

5. Доходы

В настоящей главе определяется концепция доходов и приводится их классификация.

А. Доходы и их компоненты

5.1. Доходы представляют собой увеличение чистой стоимости активов в результате операций. Единицы сектора государственного управления имеют четыре основных источника доходов: налоги и другие обязательные трансферты, вводимые государственными единицами; доходы от собственности, получаемые в связи с владением активами; продажи товаров и услуг; добровольные трансферты, получаемые от других единиц.

5.2. Налоговые доходы, составляющие основную долю доходов многих государственных единиц, формируются из обязательных трансфертов сектору государственного управления. Определенные виды обязательных трансфертов, такие как штрафы, пени и большинство взносов/отчислений на социальное обеспечение, не включаются в налоговые доходы. Возвраты и корректировки ошибочно взысканных налоговых доходов имеют вид операций, уменьшающих чистую стоимость активов той государственной единицы, которая взимает соответствующий налог. При более точном определении они являются поправками, которые позволяют скорректировать избыточное увеличение чистой стоимости активов, ранее отраженное в учете. Как таковые, эти операции считаются отрицательными доходами.

5.3. Все другие виды доходов часто объединяются в одну неоднородную категорию неналоговых доходов. Однако в настоящем Руководстве другие виды доходов идентифицируются по отдельности и включают взносы/отчисления на социальные нужды, гранты, доходы от собственности, доходы от продажи товаров и услуг и разные прочие доходы.

5.4. Взносы/отчисления на социальные нужды [СГФ] представляют собой фактические или услов-

но исчисленные поступления либо от работодателей, перечисляющих средства от имени своих работников, либо от работников, лиц, работающих не по найму, или незанятых лиц, перечисляющих средства от собственного имени¹. Такие взносы/отчисления обеспечивают право на получение социальных пособий лицам, производящим взносы/отчисления, их иждивенцам или пережившим их наследникам. Эти взносы/отчисления могут быть обязательными или добровольными.

5.5. Гранты представляют собой необязательные трансферты, получаемые государственными единицами от других государственных единиц или международных организаций. При составлении статистики по сектору государственного управления гранты от других государственных единиц внутри страны при консолидации исключаются, поэтому в статистике отражаются только гранты от иностранных правительств и международных организаций. Гранты могут классифицироваться как капитальные или текущие и могут поступать в денежной или в натуральной форме.

5.6. Получение доходов от собственности [СГФ] имеет место, когда единицы сектора государственного управления предоставляют финансовые активы и/или непроизведенные активы в распоряжение других единиц. Основными компонентами этой категории являются проценты, дивиденды и рента.

5.7. Продажи товаров и услуг включают продажи, осуществляемые рыночными заведениями, административные сборы, рыночные продажи, осуществляемые нерыночными заведениями, и условно исчисленные продажи товаров и услуг. Некоторые административные сборы настолько высоки, что их размер явно несопоставим со стоимостью предоставляемых услуг. Такие сборы классифицируются как налоги.

¹[СГФ] указывает на то, что данная статья имеет в СНС 1993 года то же название, но иную сферу охвата.

5.8. Продажи товаров и услуг отражаются в учете как доходы без вычета расходов, понесенных в процессе образования этих доходов. Вполне возможной является ситуация, когда единицы сектора государственного управления продают свою продукцию по ценам ниже себестоимости. Действительно, будучи нерыночными производителями, большинство единиц сектора государственного управления распределяет свою продукцию бесплатно или по ценам, которые не являются экономически значимыми. В этих случаях чистая стоимость активов единицы уменьшается, поскольку расходы, понесенные в процессе производства, превышают доходы, полученные от продажи данных товаров и услуг. Однако с более общей позиции считается, что единица сектора государственного управления приняла решение производить товары или оказывать услуги в рамках проводимой государственной политики и взимать определенные сборы или продавать те или иные продукты, а не раздавать их бесплатно, с тем чтобы покрыть определенную долю затрат или частично устранить избыточный спрос, который имел бы место в противном случае. С этой точки зрения средства уже были выделены, а сборы или поступления от продажи представляют собой увеличение чистой стоимости активов соответствующей единицы.

