

Перенесение расходов во времени: проблемы и пути их решения

© 2011 Т.А. Губина

Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов
E-mail: t.gubina@gmail.com

В статье рассматривается проблема перенесения расходов во времени. Исследуются возможности перенесения расходов во времени согласно российскому Налоговому кодексу, понятие перенесения расходов во времени согласно МСФО и ГААП США. Делается вывод о влиянии данного механизма на экономическую ситуацию в стране.

Ключевые слова: перенесение расходов во времени, налогообложение, бухгалтерский учет, МСФО, ГААП США.

С 1 января 2012 г. налогоплательщик, осуществляющий расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки по перечню научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, установленному Правительством Российской Федерации, вправе включать указанные расходы в состав прочих расходов того отчетного (налогового) периода, в котором завершены такие исследования или разработки (отдельные этапы работ), в размере фактических затрат с применением коэффициента 1,5¹.

Подобным решением правительство надеется повысить привлекательность НИОКР для предприятий. С точки зрения руководителей организаций и главных бухгалтеров, ситуация позволяет заплатить меньше налогов в отчетном периоде, образуя постоянный налоговый актив. Так как «Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки», предусмотренные ст. 262 Налогового кодекса, «признаются для целей налогообложения независимо от результата соответствующих научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок...», затраты по НИОКР с коэффициентом 1,5 можно будет списать при отсутствии прибыли по НИОКР.

Еще одним примером перенесения расходов во времени, разрешенного Налоговым кодексом РФ является амортизационная премия. Согласно п. 9 ст. 258 Налогового кодекса, «налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизацион-

ным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 Налогового кодекса.

В случае реализации ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств... суммы расходов, включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода... подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу»².

Амортизационная премия признается в составе косвенных расходов в том отчетном периоде, на который приходится дата начала амортизации основных средств.

В контексте сближения Российских положений по бухгалтерскому учету с Международными стандартами финансовой отчетности, на наш взгляд, просматривается параллель с такими понятиями, как «перенесение расходов назад» (loss carry-back) и «перенесение расходов вперед» (loss carry-forward).

Оба понятия используются в Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО), но официально они закреплены в Налоговом законодательстве стран, применяющих подобный механизм. Данное ниже определение приведено в соответствии с US GAAP и закреплено Комитетом по налогам и сборам правительства США (IRS - Internal Revenue Service).

«*Tax loss carry-back*» представляет собой зачет чистого операционного убытка отчетного периода в счет прибыли прошлых периодов с целью уменьшения задолженности текущего года.

«*Tax loss carry-forward*» представляет собой зачет чистого операционного убытка отчетного периода в счет прибыли будущих периодов с целью уменьшения задолженности текущего года»³.

В общей мировой практике налогообложения существует возможность перенесения на пе-

риод вперед или на период назад операционных расходов. Это означает, что убытки одного периода могут быть отнесены назад, т.е. быть использованы для уменьшения дохода предыдущего периода (возврат налогов), или перенесены вперед для уменьшения будущих доходов, уменьшения налогов в будущем.

“Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов в той мере, в которой существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты”⁴.

В US GAAP понятие чистого операционного убытка неразрывно связано с перенесением этого убытка либо на 2 года назад, если в течение этих 2 лет у фирмы была налогооблагаемая прибыль, либо оставшуюся часть можно перенести на 20 лет вперед, до тех пор пока чистый операционный убыток не будет полностью амортизирован.

Перенесение расходов назад (loss carry-back) - это сложный момент. Если расходы переносятся назад, то возникает требование к налоговым органам. Активы увеличиваются на налог на прибыль к возврату. Прибыль увеличивается на сумму перенесенных расходов.

Перенесение расходов вперед (loss carry-forward) позволяет увеличивать расходы в течение

некоторого периода времени: 20 лет в США, неограниченно в Австралии и Франции. Здесь есть некий элемент неуверенности, так как доход может и не быть, а следовательно, возникает вопрос признания налогового актива у предприятия. Это, несомненно, выгодно государству, так как, во-первых, оно гарантировано выигрывает за счет дисконтирования, обесценения налогооблагаемого расхода, который выражен в абсолютных денежных показателях, во-вторых, если актив не будет признан, то государство полностью получит денежный эквивалент этого актива.

Таблица показывает возможность применения механизма перенесения расходов в различных странах.

С бухгалтерской точки зрения важно, как налоговый актив, возникающий от перенесения расходов вперед, отличить от налогового актива, образованного за счет вычитаемых временных разниц.

