

**Косорукова И. В.**, канд. экон. наук, доцент, заведующая кафедрой оценочной деятельности, фондового рынка и налогообложения, МФПУ «Синергия», г. Москва, [IKosorukova@mfp.ru](mailto:IKosorukova@mfp.ru)

**Ягодкина И. А.**, докт. экон. наук, профессор, МФПУ «Синергия», г. Москва, [izolda32@mail.ru](mailto:izolda32@mail.ru)

## ПРИМЕНЕНИЕ СТОИМОСТНОГО ПОДХОДА В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ КАК ИНСТРУМЕНТ РОСТА КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ

*В статье рассматриваются проблемы применения стоимостного подхода в налогообложении России: особенности трансфертного ценообразования и их учет в определении налоговых баз объектов налогообложения, вопросы учета в налогообложении такой категории, как справедливая стоимость в налогообложении. Изучается влияние применения стоимостного подхода в налогообложении на рост конкурентоспособности национальной экономики.*

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, объекты налогообложения, оценочная деятельность, налоговый оценщик, МСФО, конкурентоспособность экономики.

### Введение

Давно назрела необходимость формирования налоговой политики государства с точки зрения стоимостного подхода к налоговым базам имущественных и иных налогов, к обоснованию особенностей трансфертного ценообразования. Это сможет обеспечить увеличение поступлений в бюджеты разных уровней и справедливое распределение благ между различными слоями населения, что в свою очередь будет содействовать росту жизненных стандартов, ускорению экономического роста и, соответственно, повышению национальной конкурентоспособности. Одним из основных институтов, играющим наиболее существенную роль в конкурентоспособности на-

циональной экономики, является налоговая система<sup>1</sup>.

### Сравнительный анализ применения стоимостного подхода к системе налогообложения в России и за рубежом

Финансовый контроль за деятельностью организаций трансформируется по мере развития рыночных и административных отношений. Изменение рыночной конъюнктуры требует от налоговых органов не только со-

<sup>1</sup> Белов А. И. Показатели и факторы конкурентоспособности национальной экономики // Известия ПГПУ им. В. Г. Белинского. 2011. №24. С. 206.

вершенствования методов контроля за правильностью исчисления налогооблагаемой базы, но и развития методов ее формирования для целей роста доходов бюджета и, соответственно, роста конкурентоспособности национальной экономики.

Вместе с тем, даже без существенного рестроения системы налогообложения в России возможно повысить доходы российского бюджета за счет учета при формировании налоговой базы инструментария оценочной деятельности, что будет содействовать росту конкурентоспособности нашей экономики.

В зарубежных странах романо-германской и англосаксонской системы права накоплен значительный опыт привлечения экспертов по оценке стоимости имущества в целях формирования и контроля правильности исчисления налогооблагаемой базы по различным налогам (табл. 1).

Проведя дополнительный анализ, можно сформулировать наиболее общие цели проведения экспертизы на основе оценки рыночной стоимости имущества в зарубежных странах<sup>2</sup>.

1. Оценка рыночной стоимости имущества для определения базы исчисления налога на имущество. Он взимается как с физических, так и с юридических лиц. Оценка производится как оценщиками методами массовой оценки (как, например, в отношении недвижимости в Германии), так и бухгалтерами и внутренними специалистами юридических лиц в отношении основных средств, принадлежащих организациям.

2. Проверка цен сделок между взаимозависимыми лицами.

3. Оценка неденежных поощрений работников (например, в Австралии предоставление бесплатной парковки работнику считается неденежным вознаграждением и подлежит оценке по рыночной стоимости).

4. Оценка безвозмездной передачи имущества.

5. Оценка стоимости наследства для последующего налогообложения.

6. Налог на приращение капитала (*property gains tax*). Данный налог распространен во многих странах англосаксонской системы права — в Великобритании, Австралии, на Кипре и многих других. Налог взимается с разницы стоимости продажи и исторической суммы приобретения (создания) объекта недвижимости, долей в юридических лицах. Обязательной оценке также подлежат доли и акции компаний, не котирующиеся на фондовом рынке. В данном случае оценщик привлекается для определения справедливой стоимости бизнеса, точности определения налоговой базы приращения капитала или подоходного налога.

7. Определение рыночной стоимости новостроек. Налог исчисляется с разницы стоимости приобретенного земельного участка, затрат на строительства и цены продажи объекта с улучшениями.

8. Определение стоимости долей при реорганизации юридических лиц. Налоговые органы контролируют цены акций и долей компаний при слиянии, выделении, разделении, обратном выкупе и иных трансформациях акционерного капитала. С помощью оценщика налоговые органы контролируют правильность декларации доходов акционеров компаний, а также правильное отражение активов и обязательств, для последующего налогообложения прибыли, имущественных налогов и, в ряде случаев, НДС.

9. Контроль цены продажи объектов недвижимости. Налоговые органы проверяют цены сделок на их соответствие рыночной стоимости во всех случаях продажи новых объектов недвижимости, а также в отдельных случаях продаж на вторичном рынке недвижимости. Такое налогообложение отличается от классического обложения прибыли, так как налог платится независимо от объема привлеченного финансирования, которое снижает налогооблагае-

<sup>2</sup> Косорукова И. В., Родин А. Ю. Оценка стоимости имущества для целей налогообложения за рубежом и в России: сравнительный анализ // Финансы и кредит. 2013. №9 (537). С. 34–38.