5.9. Возможно также получение других видов неналоговых доходов, к которым относятся штрафы, пени, неустойки, средства, подлежащие получению в результате судебных решений, добровольные трансферты, кроме грантов, и продажи существующих товаров, включая бывшие в употреблении товары военного назначения.

5.10. Выбытие нефинансового актива, кроме запасов материальных оборотных средств, в результате продажи или бартера не оказывает влияния на чистую стоимость активов, и эти операции не являются доходами. Как показано в главе 8, они представляют собой операции с нефинансовыми активами.

5.11. В налогово-бюджетном анализе часто используется концепция «налогово-бюджетного бремени», которая представляет собой сумму обязательных трансфертов, взимаемых единицами сектора государственного управления с остальной экономики. Данный показатель не входит в состав классификации доходов, однако в качестве его приближенной оценки может использоваться сумма налоговых доходов и взносов/отчислений на социальное обеспечение. В зависимости от целей анализа, если обязательные трансферты взимаются также какой-либо наднациональной организацией, может потребоваться включить в расчет величину

этих трансфертов. Добровольные взносы/отчисления на социальное обеспечение в той мере, в которой они существуют, подлежат вычету. Штрафы, пени и неустойки представляют собой обязательные трансферты, однако они, как правило, не включаются в состав показателя налогово-бюджетного бремени.

В. Классификация и отражение в учете доходов

5.12. Доходы состоят из разнородных элементов. Соответственно, эти элементы классифицируются по различным характеристикам в зависимости от вида доходов. Схема классификации налогов в основном определяется объектом налогообложения. Гранты классифицируются по источникам получения доходов, а доходы от собственности классифицируются по виду дохода. Полная система классификации приводится в таблице 5.1.

5.13. Доходы следует отражать в учете по методу начисления, то есть тогда, когда имеют место деятельность, операции или другие события, в результате которых образуются требования на получение налогов или других видов доходов. Способы применения данного общего правила в отношении различных видов доходов указывается в каждом разделе классификации по мере необходимости.

5.14. За исключением налогов и взносов/отчислений на социальные нужды, сумма доходов, подлежащая отражению в учете, представляет собой всю сумму, в отношении которой единица сектора государственного управления имеет безусловное требование. Как указано в главе 3, при отражении в учете суммы налогов и взносов/отчислений на социальные нужды следует принимать во внимание тот факт, что государственная единица, являющаяся получателем доходов, обычно не является стороной в операции или другом событии, создающем обязательство по уплате налогов или взносов/отчислений на социальное страхование. Поэтому многие из таких операций и событий постоянно ускользают из поля зрения налоговых органов. В сумму доходов от налогов и взносов/отчислений на социальное страхование не должны включаться суммы, которые могли бы быть получены в результате таких неучтенных событий в случае, если бы органы государственного управления узнали о них. Другими словами, считается, что доходы государственных единиц создают только те налоги и взносы/отчисления на социальное страхование, которые фактически подтверждены начислениями налога и налоговыми декларациями, таможенными декларациями и другими аналогичными документами.

