

## СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ИНСТИТУТА КОНСОЛИДИРОВАННОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ И МЕТОДОЛОГИЯ ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

В статье проанализированы различные международные модели налоговой консолидации, а также выявлены особенности института консолидированного налогоплательщика в нашей стране. Определено место налога на прибыль в системе доходов федерального бюджета. На основе анализа полученной информации были сформулированы основные принципы методологии отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль консолидированных групп, а также определен круг вопросов, с которыми сталкиваются организации при применении режима консолидированного налогоплательщика.

**Ключевые слова:** консолидированная группа налогоплательщиков, бухгалтерская и финансовая отчетность, методология отражения в бухгалтерском учете, налог на прибыль организаций.

Мировая практика показывает, что в условиях экономической глобализации транснациональные корпорации оказываются важнейшим инструментом в конкурентной борьбе развитых стран за международные рынки и лидерство в системе мирового разделения труда.

Практически все крупнейшие компании Западной Европы и США имеют холдинговую структуру, и, по оценкам исследователей, транснациональные корпорации производят и реализуют в современном мире основную (в ряде отраслей более 75 %) часть товаров, работ и услуг в самых различных отраслях. В связи с этим не вызывает сомнений объективная заинтересованность государства в стимулировании деятельности крупных отечественных предпринимательских структур, основу которых составляют взаимозависимые организации.

Изучая вопросы налогообложения корпораций, у компаний вертикально-интегрированного типа уже давно существует возможность вести консолидированную отчетность и уплачивать налоги с совокупного финансового результата по итогам деятельности всех единиц, входящих в данную структуру. В Российской Федерации возможность исчисления и уплаты налога на прибыль организаций исходя из совокупного финансового результата хозяйственной деятельности, как известно, введена с 01.01. 2012 г. Федеральным законом от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков.

Так в чем же особенность института консолидированного налогоплательщика?

С точки зрения государства, объединение налогоплательщиков, удовлетворяющих требованиям ст. 25.2 НК РФ, в консолидированные группы налогоплательщиков (КГН) обеспечивает уплату региональной части налога на прибыль в бюджеты тех регионов, в которых прибыль была фактически получена, а не в бюджет

\* © Шамонин Н.Н., 2015

Шамонин Никита Николаевич (NikitaShamonin@yandex.ru), Мордовский государственный университет, 443005, Российская Федерация, г. Саранск, ул. Большевикская, 68.

региона, в котором зарегистрирована головная организация вертикально-интегрированной группы компаний. Это объединение будет способствовать наращиванию налогового потенциала территорий РФ, что позволит снизить зависимость региональных бюджетов от привлечения кредитных ресурсов и сократить объем межбюджетных трансфертов из федерального бюджета.

С точки зрения налогоплательщика, можно отметить два положительных момента. Во-первых, объединение вертикально-интегрированных структур в КГН позволит им уплачивать налог на прибыль организаций с совокупного финансового результата по итогам деятельности всех компаний-участников этой группы. В этой связи прибыль для целей налогообложения, рассчитанная по консолидированной группе налогоплательщиков, будет учитывать убытки, понесенные участниками КГН в текущем налоговом периоде, а не в будущих налоговых периодах, как было бы, если бы убыточные участники исчисляли налог на прибыль организаций с собственной налоговой базы. (Под собственной налоговой базой понимаем налоговую базу по налогу на прибыль организаций участника КГН, рассчитанную без учета факта поступления КГН).

Во-вторых, механизм исчисления налога на прибыль организаций в рамках КГН позволяет уменьшить совокупную налоговую нагрузку на бизнес, хотя публично этот момент особо не акцентируется. Хотя он и служил причиной, по которой бизнес-сообщество ратовало за консолидацию налогоплательщиков. Во-вторых, предоставляется возможность не учитывать при исчислении налогооблагаемой прибыли ту прибыль, которая получена от сделок между участниками группы, решать проблемы трансфертного ценообразования, а споры с налоговыми органами из-за доначисления налогов (на прибыль) по операциям с взаимозависимыми лицами в этом случае сразу перестают быть актуальными.