Таблица 1

Использование стоимостного подхода к формированию налоговой базы за рубежом<sup>3</sup>

Страна	Название налога	Налоговая база
США	Налог с наследства и дарения	Рыночная стоимость имущества
Канада	Налог на капитал	Выплаченный капитал корпорации
	Налог на недвижимость	Определяется каждый год в зависимости от необходимых расходов муниципалитета пропорционально богатству жителей
	Налог на бизнес	Рыночная стоимость объектов собственности
ФРГ	Налог на имущество	Рыночная стоимость имущества
Швейцария <sup>4</sup>	Подоходный налог	Все виды доходов, в том числе рентный доход (арендная стоимость), величина которого определяется по рыночной стоимости
	Налог на чистое богатство	Рыночная стоимость имущества
Англия	Налог на наследство	Рыночная стоимость имущества
	Налог на прирост стоимости капитала	Разница между выручкой от продажи и ценой приобретения
	Местный налог	Стоимость жилых зданий, близкая к рыночной, определяемая муниципальным оценщиком или организацией, обладающей соответствующими специалистами, по договору с муниципалитетом
	Налог на деловую собственность (нежилая недвижимость)	Арендная стоимость (расчетная сумма годовой арендной платы) недвижимости, используемой для коммерческих целей
Франция	Налог на состояние	Рыночная стоимость имущества за вычетом обязательств, связанных с этими активами (движимое и недвижимое имущество, ценные бумаги и доли в бизнесе, нематериальные активы)
	Налог с наследства и дарений	Рыночная стоимость имущества
	Налог на недвижимость	Арендная стоимость недвижимости с применением коэффициентов
	Налог на бизнес (профессиональный налог)	Арендная стоимость коммерческих и промышленных зданий, уменьшенная на 16%, с учетом стоимости оборудования и транспортных средств
Италия	Коммунальный налог на недвижимое имущество	Кадастровая стоимость недвижимого имущества. Для недвижимости специального назначения (банки, больницы, аэропорты, церкви) производится индивидуальная оценка объектов

<sup>3</sup> Составлено автором по: *Лыкова Л. Н.* Налоговые системы зарубежных стран / Л. Н. Лыкова, И. С. Букина. М.: Юрайт, 2013. — 428 с.

<sup>4</sup> Местными властями могут еще дополнительно взиматься (по дополнительным ставкам по отношению

к налогам, действующим в кантоне: налог на индивидуальные доходы и чистое богатство, налог на прибыль и чистое богатство организаций, налог на прирост стоимости капитала, налог на недвижимое имущество, налог на наследование и дарение, налоги на товары и услуги.

Окончание табл. 1

Страна	Название налога	Налоговая база
Швеция	Налог на чистое богатство	Рыночная стоимость имущества налогоплательщика (физического или юридического лица) вне зависимости от его территориального нахождения за вычетом обязательств, связанных с имуществом, и студенческим кредитом. В состав имущества включаются нефинансовые (любое недвижимое имущество, транспортные средства) и финансовые (депозиты, ценные бумаги, страховые полисы) активы. Обложению подлежат активы по установленному нормативу (75–80% от стоимости имущества). Активы, используемые в предпринимательской деятельности, не подлежат обложению. Концепция построена на обложении налогом «избыточного» имущества
	Налог на недвижимость	Рыночная стоимость имущества
Чешская Республика	Налог на переход недвижимости	Большая из двух величин: рыночная стоимость по оценке оценщика или цена продажи
Казахстан	Единый земельный налог	Оценочная стоимость земельного участка, определяемая в соответствии с земельным законодательством
	Налог на имущество юридических лиц и ИП	Среднегодовая балансовая стоимость
Беларусь	Налог на недвижимость	Остаточная балансовая стоимость для юридических лиц и оценочная стоимость, определяемая утверждаемым Президентом Республики Беларусь порядком, для физических лиц
	Земельный налог	Кадастровая стоимость
Китай	Налог на жилье	1. Остаточная стоимость здания. 2. Расчетный рентный доход от собственности (расчетная сумма арендной платы)

мую прибыль на величину уплаты процентов. В данном случае объектом налогообложения является не прибыль девелопера, а созданная в процессе развития земельного участка стоимость объекта недвижимости.

10. Оценка интеллектуальной собственности при передаче исключительных и неисключительных прав на нее. Налоговые органы во многих странах вправе проверить условия таких сделок на их соответствие рыночной стоимости данного вида имущества.

11. Контроль правильности оценки выделенной доли из составного имущества.

В большинстве случаев правильность оценки доли при разделении юридических лиц влияет на определение налогооблагаемой прибыли, а также доходов акционеров.

12. Контроль финансирования приобретения бизнеса с помощью банковского кредита (LBO). Одним из этапов сделки LBO является оценка приобретаемого бизнеса. Завышение стоимости покупаемой с помощью банка организации может быть способом ухода от налогообложения прибыли банка.

13. Оценка имущества негосударственных пенсионных фондов для целей их на-

логообложения в зависимости от прироста капитала.

14. Оценка гудвилла для налога на имущество и прибыль. В США, например, гудвилл облагается по двойной ставке налога на имущество по сравнению с материальными активами. Кроме того, рост гудвилла влияет на размер налогооблагаемой прибыли, поэтому требуется контроль правильности его оценки.

Проведенные в рамках данного исследования расчеты показали, что в случае перехода исчисления налоговой базы по налогу на имущество организаций с балансовой на рыночную стоимость ее величина увеличится в среднем в 3,9 раза, а доначисления в бюджет по этому налогу всего по 60 предприятиям (в итоговой выборке приняло участие 85 организаций) из числа участвовавших в расчетах составят более 300 млрд рублей. Однако при этом не стоит забывать, что кроме политики «кнута» необходимо продумывать и «пряники», а именно дополнительные льготы, направленные на развитие бизнеса. С точки зрения налога на имущество такой льготой послужила бы отмена запрета на отражение в себестоимости для целей налогообложения величины амортизации, формируемой по результатам переоценки основных средств организаций.