Таблица 5.1. Классификация доходов

1	Доходы	12	Взносы/отчисления на социальные нужды [СГФ]
11	Налоги	121	Взносы/отчисления на социальное обеспечение
111	Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала	1211	Взносы работников
1111	Уплачиваемые физическими лицами	1212	Отчисления работодателей
1112	Уплачиваемые корпорациями и другими предприятиями	1213	Отчисления лиц, работающих не по найму, или незанятых
1113	Не распределяемые по категориям	1214	Не распределяемые по категориям взносы/отчисления
112	Налоги на фонд заработной платы и рабочую силу	122	Другие взносы/отчисления на социальные нужды
113	Налоги на собственность	1221	Взносы работников
1131	Периодические налоги на недвижимое имущество	1222	Отчисления работодателей
1132	Периодические налоги на чистую стоимость имущества	1223	Условно исчисленные взносы/отчисления
1133	Налоги на наследуемое имущество, наследство и дарение	13	Гранты
1134	Налоги на финансовые операции и операции с капиталом	131	От правительств иностранных государств
1135	Другие непериодические налоги на собственность	1311	Текущие
1136	Другие периодические налоги на собственность	1312	Капитальные
114	Налоги на товары и услуги	132	От международных организаций
1141	Общие налоги на товары и услуги	1321	Текущие
11411	Налоги на добавленную стоимость	1322	Капитальные
11412	Налоги с продаж	133	От других единиц сектора государственного управления
11413	Налоги с оборота и другие общие налоги на товары и услуги	1331	Текущие
1142	Акцизы	1332	Капитальные
1143	Прибыль фискальных монополий	14	Другие доходы
1144	Налоги на специфические услуги	141	Доходы от собственности [СГФ]
1145	Налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности	1411	Проценты [СГФ]
11451	Налоги на автотранспортные средства	1412	Дивиденды
11452	Другие налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности	1413	Отчисления из доходов квазикорпораций
1146	Другие налоги на товары и услуги	1414	Доходы от собственности, вмененные держателям страховых полисов
115	Налоги на международную торговлю и операции	1415	Рента
1151	Таможенные и другие импортные пошлины	142	Продажа товаров и услуг
1152	Налоги на экспорт	1421	Продажи, осуществляемые рыночными заведениями
1153	Прибыль экспортных или импортных монополий	1422	Административные сборы
1154	Курсовая прибыль	1423	Рыночные продажи, осуществляемые нерыночными заведениями
1155	Налоги на операции с иностранной валютой	1424	Условно исчисленные продажи товаров и услуг
1156	Другие налоги на международную торговлю и операции	143	Штрафы, пени и неустойки
116	Другие налоги	144	Добровольные трансферты, кроме грантов
1161	Уплачиваемые только коммерческими предприятиями	1441	Текущие
1162	Уплачиваемые другими предприятиями, кроме коммерческих, или неидентифицируемые	1442	Капитальные
		145	Прочие и неидентифицируемые доходы

5.15. Кроме того, типичной является ситуация, при которой некоторые из начисленных налогов и взносов/отчислений на социальное страхование никогда не будут собраны. Было бы нецелесообразно зачислять в доходы те суммы, которые государственная единица не ожидает получить исходя из реалистических соображений. Таким образом, разность между начисленными суммами и ожидаемыми поступлениями представляет собой требование, которое не имеет реальной стоимости, и не должно отражаться в учете как доходы. Сумма налогов и взносов/отчислений на социальное страхование, отражаемая как доходы, должна представлять собой сумму, которую предполагается получить, исходя из реалистичных оценок. Однако фактическое поступление средств может иметь место лишь в бо-

лее позднем периоде, а возможно, и через весьма значительный промежуток времени.

5.16. Не всегда ясно, является ли обязательный трансферт налогом или взносом/отчислением на социальное обеспечение. Взносы/отчисления на социальное обеспечение включают все обязательные платежи, производимые застрахованными лицами или их работодателями государственным единицам, предоставляющим пособия по социальному обеспечению, для гарантирования права на получение этих пособий, при условии, что указанные взносы/отчисления устанавливаются в размере, который определяется заработками, фондом оплаты труда или численностью работников. Если в качестве приблизительного показателя валовой зара-

ботной платы используется доход — как в случае лиц, работающих не по найму, — соответствующие поступления отражаются в учете как взносы/отчисления на социальное обеспечение. Для гарантирования права на получение пособий могут также производиться добровольные взносы/отчисления.