Однако Федеральным Законом № 321-ФЗ урегулирован только порядок создания КГН, а также исчисления и уплаты участниками консолидированной группы налогоплательщиков налога на прибыль организаций. При этом сумма налога на прибыль, подлежащая перечислению участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой КГН для последующей уплаты в бюджеты РФ, определяется условиями договора о создании группы. Эта сумма может быть равна сумме налога на прибыль организации, рассчитанной исходя из совокупной прибыли консолидированной группы, и доли, приходящейся на этого участника. Однако договором может быть предусмотрен другой порядок расчетов между участниками группы.

В этом и заключается проблема. Отсутствие законодательно установленного перечня альтернативных вариантов организации расчетов между участниками КГН и ответственным участником этой группы в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, исходя из совокупного финансового результата хозяйственной деятельности, порождает у хозяйствующих субъектов неопределенность и препятствует их вступлению в консолидированные группы налогоплательщиков.

Важно понимать, что налог на прибыль выбран основным элементом режима консолидированного налогообложения не случайно, поскольку является одним из основных в системе налогообложения любого государства. Он служит важным источником поступления средств в бюджеты разных уровней, является значимым инструментом регулирования и стимулирования деятельности хозяйствующих субъектов (предприятий), прямо или опосредованно влияя на процесс перераспределения прибавочного продукта посредством изъятия части чистого дохода предприятия.

Анализ структуры поступлений в 2012 г. Доходов в федеральный бюджет, администрируемых Федеральной налоговой службой России по видам налогов, показал, что основная доля доходов сформировалась за счет поступлений налога на добавленную стоимость 57, 2 %, или 19 262, 7 млн руб. и акцизов – 34,6 %, или 11 667,1 млн руб.

Доля налога на прибыль организаций в федеральный бюджет РФ в 2012 г. составила 6,3 %, или 2133,8 млн руб, что по сравнению с 2011 г. больше на 12,5 %, но относительно уровня 2008 г. — меньше в 3 раза. Это объясняется снижением с 01.01.2009 г. Налоговой ставки по налогу на прибыль в федеральный бюджет с 6,5 до 2 %.

Удельный вес налога на прибыль организаций в консолидированном бюджете РФ в 2012 г. определен в размере 26 292,7 млн руб., или 19,7 % всех налоговых доходов государства.

Практика показывает, что значение фискальной функции с развитием и совершенствованием производственных отношений лишь возрастает. В свою очередь, обобществление части валового внутреннего продукта посредством налогов создает объективные предпосылки для реализации государством регулирующих функций. Поэтому сама фискальная функция налога в значительной степени связана с реализацией другой базовой функции — регулирующей (стимулирующей), цели которой — смягчение цикличности производства, обеспечение его равномерного и поступательного развития.

Можно сделать вывод, что необходимость правильного отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете, очевидна, поскольку от этого зависит решение многих вопросов, связанных со своевременным исчислением и уплатой налога в бюджет. Следует уделить пристальное внимание основным принципам построения методологии отражения в бухгалтерском учете участников КГН налога на прибыль с учетом анализа особенностей налоговой консолидации по правилам налогового законодательства.

Согласно ст. 1 Федерального Закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности, для выработки новой методологии первоначально необходимо выяснить, какие новые требования в отношении объектов бухгалтерского учета содержатся во вступивших с 01.01.2012 г. нормах налогового законодательства по КГН.

Учитывая, что результат объединения компаний в КГН — исчисление и уплата налога на прибыль с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности не предполагает осуществления дополнительных хозяйственных операций, а также внесения изменений в порядок учета имущества, остается рассмотреть вопрос о том, какие новые обязательства возлагаются на участника КГН, а какие с него снимаются при вступлении в группу. Для этого важно определить форму осуществления налоговой консолидации: ведет ли ответственный участник КГН учет всех операций участников группы на основании первичных документов или участники КГН самостоятельно определяют свой налог на прибыль?