При проведении расчетов было использовано сравнение балансовой стоимости активов анализируемой выборки организаций по РСБУ и по МСФО<sup>5</sup>, что и показало отличие в величине налога на имущество.

Как известно, переоценка основных средств с 1997 года перестала быть обязательной, а с 2003 года ее результаты перестали влиять на исчисление налоговой базы налога на прибыль. Мотивация для отражения стоимости активов (как основных средств, так и нематериальных активов) в балансе по рыночной стоимости практически отсутствует.

<sup>5</sup> В МСФО стоимость имущества формируется по справедливой стоимости, что не совсем совпадает с понятием рыночной стоимости.

Это касается и других видов активов юридических лиц, что, безусловно, снижает конкурентоспособность российской экономики в части внутренних инвестиций и их мотивации на модернизацию и инновации.

Надо отметить, что уже изменилась ситуация с налогом на землю, но полученные результаты оценки кадастровой стоимости в некоторых регионах уже сейчас свидетельствуют о перекосах в другом направлении: завышении кадастровой стоимости по сравнению с величиной рыночной стоимости земельных участков.

Проблему можно было бы решить, системно используя для целей налогообложения услуги профессиональных оценщиков, возможно, специально подготовленных для такой работы.

Проанализируем, насколько активно в российской практике налогообложения применяется оценочная деятельность.

Начнем с того, что ст. 8 ФЗ № 135 от 29.07.1998 г. «Об оценочной деятельности в РФ» указывает, что «проведение оценки объектов оценки является обязательным в случае ... возникновении спора о стоимости объекта оценки, в том числе, ... при проведении оценки объектов оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновении спора об исчислении налогооблагаемой базы».

Практика судебных споров показывает, что до 01.01.2012 г. наиболее часто спорные моменты, когда требуется помощь оценщика, возникали в части применения ст. 40 НК РФ «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения». Оценщика в этом случае приглашали для определения соответствия рынку *арендной платы*, в ходе подозрения о ее несоответствии рыночным ставкам, определения соответствия рынку *цен продажи недвижимости*, а также споров в рамках внешне-торговых операций, в том числе по поводу исчисления *таможенной стоимости*.

Кроме указанного направления, взаимодействие оценщиков и налоговых органов

довольно активно осуществляется в рамках определения *налоговой базы земельного налога* (ст. 390–391 ч. 2 НК РФ). Оценщики определяют величину кадастровой стоимости земельных участков, которая и является величиной, от которой рассчитывается величина налога.

Кроме того, привлечение оценщиков для целей налогообложения в российской практике возможно для определения:

- соответствия цены товара (работы, услуги), примененной в разовой сделке, рыночной цене (ст. 105.7 ч. 1 НК РФ);
- величины государственной пошлины за совершение нотариальных действий (ст. 333.25 ч. 2 НК РФ);
- величины внереализационных доходов и амортизируемого имущества в виде безвозмездно полученного имущества в рамках формирования налога на прибыль (ст. 250, 257 ч. 2 НК РФ);
- налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда) (ст. 277 ч. 2 НК РФ).

Косвенно оценщик может повлиять на формирование величины налоговой базы по налогу на имущество через переоценку основных средств организации.

Вот, по сути, и все случаи, в которых возможно привлечение оценщика к процедуре налогообложения физических и юридических лиц в России, указанные в НК РФ. При этом в нем активно используются такие термины, как «рыночная стоимость», «рыночная цена», а также «таможенная стоимость», «страховая стоимость», «расчетная стоимость», но при этом с привлечением оценщика для определения, например, рыночной стоимости имущества, эти упоминания не связаны.

Так, ст. 212 ч. 2 НК РФ четко указывает на необходимость определения рыночной стоимости ценных бумаг в рамках определения материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок. Во-первых, формулировка этой статьи вступают

в противоречие с положениями ФЗ № 135 «Об оценочной деятельности в РФ» в рамках определения рыночной стоимости, во-вторых, формулировка, связанная с определением рыночной стоимости ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, вступает в противоречие со здравым смыслом: «Рыночная стоимость ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, определяется исходя из расчетной цены ценных бумаг с учетом предельной границы ее колебаний, если иное не установлено настоящей статьей». О какой границе колебаний идет речь в данном случае, непонятно, так как такой границы для не обращающихся ценных бумаг просто не может существовать.

Зарубежный опыт вовлечения оценщиков в налоговые правоотношения позволяет рассматривать дальнейшее совершенствование налогового законодательства и практики интеграции определения рыночной стоимости для контроля налоговой базы и увеличения значения имущественных налогов в бюджетной политике государства, что позволит увеличить доначисления в бюджеты разных уровней и повысить конкурентоспособность российской экономики.

Кроме активно обсуждаемого в настоящее время в России налога на недвижимость и налога на имущество крупных торговых комплексов (с учетом введенных изменений), рыночные оценки должны использоваться при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в частности, в трансфертном ценообразовании) и в других направлениях российской системы налогообложения.

### **Трансфертное ценообразование в оценочной и налоговой практике**

Для налоговых органов актуальна проблема трансфертного ценообразования. Вопросы трансфертного ценообразования давно интересуют российское оценочное

сообщество, однако этот процесс не получил должного обоснования ни в оценочной, ни в налоговой практике<sup>6</sup>. Эта проблема характерна для крупных налогоплательщиков, зачастую являющихся контрагентами и зависимыми лицами крупных транснациональных корпораций, что указывает на актуальность указанного направления исследований в разных аспектах, в том числе и в области повышения конкурентоспособности российской экономики.

