>

Таким образом, в рамках Международных стандартов финансовой отчетности отрицательный гудвилл отражается в учете как доход приобретающей стороны, если в результате переоценки не были установлены ошибки и пропуски в составе и стоимости активов и обязательств приобретаемого предприятия.

Аналогичный подход применяется и в США. Пункт 44 Положения по стандартам финансового учета № 141 «Объединение бизнеса» предписывает пропорционально распределить величину отрицательного гудвилла на все приобретенные активы, за исключением финансовых активов и инвестиций, учитываемых по методу участия (equity method); активов, предназначенных для продажи; отложенных налоговых активов<sup>490</sup>; других краткосрочных (текущих) активов<sup>491</sup>. При этом в п. В188 данного документа подчеркивается, что исключение текущих активов из распределения величины отрицательного гудвилла объясняется тем, что справедливая стоимость таких активов определена точнее, чем для прочих активов.

Согласно п. 45 Положения по стандартам финансового учета № 141 после того, как произведено распределение по статьям приобретенных активов с перечисленными выше исключениями, оставшуюся величину отрицательного гудвилла следует отразить в учете как экстраординарный доход (extraordinary gain) приобретателя.

Попробуем оценить применимость изложенного подхода для целей обложения налогом на прибыль организаций при реализации предприятия как имущественного комплекса в российской практике. Здесь необходимо отметить два момента. Во-первых, российская практика бухгалтерского учета далека от концепции справедливой стоимости, поэтому все изложенные выше аргументы в пользу распределения отрицательной деловой репутации на приобретенные

---

<sup>490</sup> Отложенный налоговый актив признается в финансовом учете, когда показатель прибыли до налогообложения данного периода в финансовом учете ниже, чем в налоговом учете (например, в результате того, что в финансовом учете разрешено формировать резервы по определенным видам предстоящих расходов, а в налоговом учете соответствующие расходы вычитаются по факту их осуществления).

<sup>491</sup> Краткосрочными (текущими) в зарубежной практике называются активы с предполагаемым сроком реализации менее года или производственного цикла в зависимости от того, какой из периодов длиннее.

активы для нее несостоятельны. Во-вторых, такое распределение предполагает применение оценочных суждений, что нежелательно для налоговой сферы, если, конечно, такие суждения не выносятся независимым сертифицированным оценщиком.

### 3.4.3. Порядок отражения гудвилла для целей налогообложения в зарубежной практике

Как правило, гудвилл, возникший в результате приобретения акций предприятия, не принимается для целей налогообложения<sup>492</sup>, поэтому в данном разделе мы остановимся на налогообложении сделок по реализации имущественных комплексов, т.е. на случаях, когда гудвилл образуется в результате приобретения активов (активов и обязательств) другого предприятия.

Положительный гудвилл, который, как говорилось выше, представляет собой положительную разницу между суммой сделки по приобретению активов (чистых активов) другого предприятия и суммой оценок их рыночных стоимостей, также может не учитываться для целей налогообложения, в частности, такая практика имеет место в Австралии и во Франции<sup>493</sup>. В то же время большое число стран – например, Великобритания, США, Германия, Япония, Голландия – позволяют амортизировать положительный гудвилл, приобретенный в результате покупки активов другого предприятия, для целей налогообложения<sup>494</sup>. Как правило, положительный гудвилл амортизируется методом прямолинейного списания в течение определенного срока; в Японии и Швейцарии – это 5 лет, в Германии и США – 15 лет, в Испании – 20 лет, в Великобритании – 25 лет<sup>495</sup>.

---

<sup>492</sup> Accounting and Tax Considerations for Merges and Acquisitions. The American Graduate School of International Management. 1998. P. 17, [http://www.thunderbird.edu/wwwfiles/pdf/about\\_thunderbird/case\\_series/a01980013.pdf](http://www.thunderbird.edu/wwwfiles/pdf/about_thunderbird/case_series/a01980013.pdf)

<sup>493</sup> Adrian Gregory. Brett Boshoff. International Taxation of IP and Goodwill. PricewaterhouseCoopers London. 2002, <http://www.buildingipvalue.com/taxation/gregory.html>

<sup>494</sup> Там же.

