

Оптимизация расчётов по налогу на имущество организаций: методические аспекты

Р.В. НУЖДИН, канд. экон. наук, доцент (e-mail: rv.voronezh@gmail.com)

Г.В. БЕЛЯЕВА, д-р экон. наук, профессор (e-mail: kafbuhuchet@yandex.ru)

Н.И. ПОНОМАРЁВА, канд. экон. наук, доцент (e-mail: ponomareva220387@yandex)

М.М. ПУХОВА, канд. экон. наук, доцент (e-mail: putochka19@mail.ru)

А.А. СИДЕЛЬНИКОВА, обучающаяся по направлению «Экономика» Кафедра теории экономики и учётной политики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет инженерных технологий»

Введение

Одним из ключевых элементов системы налогового менеджмента является налоговое планирование, главная цель которого заключается в построении продуктивного учётного процесса, обеспечивающего оптимизацию налоговых платежей и минимизацию налоговых потерь, учитывающих постоянные изменения направлений влияния факторов внешней и сопряжённой бизнес-среды [9]. Актуализация данного направления, неразрывно связанного с изысканием дополнительных возможностей для финансирования бизнес-деятельности, значительно повышается в условиях высокой стоимости привлечения заёмных средств. В данном контексте налоговое планирование должно быть ориентировано на методологию, реализующую преимущества процессного подхода к осуществлению концептуализированных процедур, т. е. взаимосвязанных и взаимозависимых подпроцессов управленческих воздействий [15].

Традиционно налоговая оптимизация в производственных организациях носит фрагментарный характер и в большей степени направлена на снижение платежей по налогу на прибыль органи-

заций и налога на добавленную стоимость, на долю которых приходится более 50 % всех отчислений. В то же время недоиспользование возможностей налоговой оптимизации, в том числе по налогу на имущество, обусловлено в большей степени не его низкой привлекательностью, а уровнем развития налогового менеджмента [14]. Как правило, вопросы оптимизационных решений [3, 6, 7, 12] прямо или косвенно связаны с вариантами учётной налоговой политики. При этом инструмен-

ты налоговой оптимизации атрибутивно должны соответствовать нормам действующего законодательства, недопустимо смешивать законные и незаконные методы [10, 13]. Однако некоторые рекомендуемые авторами направления (способы, приёмы) оптимизации остаются без должного внимания, несмотря на их законность и широкую известность даже среди крупнейших налогоплательщиков (табл. 1). В 2021 г. организациями использовались следующие инструменты:

Таблица 1. Анализ использования отдельных инструментов налоговой оптимизации (по налогу на прибыль) крупнейшими налогоплательщиками *

Показатель	Годы						
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доля налогоплательщиков, применивших инвестиционный налоговый вычет, %	–	–	–	–	0,004	0,014	0,028
Доля налогоплательщиков, применивших «амортизационную премию», %	3,02	3,01	3,09	3,14	3,20	3,18	3,24
Доля налогоплательщиков, применивших нелинейный метод, %	0,52	0,60	0,46	0,59	0,56	0,39	0,37
Доля налогоплательщиков, применивших к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 2, %	0,13	0,14	0,13	0,13	0,13	0,12	0,11
Доля налогоплательщиков, применивших к основной норме амортизации специальный коэффициент не выше 3, %	0,10	0,09	0,08	0,07	0,07	0,07	0,06

* По данным формы № 5-П «Отчёт о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» (https://www.nalog.gov.ru/rn36/related_activities/statistics_and_analytics/forms/).

– инвестиционный налоговый вычет – менее 0,03 % налогоплательщиков, несмотря на то что на региональном уровне законодательно возможность его применения была закреплена в 57 субъектах: с 2019 г. в 10 субъектах, с 2020 г. – в 37, с 2021 г. – в 10¹;

– амортизационная премия – менее 3,5 % налогоплательщиков;

– нелинейный метод амортизации – менее 0,5 % налогоплательщиков;

– специальные коэффициенты к основной норме амортизации – менее 0,2 % налогоплательщиков.

