

УДК 657.1

В. А. Шичалина

Дальневосточный федеральный университет, г. Владивосток, email: shichalina.va@dvfu.ru

ПРИЗНАНИЕ СТАТУСОВ РЕЗИДЕНТОВ АДМИНИСТРАТИВНО-НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ В КАЧЕСТВЕ ВНЕБИРЖЕВЫХ ПРОИЗВОДНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

Ключевые слова: статус Резидента, Сколково, Свободный порт Владивосток (СПВ), Корпорация развития Дальнего Востока и Арктики (КРДВиА); производный финансовый инструмент (ПФИ), опционный договор, внебиржевой ПФИ, финансовый актив, МСФО.

В настоящее время становятся распространенными инвестиционными мерами поддержки предпринимательской деятельности предоставления определенного комплекта прав и налоговых льгот. Получение таких преференций представляет собой получение статуса Резидента административно-налогового режима, который закрепляется за выделенной географической территорией или принадлежностью к определенному режиму. С нашей точки зрения, приобретение такого статуса недооценено с бухгалтерской точки зрения. В данной статье проанализированы статусы Резидентов Сколково и Свободного порта Владивосток (СПВ). Несмотря на то, что компании-резиденты получают экономию на налоговых льготах до 50% и прочие эксклюзивные права, данный статус не отражается в финансовой отчетности таких компаний, ни в Бухгалтерском балансе, ни в Отчете о финансовом положении. В связи с чем, на примере статуса Резидента СПВ проводится тест на соответствие критериям производного финансового инструмента и способы его отражения в финансовой отчетности.

В. А. Shichalina

Far Eastern Federal University, Vladivostok, email: shichalina.va@dvfu.ru

RECOGNITION OF TAX ADMINISTRATIVE RESIDENT STATUSES AS OTC DERIVATIVE FINANCIAL INSTRUMENTS

Keywords: Resident status, Skolkovo, Free Port of Vladivostok (FPV), Far East and Arctic Development Corporation (KRDV&A); derivative financial instrument (DFI), option agreement, OTC derivative, financial asset, IFRS.

Currently, there are becoming widespread investment measures of supporting entrepreneurial activity and providing a certain set of rights and tax benefits. Obtaining such preferences means obtaining the status of a Resident of the administrative and tax regime, which is assigned to a designated geographic territory or belonging to a certain regime. From our point of view, the acquisition of such a status is underestimated from an accounting point of view. This article analyzes the statuses of the Skolkovo Residents and Residents of the Free Port of Vladivostok (FPV). Despite the fact that resident companies receive savings on tax breaks of up to 50% and other exclusive rights, such a status is not reflected in the financial statements of such companies, neither in the Balance Sheet, nor in the Statement of Financial Position. In this connection, based on the example of the FPV Resident status, a test is carried out for compliance with the criteria for a derivative financial instrument and how it is reflected in the financial statements.

В настоящее время с целью повышения инвестиционной привлекательности регионов России активно развиваются различные административно-налоговые режимы, которые способны выступать и в качестве инвестиционной поддержки предпринимателей и в качестве мотивационного толчка для развития определенных направлений бизнеса. Такие механизмы представляют собой предоставление определенных статусов, отождествляющих собой получение резидентства какой-либо географической территории, на которой этот статус и действует. В зависимо-

сти от специфичности территории, ее географического положения, климатических и инфраструктурных особенностей, определяются: правила, которым должен следовать потенциальный участник, претендующий на статус; виды деятельности, необходимые для реализации и подходящие под особенности региона; наличие административных, налоговых, таможенных и прочих преференций. Явные преимущества в виде налоговых льгот и престиж «статуса Резидента» позволяет привлекать на выделенные правительственными программами территории предприни-

мателей и инвесторов [1]. Кроме того, упрощенные административные механизмы позволяют подать заявку на рассмотрение достаточно быстро и максимально удобно.