<sup>495</sup> Там же.

Чтобы показать, как для целей налогообложения трактуется отрицательный гудвилл, и проиллюстрировать налогообложение сделок по реализации имущественных комплексов в зарубежной практике, обратимся к опыту США<sup>496</sup>.

Согласно определению отрицательный гудвилл возникает в ситуации, когда справедливо оцененная сумма чистых активов на день их приобретения превышает стоимость приобретения. Хотя это определение может быть использовано в целях учета, в налоговом законодательстве США справедливая стоимость активов обычно приравнивается к стоимости приобретения. Таким образом, налоговое законодательство США в целом игнорирует потенциальную возможность возникновения отрицательного гудвилла<sup>497</sup>. Тем не менее при определенных обстоятельствах налоговые органы могут охарактеризовать ту или иную сделку по-новому и изменить ее цену, признав тем самым, что между объявленной ценой сделки и справедливой рыночной стоимостью активов существует определенная разница.

Активы часто продаются по ценам, которые значительно отличаются от их балансовой или даже оценочной стоимости. В США объявленная цена сделки обычно считается представляющей рыночную стоимость актива. Тем не менее в случае если покупатель и продавец объявляют некорректную цену продажи, налоговое законодательство США разрешает налоговым органам пересмотреть данную сделку характеристику. Например, сделка купли-продажи между сторонами, имеющими между собой юридические или финансовые связи, при которой цена продажи является меньшей, чем справедли-

---

<sup>496</sup> Материалы по практике США предоставлены Робертом Конрадом, директором Центра международного развития Дьюка, и Майклом Алексеевым, профессором Университета Индианы.

<sup>497</sup> Необходимо отметить, что не во всех странах, определяющих гудвилл в соответствии с международной практикой (т.е. сравнивающих цену сделки с рыночной оценкой приобретенных чистых активов, а не с их балансовой стоимостью), отрицательный гудвилл игнорируется в целях налогообложения. Например, в Литве отрицательный гудвилл в определенных случаях признается доходом приобретателя (см.: BDO Worldwide Tax News. No. 1/06. P. 13, [http://www.bdo.be/user\\_docs/WorldwideTaxNews6.pdf](http://www.bdo.be/user_docs/WorldwideTaxNews6.pdf)).

вая рыночная стоимость, может частично представлять собой подарок в скрытой форме; или объявленная цена продажи может оказаться заниженной, потому что покупатель выплачивает продавцу необъявленные побочные платежи. Во всех подобных случаях налоговым органам, как правило, приходится утверждать (и находить тому соответствующие доказательства), что при совершении сделки стороны действовали исходя из тех или иных необъявленных соображений (например, осуществляли необъявленные побочные платежи или – сколь бы невероятно это ни звучало – получали моральное удовлетворение, принимая или делая подарок). Если произведенная оценка будет значительно отличаться от цены продажи, это явится указанием на то, что подобные соображения действительно имели место (что иногда может служить и определенным доказательством по факту сделки).

Тем не менее большинство покупателей и продавцов руководствуется совершенно разными стимулами в вопросе об объявлении цены сделки (так, у покупателей, как правило, имеется стимул объявить как можно более высокую цену покупки и тем самым повлиять на налоговую базу приобретенных ими активов, тогда как продавцы обычно предпочитают указывать более низкую цену). Безусловно, могут возникать и исключения из правила, способные изменить эти стимулы. И именно в тех случаях, когда эти исключения наиболее вероятны (например, в сделках между сторонами, имеющими между собой юридические или финансовые связи), власти США стремятся проявлять особую бдительность.

Приведем пример, иллюстрирующий порядок налогового учета при реализации имущественных комплексов в США. Мы предполагаем, что данная сделка осуществляется «на расстоянии вытянутой руки».