Таким образом, можно сделать вывод о низком уровне активизации процессов налогового менеджмента в отечественных организациях (менее 5 %). При этом

значительно меньшее внимание уделяется налогу на имущество как источнику высвобождения дополнительных средств, масса которого по итогам 2021 г. не превышала 4 % в общей структуре налоговых поступлений в бюджет (табл. 2). В то же время отличительной особенностью налога на имущество является порядок определения налогооблагаемой базы, которая рассчитывается по данным бухгалтерского учёта². В данном контексте в процессе разработки оптимизационных мероприятий по данному виду налога акцент должен быть

смещён на положения бухгалтерских стандартов.

Материалы и методы исследования

Юридическая конструкция налога на имущество организаций структурно не отличается от других налогов (табл. 3). До 2019 г. объектом налогообложения являлось движимое и недвижимое имущество. После вступления в силу изменений налогового законодательства повысилась актуальность вопроса о критериях отнесения имущества к той или иной

¹ По состоянию на 01.01.2023 г. применение инвестиционных вычетов разрешено в 71 субъекте РФ (<https://its.1c.ru/db/taxprib#content:12581:hdoc:36>).

² В соответствии со ст. 375 НК РФ по отдельным объектам в качестве налоговой базы признаётся кадастровая стоимость имущества.

Таблица 2. Доля налога на имущество организаций в структуре налоговых платежей**

Показатель	Годы						
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Всего налогов Российской Федерации (по всем ВЭД), млрд р.	13 707	14 388	17 194	21 149	22 511	20 714	27 299
Налог на имущество организаций Российской Федерации (по всем ВЭД), млрд р.	712	764	856	985	919	906	966
Доля налога на имущество организаций (по всем ВЭД), %	5,20	5,31	4,98	4,66	4,08	4,37	3,54
Всего налогов Российской Федерации (производство сахара), млрд р.	9,862	12,642	8,606	6,232	6,893	5,978	17,430
Налог на имущество организаций (производство сахара), млрд р.	0,557	0,642	0,699	0,774	0,549	0,492	0,542
Доля налога на имущество организаций (производство сахара), %	5,65	5,08	8,12	12,43	7,97	8,23	3,11

** По данным формы 1-НОМ «Начисление и поступление налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности» (https://www.nalog.gov.ru/rn36/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10996289/)

Таблица 3. Юридическая конструкция налога на имущество организаций

Элемент	Содержание	Налоговое регулирование
Налогоплательщики	Организации, имеющие имущество, признаваемое объектом обложения налогом на имущество	Ст. 373 НК РФ
Объект налогообложения	Недвижимое имущество	Ст. 374 НК РФ
Налоговая база	1. Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (или) 2. Кадастровая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения	Ст. 375 НК РФ
Налоговый период	Календарный год	Ст. 379 НК РФ
Налоговые ставки	Не более 2,2 % (устанавливаются законами субъектов РФ)	Ст. 380 НК РФ
Порядок исчисления налога	Сумма налога исчисляется как произведение налоговой ставки и налоговой базы	Ст. 382 НК РФ
Порядок и сроки уплаты налога	Не позднее 28 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом***	Ст. 383 НК РФ

*** Авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в срок не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим отчётным периодом.

группе. При этом в НК РФ до сих пор отсутствуют определение недвижимого имущества и требования, выполнение которых позволяло бы однозначно классифицировать объекты. Как следствие, основным источником налоговых рисков, возможных в результате оптимизации, стала норматив-

но-правовая неопределённость в отношении порядка определения объектов налогообложения, о чём свидетельствуют судебные дела и многочисленные разъяснения различного уровня инстанций (табл. 4).