Таким образом, в настоящее время, отличающееся особым уровнем неопределенности и нестабильности, владение исключительными правами в виде «статуса Резидента» представляется выгодным участникам предпринимательской деятельности.

Однако, описанное получение «эксклюзивных прав» под законодательно утвержденный статус Резидента с бухгалтерской точки зрения никак не выделяется. Компании, получившие статус Резидента, не отражают данный статус в финансовой отчетности. По нашему мнению, описанное обстоятельство нарушает международные принципы бухгалтерского учета такие как: прозрачность и достоверность информации. Более того, компания-Резидент, владеющая правом на различного рода преференции, возрастает в стоимости и инвестиционной привлекательности. Но этот факт также не отражен в финансовом положении компании.

В связи с чем, данное исследование проведено с целью определения «статуса Резидента» в качестве объекта бухгалтерского учета и возможности дальнейшего отражения его в финансовой отчетности компании. Методология проведения исследования включает использование как общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия и другие, так и специфические бухгалтерские методы: документирование, оценивание, бухгалтерская отчетность и баланс.

В целях данной статьи мы рассмотрим два примера административно-налоговых режимов с точки зрения их бухгалтерского учета и отражения в финансовой отчетности. В выборку нашего исследования попадают распространенные «статусы Резидентов»: а) свободного порта Владивосток; б) участники программы Сколково. Выбор данных программ объясняется относительной схожестью налоговых льгот и популярностью этих режимов среди российских предпринимателей. Можно также отметить полярность двух

выбранных режимов, действующих на разных географических сторонах России: инновационном западе и Дальнем Востоке.

Содержательно статус Резидента Сколково и Свободного порта Владивосток отличаются, если первый вариант направлен на поддержку и развитие инноваций, наукоемких технологий, то второй вариант не столь научно-технически масштабен и представляет собой именно механизм по поддержке предпринимательства. Однако, нас заинтересовали схожий административный процесс получения статуса Резидентства и экономическая сущность данных статусов, которая как мы считаем недооценена с точки зрения финансового учета и отражения в финансовой отчетности.

Получение от государства таких бонусов, как правило, положительно сказывается на оздоровлении предпринимательского климата. На настоящее время, в рамках программы по развитию Дальнего Востока, статус резидента СПВ распространяется на 22 муниципальных образования, образовано более 2 120 резидентов СПВ, создано более 87 000 рабочих мест, а общий объем инвестиций составляет более 1 088 млрд.руб [2]. Участников программы Сколково больше. Статус Сколково имеют 3209 компаний. Инновационный центр «Сколково», который часто называют американским аналогом «Российской Кремниевой долины», представляет собой наукоград, построенный в Можайском районе ЗАО Москвы на территории около 400 гектаров. Ниже приведена информация, которая позволит провести сравнение и определить отличия и сходства в административной составляющей данных резиденств.

Таким образом, представленная информация подтверждает наличие единых административных процессов при сравнении двух статусов Резидентов и содержательные отличия по структуре и операционному наполнению. Подробней остановимся на преференциях, который дает обладание статусом. В представленной таблице 2 содержится «бонусная программа» резидентства Свободного порта Владивосток.