В современных условиях основной проблемой, стоящей перед налоговыми органами в трансфертном ценообразовании, является разработка системы налогового контроля за соответствующими сделками.

Без соответствующих (разработанных и утвержденных) баз данных по ценам обращающихся на рынке товаров, работ и услуг и без методик их определения невозможно решить эту проблему силами только налоговых органов. Кроме того, существуют объекты, которые на открытом рынке не обращаются, являются специализированными и вообще не имеют рынка.

В связи с этим возникает ряд задач, которые могут решать только налоговые органы совместно с оценочным сообществом. Это относится к разработке перечня объектов сделок между взаимозависимыми лицами, отвечающего требованиям оценочного законодательства, выявлению и обоснованию принципов формирования рыночной стоимости для целей налогообложения в рамках трансфертного ценообразования. Кроме того, актуально создание методики оценки рыночной стоимости для целей налогообложения в рамках трансфертного ценообразования. Также необходима подготовка специалистов, владеющих соответствующими специализированными знаниями.

Напрямую объекты налогообложения (ст. 38 НК РФ) и налогооблагаемые базы на-

логов не коррелируют с объектами оценочной деятельности (ст. 5 ФЗ № 135 «Об оценочной деятельности в РФ»). Согласно этому документу объектами оценочной деятельности являются объекты гражданского права, которые имеют возможность оборачиваться в соответствии с законодательством РФ, т. е. объекты оценки — это те объекты налогообложения, которые являются имуществом (виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ). Из этого следует, что прибыль, доход, расход и т. п., связанные с реализацией товаров, объектом оценки быть не могут. Однако товары, работы и услуги являются объектами оценки, именно они выступают предметом сделки и в данном случае противоречия между законодательством в области налогообложения и оценочной деятельности нет.

При этом при контроле трансфертного ценообразования и отклонении цен сделок от рыночных в первую очередь возникают нарушения в обложении налогом на прибыль и НДС, когда объект обложения не соотносится с объектом оценки.

Общий перечень показателей риска, предлагаемый ОЭСР для выявления налогоплательщиков, в отношении которых необходимо проведение выездной проверки, кроме прочих, включает еще и проверку выплат по роялти (сравнение со среднеотраслевыми показателями), определение влияния использования интеллектуальной собственности в цене товара, оценку результатов реорганизации (слияния, присоединения, разделения, выделения) бизнеса — все эти проблемы для российского налогового работника на сегодняшний день являются неразрешимыми в силу отсутствия необходимых знаний и навыков.

Таким образом, можно сделать два вывода.

1. Действующее законодательство в области оценочной деятельности не полностью отвечает потребностям налогового законодательства в части трансфертного ценообразования.

<sup>6</sup> Егоров И. А. Стоимость компании и трансфертное ценообразование // Вопросы оценки. 2002. № 4. С. 2–11.

2. Требуется внесение изменений как в налоговое, так и в оценочное законодательство, а также подготовка специалистов, деятельность которых осуществлялась бы на стыке оценочной деятельности и налогообложения (налоговый оценщик).

Соответственно, в НК РФ изменения будут касаться целого ряда вопросов:

- включение статьи, определяющей статус налогового оценщика, его прав и обязанностей;
- приведение в соответствие понятийного аппарата и формулировок, определяющих деятельность налоговых оценщиков, с законодательством в области оценочной деятельности (в частности, они могут касаться понятий объекта-аналога (ФСО № 1), идентичных и однородных товаров, работ и услуг (ст. 38 НК РФ), использования терминов «цена» и «стоимость», видов стоимости, подходов и методов ее формирования).

В оценочном законодательстве также должны быть сформулированы особенности такого субъекта оценочной деятельности и отражены его полномочия, объекты оценки, отличные от перечня ст. 5 ФЗ № 135, особенности формирования отчетов об оценке для целей налогообложения. Такие изменения в законодательстве помогут эффективно осуществлять налоговый контроль за трансфертными сделками, что в свою очередь поможет увеличить дончисления в бюджет и повысить конкурентоспособность экономики. Однако такие изменения не могут качественно претворяться в жизнь без профессиональных кадров, которые смогут воспользоваться инструментами, предложенными в законодательстве.

### **Необходимость формирования статуса специализированного налогового оценщика**

Уже в настоящее время, на этапе активного применения кадастровой стоимости в качестве налогооблагаемой базы по налогу на землю, возникают предпосылки для

возникновения специализированного статуса налогового оценщика.

Во-первых, кадастровую оценку оценщики называют «государством в государстве» в связи с особенностями методик оценки и объекта оценки для формирования кадастровой стоимости (оцениваются земли, выведенные из гражданского оборота, таким образом, это противоречит требованиям ст. 5 ФЗ № 135).

Во-вторых, оценщики, осуществляющие оценку кадастровой стоимости, объединены в самостоятельную саморегулируемую организацию НП «Кадастр-оценка».

В третьих, утвержден отдельный ФСО № 4 «Определение кадастровой стоимости объектов недвижимости»<sup>7</sup>.

Кроме того, на оценщиков осуществляется чудовищное давление со стороны местных органов власти по завышению величины кадастровой стоимости, что в отсутствие развитого рынка, механизмов объективной оценки и необходимой информационной базы приводит к искажению стоимости и проблемам формирования местных бюджетов, а также порой несправедливому наказанию оценщиков.

При формировании рыночной стоимости для целей налогообложения в рамках трансфертного ценообразования необходимо учитывать ряд принципов.

1. *Принцип рыночности.* Учитывая сущность трансфертного ценообразования для целей налогообложения, результаты оценки стоимости, в первую очередь, должны ориентироваться на результаты сравнительного подхода, который, как известно, определяет стоимость объекта исходя из известных цен продажи аналогов на рынке.