5.17. Обязательные трансферты, взимаемые с других объектов и направляемые целевым назначением на расходы по социальному обеспечению, являются налогами и классифицируются по соответствующему объекту налогообложения. В частности, поступления, базой для исчисления которых служит чистый доход, корректируемый с учетом индивидуальных вычетов из налогооблагаемой базы и льгот, классифицируются как налоги на доходы, даже если они направляются целевым назначением на выплату пособий по социальному обеспечению. Обязательные платежи, которые взимаются в размере, определяемом заработками, фондом оплаты труда или численностью работников, которые не гарантируют право на получение пособий по социальному обеспечению, классифицируются как налоги на фонд заработной платы или на рабочую силу.

1. Налоги (11)²

5.18. Охват, время отражения в учете и стоимостная оценка налоговых доходов в системе СГФ и СНС 1993 года идентичны, однако существуют различия в системах классификации. СНС 1993 года содержит положения о составлении статистики по 1) налогам на производство и импорт; 2) текущим налогам на доходы, имущество и т.п. и 3) налогам на капитал. Подход, принятый в системе СГФ, заключается в том, чтобы классифицировать налоги главным образом по объекту налогообложения. Налоги группируются в шесть основных категорий: 1) налоги на доходы, прибыль и прирост капитала; 2) налоги на фонд заработной платы и рабочую силу; 3) налоги на собственность; 4) налоги на товары и услуги; 5) налоги на международную торговлю и операции; 6) прочие налоги. Между этими категориями не всегда можно провести четкие границы, поэтому в тех случаях, относительно которых могут возникнуть сомнения, в тексте приводятся дополнительные комментарии.

5.19. Как правило, направление поступлений от того или иного налога на целевое использование не оказывает влияния на его классификацию. Исключение составляет разграничение, проводимое меж-

²Числа в скобках после каждой классификационной категории представляют собой классификационные коды СГФ. Полный перечень классификационных кодов, используемых в системе СГФ, приведен в приложении 4.

ду налогами на фонд заработной платы и рабочую силу и взносами/отчислениями на социальное обеспечение. Если доходы предназначаются для использования в рамках программы социального обеспечения, они являются взносами/отчислениями на социальное обеспечение. В противном случае они представляют собой налог на фонд заработной платы и рабочую силу.

5.20. Классификация налогов в настоящем Руководстве во многом аналогична классификации, используемой в издании *Revenue Statistics* («Статистика доходов»), ежегодно публикуемого Организацией экономического сотрудничества и развития. Два основных различия состоят в том, что в «Статистике доходов» обязательные взносы/отчисления на социальное обеспечение отражаются как налоги, а категории налогов на товары и услуги и налогов на международную торговлю и операции объединены в одну.

5.21. Налоги и другие обязательные трансферты должны отражаться в учете тогда, когда имеют место деятельность, операции или другие события, в результате которых образуются требования органа государственного управления по налогам или другим платежам. Это время не обязательно является временем наступления налогооблагаемого события. Например, обязательство по уплате налога на прирост капитала обычно возникает при продаже актива, а не при повышении его стоимости.

5.22. Возвраты налогов обычно учитываются как отрицательные налоги. Возвраты представляют собой поправки на переплаченные суммы. Они относятся к тому периоду, в котором имело место событие, вызвавшее переплату. В случае налога типа налога на добавленную стоимость налогоплательщики, кроме конечных потребителей, обычно имеют право на возврат налогов, уплаченных с покупок. Если этот возврат превышает сумму налогов, уплаченных данным налогоплательщиком, чистый возврат отражается как отрицательный налог.

5.23. Налоговые кредиты представляют собой суммы, вычитаемые из налога, который в противном случае подлежал бы уплате. Следствием некоторых видов кредитов может стать чистый платеж, производимый государственной единицей налогоплательщику. Подобные чистые платежи отражаются как расходы, а не как отрицательный налог.