По нашему мнению, мероприятия налоговой оптимизации не

должны быть сопряжены с риском неоднозначной интерпретации выбранной организацией позиции. Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 375 НК РФ налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, учитываемого по его остаточной стоимости, сформированной в соответ-

Таблица 4. Институциональные подходы к определению объектов недвижимого имущества

Органы власти	Источник	Позиция/содержание
Минфин России	Письма от 11.04.2013 № 03-05-05-01/11960, от 25.02.2013 № 03-05-05-01/5322	При рассмотрении вопроса отнесения объектов к движимому или недвижимому имуществу необходимо учитывать положения Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений», а также ОКОФ
Минпромторг России	Письмо от 23.03.2018 № ОВ-17590-12.	Необоснованным является отнесение оборудования, машин и иных основных средств промышленного производства к недвижимому имуществу
ФНС России	Письма от 13.04.2022 № БС-3-21/3505@, от 25.11.2021 № БС-4-21/16452@, от 15.11.2021 № БС-4-21/15939@, от 01.10.2021 № БС-4-21/13969@, от 21.05.2021 № БС-4-21/7027@, от 15.03.2021 № БС-4-21/3300@, от 20.04.2020 № БС-4-21/6581@, от 28.08.2019 № БС-4-21/17216@, от 18.02.2019 № БС-4-21/2667@, от 08.02.2019 № БС-4-21/2179, от 01.10.2018 № БС-4-21/19038@	Даны разъяснения, чем следует руководствоваться при отнесении объектов к движимому или недвижимому имуществу
	Письмо от 08.07.2022 № БС-3-21/7173@	Изложены некоторые критерии квалификации имущества в качестве недвижимого
	Письмо от 08.02.2019 № БС-4-21/2179	Предусмотренные ГК РФ основания для определения вида объектов имущества устанавливаются в каждом случае в соответствии с правовыми нормами о критериях признания объекта движимым или недвижимым имуществом, в частности: – ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008); – Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений»; – Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости»
Верховный Суд РФ	Письма от 01.03.2021 № БС-4-21/2512 и от 25.03.2019 № БС-4-21/5305@	Для отнесения объекта имущества к недвижимости целесообразно исследовать: – наличие записи об объекте ЕГРН; – при отсутствии сведений в ЕГРН – наличие документов, подтверждающих прочную связь объекта с землёй и невозможность его перемещения без несоразмерного ущерба его назначению
	Определения ВС РФ от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 и от 30.09.2015 № 303-ЭС15-5520, пункт 38 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25	Государственная регистрация права на вещь не является обязательным условием для признания её объектом недвижимости
АС Северо-Западного округа	Определение ВС РФ от 07.02.2022 № 306-ЭС21-27603	Под единым объектом недвижимости понимается объект недвижимого имущества, имеющий составные элементы (части), функционально и (или) технологически неотделимые друг от друга
	Определение от 18.01.2019 № Ф07-15984/18	При определении характера спорного имущества суд руководствовался технической документацией на объект
Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ	Определения от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663, от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222	Рассмотрены вопросы о признании объектов движимым имуществом и освобождении от налогообложения оборудования

ствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учёта, утверждённым в учётной политике организации. В данном контексте приоритетным следует признать выбор инструментов, не связанных с классификацией имущества, источником которых выступает содержание бухгалтерских стандартов, определяющих учёт объектов основных средств:

– ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утверждённого приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н;

– ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утверждённого приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н.

Рассмотрим отдельные положения стандартов по бухгалтерскому учёту с позиций реализации возможностей оптимизации платежей по налогу на имущество организаций и минимизации трудозатрат.

Результаты исследования

Для целей исчисления налога на имущество организаций принципиальное значение имеют эле-

менты, определяющие стоимость основных средств, в том числе объектов недвижимого имущества (табл. 5): лимит первоначальной стоимости, переоценка, начало начисления амортизации, периодичность начисления амортизации, применение метода начисления амортизации, метод начисления амортизации.

