

ОПТИМИЗАЦИЯ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ ЧЕРЕЗ ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ОЦЕНКИ ИМУЩЕСТВА

Малыгин В. А.

С принятием Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97 у предприятий появилось право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, в том числе, и с привлечением оценщика. Долгое время предприятия могли использовать в полной мере результаты этой переоценки только в целях бухгалтерского учета, так сотрудники МНС в большинстве случаев не признавали результаты инициативных переоценок для целей налогообложения.

Однако в письме МНС от 17 апреля 2000 года № ВГ-6-02/288@ была окончательно разъяснена позиция налоговых органов по данному вопросу, и в настоящее время разрешено учитывать результаты таких переоценок при исчислении налога на имущество, а также налога на прибыль (в частности, при начислении амортизационных отчислений).

Таким образом, в настоящее время изменение полной балансовой стоимости основных средств в результате переоценки влияет на финансовое состояние предприятия следующим образом:

1) при увеличении полной балансовой стоимости увеличивается отток денежных средств на уплату налога на имущество и одновременно повышается сумма амортизационных отчислений, что сокращает налогооблагаемую прибыль и, соответственно, снижает отток денежных средств на уплату налога на прибыль;

2) при уменьшении полной балансовой стоимости сокращается отток денежных средств на уплату налога на имущество и одновременно уменьшается сумма амортизационных отчислений, что увеличивает налогооблагаемую прибыль и, соответственно, повышает отток денежных средств на уплату налога на прибыль.

Проанализируем влияние переоценки имущества на налоговые платежи предприятия.

Годовое изменение платежей в бюджет по налогу на имущество составляет

$$И \times Н_{им}$$

где И — разница между среднегодовой остаточной стоимостью основных средств после переоценки и среднегодовой остаточной стоимостью до переоценки; $Н_{им}$ — годовая ставка налога на имущество (0,02).

Помимо этого, годовое изменение платежей по налогу на прибыль составит¹:

$$Н_{пр} \times В / С,$$

где $Н_{пр}$ — ставка налога на прибыль; В — разница между восстановительной стоимостью основных средств после переоценки и полной балансовой стоимостью до переоценки; С — нормативный срок службы объекта.

¹ Данное утверждение правомерно для прибыльных предприятий. Если предприятие убыточно, то, очевидно, изменятся будут лишь платежи по налогу на имущество.

Совокупное годовое изменение налоговых платежей составит:

1) если восстановительная стоимость после переоценки превышает полную балансовую стоимость до переоценки:

$$И \times H_{им} - H_{пр} \times В / С$$

2) если восстановительная стоимость после переоценки меньше, чем полная балансовая стоимость до переоценки:

$$H_{пр} \times В / С - И \times H_{им}$$

Необходимо отметить, что в каждой из приведенных ситуаций совокупное изменение налоговых платежей может иметь как положительный, так и отрицательный знак. Это определяется следующими факторами:

- ставками налога на прибыль и налога на имущество;
- нормативным сроком службы переоцениваемого имущества.

В таблице 1 показано влияние переоценки имущества в различных вариантах соотношения восстановительной и полной балансовой стоимости.

Таблица 1

Влияние переоценки имущества на налоговые платежи

Условие	Влияние на налоговые платежи
Если восстановительная стоимость после переоценки превышает полную балансовую стоимость до переоценки	$И \times H_{им} - H_{пр} \times В / С$
Если восстановительная стоимость после переоценки меньше, чем полная балансовая стоимость до переоценки	$H_{пр} \times В / С - И \times H_{им}$

Таким образом, совокупное изменение платежей в бюджет по налогу на прибыль и налогу на имущество определяется соотношением ставок рассматриваемых налогов и нормативным сроком службы переоцениваемого имущества.

Пример

На 01.01.2000 по статье «Основные средства» в бухгалтерском балансе предприятия отражается имущество с полной балансовой стоимостью 3000 тыс. руб., накопленным износом 1500 тыс. руб., нормой амортизационных отчислений – 12%. Восстановительная стоимость имущества в соответствии с экспертизой оценщика на 01.01.2000 составляет 5000 тыс. руб. Соответственно накопленный износ, отражаемый в бухгалтерском учете после переоценки, составит 2500 тыс. руб. Рассмотрим влияние данной переоценки на налоговые отчисления за 2000 год.

Рассчитаем среднегодовую стоимость имущества без учета результатов переоценки и с учетом ее результатов.

Если переоценка не принимается в расчет, то среднегодовая стоимость имущества составит:

$$(1500/2 + 1410 + 1320 + 1230 + 1140/2)/4 = 1320 \text{ (тыс. руб.)}$$

С учетом переоценки:

$$(2500/2 + 2650 + 2200 + 2050 + 1900/2)/4 = 2200 \text{ (тыс. руб.)}$$

Соответственно, налог на имущество в первом случае составит:

$$132 \times 0,02 = 26,4 \text{ (тыс. руб.)}$$

во втором:

$$2200 \times 0,02 = 44 \text{ (тыс. руб.)}$$

Таким образом, за первый год платежи по налогу на имущество вырастут на 17,6 тыс. руб.

В результате переоценки произойдет прирост себестоимости, обусловленный увеличением амортизационных отчислений. Ежегодный прирост себестоимости составит:

$$(5000 - 3000) \times 0,12 = 240 \text{ (тыс. руб.)}$$

В связи с этим последует сокращение платежей в бюджет по налогу на прибыль (если предприятие работает с прибылью) на сумму:

$$(17,6 + 240) \times 0,3 = 77,3 \text{ (тыс. руб.)}$$

Следовательно, совокупное изменение налоговых платежей составит:

$$77,3 - 17,6 = 59,7 \text{ (тыс. руб.)}$$

Результаты расчетов приводятся в таблице 2.

Таблица 2

Условие	Среднегодовая стоимость имущества в 2000 году, тыс. руб.	Налог на имущество, тыс. руб.	Прирост себестоимости за счет увеличения амортизационных отчислений, тыс. руб.	Налог на прибыль, тыс. руб.	Совокупное изменение, тыс. руб.
Без учета результатов переоценки	1320	26,4	0	0	
С учетом результатов переоценки	2200	44	$(5000 - 3000) \times 0,12$	$(17,6 + 240) \times 0,3$	
Изменение	+880	+17,6	+240	-77,3	-59,7

Для сравнения рассмотрим аналогичную ситуацию, однако норма амортизационных отчислений будет составлять не 12%, а 2%.

Результаты расчетов в данной ситуации приведены в таблице 3.

Таблица 3

Условие	Среднегодовая стоимость имущества в 2000 году, тыс. руб.	Налог на имущество тыс. руб.	Прирост себестоимости за счет увеличения амортизационных отчислений, тыс. руб.	Налог на прибыль, тыс. руб.	Совокупное изменение, тыс. руб.
Без учета результатов переоценки	1470	29,4	0	0	
С учетом результатов переоценки	2450	49	$(5000 - 3000) \times 0,02$	$(19,6 + 40) \times 0,3$	
Изменение	+980	+19,6	+40	-17,9	+1,7

Таким образом, прирост стоимости имущества при переоценке может обусловить как уменьшение, так и увеличение налоговых платежей. Направление изменения налоговых платежей определяется действующими ставками налога на прибыль и налога на имущество, а также сроком службы (нормой амортизационных отчислений) оцениваемого объекта.