МСФО 12 (п. 35) гласит: “Критерии признания отложенных налоговых активов, возникающих из переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов, аналогичны критериям признания отложенных налоговых активов, возникающих из вычитаемых временных разниц. Тем не менее, наличие неиспользованных налоговых убытков является веским аргументом в пользу того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть. Соответственно, если в предыдущих пе-

Возможность перенесения налогооблагаемых расходов

Страна	Перенесение расходов вперед	Перенесение расходов назад
Австралия	Неограниченно	Нет
Австрия	Неограниченно	Нет
Бельгия	Неограниченно	Нет
Канада	7 лет	3 года
Дания	Неограниченно	Нет
Финляндия	10 лет	Нет
Франция	Неограниченно	3 года
Германия	Неограниченно	1 год
Греция	5 лет	Нет
Ирландия	Неограниченно	1 год
Италия	5 лет	Нет
Япония	5 лет	1 год
Люксембург	Неограниченно	Нет
Нидерланды	Неограниченно	3 года
Норвегия	10 лет	2 года (если наблюдается снижение активности)
Португалия	6 лет	Нет
Испания	15 лет	Нет
Швеция	Неограниченно	Нет
Швейцария	7 лет	Нет
Великобритания	Неограниченно	1 год
США	20 лет	2 года

риодах предприятие имело убытки, оно признает отложенный налоговый актив, возникающий из неиспользованных налоговых убытков или налоговых кредитов, только в той мере, в которой у предприятия имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы или существует иное убедительное свидетельство в пользу получения достаточной налогооблагаемой прибыли, за счет которой предприятие сможет реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты”⁵.

В US GAAP налоговый актив, возникающий от перенесения расходов вперед, не отличается от налогового актива, образованного за счет вычитаемых временных разниц.

В тех странах, где налоговый актив признается, счет “Налог на прибыль к возврату” корреспондируется со счетом “Отложенный налоговый актив”.

Пример.

Признание расходов *назад*.

Счет Баланса “Налог на прибыль к возврату” - увеличение актива баланса

Счет Отчета о прибылях и убытках “Доход за счет перенесения расходов назад” - увеличение расходной части Отчета о прибылях и убытках.

Или:

Счет Отчета о прибылях и убытках “Налог на прибыль” - уменьшение доходной части Отчета о прибылях и убытках.

Признание расходов *вперед*.

Счет Баланса “Отложенный налоговый актив” - увеличение актива баланса.

Счет Отчета о прибылях и убытках “Доход за счет перенесения расходов вперед” - увеличение расходной части Отчета о прибылях и убытках.

Или:

Счет Отчета о прибылях и убытках “Налог на прибыль” - уменьшение доходной части Отчета о прибылях и убытках.

Применение механизма перенесения операционного убытка во времени - важный механизм финансовой системы развитых стран. В США развивающийся бизнес, так называемый start up, может рассчитывать на распределение своего убытка на 20 лет вперед, получая тем самым не только налоговый кредит, но и кредит доверия от государства. На ранних этапах развития бизнеса предприятие получает возможность существенно увеличить денежный поток. Аккумуляированные налогооблагаемые расходы могут быть использованы тогда, когда фирме это наиболее необходимо.

То же является важным элементом финансовой политики при слияниях и поглощениях. Преуспевающая фирма покупает бизнес с большим аккумуляированным налогооблагаемым расходом и уменьшает тем самым чистую стоимость сделки.

Применение подобного механизма в России особенно необходимо для предприятий, специализирующихся в сфере научных инноваций, производств с длительным сроком окупаемости. Также это может существенно помочь и финансовой системе страны в целом. Применение механизма перенесения налоговых убытков образует временные налоговые разницы, что свидетельствует о гибкости налоговой политики государства. Получающиеся при налоговом кредите НИОКР разницы постоянные, они свидетельствуют о жесткой фискальной политике государства, которая не выгодна экономическим субъектам и не способствует развитию финансовой системы.

Что же касается амортизационной премии, которая является прямым примером перенесения расходов во времени, то здесь стоит отметить, что предприятие должно закрепить использование амортизационной премии в учетной политике, т.е. оно должно отразить расход по амортизационной премии в налоговом учете. В бухгалтерском учете амортизационная премия не отражается. А значит, так же как и в МСФО, у предприятия образуется налоговый кредит, при этом не происходит ускоренной бухгалтерской амортизации основного средства. Применяя амортизационную премию, предприятие уменьшает подлежащий уплате налог на прибыль, в результате сохраняет в наличии оборотные средства. Это пример схожего с МСФО подхода loss carryback, т.е. перенесения расходов назад, но применительно к будущим периодам. Государство от этого только приобретает, так как оно получает средства раньше, а значит, выигрывает за счет инфляции, предприятие же получает возможность развиваться.

¹ Налоговый кодекс Рос. Федерации (часть вторая): федер. закон [от 5 авг. 2000 г. □ 117-ФЗ]: [ред. от 6 дек. 2011 г.]. Ст. 262. П. 7.

² Там же. Ст. 258. П. 9.

³ FASB (Financial Accounting Standards Board) Statement. No. 109.

⁴ Налоги на прибыль: международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12: [введен в действие на территории Рос. Федерации Приказом Минфина РФ от 25 нояб. 2011 г. □ 160н]. П. 34.

⁵ Там же. П. 35.