Сравнительная оценка положений бухгалтерского и налогового учёта в отношении основных средств свидетельствует, что после принятия ФСБУ 6/2020

Таблица 5. Элементы учётной политики, определяющие особенности исчисления налога на имущество организаций и налога на прибыль

Элемент учётной политики	Налог на имущество организации ФСБУ (6/2020)	Налог на прибыль организации (НК РФ)
Лимит первоначальной стоимости	Пункт 5. Организация может принять решение не применять ФСБУ 6/2020 в отношении активов, имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учётом существенности информации о таких активах	Пункт 1 ст. 256. Амортизируемым имуществом признаются имущество... со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. р.
Переоценка основных средств	Пункт 13. Объект основных средств оценивается в бухгалтерском учёте одним из следующих способов: а) по первоначальной стоимости; б) по переоценённой стоимости. Выбранный способ последующей оценки основных средств применяется ко всей группе основных средств	Статья 257. Положительная (отрицательная) сумма переоценки не признаётся доходом (расходом) для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации
Начало начисления амортизации	Пункт 33. Начисление амортизации объекта основных средств: начинается с даты его признания в бухгалтерском учёте. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учёте	Пункт 4 ст. 259. Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества... начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введён в эксплуатацию
Периодичность начисления амортизации	Периодичность не регламентирована. Организация самостоятельно выбирает отчётный период	Пункт 2 ст. 259. Сумма амортизации... определяется налогоплательщиками ежемесячно
Применение метода начисления амортизации	Пункт 34. Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств	Пункт 1 ст. 259. Метод начисления амортизации устанавливается применительно ко всем объектам амортизируемого имущества****
Метод начисления амортизации	Пункты 35, 36. Амортизация по основным средствам... начисляется: 1) линейным способом 2) способом уменьшаемого остатка; 3) способом пропорционально количеству продукции (объёму работ в натуральном выражении)	Пункт 1 ст. 259. Налогоплательщики вправе выбрать один из следующих методов начисления амортизации: 1) линейный метод; 2) нелинейный метод
Порядок списания недоамортизированной стоимости	Порядок не регламентирован. Организация, выбравшая метод уменьшаемого остатка, самостоятельно выбирает способ списания недоамортизированной стоимости	Пункт 12 ст. 259.2. В случае если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 тыс. р., в месяце, следующем за месяцем, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода

**** Вне зависимости от установленного налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения метода начисления амортизации линейный метод начисления амортизации применяется в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы.

невозможно обеспечить сопоставимость данных и избежать возникновения временных разниц, поскольку при исчислении налога на прибыль не учитываются:

- величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды;
- результаты переоценки объектов амортизируемого имущества, проведённой после 2002 г.;
- ликвидационная стоимость при определении сумм амортизационных отчислений;
- результаты обесценения.

В соответствии с ФСБУ 6/2020 для принятия актива к учёту в качестве основных средств должны одновременно выполняться следующие условия:

- актив имеет материально-вещественную форму;
- предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд;
- предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Организация может установить лимит стоимости основных средств и не применять положения ФСБУ 6/2020 к активам, имеющим стоимость ниже лимита, установленного с учётом существенности информации о таких активах (п. 5 ФСБУ 6/2020). При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Указанное решение должно быть закреплено в учётной политике

организации для целей бухгалтерского учёта.

Необходимо отметить, что отдельные авторы [1], мнение которых мы разделяем, предлагают использовать лимит стоимости основных средств с целью признания затрат на их приобретение в составе расходов отчётного периода и уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на имущество. Однако в данном вопросе, мы считаем, следует проявить должную осмотрительность:

- во-первых, позиции Минфина России и Фонда «НРБУ «Бухгалтерский методологический центр» (БМЦ) существенно отличаются. Минфин России считает, что поскольку в пункте 4 ФСБУ 6/2020 речь идёт об активе (а не о группе активов), то лимит стоимости должен устанавливаться для единицы такого актива, а не совокупности его единиц. При этом существенность информации об активах в пункте 5 относится к величине лимита стоимости, а не к размеру совокупности единиц актива (объекта учёта), для которых устанавливается этот лимит^{3, 4}. БМЦ указывает, что «для реализации требований пункта 5 ФСБУ 6/2020 принципиальное значение имеет лимит стоимости применительно ко всей совокупности объектов, в отношении которых организация принимает решение о неприменении ФСБУ 6/2020. При этом стоимость отдельных объектов в составе этой совокупности значения не имеет»^{5, 6};

– во-вторых, отсутствуют разъяснения ФНС России;

– в-третьих, отсутствуют материалы судебной практики по данному вопросу.

