

ПОРЯДОК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА НЕВОСТРЕБОВАННЫХ НАЛОГОВЫХ УБЫТКОВ ПРЕДПРИЯТИЙ В УСЛОВИЯХ РЕОРГАНИЗАЦИИ

*Наталья СТРАТУЛАТ, Александр ПОЛОМОШНЫХ**

Кафедра «Финансы и банки»

**Академия экономических знаний Молдовы*

În economia de tranziție este inevitabil procesul de rerepartizare a capitalului, inclusiv reorganizarea întreprinderilor. În articol sunt examinate cinci forme de reorganizare, reglementate de normele legislative ale Republicii Moldova – Codul civil, Codul fiscal și alte acte normative, fiind prezentate diferite viziuni aferente situației economice respective, viziunea proprie a autorilor. Sunt propuse soluții de îmbunătățire a situației. Se fac concluzii referitor la cele mai eficiente instrumente de scoatere a întreprinderilor din criză.

In the economy of transition period the capital re-distribution process is inevitable, including the juridical reorganization of an enterprise. In the article there are examined five forms of reorganization, various options about this issue are demonstrated, the own point of view is presented, the stipulations of Moldavian Civil and Tax codes and of other legal documents are taken into account, the solutions about the most effective instruments for leading the enterprise out of a crisis.

Экономике переходного периода свойственны явления, когда при относительном благополучии одних предприятий другие могут испытывать значительные трудности. В подобных условиях неизбежен процесс перераспределения капитала, в том числе посредством юридической реорганизации предприятий. Гражданский кодекс Республики Молдова позволяет проводить реорганизацию в любой из пяти форм: *слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование*.

Распространенным способом вывода из кризиса предприятий является слияние (присоединение) с более благополучными партнёрами. Причём, многие из таких предприятий могут располагать невостребованными налоговыми убытками, являющимися порой не последним аргументом в пользу объединения. Существуют различные мнения относительно бухгалтерского учёта налоговых убытков в случае реорганизации предприятий.

В соответствии с одной из точек зрения, если предприятие в случае реорганизации (слияния, разделения, присоединения) прекращает свою деятельность, то счета, соответствующие указанным объектам, должны быть закрыты. Альтернативная точка зрения заключается в том, что права и обязательства по расчётам с бюджетом при реорганизации должны передаваться правопреемникам аналогично другим хозяйственным средствам.

Попытаемся найти наиболее объективный подход, используя положения действующего законодательства и принципы бухгалтерского учёта. Порядок финансового и налогового учёта невостребованных налоговых убытков установлен *Национальным стандартом бухгалтерского учёта 12 «Учёт подоходного налога» (п. 17-22), Налоговым кодексом Республики Молдова (ст. 32)* и прочими документами. Можно выделить две наиболее распространенных ситуации (см. табл.):

В соответствии с Гражданским кодексом РМ (ст. 70), права и обязанности предшественников в случае реорганизации переходят в полном объеме к правопреемникам. Следует заметить, что сказанное верно не только для расчетов с хозяйствующими субъектами, но и с бюджетом. По своей экономической природе отсроченные налоги представляют собой требования и обязательства, подлежащие использованию/оплате в последующие периоды. Из этого можно сделать вывод, что следствием реорганизации предприятий является передача права на использование отсроченных активов или обязанности погашения отсроченных налоговых обязательств.

Ст. 58-59 Налогового кодекса РМ разделяют понятия «квалифицированная» и «неквалифицированная» реорганизация. В *ст. 58(5) Налогового кодекса РМ* под квалифицированной реорганизацией подразумевается полная или частичная реорганизация хозяйствующего субъекта, в соответствии с планом реорганизации, обусловленной предпринимательской деятельностью, не имеющая целью или результатом уклонение какого-либо хозяйствующего субъекта или акционера (пайщика) от уплаты налогов.