2. *Принцип стоимостной осмотрительности.* Пунктом 9 ст. 105.7 НК РФ определено, в каких случаях может быть привлечен оценщик для целей налогообложения дохо-

<sup>7</sup> Приказ Минэкономразвития РФ от 22.10.2010 г. № 508 «Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)».



дов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. Он привлекается в случае, когда невозможно использовать ни один из методов, перечисленных в п. 1 указанной выше статьи, т. е. в случае осуществления разовой сделки с товаром (работой или услугой). В этом случае оценщик будет использовать доходный или затратный подход к оценке стоимости такого объекта. При этом в рамках затратного подхода, исходя из его методологии, оценщик должен будет определить прибыль предпринимателя (рентабельность) по отношению к затратам, которые налогоплательщик понес относительно оцениваемого товара, работы или услуги. В качестве прибыли предпринимателя в данной статье предлагается использовать фактическую цену капитала бизнеса, если она превышает среднеотраслевую, и среднеотраслевой показатель, если фактическое значение ниже среднеотраслевого. При таком подходе налогоплательщик не будет работать ниже допустимого уровня рентабельности с точки зрения стоимостно-ориентированного подхода.

3. *Принцип справедливости.* Он предполагает распределение ответственности между участниками сделки (как зависимыми, так и независимыми) при взимании сумм налога, а также избежание двойного налогообложения<sup>8</sup>.

Все приведенные выше доводы указывают на необходимость подготовки и привлечения для целей налогообложения оценщиков, отвечающих потребностям в этой области. Примерная программа подготовки таких специалистов приведена в табл. 2.

<sup>8</sup> В 2013 году компания Эрнст энд Янг провела глобальное исследование трансфертного ценообразования. Результаты показали, что 66% компаний считают управление риском главным приоритетом в области трансфертного ценообразования, что на 32% больше доли аналогичных ответов в исследовании 2010 года. Почти половина (47%) респондентов отмечают, что после проверки налоговым органом у них образовалось двойное налоговое бремя (показатель в 2010 году составлял 19%). URL: <http://www.ey.com/RU/ru/Newsroom/News-releases/Press-Release---2013-07-25>.

Итак, сфера деятельности налоговых оценщиков по действующему законодательству — это:

- оценка кадастровой стоимости недвижимого имущества;
- оценка рыночной стоимости товаров, работ и услуг для целей налогообложения в рамках трансфертного ценообразования;
- определение величины государственной пошлины за совершение нотариальных действий;
- определение величины внереализационных доходов и амортизируемого имущества в виде безвозмездно полученного имущества в рамках формирования налога на прибыль;
- определение налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда);
- оценка рыночной стоимости ценных бумаг в рамках определения материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок.

Сфера деятельности может быть расширена, если система налогообложения имущества перейдет от балансовой и инвентаризационной стоимости к рыночной стоимости, а также если государство, наконец, решится ввести налог на роскошь (богатство). Расслоение населения по уровню дохода в России очень велико.

Оказание таких услуг налогоплательщикам со стороны налоговых органов может осуществляться на платной основе, как предлагает это в своей работе Н. А. Бондарева<sup>9</sup>.

Кроме того, при переходе принципов формирования отчетности от РСБУ к МСФО возникает проблема формирования справедливой стоимости активов ор-

<sup>9</sup> Бондарева Н. А. Институциональная среда налогового контроля // Экономика и предпринимательство. № 12 (ч. 4). 2013. С. 79–85.

Таблица 2

**Примерная программа профессиональной переподготовки  
«Оценка стоимости активов и бизнеса для целей налогообложения»**

№ п/п	Наименование учебной дисциплины	Форма контроля	Всего, часов	В том числе		
				Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа
<b>Базовые дисциплины</b>						
ОП. 01	Правовое обеспечение формирования, обращения и оценки стоимости имущества	Зачет	30	12	8	10
ОП. 02	Микро- и макроэкономические основы рыночного ценообразования	Зачет	28	12	8	8
ОП. 03	Бухгалтерский учет и аудит	Зачет	30	12	8	10
ОП. 04	Экономический анализ	Зачет	30	12	8	10
ОП. 05	Введение в налоги и налогообложение	Зачет	30	12	8	10
ОП. 06	Математические методы в оценке	Зачет	20	10	5	5
ОП. 07	Инвестиции	Зачет	30	12	8	10
	<b>ИТОГО</b>		<b>198</b>	<b>82</b>	<b>53</b>	<b>63</b>
<b>Дисциплины специализации в области налогообложения</b>						
СД. 01	Налогообложение организаций	Экзамен	60	40	15	5
СД. 02	Налогообложение физических лиц	Экзамен	50	25	15	10
СД. 03	Налогообложение банков	Зачет	30	15	5	10
СД. 04	Налоговое планирование	Зачет	30	15	5	10
СД. 05	Налогообложение природопользования	Экзамен	45	25	15	5
СД. 06	Организация и методика проведения налоговых проверок	Зачет	30	15	5	10
СД. 07	Практикум по исчислению налогов и сборов	Зачет	30	0	20	10
	<b>ИТОГО</b>		<b>275</b>	<b>135</b>	<b>80</b>	<b>60</b>
<b>Дисциплины специализации в области оценочной деятельности</b>						
СД. 08	Основы оценки имущества	Зачет	25	12	8	5
СД. 09	Оценка стоимости недвижимости	Экзамен	60	30	12	18
СД. 10	Ценообразование в строительстве	Зачет	20	6	2	12
СД. 11	Практика оценки стоимости недвижимости	Зачет + курс. раб.	28	0	16	12
СД. 12	Оценка стоимости земельных участков	Зачет	30	12	8	10