Допустим, что реализуется имущественный комплекс в составе: здание, станки, запасы материалов, кредиторская задолженность. Совокупная балансовая стоимость чистых активов (здание, станки и запасы материалов за вычетом кредиторской задолженности) – 100 ед. Цена реализации – 120 ед.

Продавец данного имущественного комплекса заплатит налог на прирост капитальной стоимости активов с разницы между ценой реализации и балансовой стоимостью реализуемых чистых активов (20 ед.).

Покупатель данного имущественного комплекса должен провести рыночную оценку (оценку справедливой стоимости) приобретенных активов и обязательств по отдельности. Если сумма рыночных оценок стоимостей приобретенных чистых активов ниже цены приобретения имущественного комплекса (например, 110 ед.), образуется положительный гудвилл (в 10 ед.), который впоследствии амортизируется.

Если же сумма рыночных оценок стоимостей приобретенных чистых активов выше цены приобретения имущественного комплекса (например, 150 ед.), то образуется отрицательный гудвилл (30 ед.), который в целях налогообложения игнорируется.

В любом случае – и при положительном, и при отрицательном гудвилле – покупатель имущественного комплекса должен распределить по статьям приобретенных активов и обязательств цену приобретения имущественного комплекса, т.е. 120 ед. в нашем примере.

Распределение происходит в следующем порядке: неамортизируемое имущество (запасы материалов) ставится в налоговом учете покупателя по рыночной оценке (допустим, 5 ед.), и эта сумма вычитается из 120 ед.; оставшиеся 115 ед. распределяются по статьям амортизируемого имущества (здание и станки) пропорционально оценке их рыночной стоимости. Обязательство (кредиторская задолженность) ставится в учете покупателя по данным налогового учета продавца, поскольку 120 ед. – это оценка чистых активов по цене их приобретения.

Отметим, что применение описанной выше практики также может вызвать проблемы, например, если цена реализации имущественного комплекса окажется ниже рыночной оценки стоимости неамортизируемого имущества, реализованного в составе имущественного комплекса.

Отметим также, что последнее вовсе не означает, что применение показателя деловой репутации для целей налогообложения операций

по реализации предприятия как имущественного комплекса в российской практике вызовет схожие проблемы. Дело в том, что порядок определения данного показателя по правилам российского бухгалтерского учета приведет к отсутствию необходимости для покупателя имущественного комплекса распределять оплаченные расходы (цену сделки) по статьям приобретенных активов и обязательств, поскольку он предполагает, что разница между ценой сделки и балансовой стоимостью чистых активов будет признана положительной (отрицательной) деловой репутацией, а приобретенные активы и обязательства покупатель поставит в своем налоговом учете по данным налогового учета продавца имущественного комплекса. Симметричность налогообложения при этом будет соблюдена.

#### 3.4.4. Выводы исследования и действующие нормы Налогового кодекса, применяемые при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса

Таким образом, мы рассмотрели проблемы, с которыми сталкивался налогоплательщик при приобретении имущественного комплекса в условиях отсутствия соответствующих норм в налоговом законодательстве. Несмотря на то что действовавшие до принятия ст. 268.1 положения Налогового кодекса РФ не приводят к уклонению от налога на прибыль организаций при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса, технические проблемы отражения таких сделок в налоговом учете усложняют правоприменение для налогоплательщиков и создают трудности при контроле за соблюдением законодательства для налоговых органов.

Проведенное исследование показало, что деловая репутация, определяемая по правилам российских Положений по бухгалтерскому учету, по сути, не является нематериальным активом. Таким образом, по содержательным признакам отсутствие в перечне нематериальных активов в рамках главы 25 НК РФ деловой репутации организации не мешает применению данного показателя для целей обложения налогом на прибыль организаций при реализации предприятий как имущественных комплексов. В то же время во избежание

неопределенности в трактовке важных понятий было признано целесообразным внести поправки в главу 25 НК РФ, которые позволят четко прописать правила налогового учета при реализации (приобретении) предприятий как имущественных комплексов, в том числе касающиеся положительной и отрицательной деловой репутации. Закрепление соответствующих положений в Налоговом кодексе РФ также позволяет избежать нежелательных в налоговом законодательстве ссылок на нормативные правовые акты, регламентирующие бухгалтерский учет<sup>498</sup>.