Таким образом, с целью минимизации возможных налоговых рисков и с учётом практики применения положений ФСБУ 6/2020 нами рекомендуется установить в учётной политике организации для целей бухгалтерского учёта: лимит стоимости активов, принимаемых к учёту в качестве основных средств, в размере 100 тыс. р., что соответствует НК РФ для целей налогообложения прибыли; уровень существенности – 10 %, что соответствует ст. 15.11 КоАП РФ.

В соответствии с п. 33 ФСБУ 6/2020 организация может осуществлять начисление амортизации: 1) с момента признания объекта в бухгалтерском учёте; 2) с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учёте. Несмотря на возможность достичь некоторую экономию по налогу на имущество за счёт использования первого подхода⁷, считаем его применение нецелесообразным, поскольку полученный эффект, по нашему мнению, будет несопоставим с трудозатратами. Кроме того, второй подход обеспечит определённое единство используемых методов в бухгалтерском и налоговом учёте.

ФСБУ 6/2020 не регламентирует периодичность начисления амортизации.

³ Приложение к письму Минфина России от 18.01.2022 № 07-04-09/2185 (Раздел III Рекомендаций аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчётности организаций за 2021 г.).

⁴ Письмо Минфина России от 25.08.2021 № 07-01-09/68312.

⁵ Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств».

⁶ Аналогичная позиция раскрывается в Рекомендации БМЦ Р-125/2021-КпР «Групповая единица учёта основных средств».

⁷ Экономия в данном случае достигается за счёт уменьшения налогооблагаемой базы на сумму начисленной амортизации, учтённой в месяце ввода объекта в эксплуатацию, поскольку для исчисления налога на прибыль к расчёту принимается остаточная стоимость объекта основных средств на 1-е число каждого месяца отчётного периода.

тизации, т. е. гипотетически организация может выбрать в качестве отчётного периода квартал или год. Однако с утилитарной точки зрения нами рекомендуется устанавливать отчётный период (месяц) учитывая нормы НК РФ:

– при определении налоговой базы по налогу на имущество организаций используются данные об остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчётного периода и 1-е число месяца, следующего за отчётным периодом (п. 4 ст. 376);

– для целей налогообложения прибыли сумма амортизации определяется налогоплательщиками ежемесячно (п. 2 ст. 259).

В учётной политике для целей бухгалтерского учёта в отношении каждой группы основных средств должен быть установлен метод начисления амортизации, который будет наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств. При этом мы разделяем точку зрения С. Верещагина, который указывает на условность данного требования [2]. Если неизвестен объём производства продукции, то период, в течение которого использование активов будет приносить экономические выгоды организации, по нашему мнению, в большей степени определяется сроком полезного использования, нежели прогнозом экспертов о возможных объёмах производства продукции в каждом отчётном периоде. В данном случае амортизация начисляется линейным способом или способом уменьшаемого остатка (п. 35 ФСБУ 6/2020). Обоснование применения одного из двух способов может базироваться (без учёта влияния инфляционных процессов на стоимость основных средств, себестоимость производимой продукции и цены её

реализации) на предположении о равномерности загрузки объектов и необходимости использования линейного способа. С другой стороны, при равновеликих объёмах производства по мере износа объекта увеличивается риск его поломок и роста стоимости ремонтных работ, что свидетельствует о постепенном снижении получаемых организацией экономических выгодах⁸ и необходимости использовать метод уменьшаемого остатка.