5.24. В ряде случаев сбор налогов осуществляется одной государственной единицей, которая затем частично или полностью переводит их другой государственной единице. В зависимости от действующей

шего механизма налоги, переводимые второй государственной единице, могут быть перераспределены с отнесением к налоговым доходам этой единицы или отражаться в учете как налоговые доходы единицы, осуществляющей сбор налогов, и как грант от этой единицы другой государственной единице.

5.25. Как правило, налог закрепляется за государственной единицей, которая а) реализует свои полномочия по взиманию налога (либо в качестве принципала, либо в результате делегирования ей полномочий принципала), б) имеет право самостоятельно принимать окончательное решение об установлении и изменении налоговой ставки, а также с) имеет право самостоятельно принимать окончательное решение об использовании средств.

5.26. Если сумма собрана одним органом государственного управления в пользу и от имени другого органа государственного управления, и последний орган государственного управления обладает полномочиями взимать налог, устанавливать и изменять его ставку, а также определять использование поступлений, то первый орган государственного управления действует как агент последнего, и в этом случае осуществляется перераспределение налога. Любые суммы, удерживаемые органом государственного управления, осуществляющим сбор налогов, в качестве платы за сбор налога, должны отражаться как плата за услугу. Любые другие суммы, удерживаемые органом государственного управления, осуществляющим сбор налогов, например в рамках механизма распределения налоговых поступлений, должны отражаться как текущие гранты. Если органу государственного управления, осуществляющему сбор налогов, были делегированы полномочия устанавливать и изменять ставку налога, а также принимать решение о конечном использовании поступлений, тогда собранная сумма должна отражаться как налоговые доходы этого органа государственного управления.

5.27. В тех случаях, когда различные органы государственного управления совместно и на равных основаниях устанавливают ставку налога, а также совместно и на равных основаниях принимают решение о распределении поступлений, и при этом ни один орган государственного управления не имеет верховных полномочий в данной области, налоговые доходы закрепляются за каждым органом государственного управления в соответствии с его долей поступлений. Если действующий механизм позволяет одной государственной единице осуществлять верховные полномочия в данной области, тогда все налоговые доходы закрепляются за этой институциональной единицей.

5.28. Кроме того, возможна ситуация, когда налог взимается в соответствии с конституционными или иными полномочиями одного органа государственного управления, однако другие органы государственного управления самостоятельно устанавливают ставку налога в рамках своей юрисдикции и самостоятельно принимают решения об использовании поступлений от налогов, собираемых в рамках их юрисдикции. Поступления от налогов, собранных в рамках юрисдикции каждого соответствующего органа государственного управления, закрепляются за этим органом государственного управления в качестве налоговых доходов.

а. Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала (111)

5.29. Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала, как правило, взимаются 1) с заработной платы, чаевых, гонораров, комиссионных, дополнительных социальных выплат и иных видов оплаты трудовых услуг; 2) с доходов в форме процентов, дивидендов, ренты и роялти; 3) с прироста и потерь капитала, включая распределения прироста капитала инвестиционных фондов; 4) с прибыли корпораций, товариществ, предприятий без образования юридического лица, наследственной массы и трастов; 5) с налогооблагаемой части социального обеспечения, пенсий, аннуитетов, страхования жизни и иных пенсионных счетов; 6) с разных прочих статей доходов.

5.30. Налоги на доходы, прибыль и прирост капитала относятся либо к *физическим лицам (1111)*, либо к *корпорациям и другим предприятиям (1112)*. При отсутствии информации, необходимой для определения того, следует ли относить налоги к одной из указанных категорий, эти налоги отражаются как *не распределяемые по категориям (1113)*. Подоходные налоги с наследственной массы учитываются как налоги с физических лиц. Налоги на доходы некоммерческих единиц учитываются как налоги с корпораций. Налоги на доходы трастов, если получателями доходов являются физические лица, отражаются как налоги с физических лиц, а в остальных случаях — как налоги с корпораций.