Таблица 1

Административные особенности резидентов СПВ и Сколково

№П/п	Описание	Резидент СПВ	Резидент Сколково
1	Дата основания	13.07.2015г.	28.09.2010г.
2	Законодательное обеспечение	ФЗ «О свободном порте Владивосток» от 13.07.2015 №212-ФЗ [3]	ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» от 28.09.2010 № 244-ФЗ [4]
3	Налоговое обеспечение	ст.284 НК РФ	ст.246.1 НК РФ
4	Управляющая компания	АО «Корпорация развития Дальнего Востока и Арктики»	Фонд «Сколково»
5	Процедура получения	Подача заявки на сайте	Подача заявки на сайте
6	Сайт	https://erdc.ru/	https://sk.ru/
7	Участник проекта	Индивидуальный предприниматель или являющееся коммерческой организацией юридическое лицо, государственная регистрация которых осуществлена на территории свободного порта Владивосток	Российское юридическое лицо, осуществляющее исследовательскую деятельность и коммерциализацию ее результатов в соответствии
8	Виды деятельности	Финансовая и страховая деятельность; деятельность по организации и проведению азартных игр; торговля оптовая и розничная, за исключением реализации товаров, произведенных резидентом свободного порта Владивосток на территории свободного порта Владивосток, в соответствии с соглашением об осуществлении деятельности резидента СВП.	Соответствуют приоритетам научно-технологического развития РФ (п.8 ст.10 ФЗ-244): информационные технологии; биомедицинские технологии; энергоэффективные технологии; ядерные технологии; космические технологии и телекоммуникации.
9	Преимущества	Налоговые льготы и прочие преференции	Налоговые льготы и прочие преференции

[Источник – составлено автором]

Таблица 2

Привилегии статуса Резидента СПВ

№П/п	Привилегии	Значение для СПВ	Общее (без СПВ)
1	Налоговые льготы:		
1.1	налог на прибыль 12 % (на следующие 5 лет)	0% (первые 5 лет)	20%
1.2	налог на землю	0% (на первые 3 года)	0%-0,3%
1.3	налог на имущество организаций не более 0,5 % (на следующие 5 лет)	0% (на первые 5 лет)	2%
1.4	единый социальный налог (ПФР, ФСС, ФОМС)	7,6 %	30%
2	Административные преференции:		
2.1	Привлечение иностранной рабочей силы без учета квот;		
2.2	Сокращенные сроки проведения контрольных проверок;		
2.3	Режим «одного окна» для инвестора;		
2.4	Возможность применения процедуры свободной таможенной зоны (СТЗ);		
2.5	Право управляющей компании на защиту резидента в суде		
Итого (обобщенно):		налоговая нагрузка на первые 5 лет = 7,6%; налоговая нагрузка на следующие 5 лет = 19,6%;	>= 52%;

[Источник – составлено автором]

Таблица 3

Привилегии статуса Резидента Сколково

№П/п	Привилегии	Значение для Сколково	Общее (без Сколково)
1	Налоговые льготы:		
1.1	налог на прибыль	0% (10 лет)	20%
1.2	налог на добавленную стоимость	0% (10 лет)	20%
1.3	налог на имущество организаций	0% (10 лет)	2%
2	Единый социальный налог (ПФР, ФСС, ФОМС)	14 %	30%
2.1	пенсионное страхование	14%	
2.2	обязательное социальное страхование	0%	
2.3	обязательное медицинское страхование	0%	
Итого (обобщенно):	налоговая нагрузка на 10 лет = 14%;		>= 70%;

[Источник – составлено автором]

Представленная информация раскрывает получаемые привилегии и льготы, что представляют собой наличие у компании «статуса Резидента СПВ», а именно «бонус» в виде наличия «исключительного права», который приносит компании на первые 5 лет около 7,6% налоговой нагрузки, последующие 5 лет – около 20% налоговой нагрузки не считая прочие административные преференции. При прочих равных условиях, без статуса СПВ, компании имеют налоговую нагрузку в виде более чем 50% налогов. В целом, обладая таким бонусом компания экономит в первые 5 лет более 40% налогов, а во вторые 5 лет – более 30%. Т.е. такой бонус государственной программы дает компании налоговую экономию более чем в половину от общей налоговой нагрузки [5].

Для участия в программе компании необходимо соответствовать установленным требованиям:

- Регистрация юридического лица или ИП на территории муниципалитета СПВ (ч.1. ст.10. гл.3, 212-ФЗ) и осуществлять новые виды деятельности (см. таблицу 1);

- Минимальный объем капитальных вложений должен составлять не менее 5 млн рублей за 3 года с момента получения статуса резидента;

- Отсутствие у юридического лица или ИП недоимки и задолженности по налогам и сборам и не находиться

в процессе реорганизации, ликвидации, банкротства;

В представленной таблице 3 содержится «бонусная программа» резидентства Сколково.