В соответствии с п. 35 ФСБУ 6/2020 применение способа уменьшаемого остатка должно обеспечить уменьшение суммы амортизации объекта основных средств по мере истечения срока полезного использования этого объекта. Организация самостоятельно определяет методику расчёта. К числу возможных к применению подходов следует отнести:

– метод по сумме чисел лет срока полезного использования [4, 5]. Необходимо отметить, что в действующем ФСБУ он не указан в качестве самостоятельного;

– метод уменьшаемого остатка с применением повышающих коэффициентов. В данном случае организация должна обосновать

величину выбранного коэффициента [4, 5, 8];

– нелинейный метод, предусмотренный для целей налогообложения прибыли. Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается по следующей формуле (п. 1–4 ст. 259.2 НК РФ):

$$A_m = B \cdot k / 100,$$

где A_m – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы), р.; B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца, р.; k – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы), % (табл. 6).

Суммарный баланс определяется как остаточная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесённых к одной амортизационной группе (подгруппе) на 1-е число налогового периода (п. 1 ст. 322 НК РФ). С арифметической точки зрения пообъектное применение приведённого подхода для целей бухгалтерского учёта и определения налогооблагаемой базы каждого объекта недвижимого имущества обеспечивает сохранение экономического смысла.

⁸ «...Будущие экономические выгоды, заключённые в активе, представляют собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений денежных средств и их эквивалентов в организацию» (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 г. – приложение к Письму Минфина России от 23.12.2022 № 07-04-09/126779).

Таблица 6. Нормы амортизации для нелинейного метода (п. 5 ст. 259.2 НК РФ)

Амортизационная группа	Срок полезного использования	Норма амортизации (месячная), %
Первая	1–2 года	14,3
Вторая	2–3 года	8,8
Третья	3–5 лет	5,6
Четвёртая	5–7 лет	3,8
Пятая	7–10 лет	2,7
Шестая	10–15 лет	1,8
Седьмая	15–20 лет	1,3
Восьмая	20–25 лет	1,0
Девятая	25–30 лет	0,8
Десятая	более 30 лет	0,7

При этом в формуле (1) в качестве переменных следует использовать:

– A_m – сумма начисленной за один месяц амортизации для объекта основных средств соответствующей амортизационной группы (подгруппы), р.;

– B – балансовая стоимость основного средства соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца. В соответствии с ФСБУ 6/2020 балансовая стоимость определяется как разница между первоначальной стоимостью объекта суммой накопленной амортизации и обесценения:

$$B = S - A_n - O,$$

где S – первоначальная стоимость объектов, р.; A_n – сумма накопленной амортизации, $A_n = \sum A_m$, р.; O – сумма обесценения, р.; n – число полных месяцев, прошедших со дня включения указанных объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу), ед.; или

$$B = (S - L - O) \cdot (1 - k/100)^n,$$

где B – балансовая стоимость по истечении n месяцев после включения объекта основных средств в соответствующую амортизационную группу (подгруппу), р.; L – ликвидационная стоимость, р.

В Налоговом кодексе РФ отсутствуют нормы, регламентирующие применение обесценения для целей налогообложения. Однако, поскольку исчисление налога на имущество организации осуществляется по правилам бухгалтерского учёта, то при определении балансовой стоимости сумма обесценения вычитается. Организация не должна обосновывать перед ФНС правомерность применяемой методики оценки обесценения активов в целях исчисления налога на имущество [11]. При этом методика должна соответствовать требованиям Международного стандарта финансовой отчётности (IAS) 36 «Обесценение

активов». Таким образом, предложенный подход на основе нелинейного метода предполагает использование стоимости объекта основных средств, уменьшенной на сумму накопленной амортизации и обесценения, что априори будет обеспечивать выполнение требования ФСБУ 6/2020 о снижении суммы амортизации в каждом последующем отчётном периоде.

Величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды, включённая в соответствии с п. 10 ФСБУ 26/2020 в первоначальную стоимость, не учитывается при определении налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций (п. 3 ст. 375 НК РФ). В соответствии с Письмом Департамента налоговой политики Минфина России от 10 июля 2020 г. № 03-05-05-01/59977 «остаточная стоимость основного средства, включающая в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат в отношении данного объекта (т. е. величину оценочного обязательства), при исчислении налоговой базы по налогу на имущество организаций принимается без учёта величины оценочного обязательства (за вычетом амортизации в части, относящейся к данному оценочному обязательству)». То есть балансовую стоимость по данным бухгалтерского учёта для исчисления налога на имущество организаций необходимо скорректировать следующим образом:

$$B_{ii} = B - (E - E(1 - k/100)^n),$$

$$B_{ii} = B - E(1 - (1 - k/100)^n),$$

где B_{ii} – балансовая стоимость для исчисления налога на имущество организаций (налогооблагаемая база), р.; E – величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды, р.

Особенность способа уменьшаемого остатка, в том числе на основе нелинейного метода, заключается в том, что после завершения срока полезного использования остаётся недоамортизированная стоимость, т. е. балансовая стоимость не равна ликвидационной. Таким образом, организации необходимо отразить в учётной политике два аспекта: 1) в последний период срока полезного использования формулы для расчёта амортизации не применяются; 2) недоамортизированная стоимость объекта в полном объёме списывается на расходы отчётного периода.

Выводы

Резюмируя изложенное, можно сделать следующие выводы:

– налог на имущество организаций является региональным налогом и занимает в структуре налоговых платежей незначительную долю, однако с исчислением налога связано множество проблем, обусловленных применением норм ФСБУ 6/2020 «Основные средства»;

– существует ряд особенностей исчисления налога на имущество по правилам бухгалтерского учёта, которые необходимо принимать во внимание в ходе разработки положений учётной политики, в том числе главным здесь являются новации бухгалтерского законодательства, действующие в соответствующем налоговом периоде;

– состав положений, относящихся к политике учёта основных средств, в том числе недвижимого имущества, не является закрытым, допускаются изменения и дополнения, соответствующие нормативным требованиям, но в обязательном порядке требуется раскрытие методических алгоритмов ведения отдельных учётных и расчётных процедур;

– в большинстве случаев при выборе способов и приёмов бухгалтерского учёта основных средств для целей оптимизации платежей по налогу на имущество не обеспечивается сближение бухгалтерского и налогового учёта, что обусловлено множеством различий, в том числе разноплановых подходов, существующих на современном этапе развития отечественных учётных стандартов;

– при формировании учётной политики особое внимание рекомендуется уделять положениям ФСБУ, по которым сложились различные мнения у Минфина России, БМЦ и ФНС. Позиция последней в ряде случаев является источником негативной судебной практики для организаций;

– для целей бухгалтерского учёта при начислении амортизации по объектам основных средств предлагается использовать модифицированный способ уменьшаемого остатка, основанный на преимуществах нелинейного метода, предусмотренного Налоговым кодексом РФ.

Подтверждение выдвинутой гипотезы о перспективности и экономической целесообразности применения модифицированного нелинейного метода начисления амортизации требует проведения оценочно-аналитических процедур по данным действующих организаций.

Список литературы

1. *Брызгалин, А.В.* Актуальные вопросы по налогу на имущество, земельному и транспортному налогам: из практики налогового консультирования / А.В. Брызгалин, О.С. Фёдорова // *Налоги и финансовое право*. – 2020. – № 10. – С. 8–105.

2. *Верещагин, С.* Элементы амортизации объектов основных средств и их изменение / С. Верещагин. – URL: <https://www.klerk.ru/user/209610/565124> (дата обращения: 25.05.2023).

3. *Дедова, О.В.* Совершенствование налогового учёта на предприятии /

О.В. Дедова, Ю.А. Дворецкая // *Вестник Брянского государственного университета*. – 2019. – № 3. – С. 112–119.

4. *Копылова, Е.К.* ФСБУ 6/2020: дискуссионные аспекты применения элементов амортизации основных средств / Е.К. Копылова, Т.И. Копылова // *Международный бухгалтерский учёт*. – 2021. – Т. 24. – № 5. – С. 548–574.