Рассмотрев возможные варианты решения проблемы учета в целях налогообложения разницы между ценой сделки и балансовой стоимостью приобретенных активов (чистых активов), мы пришли к выводу, что использование для этой цели показателя деловой репутации, как он определялся в ПБУ 14/2000 (и определяется в настоящее время в ПБУ 14/2007), предпочтительнее разработки механизмов распределения оплаченной стоимости (цены сделки) по статьям приобретенных активов и обязательств, поскольку первый метод проще в реализации и не приводит к необходимости применения оценочных суждений в налоговом законодательстве. Кроме того, в принципе, он может быть реализован без внесения поправок в главу 25 НК РФ.

Полагаем целесообразным принять следующий порядок обложения налогом на прибыль организаций для сделок по реализации предприятий как имущественных комплексов.

---

<sup>498</sup> Разделение регулирования бухгалтерского и налогового учета представляется целесообразным в свете приближения российских бухгалтерских стандартов к Международным стандартам финансовой отчетности (данное направление обозначено, в частности, в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной Приказом министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180). Сближение российских бухгалтерских стандартов с МСФО может оказать негативное влияние на прозрачность исчисления налоговых обязательств организаций, применяющих регистры бухгалтерского учета для целей исчисления налогов, если не будет сформирована база регулирования собственно налогового учета. О проблеме создания такой базы в части учетной политики для целей налогообложения см. раздел 3.2.

1. Продавец имущественного комплекса определяет в своем налоговом учете разницу между ценой продажи и текущей стоимостью реализуемых чистых активов. Если эта разница положительная, с нее уплачивается налог как с прироста капитальной стоимости активов. Если отрицательная – по данной сделке продавец получает убыток, который принимается для целей налогообложения в обычном порядке.

2. Покупатель имущественного комплекса принимает к налоговому учету приобретенные активы и обязательства по данным налогового учета продавца.

При этом, если цена сделки была выше, чем стоимость приобретенных чистых активов в налоговом учете продавца, у покупателя в составе приобретенных активов возникает положительная деловая репутация. В соответствии с п. 44 ПБУ 14/2007 положительная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации-приобретателя. В практике многих зарубежных стран положительный гудвилл разрешено амортизировать в целях налогообложения, при этом, как правило, используется метод прямолинейного списания и срок полезного использования от 5 до 25 лет<sup>499</sup>.

Если же цена сделки ниже, чем стоимость приобретенных чистых активов в налоговом учете продавца, в налоговом учете приобретателя возникнет отрицательная деловая репутация. Согласно ПБУ 14/2007 отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации. В зарубежной практике встречаются случаи, когда отрицательный гудвилл включается в налогооблагаемый доход<sup>500</sup>. Отметим, что нераспространенность такой практики может объясняться порядком определения гудвилла в зарубежной практике, который в корне отличен от определения деловой репутации в России. Действительно, обложение налогом разницы между оценкой рыночной стоимости приобретенных чистых ак-

---

<sup>499</sup> См. раздел «Порядок отражения гудвилла для целей налогообложения в зарубежной практике».

<sup>500</sup> Там же.

тивов и ценой сделки (отрицательный гудвилл) в бесспорном порядке может показаться необоснованным.

Вместе с тем обложение налогом отрицательной деловой репутации в российской практике – мера, симметричная амортизации положительной деловой репутации в налоговых целях, если соответствующую сумму включать в состав доходов равномерно в течение определенного периода времени.

Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ глава 25 Налогового кодекса РФ была дополнена ст. 268.1 «Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса». Данная статья не оперирует термином «деловая репутация», что оправданно в связи с неопределенностью этого термина в налоговом законодательстве, но по сути использует описанный выше механизм: разница между ценой приобретения предприятия как имущественного комплекса и стоимостью его чистых активов (активов за вычетом обязательств) признается расходом (доходом) налогоплательщика.