Таблица

Отражение в бухгалтерском учёте предприятия невостребованных налоговых убытков

Ситуации Описание	Ситуация 1	Ситуация 2
Характеристика финансового положения предприятия.	Имеется достаточная уверенность, что предприятие сумеет воспользоваться невостребованными налоговыми убытками до истечения срока их востребования.	Отсутствие в отчетном году прибыли до налогообложения и уверенности в получении достаточного налогооблагаемого дохода в последующие периоды.
Способ отражения невостребованных налоговых убытков.	Отражение невостребованных убытков в составе отсроченных активов по подоходному налогу (п. 20 НСБУ 12) в сумме $\text{Налогооблагаемый доход} \times 15\%^1$.	Отражение невостребованных налоговых убытков в забалансовом учёте (п. 22 НСБУ 12).
Корреспонденция счетов.	Дебет 135 «Отсроченные активы по подоходному налогу» Кредит 731 «Расходы (экономия) по подоходному налогу».	Дебет 945 «Невостребованные налоговые убытки».

Письмо ГГНИ № 17-2-09/1-883-4461 от 03.10.2002 «О некоторых аспектах определения разделения хозяйствующего субъекта как квалифицированной реорганизации в соответствии со ст. 58 Налогового кодекса» предусматривает, что в случае выполнения требований налогового законодательства и очевидности характера прозрачности реорганизационной операции, таковая по результатам сверки и изучения данных, отражённых в финансовых отчётах хозяйствующих субъектов, может быть определена как квалифицированная реорганизация.

Рассмотрим применение изложенных выше положений на практическом примере. Для расширения производственного потенциала учредителями «А» и «В» принято решение об объединении и создании нового предприятия «АВ». Предприятие «А» располагает уникальным производственным комплексом, однако по причине неэффективного управления несколько лет подряд несло убытки (невостребованные налоговые убытки на момент реорганизации – 130 500 тыс. леев). Предприятие «В» работает рентабельно, однако дальнейшее развитие невозможно без расширения мощностей.

Этап I. На первом этапе необходимо определить характер осуществляемой реорганизации с точки зрения налогового законодательства. Для этого необходимо получить заключение Государственной налоговой службы, которое выдаётся по результатам документальной проверки. Следует отметить субъективность позиции налоговых органов в отношении реорганизации предприятий. Большинство реорганизаций оцениваются как укрытие от налогов, несмотря на стремление к расширению производства и увеличению количества рабочих мест, что неминуемо приведёт к росту платежей в бюджет.

Этап II. Если налоговая служба признала право реорганизованного предприятия на использование невостребованных налоговых убытков, то необходимо переходить ко второму этапу. Порядок действий и бухгалтерских записей будет зависеть от исходных данных примера (см. таблицу).

Ситуация 1: изначально невостребованные налоговые убытки были отражены на счетах активов. В этом случае, по нашему мнению, на основании передаточного акта сумма отсроченных активов по подоходному налогу должна быть передана предприятию-правопреемнику, что в бухгалтерском учёте отражается следующим образом (рис. 1-а):

В бухгалтерском учёте предприятия «А»	В бухгалтерском учёте предприятия «АВ»
Дебет счёта 000 «Транзитный счёт – Реорганизация предприятий» - 19 575 леев; Кредит счёта 135 «Отсроченные активы по подоходному налогу» - 19 575 леев.	Дебет счёта 135 «Отсроченные активы по подоходному налогу» - 130 500 леев; Кредит счёта 000 «Транзитный счёт – Реорганизация предприятий» - 19 575 леев.

¹ Ставка подоходного налога для юридических лиц, установленная на 2007 год (ст. 15 лит. «в» Налогового кодекса РМ)

Ситуация 2: присоединяемое предприятие не отражало на балансовых счетах отсроченных налоговых активов. Данная ситуация представляет значительно больший практический интерес: как правильно отразить в учёте реорганизованного предприятия обретенное право использования неустрабованных налоговых убытков.

В соответствии с п. 20 НСБУ 12, предприятиям следует признать отсроченный актив от суммы неустрабованных налоговых убытков при наличии достаточной уверенности в получении в последующих отчетных периодах налогооблагаемого дохода, за счет которого могут быть использованы неустрабованные налоговые убытки до того, как истечет срок их вострабования.