5. *Кузнецов, П.* Норма амортизации и методы начисления амортизации / П. Кузнецов. – URL: <https://xn--b1aa5edeuba5ai.xn--p1ai/blog/norma-amortizacii-i-metody-nachisleniya-amortizacii> (дата обращения: 20.05.2023).

6. *Малахова, Ю.В.* Оценка эффективности учётной политики организации с точки зрения оптимизации налога на прибыль / Ю.В. Малахова, А.Е. Малахов, И.В. Сазонова // *Налоги и налогообложение*. – 2020. – № 2. – С. 9–17.

7. *Манакова, Е.В.* Налоговое планирование и некоторые аспекты налоговой учётной политики / Е.В. Манакова // *Дискуссия*. – 2018. – № 6 (91). С. 27–36.

8. *Маркова, Ю.А.* Проблемные аспекты выбора метода начисления амортизации основных средств / Ю.А. Маркова, М.М. Панкова // *Финансы, учёт, банки : Тезисы докл. и выступл. III Междунар. научно-практич. конф. молодых учёных. Донецк, 2021*. – С. 227–229.

9. *Ордынская, М.Е.* Учётная политика как важнейший инструмент налогового планирования / М.Е. Ордынская, О.С. Арчакова // *Человек, общество*

и культура в XXI веке. – Белгород : Агентство перспективных научных исследований, 2017. – С. 83–86.

10. Эволюция нормативно-правового регулирования политики налогового учёта в организациях / И.В. Оробинская, Л.В. Брянцева, А.Н. Полозова, И.Н. Маслова // *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. – 2017. – № 1 (52). – С. 217–221.

11. Письмо Федеральной налоговой службы от 31 августа 2022 г. № БС-4-21/11468@ «О рассмотрении обращения». СПС «Гарант» (дата обращения: 02.06.2023).

12. *Румянцева, В.М.* Риск-ориентированный подход как основа формирования корпоративной учётной политики / В.М. Румянцева // *Учёт. Анализ. Аудит*. – 2018. – Т. 5. – № 4. – С. 120–130.

13. *Садченко, К.Г.* Учётная политика организации как инструмент оптимизации налогообложения / К.Г. Садченко // *Вестник Евразийской науки*. – 2018. – Т. 10. – № 1. – URL: <https://esjtoday/PDF/32ECVN118.pdf> (дата обращения: 08.06.2023).

14. *Семёнова, Г.Н.* Амортизация основных средств и её влияние на финансовые результаты / Г.Н. Семёнова // *Экономика и управление: проблемы, решения*. – 2022. – Т. 2. – № 5. – С. 132–140.

15. Оптимизационные процедуры в системе налогообложения перерабатывающих организаций / А.И. Хорев, Г.В. Беляева, А.Н. Полозова, Р.В. Нуждин // *Вестник ВГУИТ*. – 2019. – Т. 81. – № 1. – С. 357–365.

Аннотация. Изложена юридическая конструкция налога на имущество. Раскрыты особенности налогообложения имущества организаций. Констатирован недостаточный уровень развития налогового менеджмента в отечественных организациях. Рассмотрены основные требования бухгалтерских стандартов, влияющих на формирование налогооблагаемой базы и суммы налоговых платежей. Изложены методические аспекты предлагаемого способа уменьшаемого остатка на основе нелинейного метода, предусмотренного налоговым законодательством. **Ключевые слова:** налог на имущество организаций, основные средства, недвижимое имущество, учётная политика, налогообложение, налоговая оптимизация.

Summary. The legal structure of the property tax is stated. Features of taxation of property of organizations are disclosed. The insufficient level of development of tax management in domestic organizations is stated. The main requirements of accounting standards that affect the formation of the taxable base and the amount of tax payments are considered. The methodological aspects of the proposed reducing balance method based on the non-linear method provided for by tax legislation are outlined.

Keywords: corporate property tax, fixed assets, real estate, accounting policy, taxation, tax optimization.