Окончание табл. 2

№ п/п	Наименование учебной дисциплины	Форма контроля	Всего, часов	В том числе		
				Лекции	Практические занятия	Самостоятельная работа
СД. 13	Оценка стоимости машин и оборудования	Экзамен	40	20	5	15
СД. 14	Ценообразование в машиностроении и приборостроении	Зачет	15	10	5	0
СД. 15	Практика оценки стоимости машин, оборудования и приборов	Зачет + курс. раб.	20	0	15	5
СД. 16	Оценка стоимости транспортных средств	Зачет	20	16	4	0
СД. 17	Оценка стоимости нематериальных активов и объектов интеллектуальной собственности	Экзамен	40	25	5	10
СД. 18	Ценообразование интеллектуальной собственности	Зачет	16	8	6	2
СД. 19	Практика оценки стоимости нематериальных активов	Зачет + курс. раб.	20	0	16	4
СД. 20	Оценка стоимости ценных бумаг	Зачет + курс. раб.	20	12	8	0
СД. 21	Оценка стоимости товаров, работ, услуг	Экзамен	20	12	8	0
СД. 23	Оценка стоимости предприятия (бизнеса)	Экзамен	60	35	10	15
СД. 24	Практика оценки стоимости предприятия (бизнеса)	Зачет	30	0	16	14
СД. 25	Оценка стоимости кредитно-финансовых институтов	Зачет	22	12	8	2
	ИТОГО		486	210	152	124
	Преддипломная практика и ВКР	ВКР	100	—	—	100
	ИТОГО		1059	427	285	347

ганизации, ее проверки на обесценение, где также понадобится помощь налогового оценщика для контроля правильности исчисления налоговой базы по налогу на имущество и другим налогам. Такие специализированные кадры за рубежом уже давно работают, осталось только перенять этот опыт.

### **Применение справедливой стоимости в отчетности российских предприятий и для целей налогообложения**

Как известно, показатели, рассчитанные по российским стандартам бухгалтерской отчетности, существенно отличаются

от своих аналогов, определенных по международным стандартам финансовой отчетности. Если в российском учете бухгалтерские оценки преимущественно формируются по историческим ценам, то в соответствии с МСФО — по справедливой стоимости.

Вопрос сближения этих оценок сегодня актуален для российских менеджеров и аналитиков, но имеет и более глобальное значение для роста конкурентоспособности национальной экономики и оздоровления инвестиционного климата России. Последнее связано с принятием инвестиционных решений при вложении средств в акции публичных российских компаний, а также с проблемой налогообложения имущества организаций.

Напомним, что Приказом Минфина РФ от 18 июля 2012 г. № 106н «О введении в действие и прекращении действия документов международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» был введен международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

В соответствии с этим стандартом под справедливой стоимостью понимается цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка, на дату оценки. Это цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (т. е. выходная цена) независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки. Следовательно, справедливая стоимость формируется на основе рыночных цен (т. е. сравнительным подходом), или другими способами оценки, но с учетом однозначного понимания задачи оценки — для отчуждения на рынке. *Справедливая стоимость оп-*

*ределяется не при текущем использовании актива, а при наилучшем.*

Бесспорным преимуществом оценок по справедливой стоимости является отражение активов в отчетности по реальной (близкой к рыночной) стоимости, что позволяет:

- формировать стоимость активов исходя из теории экономической прибыли (на основе анализа наиболее эффективного использования);
- при продаже долей и активов не делать «сюрпризы» собственникам и менеджерам (т. е. полученные доходы от продажи будут соответствовать оценке в отчетности организации);
- увидеть имущественное положение бизнеса со стороны (с точки зрения рынка);
- осуществлять справедливое налогообложение имущества организаций (практически по рыночной стоимости);
- иметь практически готовую управленческую отчетность для принятия решений.

Внешним пользователям отчетности оценки по справедливой стоимости дают возможность более обоснованно принимать решения об инвестициях в бизнес.

В российской практике, в отличие от международной, в рамках оценки бизнеса достаточно широко применяется затратный подход, построенный на оценке рыночной стоимости *имущественного комплекса предприятия*. Подобная оценка не соответствует сути оценки бизнеса именно по причине отражения в бухгалтерской отчетности активов по исторической стоимости (переоценка основных средств и нематериальных активов применяется в российской практике редко из-за отсутствия налогового стимулирования этого процесса). И для оценщиков, и для менеджеров организаций оценка активов по справедливой стоимости частично сняла бы необходимость проведения дорогостоящей и долгой по времени процедуры.

На сегодняшний день применение оценочных процедур при применении принципов МСФО для оценки бизнеса связано с решением следующих задач:

- формирование отчетности организации по принципам МСФО для проведения IPO или в соответствии с ФЗ № 208-ФЗ от 27.07.2010 г. «О консолидированной финансовой отчетности»;

- анализ соответствия балансовой стоимости отдельных видов активов их справедливой стоимости — тест на обесценение активов;

- подготовка отчетности в соответствии с МСФО (IFRS 3) «Объединение бизнеса» (определение величины деловой репутации (гудвилла), распределение цены сделки).

Нужно отметить, что западная система учета и налогообложения не является совершенной, здесь зачастую намечаются «перекося» в противоположную по отношению к российской ситуации сторону. Это обстоятельство напрямую связано с введением в практику международного учета оценки активов по справедливой стоимости.