На основании представленной информации можно сделать вывод, что компания, являющаяся Резидентом Сколково экономит на протяжении 10 лет более 70% налоговой нагрузки. Данный факт также интересен в связи с тем, что указанное преимущество не отражается в финансовой отчетности. Обратим внимание на то, что структурно «статус Резидента» дает право на владение налоговыми льгот. Данное обстоятельство приводит к логичному выводу, что компания Резидент получает опцион, т.е. опционное право на льготу по налоговой нагрузке.

Полагаем, что с целью признания статуса Резидента в качестве объекта бухгалтерского учета, мы можем признать его в качестве внебиржевого производного финансового инструмента.

С целью построения логики исследования, на примере статуса Резидента Свободного порта Владивосток представим проведенную сравнительную характеристику по квалификационным признакам определения статуса резидента в качестве: а) производного финансового инструмента (ПФИ), б) нематериального актива (НМА) и в) финансового вложения (ФВ). Квалификационные признаки

нематериального актива и финансового вложения согласуются с действующими Положениями по бухгалтерскому учету, квалификационные условия производного финансового инструмента отвечают международным стандартам, в связи с отсутствием критериев соответствия в ПБУ РФ. Информация представлена в таблице 4.

Представленная информация раскрывает характеристики, которые содержатся в Приложении А международного стандарта МСФО (IFRS) 9, в редакции от 17 февраля 2021 года, согласно которому, при соответствии всех трех признаков, договор может квалифицироваться как производный финансовый инструмент.

Проведение сравнительной характеристики позволяет сделать некоторые уточнения, свидетельствующие в пользу квалификации статуса Резидента Свободного порта Владивосток в качестве внебиржевого ПФИ:

1) компания, получившая статус резидента, получает набор привилегий, которые имеют количественное измерение, а именно – право экономии на налоговых выплатах около 30% (см. выше таблицу 2);

2) полученный бонус имеет «обратную силу», а именно: при не исполнении условий, прописанных в бизнес-плане, компания лишается статуса резидента СПВ, возвращается к уплате налогов по общим правилам и возмещает неуплаченные платежи по налогам во время существования льгот. Иными словами право можно «потерять»;

3) право экономии на налоговых выплатах при резиденстве конечно, а именно, статус резидента ограничен действием Соглашения об осуществлении деятельности на территории СПВ.

4) данная операция завершена юридическим соглашением – договором (Свидетельством о выполнении Соглашения), которое заключается с управляющей компанией – АО «Корпорацией развития ДВ и Арктики», в которой определяется срок действия такого соглашения. Соглашение можно продлить дополнительным соглашением при соблюдении требований.

В соответствии с внесением изменений от 21.09.2021г. в п. 1 Указания ЦБ РФ

№3565-У «О видах ПФИ», Центральный Банк РФ расширяет перечень базисных активов, которые лежат в основе расчетных ПФИ и базисным активом предусматривается наступление обстоятельства, соответствующего условиям договора. На этом основании, полагаем, что получение статуса резидента СПВ подпадает под действующее нововведение.

Базисным активом данного внебиржевого ПФИ является – наступление обстоятельства приобретения статуса Резидента СПВ, предусмотренного соглашением. В соответствии с МСФО (IFRS) 9 описанный вид базисного актива является «нефинансовой переменной», что не противоречит вводимым изменениям редакции указания ЦБ РФ.

Премия – это стоимость получения статуса, а именно оплата финансовых, консультационных и сопровождающих услуг.

Гарантийное обязательство по встроенному опциону – инвестиции в капитальные вложения не менее 5 млн.руб., которые необходимо реализовать в течении первых 3 лет с момента получения статуса Резидента.