5.31. Эти налоги могут взиматься с фактической или оценочной величины доходов и прибыли и с реализованного или нереализованного прироста капитала. Сумма доходов, подлежащая обложению налогом, как правило, меньше валовых доходов, поскольку допускаются различные вычеты. Налог на прибыль взимается с разности доходов и допустимых вычетов.

5.32. В принципе налоги на доходы и основанные на доходах взносы/отчисления на социальные нужды должны относиться к тому периоду, в котором эти доходы получены, хотя время, когда появляется возможность определить фактическое обязательство налогоплательщика, может существенно отстоять от момента окончания отчетного периода. При этом на практике допускается некоторая гибкость. В частности, в качестве практического отступления от общего принципа, налоги на доходы, взимаемые у источника, такие как налоги, которые взимаются по мере поступления доходов, и регулярные авансовые платежи по налогам на доходы, могут отражаться в учете в те периоды, в которые они уплачиваются, а любое окончательное обязательство по налогам на доходы — в тот период, в котором оно определяется.

5.33. Налогами на доходы обычно облагаются доходы, полученные в течение всего года. При составлении ежемесячной или ежеквартальной статистики для распределения годовых итоговых сумм по периодам можно использовать показатели сезонной активности или иные пригодные для этого показатели.

5.34. В системах условного исчисления налога на доходы корпораций акционеры полностью или частично освобождаются от обязательств по уплате налога на доходы от дивидендов, которые выплачиваются корпорацией из доходов или прибыли, подлежащих обложению налогом на доходы корпораций. Такое освобождение обычно называется налоговым кредитом, хотя фактически оно представляет собой способ распределения налога между налогоплательщиками. Если сумма освобождения превышает общую величину обязательства акционера по уплате налога, сумма превышения может подлежать выплате акционеру. Поскольку данный «налоговый кредит» является неотъемлемой частью системы условного исчисления налога на доходы корпораций, любая чистая выплата акционерам учитывается как отрицательный налог, а не как расходы. Такой порядок учета отличается от общего порядка учета налоговых кредитов, изложенного в пункте 5.23. Общая сумма налога, уплачиваемого корпорацией, относится к корпорациям (1112), а кредиты относятся к акционерам.

в. Налоги на фонд заработной платы и рабочую силу (112)

5.35. В данную категорию входят налоги, которые взимаются с работодателей или лиц, работающих не по найму, устанавливаются либо в процентах от фонда заработной платы, либо как фиксированная сумма в расчете на одного человека и не направля-

ются целевым назначением в программы социального обеспечения. Платежи, направляемые целевым назначением в программы социального обеспечения, классифицируются как *взносы/отчисления на социальное обеспечение* (121).

с. Налоги на собственность (113)

5.36. Данная статья включает налоги на использование, владение или передачу имущества. Эти налоги могут взиматься регулярно, одновременно или при переходе права собственности.

5.37. Налоги на владение или использование конкретных видов собственности часто основаны на стоимости этой собственности в определенный момент времени, однако считается, что они непрерывно начисляются в течение года или той части года, в течение которой имело место владение этой собственностью, если период владения составляет менее года. Налоги на передачу имущества отражаются в учете на момент его передачи, а некоторые налоги на владение или использование собственности, такие как единовременный налог на чистую стоимость имущества, отражаются в учете на определенную дату.

5.38. Следующие виды налогов аналогичны налогам на собственность, однако они относятся к другим категориям.

- Налоги на недвижимое имущество, взимаемые на основе предполагаемых чистых доходов, отражаются в учете как *налоги на доходы, прибыль и прирост капитала* (111).
- Налоги на использование собственности для проживания, уплачиваемые либо владельцем, либо арендатором, величина которых зависит от индивидуальных обстоятельств конкретного пользователя, например от размера заработной платы или числа иждивенцев, учитываются как *налоги на доходы, прибыль и прирост капитала* (111).
- Налоги на строительство, расширение или перестройку всех зданий или только тех, стоимость или интенсивность использования которых превышает определенный пороговый уровень, включаются в *налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности* (1145).
- Налоги на использование личной собственности в особых коммерческих целях, таких как продажа алкоголя, табака или мяса, отражаются по категории *налогов на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности* (1145).