### **Проблема начисления амортизации основных средств и нематериальных активов**

Проблемой является отношение к начислению амортизации основных средств и нематериальных активов SFAS<sup>10</sup> 141 и 142 и SEC<sup>11</sup>. SFAS 141 и 142 требуют, чтобы справедливая стоимость нематериальных активов была амортизирована в соответствии с их реальным экономическим обесценением, а SEC, в свою очередь, затем активно проверяет срок полезного использования и метод начисления амортизации. При этом речь идет о необходимости применения метода ускоренной амортизации. Следовательно, основные средства в бухгалтерском учете амортизируются линейным способом, а в налоговом — ускоренным.

С одной стороны, такое отношение к проблеме начисления амортизации явля-

ется более прогрессивным по сравнению с российской ситуацией (результаты переоценки основных средств и нематериальных активов никак не учитываются для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, но учитываются при исчислении налога на имущество), так как стимулирует инвестиционные процессы в экономике и внедрение инноваций в деятельность хозяйствующих субъектов. Вместе с тем, последствия такого подхода влекут за собой быстрое списание амортизируемых активов, уменьшение их стоимости, что в свою очередь влияет на расчет показателей рентабельности (при условии, что предприятие не вкладывает активно средства в новые активы). Рентабельность активов будет выше у организации с подвергшимися амортизации активами, а не с новыми (при прочих равных условиях, т. е. при наличии приблизительно равной прибыли).

Если этот принцип внедрить прямо сейчас в российскую систему налогообложения, то стоит вспомнить положения Приказа ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Этот документ в качестве одного из критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, определяет значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Между тем фондоемкое производство в РФ в современной экономической ситуации зачастую неконкурентоспособно, так как связано с большой долей в себестоимости постоянных затрат в виде амортизации, тогда как использование дешевой рабочей силы (приезжих дешевых работников) куда более эффективно.

И тогда напрашивается вывод о том, что либо критерии эффективности надо пере-

<sup>10</sup> Положение о стандартах бухгалтерского учета (в системе GAAP).

<sup>11</sup> Комиссия по ценным бумагам и биржам (в США).

сма­тривать, либо пересма­тривать подходы к учету и нало­гооб­ло­же­нию, либо вводить кор­рек­ти­ровку на коэф­фи­ци­ент износа ак­ти­вов в рас­чет рентабельности, либо при­нимать к рас­че­ту амор­ти­зи­руе­мые ак­ти­вы по первоначальной стоимости.

Как известно, одним из дей­ствен­ных рычагов и ин­стру­мен­тов сти­му­ли­ро­вания тех или иных начинаний является система льгот в области нало­гооб­ло­же­ния. В связи с этим мы снова сталкиваемся с проблемой ис­числения налогов на прибыль организаций и на имущество, а также с необходимостью гармонизации нало­го­вого и бухгалтерского учета по некоторым вопросам.

На наш взгляд, одним из ин­стру­мен­тов повышения мотивации пред­при­ма­те­лей к инвестированию средств в ин­но­ва­ции и модернизацию активов является при­знание результатов переоценки основных средств не только для целей ис­числения налоговой базы по налогу на имущество, но и по налогу на прибыль (особенно если учет основных средств будет происходить по справедливой стоимости).

На сегодняшний день, в соответствии со ст. 257 гл. 25 НК РФ, последними результатами переоценки основных средств признавались те, которые осуществлялись по решению налогоплательщика по состоянию на 1 января 2002 года и отражались в бухгалтерском учете налогоплательщика после этой даты. Результаты переоценки в последующие периоды не признаются доходом (расходом), учитываемым для целей нало­гооб­ло­же­ния, и не принимаются при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей нало­гооб­ло­же­ния в соответствии с указанной выше главой НК РФ.

Как известно, любая коммерческая организация имеет два собственных источника финансирования: чистую прибыль и амортизацию. При этом для инвестирования средств в основные активы организации (т. е. основные средства и нематериальные

активы) предпочтительнее является величина амортизации, так как она выведена из-под нало­гооб­ло­же­ния налогом на прибыль.

Еще в более плачевном состоянии находится «отношение» налогового законодательства к инвестициям в нематериальные активы через амортизацию. Во-первых, состав нематериальных активов организации, перечисленных в ст. 257 НК РФ, отличается от состава, указанного в ПБУ 14/2007<sup>12</sup>. Так, налоговое законодательство никаким образом не реагирует на такой актив, как деловая репутация. Во-вторых, несмотря на то что с 1 января 2007 года в ПБУ 14/2007 введен механизм проведения переоценки нематериальных активов, налоговое законодательство также никак не отреагировало на этот мощный инвестиционный инструмент.

Между тем работники налоговых инспекций при проведении документальных налоговых проверок не используют возможности ПБУ 6/01<sup>13</sup> в части переоценки для доначисления налога на имущество.

Пунктом 15 ПБУ 6/01 предусматривается, что коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать *группы однородных объектов основных средств* по текущей (восстановительной) стоимости, и при принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что *в последующем они будут переоцениваться регулярно*, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Однако организации переоценку активов используют в основном только в случае при-

<sup>12</sup> Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (с изменениями и дополнениями).

<sup>13</sup> Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (с изменениями и дополнениями).

влечения кредита под залог этого имущества или при продаже отдельных активов. Как правило, в последующие годы переоценка такого имущества не проводится, в связи с чем налоговая база по налогу на имущество занижается.

Кроме того, хотелось бы отметить, что, для того чтобы не допустить падения уровня жизни, необходимо привлекать иностранные инвестиции. Иностранные инвесторы, как известно, неактивно участвуют в этом процессе по нескольким причинам, и одна из них — это «непрозрачность» российской отчетности. Повышению прозрачности отчетности и должна способствовать гармонизация налогового и бухгалтерского учетов, а переход на международные принципы бухгалтерского учета будет являться положительным моментом для решения указанной проблемы.

Это только некоторые примеры проблем применения принципов международного учета, их можно перечислить гораздо больше.