Полагаем, что перечисленные особенности программы представляют перед нами «бонус» – разновидность производного финансового инструмента, а именно встроенного опционного договора. Традиционный опцион, независимости от того биржевой он или внебиржевой, отчуждаем от стороны по договору. В данном случае, «статус Резидента СПВ» продать/передать/подарить другому юридическому лицу нельзя. В связи с чем, полагаем, «статус Резидента СПВ» – это встроенный опционный договор.

Следуя логике проводимого исследования, такой статус СПВ-бонус, соответствует критерию сделки и объекту бухгалтерского учета.

Объект учета – сделка на получение привилегий от резидентства заключается компания с Корпорацией развития ДВ и Арктики (управляющей компанией), которая регулирует всю процедуру реализации правительственной программы. В соответствии с ФЗ №402, сделка является фактом хозяйственной жизни и объекто бухгалтерского учета [9].

Таблица 4

О квалификации «исключительного права» резидента СПВ в качестве производного финансового инструмента

№П/п	Квалификационные признаки	Требование о соответствии «статуса резидента СПВ»	Наличие соответствия
1.	Квалификационные признаки ПФИ (МСФО (IFRS) 9) [6]		
1.1	Стоимость меняется в результате изменения определенной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса или иной переменной (иногда называемой «базовой»), при условии, что указанная переменная – если это нефинансовая переменная – не является специфичной для какой-либо из сторон по договору;	Нефинансовая переменная – наступления обстоятельства – появление права на льготу по налоговой нагрузке при приобретении «статуса».	Соответствует
1.2	Для приобретения не требуется первоначальная чистая инвестиция или требуется сравнительно небольшая первоначальная чистая инвестиция	Оплата финансовых консультационных услуг за разработку, написание бизнес плана: от 15тыс.руб. до 150 тыс.руб. для малых компаний; до 1.000.тыс.руб. для крупных компаний.	Соответствует
		Не менее 5 млн.руб. капитальных вложений за 3 года с момента получения резидентства.	Является гарантийным обеспечением проекта.
1.3	Расчеты по нему осуществляются в будущем;	Действие льгот только после получения резидентства на первые 5 лет и на последующие 5 лет.	Соответствует
1.4	По результату совершения сделки, оформляется договор/контракт/соглашение;	Оформляется Свидетельством о выполнении Соглашения с УК – АО «КРДВиА».	Соответствует
2.	Квалификационные признаки ФИ (ПБУ 19/02) [7]		
2.1	Наличие правильно оформленных документов, которые подтверждают существование права компании на финансовые вложения;	Соответствуют в качестве производных финансовых инструментов.	Соответствует частично
2.2	Переход к компании финансовых рисков, вызванных финансовыми вложениями;	Не соответствует	Не соответствует
2.3	Способность приносить экономические выгоды в потенциале в виде процентов, дивидендов или прироста их стоимости;	Приносит выгоду в качестве обладания «исключительным правом» на налоговые льготы. Соответствует ПФИ.	Соответствует частично
продолжение табл. 4			

окончание табл. 4			
№П/п	Квалификационные признаки	Требование о соответствии «статуса резидента СПВ»	Наличие соответствия
3.	Квалификационные признаки НМА (ПБУ 14/07) [8]		
3.1	Отсутствие физической формы;	«Исключительное право» на налоговые льготы не имеет физической формы, но подтверждается Свидетельством о выполнении Соглашения.	Соответствует частично
3.2	Применение в различных рабочих процессах компании (к примеру, НМА могут потребоваться для организации управленческих или производственных процессов);	Не соответствует	Не соответствует
3.3	Нахождение в обороте в течение не менее года;	Исключительное право действует не менее 3 лет, в соответствии с критерием о капитальных вложениях.	Соответствует частично
3.4	Из НМА можно извлечь прибыль в текущем времени, или же они обеспечат реализацию финансовых целей в рамках стратегического планирования;	Приносит выгоду в качестве обладания «исключительным правом» на налоговые льготы.	Соответствует
3.5	Правильное оформление (если у компании есть права, но они не оформлены законодательно, то полноценными активами их назвать сложно);	Оформляется Свидетельством о выполнении Соглашения с УК – АО «КРДВиА».	Соответствует
3.6	Активы могут быть переданы другим лицам.	Статус Резидента нельзя отделить и передать другим лицам или компаниям, он не подлежит продаже или дарению. Однако, статус можно «потерять», если не соблюдаются условия бизнес-плана.	Не соответствует