Проанализировав работы авторов, проводящих исследования зарубежного налогового законодательства о налогообложении групп компаний, выделяют разное количество возможных форм консолидации.

Нам близка позиция Д.Ю. Тафинцевой, которая в своей работе «Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний» выделяет три типа взаимодействия компаний в группе.

1. Первый тип: входящие в группу организации рассматриваются как отдельные налогоплательщики и самостоятельно исполняют свои налоговые обязательства. При этом результаты сделок между членами группы учитываются при налогообложении в полном объеме, как если бы они были заключены независимыми юридическими лицами;

2. Второй тип: между членами группы признается наличие взаимосвязи (юридической, экономической, организационной и т. д.). Отдельные элементы влияния учитываются, например, при налогообложении передаваемых дивидендов и нематериальных активов;

3. Третий тип: собственно система консолидированного налогообложения. Группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как единый налогоплательщик.

При этом Д.Ю. Тафинцева отмечает, что на современном этапе первый тип взаимодействия предприятий уже практически не встречается и с точки зрения консолидированного налогообложения не имеет перспектив. Наиболее распространенным сегодня является второй тип взаимодействия, который в различных вариациях применяется в налоговой практике большинства государств (Бельгии, Венгрии, Греции, Литвы, Словакии, Чехии, Эстонии). Наиболее прогрессивным является третий тип взаимодействия, т.е. Система консолидированного налогообложения, которая получает все большее распространение и в настоящее время действует в том или ином виде в 26 из 34 стран – участниц Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Рассматривая описанные варианты форм налоговой консолидации, можно отметить общий принцип их выделения – это развитие налоговой консолидации от простого арифметического суммирования показателей прибыли отдельных участников группы, рассчитанных ими самостоятельно, до применения группой компаний системы единого налогоплательщика с признанием каждой из этих компаний в качестве части единого налогоплательщика.

В основе применения конструкции единого консолидированного налогоплательщика лежит принцип игнорирования для целей налогообложения юридической правосубъектности компаний, входящих в группу, и признания их обособленными подразделениями единого налогоплательщика, обладающего отдельными элементами правосубъектности в налоговом праве.

Таким образом, каждый участник консолидированной группы, созданной в соответствии с российским законодательством, сохраняет свою юридическую самостоятельность, имущественную обособленность, продолжает совершать хозяйственные операции, и вести учет в соответствии с требованиями законодательства о бухгалтерском учете, за исключением обязательств в отношении исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Основными принципами методологии отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль КГН являются необходимость отражения налога на прибыль каждым участником КГН и разделение учета обязательств участника перед бюджетом и ответственным участником КГН. Данные вопросы подтверждаются позицией Минфина России, изложенной в письме Минфина России от 16.03.2012 № 07-02-06/56. Важно отметить, что текущий налог на прибыль формируется участниками (включая ответственного участника) КГН на счете 78. Необходимо понимать, что на этом счете формируется налог на прибыль, рассчитанный по ставке 20 %. Налог на прибыль, рассчитанный по иным ставкам, а также налог на прибыль за периоды, предшествующие вступлению организации КГН, продолжают учитываться на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Это, в свою очередь, означает, что участникам КГН необходимо вести раздельный учет налога на прибыль и по КГН, и не по КГН.

Сумма налога на прибыль по КГН в целом, подлежащая уплате ответственным участником КГН в бюджет, отражается в бухгалтерском учете ответственного участника КГН по дебету счета 78 и кредиту счета 68. Учитывая эту рекомендацию Минфина России, ответственному участнику КГН для проведения сверки расчетов оборотов по 68 счету с информацией, отраженной в лицевых счетах налоговых органов, необходимо к счету 68 открыть отдельный субсчет «Налог на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков» с аналитическим учетом по налогу, пени и штрафам. А для организации сверки расчетов по операциям КГН между участниками КГН аналитический учет на счете 78 целесообразно осуществлять в разбивке по таким участникам.