Очевидно, что процедура слияния (присоединения) предприятий иницируется с целью повышения результативности деятельности. Данное положение, по нашему мнению, позволяет утверждать, что предприятие-правопреемник сумеет воспользоваться «унаследованными» неустрабованными налоговыми убытками, следовательно, в учёте необходимо признать соответствующее отсроченное налоговое требование. Таким образом, в бухгалтерском учёте должны быть отражены следующие корреспонденции счетов (рис. 1-б):

В бухгалтерском учёте предприятия «А»	В бухгалтерском учёте предприятия «АВ»
Кредит счёта 945 «Неустрабованные налоговые убытки» - 130 500 леев.	Дебет счёта 135 «Отсроченные активы по подоходному налогу» - 19 575 леев; Кредит счёта 731 «Расходы (экономика) по подоходному налогу» - 19 575 леев.

Данная точка зрения находит подтверждение среди положений Международных стандартов финансовой отчётности. В частности, МСФО 3 «Объединение бизнеса» в составе идентифицируемых активов признаёт активы, которые ранее не отражались в финансовой отчетности объединяемой компании, например потому, что до момента покупки они не соответствовали критериям признания. При наличии подтверждения налоговых органов права использования отложенных налоговых активов, таковые могут признаваться в качестве актива в финансовой отчетности правопреемника.

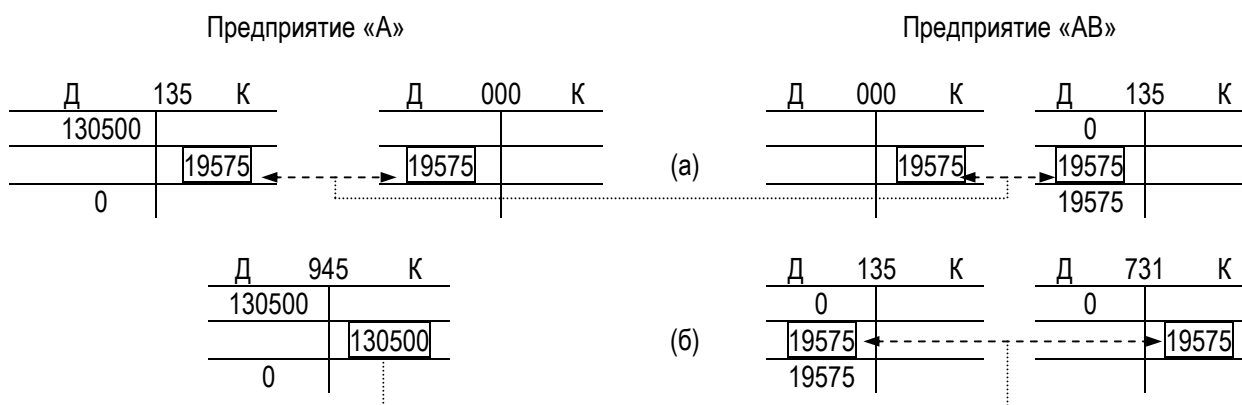


Рис. 1. Схема бухгалтерских записей учёта неустрабованных налоговых убытков при реорганизации предприятий.

На основании изложенного выше можно сделать следующие выводы и предложения:

1. В условиях переходной экономики эффективным инструментом вывода из кризиса предприятий является слияние (присоединение) с более финансово благополучными экономическими агентами.
2. При принятии решения о слиянии (присоединении) большое значение имеют налоговые мотивы – в частности, использование неустрабованных налоговых убытков.
3. Необходимо соблюдение ряда законодательно установленных требований для признания права использования неустрабованных налоговых убытков реорганизованного предприятия.
4. Предложены две основные схемы бухгалтерского учёта неустрабованных налоговых убытков при реорганизации предприятий.

Литература:

1. Гражданский кодекс РМ; Закон РМ №1107-XV от 06.06.2002 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 2002. - №82-86.
2. Концептуальные основы подготовки и представления финансовых отчетов, утверждённые приказом министра финансов РМ №174 от 25.12.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 1997. - №88-91.
3. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утверждённые приказом министра финансов РМ №174 от 25.12.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova. - 1997. - №88-91.
4. Международные стандарты финансовой отчётности. Русское издание. Аскери. 2005.
5. Игнатьюшин Ю.В. Оценка компаний при слияниях и поглощениях: создание стоимости в частных компаниях. - Москва: Альпина Бизнес Букс, 2004. - 208 с.
6. Бригхен Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс. В 2-х тт. / Пер. с англ. – СПб.: Экономическая школа, 1999.

Prezentat la 18.04.2007