- Налоги на эксплуатацию земли и ресурсов недр, не принадлежащих государственным единицам, включая налоги на добычу и эксплуатацию минеральных и иных ресурсов, отражаются в учете по категории *других налогов на товары и услуги* (1146). Платежи государственной единице как владельцу земли и ресурсов недр отражаются в учете по категории *рента* (1415). Платежи за лицензии на разрешение эксплуатации земли и ресурсов недр классифицируются как *налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности* (1145).
- Налоги на прирост капитала в результате продажи собственности включаются в *налоги на доходы, прибыль и прирост капитала* (111).

5.39. Налоги на собственность подразделяются на шесть категорий: периодические налоги на недвижимое имущество; периодические налоги на чистую стоимость имущества; налоги на наследуемое имущество, наследство и дарение; налоги на финансовые операции и операции с капиталом; другие непериодические налоги на собственность; другие периодические налоги на собственность.

5.40. Периодические налоги на недвижимое имущество (1131). Данная статья охватывает налоги, регулярно взимаемые за использование недвижимого имущества или владение им, включая землю, здания и другие сооружения. Эти налоги могут взиматься с владельцев, арендаторов или и с тех, и с других. Сумма этих налогов обычно составляет определенный процент от оценочной стоимости собственности, которая определяется на основе условного арендного дохода, продажной цены, капитализированного дохода или иных характеристик, таких как размер или местоположение. В отличие от *периодических налогов на чистую стоимость имущества* (1132), при начислении этих налогов обязательства по данной собственности, как правило, не принимаются во внимание.

5.41. Периодические налоги на чистую стоимость имущества (1132). Данная статья охватывает налоги, регулярно взимаемые с чистой стоимости имущества, которая обычно определяется как стоимость широкого диапазона движимого и недвижимого имущества за вычетом обязательств по данному имуществу.

5.42. Налоги на наследуемое имущество, наследство и дарение (1133)³. Данная статья охватывает налоги

³Данная категория является одной из двух категорий налогов, рассматриваемых в *СНС 1993 года* как налоги на капитал. Второй такой категорией являются *другие непериодические налоги*

на передачу собственности в случае смерти и на дарение. Налоги на передачу собственности в случае смерти включают налоги на наследуемое имущество, которые обычно основаны на общем размере наследственной массы, и налоги на наследство, которые могут определяться суммой, полученной бенефициарами, и/или степенью их родственной близости к усопшим.

5.43. Налоги на финансовые операции и операции с капиталом (1134). Данная статья включает налоги на переход права собственности, за исключением случаев, классифицируемых как дарение, наследство или операции с наследуемым имуществом. В эту категорию включаются налоги на выпуск, покупку и продажу ценных бумаг, налоги на чеки и иные формы платежа, а также налоги, взимаемые с конкретных юридических операций, таких как утверждение контрактов и продажа недвижимого имущества. Данная категория не включает налоги на использование товаров (часть категории 1145); налоги на прирост капитала (часть категории 111); *периодические налоги на чистую стоимость имущества* (1132); *другие непериодические налоги на собственность* (1135); сборы, уплачиваемые для покрытия судебных издержек, сборы за выдачу свидетельств о рождении, браке или смерти (часть категории 1422); *налоги с продаж* (11412) и общие гербовые сборы (часть категории 116).