В соответствии с п. 3 данной статьи в случае превышения цены приобретения предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов соответствующая сумма признается расходом равномерно в течение 5 лет начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс, а в случае превышения стоимости чистых активов предприятия как имущественного комплекса над ценой его приобретения – признается доходом одновременно в том месяце, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс. Согласно п. 4 убыток, полученный продавцом от реализации предприятия как имущественного комплекса, признается расходом в том же порядке, что и другие убытки (в соответствии со ст. 283 НК РФ). Таким образом, в Налоговом кодексе в целом реализован механизм, признанный целесообразным в результате исследования.

Вместе с тем ст. 268.1 содержит норму, способную вызвать определенные проблемы при ее практическом применении в налоговом

учете покупателя имущественного комплекса, – это норма абз. 2 п. 2 указанной статьи, согласно которой «при приобретении предприятия как имущественного комплекса в порядке приватизации на аукционе или по конкурсу величина уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) определяется как разница между ценой покупки и оценочной (начальной) стоимостью предприятия как имущественного комплекса». Представляется, что данная норма будет неэффективной в случае, если начальная цена отличается от стоимости чистых активов реализуемого предприятия.

Рассмотрим примеры.

1. Предприятие со стоимостью чистых активов 50 ед. выставляется на аукцион с начальной ценой 40 ед., аукцион завершается на 45 ед. Согласно указанной норме покупатель будет иметь вовсе не скидку с цены (цена приобретения ниже стоимости чистых активов), а надбавку к цене в 5 ед. (разница между начальной ценой и ценой сделки). С одной стороны, указанная норма приводит к тому, что при приобретении имущественного комплекса на аукционе или конкурсе скидка с цены вообще не может возникнуть, т.е. у покупателя не возникнут доходы по этой сделке. С другой стороны, покупатель имеет оплаченные расходы на 45 ед. и передаточный акт с указанием стоимости приобретенных активов и имущественных прав в 50 ед., таким образом, он может принять к налоговому учету только 45 ед., но, по данным налогового учета продавца, эти активы стоят 50 ед. Возникает вопрос: как должен поступить покупатель, чтобы учесть разницу в 5 ед.? Переоценить имущество и доплатить налог? Распределить разницу по статьям имущества? Именно эти вопросы возникали при отсутствии специальных норм Налогового кодекса в отношении реализации (приобретения) предприятий как имущественных комплексов. Таким образом, анализируемая норма воспроизводит проблемы, на решение которых направлена ст. 268.1 НК РФ.

2. Предприятие со стоимостью чистых активов 50 ед. выставляется на аукцион по начальной цене 60 ед., аукцион завершается на цене в 65 ед. У покупателя возникает надбавка к цене, но не в 15, а в 5 ед., которую он может отнести на расходы в течение нескольких

периодов. Но проблема не только в том, что размер надбавки оказывается занижен, но еще и в том, что покупатель имеет оплаченные расходы в 65 ед. и передаточный акт с указанием стоимости приобретенного имущества в 50 ед. 5 ед. (согласно анализируемой норме) – надбавка к цене. Но каким образом покупатель должен учесть еще 10 ед.? Данный вопрос остается без ответа, как и до введения ст. 268.1 в Налоговый кодекс.

Таким образом, чтобы избежать проблем с практическим применением указанной нормы, необходимо и в случае с реализацией имущественного комплекса на аукционе или конкурсе при расчете надбавки (скидки) сравнивать цену сделки со стоимостью чистых активов реализуемого предприятия.

Анисимова Людмила Ивановна  
Малинина Татьяна Александровна  
Шкробела Елена Викторовна

**Налог на прибыль организаций:  
основные проблемы и направления  
совершенствования**

*Корректор: Н. Андрианова  
Компьютерный дизайн: В. Юдичев*

Подписано в печать 15.12.2008  
Тираж 500 экз.

125993, Москва, Газетный пер., 5

Тел. (495) 629–6736  
Факс (495) 697–8816  
[www.iet.ru](http://www.iet.ru)  
E-mail: [info@iet.ru](mailto:info@iet.ru)