[Источник – составлено автором]

В соответствии с МСФО 9, первоначальной оценкой такого ПФИ будет по справедливой стоимости, определяющаяся методом суждения на основании рыночных цен на оказание финансовых и консультационных услуг.

Таким образом, компания получает от Корпорации развития ДВ и Арктики производный финансовый инструмент – неотделимое встроенное опционное право, которое представляет собой право на пользование льготами, но на определенных условиях. И у компании теоретически есть выбор: воспользоваться данным правом или нет. Потому что, при не соблюдении условий, прописанных в бизнес-плане, компания теряет статус резидента.

В соответствии с требованиями МСФО, все виды производных финансовых инструментов отражаются в отчетности в качестве «финансовых активов». В отечественных формах отчетности такая категория отсутствует. Однако, для участников программы Сколково существует упрощенная форма финансовой отчетности, которая содержится в Приложение № 5 (к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н) [10]. Данная форма предусматривает строку актива Бухгалтерского баланса «Финансовые и другие оборотные активы», также уточняется, что туда входит и дебиторская задолженность. Мы понимаем, что данная строка не отражает наличие производных финансо-

вых инструментов, она предназначена для включения всех остальных активов, которые нельзя отобразить в составе денежных средств. Однако, по нашему мнению, это не совсем корректно, по отношению к существенности действительных финансовых активов, которыми владеет компания.

Предлагается ввести строку в актив Бухгалтерского баланса «Финансовые

активы», которые ведут деятельность по общей системе учета и отразить наличие эксклюзивного права (статус Резидента) в качестве ПФИ. Данный факт способен влиять на инвестиционную привлекательность компании, на мнение пользователей финансовой отчетности при принятии различных управленческих решений как: продажа компании, расширение, слияние и пр.

Библиографический список

1. Фисенко А.И., Баранова (Юрченко) Е.Ю., Кривелевич М.Е. Состояние и направления решения проблем инвестиционной привлекательности свободного порта Владивосток и территорий опережающего социально-экономического развития в Приморском крае // Транспортное дело России. 2019. № 1 (140). С. 141-143.
2. Свободный порт Владивосток, получение статуса резидента. Корпорация развития Дальнего Востока. [Электронный ресурс]. URL: <https://erdc.ru/about-spv/> (дата обращения: 01.12.2021).
3. Федеральный Закон РФ от 13.07.2015 года №212-ФЗ «О свободном порте Владивосток» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.12.2021)
4. Федеральный Закон РФ от 28.09.2010 года № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.12.2021)
5. Пак Сон Чжун, Кривелевич М.Е., Фисенко А.И. Специальные административно-налоговые режимы территорий опережающего социально-экономического развития и свободного порта Владивосток: ошибки и риски для иностранного инвестора // Трансграничная экономика. Владивосток, 2019. Ч. 3. [Электронный ресурс]. URL: http://crossbordereconomy.ru/6_arhiv.html (дата обращения: 01.12.2021).
6. Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.12.2021).
7. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 19/02 «Учет финансовых вложений» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.12.2021).
8. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/07 «Учет нематериальных активов» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.12.2021).
9. Шичалина В.А. О совершенствовании понятийного аппарата деривативов в аспекте бухгалтерского учета // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. 2020. № 2 (51). С 246-253.
10. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.12.2021).