При формировании консолидированной группой единой методологии отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль по КГН важно проанализировать и определиться в части следующих особенностей учета:

– Каким образом вести учет операций по налогу на прибыль прошлых лет в отношении показателей, относящихся к периодам до создания КГН?

– Как отражать убыток, полученный участником КГН во время деятельности КГН и связанный с такой деятельностью, а также не относящийся к деятельности КГН?

– Целесообразно ли использование отдельного счета для осуществления расчетов между участниками КГН или же уплату денежных средств можно производить с текущих счетов КГН?

Подводя итог, отметим, что налогоплательщику (ответственному участнику КГН) потребуется потратить значительные усилия на самостоятельную разработку отдельных положений методологии отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль. Всем участникам консолидированной группы необходимо внести изменения и дополнения в учетную политику организации для целей бухгалтерского учета в части добавления в план счетов организации нового счета 78, отражения особенностей учета операций между участниками КГН, а ответственному участнику КГН – в части открытия к счету 68 отдельного субсчета. При этом важно помнить об основных принципах методологии отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль по КГН – необходимость отражения налога на прибыль организации каждым участником КГН ввиду их юридической и налоговой обособленности, а также разделение учета обязательств участника КГН перед бюджетом и перед ответственным участником КГН, поскольку велика необходимость наиболее полного и достоверного изложения в бухгалтерской отчетности необходимой информации. Несоблюдение этих требований может привести к весьма существенным негативным последствиям, как для самого предприятия, так и для заинтересованных лиц и организаций – кредиторов, акционеров и государственных органов.

### Библиографический список

1. Быченков В.М. Формы и методы внутреннего налогового контроля (аудита) // Налоговый учет для бухгалтера. 2010. № 6. С. 15–22
2. Землянская И.С. Налоговая оптимизация: развитие понятийного аппарата // Налоги. 2007. № 23. С. 15–18.
3. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8.
4. Сигидов Ю.И., Настенко Д.А. Актуальные проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 9. С. 2–13.
5. Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5. С. 15–19
6. Трапезникова Д.Ю. Критический анализ законопроекта по введению института консолидированных налогоплательщиков в России // Вестник Московского автомобильно-дорожного института (ГТУ). 2009. № 4. С. 70–75.
7. Трапезникова Д.Ю. Система консолидированного налогообложения: Опыт стран членов ЕС и перспективы развития в России // Вестник Университета (ГУУ). 2010. № 12. С. 270–275.
8. Трапезникова Д.Ю. Понятие холдинга в российском законодательстве (история, определение, налогообложение). Фондовый рынок: современное состояние, инструменты и тенденции развития: сб. науч. ст. М.: Изд. дом ГУ ВШЭ. 2009. С. 340–354.

### References

1. Bychenkov V.M. Forms and methods of internal tax control (audit). *Nalogovyi uchet dlia bukhgaltera* [Tax accounting for an accountant], 2010, no. 6, pp. 15–22 [in Russian].