### **Возможности манипуляции с отчетностью при переходе к оценке по справедливой стоимости**

Переход на оценку по справедливой стоимости, скорее всего, приведет к дополнительным возможностям манипулирования отчетностью:

- оценка по справедливой стоимости, как правило, лежит в некотором интервале (сделки на рынке имеют разброс значений цен) и может быть субъективной (зависит от мнения оценщика), что приведет намеренно или нет к завышению/занижению стоимости актива или обязательства и, соответственно, доходов и расходов;

- отражение активов по справедливой стоимости основано на их наилучшем использовании при продаже, но не при текущем использовании, даже если это противоречит реальному использованию актива в бизнесе;

- наилучшее использование может быть намеренно искажено.

Этот перечень можно детализировать более подробно<sup>14</sup>.

Поэтому, на наш взгляд, применение принципов МСФО в России должно носить продуманный характер с учетом российской специфики и сопровождаться соответствующими изменениями в области федеральных стандартов оценки (в ФСО № 1 отсутствует понятие справедливой стоимости), в области налогообложения (как минимум в части стимулирования амортизационной и инвестиционной политики организаций).

### **Заключение**

Таким образом, применение стоимостного подхода к налогообложению в современных российских условиях имеет как положительные, так и отрицательные стороны. Поэтому его использование должно быть тщательно продумано и подвергнуто многостороннему анализу. Только в этом случае последствия этих изменений положительно отразятся на конкурентоспособности российской экономики.

### **Список литературы**

1. Белов А. И. Показатели и факторы конкурентоспособности национальной экономики // Известия ПГПУ им. В. Г. Белинского. 2011. № 24.
2. Бондарева Н. А. Институциональная среда налогового контроля // Экономика и предпринимательство. № 12 (ч. 4). 2013. С. 79–85.
3. Егоров И. А. Стоимость компании и трансфертное ценообразование // Вопросы оценки. 2002. № 4. С. 2–11.
4. Зак Джерард М. Справедливая стоимость — соблазны манипулирования отчетностью. Новые глобальные риски и методы их выявления, пер. с англ. М.: Маросейка, 2011. — 230 с.

<sup>14</sup> См. Зак Джерард М. Справедливая стоимость — соблазны манипулирования отчетностью. Новые глобальные риски и методы их выявления, пер. с англ. М.: Маросейка, 2011.

5. Косорукова И. В. Стоимостно-ориентированный подход к анализу конкурентоспособности бизнеса // Современная конкуренция. 2013. №2 (38). С. 28–38.
6. Косорукова И. В., Родин А. Ю. Оценка стоимости имущества для целей налогообложения за рубежом и в России: сравнительный анализ // Финансы и кредит. 2013. №9 (537). С. 34–38.
7. Лыкова Л. Н. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для магистров / Л. Н. Лыкова, И. С. Букина. М.: Юрайт, 2013. — 428 с.
8. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть 1, 2.
9. Официальный сайт ФНС России. URL: <http://www.nalog.ru>.
10. Приказ Минэкономразвития РФ от 20.07.2007 г. № 256 «Об утверждении Федерального стандарта оценки № 1 «Общие понятия оценки, подходы к оценке и требования к проведению оценки (ФСО № 1)» (с изм. и доп.).
11. Приказ Минэкономразвития от 20.07.2007 г. № 254 «Об утверждении федерального стандарта оценки «Требования к отчету об оценке (ФСО № 3)».
12. Приказ Минэкономразвития РФ от 22.10.2010 г. № 508 «Об утверждении Федерального стандарта оценки «Определение кадастровой стоимости (ФСО № 4)».
13. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (с изм. и доп.).
14. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (с изм. и доп.).
15. Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (с изм. и доп.).
16. Сайт компании «Эрнст энд Янг». URL: <http://www.ey.com>.
17. Силантьева Ю. В. Конкурентоспособность Российской Федерации и направления ее повышения // Современная конкуренция. 2013. №5 (41).
18. Теория и практика государственного налогового контроля на этапе инновационного развития экономики / под общ. редакцией д.э.н., проф. Шуваловой Е. Б. М.: МЭСИ, 2011. — 498 с.
19. Черник Д. Г., Кирина Л. С., Балакин В. В. Налоговое консультирование. Часть 3. М.: Экономика, 2009. — 439 с.
20. Федеральный закон № 135-ФЗ от 29.07.1998 г. «Об оценочной деятельности в РФ» (с изм. и доп.).
21. Федеральный закон № 208-ФЗ от 27.07.2010 года «О консолидированной финансовой отчетности» (с изм. и доп.).

---

*I. Kosorukova, PhD (Economics), Assistant Professor, Head of Department of Valuation Activity, Fund Market and Capital Taxation, MUIF «Synergy», Moscow, [IKosorukova@mfa.ru](mailto:IKosorukova@mfa.ru)*

*I. Yagodkina, Doctor of Science (Economics), Professor, MUIF «Synergy», Moscow, [izolda32@mail.ru](mailto:izolda32@mail.ru)*

## APPLICATION OF THE COST APPROACH IN TAXATION OF RUSSIAN ORGANIZATIONS AS A TOOL TO INCREASE COMPETITIVENESS OF THE NATIONAL ECONOMY

In the article the authors consider the problems of application of the cost approach in taxation of Russia: peculiarities of transfer pricing and their account in determining the tax bases of taxation; problems of accounting in the taxation of such categories as the fair value of the taxation. The authors examine the impact of the application of the cost approach in taxation on the growth of competitiveness of the national economy.

**Keywords:** transfer pricing, objects of taxation, valuation activity, tax appraiser, IFRS, competitiveness of the economy.