2. Zemlyanskaya I.S. Tax optimization: development of conceptual framework. *Informatsionno-analiticheskaia gazeta «Nalogi»* [Information and analytical newspaper «Taxes»], 2007, no. 23, pp. 15–18 [in Russian].
3. Rozhnova O.V. Topical issues of financial statement. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* [International accounting], 2013, no. 15, pp. 2–8 [in Russian].
4. Sigidov Yu.I., Nastenko D.A. Topical issues of formation of consolidated financial statement. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* [International accounting], 2013, no. 9, pp. 2–13 [in Russian].
5. Smirnov D.M. Topical issues of taxation of consolidated groups abroad and in Russia. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* [International accounting], 2010, no. 5, pp. 15–19 [in Russian].
6. Trapeznikova D.Yu. Critical analysis of a draft bill on introduction of an institute of consolidated taxpayers in Russia. *Vestnik Moskovskogo avtomobil'no-dorozhnogo instituta (GTU)* [Vestnik of State Technical University – MADI], 2009, no. 4, pp. 70–75 [in Russian].
7. Trapeznikova D.Yu. System of consolidated taxpayment: Experience of EUMS and prospects of development in Russia. *Vestnik Universiteta (GUU)* [Vestnik of University (State University of Management)], no. 12, pp. 270–275 [in Russian].
8. Trapeznikova D.Yu. Concept «holding» in Russian legislation (history, definition, taxation). Stock market: modern state, instruments and tendencies of development: Collection of scientific articles. M., Izd. dom GU VShE, 2009, pp. 340–354 [in Russian].

*N.N. Shamonin\**

#### **CURRENT STATE OF AN INSTITUTE OF CONSOLIDATED TAXPAYER: BASIC PRINCIPLES AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING FOR INCOME TAXES**

In the article various international tax consolidation models are analyzed, as well as peculiarities of an Institute of consolidated taxpayer in our country are revealed. The place of income tax in the system of revenues of the federal budget is defined. Based on the analysis of information received, the basic principles of methodology of accounting for income tax consolidated groups were formulated, as well as the issues faced by organizations in the application of the regime of consolidated taxpayer are defined.

**Key words:** consolidated group of taxpayers, accounting and financial reporting, methodology of reflection in accounting, corporate income tax.

Статья поступила в редакцию 1/XII/2014.  
The article received 1/XII/2014.

---

\* *Shamonin Nikita Nikolaevich* (NikitaShamonin@yandex.ru), Ogarev Mordovia State University, Saransk, 443005, Russian Federation.

## ГОСУДАРСТВЕННОЕ И МУНИЦИПАЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ

УДК 33

Е.Ю. Бондаренко\*

### АНАЛИЗ ПЛАНИРОВАНИЯ ЖИЛИЩНОГО СТРОИТЕЛЬСТВА НА ТЕРРИТОРИИ ГОРОДСКОГО ОКРУГА САМАРЫ

В статье исследуются проблемные вопросы планирования развития жилищного строительства. Отмечается, что существующие на практике субъективные и не всегда обоснованные подходы к планированию приводят к дисбалансу в развитии территорий (в частности, территорий муниципальных образований), к неэффективному расходованию бюджетных средств консолидированного бюджета всех уровней, а также к снижению инвестиционной привлекательности жилищного строительства для инвесторов и девелоперов. Объектом исследования в данной статье является жилищное строительство на территории городского округа Самары. Предметом исследования являются управленческие процессы планирования развития жилищного строительства.

**Ключевые слова:** жилищное строительство, развитие территорий муниципальных образований, планирование ввода жилья, переселение граждан из аварийного и ветхого жилья, удельный вес ветхого и аварийного жилья в жилом фонде.

В «Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года», утвержденной распоряжением Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. № 1662-р [2] и в Указе Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 600 «О мерах по обеспечению граждан Российской Федерации доступным и комфортным жильем и повышению качества жилищно-коммунальных условий» [8] предусмотрен следующий комплекс мер:

— обеспечение достижения к 2020 году показателей по предоставлению доступного и комфортного жилья 60% российских семей, желающих улучшить свои жилищные условия;

— обеспечение ежегодного объема ввода жилья до 140–150 млн. кв. м (т. е. в расчете 1,0 кв. м на одного жителя).

Внедрение выше обозначенных мероприятий возможно только с учетом комплексного и сбалансированного освоения городских территорий и развития застроенных территорий на основе утвержденной градостроительной документации.

\* © Бондаренко Е.Ю., 2015

Бондаренко Елена Юрьевна (ebondbest@mail.ru), Самарский филиал Московского городского педагогического университета, 443081, Российская Федерация, г. Самара, ул. Стара-Загора, 76.