5.44. Другие непериодические налоги на собственность (1135)⁴. Данная статья охватывает налоги на чистую стоимость имущества и собственность, взимаемые одновременно или нерегулярно. Она включает налоги на чистую стоимость имущества, взимаемые для покрытия непредвиденных расходов или перераспределения имущества; налоги на собственность, такие как налоги на обустройство и мелиорацию, учитывающие увеличение стоимости земли в связи с предоставлением правительством разрешения на освоение земли или созданием правительством дополнительной инфраструктуры; налоги на переоценку стоимости капитала, а также любые другие специальные налоги на определенные виды собственности.

на собственность (1135). Налоги на капитал — это налоги, взимаемые нерегулярно и очень редко со стоимости активов или чистой стоимости активов институциональных единиц или со стоимости активов, передаваемых одной институциональной единицей другой в результате завещательных отказов, прижизненных дарений или других трансфертов. Выделение налогов на капитал необходимо для расчета валового и чистого сбережения, которые являются двумя из дополнительных сальдовых показателей, охарактеризованных в главе 4, а также являются сальдовыми показателями в *СНС 1993 года*.

⁴В *СНС 1993 года* данная категория классифицируется как налоги на капитал, которые охарактеризованы в сноске 3.

5.45. Другие периодические налоги на собственность (1136). К этой категории относятся все периодические налоги на собственность, не включенные в категории 1131, 1132 или 1134, такие как периодические валовые налоги на личную собственность, драгоценности, крупный рогатый скот, другой скот, прочие конкретные виды собственности, а также внешние признаки наличия имущества. Налоги на использование определенных видов движимого имущества, таких как автотранспортные средства и огнестрельное оружие, классифицируются как *налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности* (1145).

d. Налоги на товары и услуги (114)

5.46. В данную статью входят все виды налогов, взимаемых с производства, добычи, продажи, передачи, аренды или доставки товаров и оказания услуг. Кроме того, сюда включаются налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности. Налоги на товары и услуги включают:

- налоги на добавленную стоимость;
- общие налоги с продаж, независимо от того, взимаются они на стадии изготовления/производства, оптовой торговли или розничной торговли;
- одноступенчатые налоги и кумулятивные многоступенчатые налоги, где «ступенью» называется стадия производства или распределения;
- акцизы;
- налоги, взимаемые за использование автотранспортных средств или других товаров;
- налоги, взимаемые за разрешение на использование товаров или на осуществление определенных видов деятельности;
- налоги на добычу, переработку или производство минеральных ресурсов и другой продукции.

5.47. Данная категория не включает *налоги на международную торговлю и операции* (115), но включает налоги, взимаемые при импортировании продукции или при пересечении ею границы, если соответствующее обязательство не связано исключительно с тем обстоятельством, что данные товары пересекли границу, а применимо также к внутренним товарам или операциям. Налоги на товары и услуги подразделяются на шесть категорий, которые раскрываются в следующих пунктах.

5.48. Общие налоги на товары и услуги (1141). В данную статью входят все налоги, за исключением *таможенных и других импортных пошлин* (1151) и *налогов на экспорт* (1152), взимаемые с производства,

аренды, доставки, продажи, покупки или иной формы передачи прав собственности на широкий диапазон товаров и предоставление широкого спектра услуг. Такие налоги могут взиматься независимо от того, были ли данные товары или услуги произведены внутри страны или импортированы, и могут налагаться на любой стадии производства или распределения. В данную категорию включаются поступления в результате корректировок, внесенных в связи с этими налогами при пересечении товарами границы. И наоборот, возвраты таких налогов при экспорте товаров отражаются как отрицательные налоги в рамках данной категории. Когда налогами облагается ограниченный перечень, а не широкий диапазон товаров, такие налоги включаются в категорию *акцизов* (1142). Решения относительно «пограничных случаев» принимаются с учетом доминирующей характеристики налога. Данная статья подразделяется на следующие категории.

- **Налоги на добавленную стоимость (11411).** Налог на добавленную стоимость (НДС) — это налог на товары или услуги, который поэтапно собирается предприятиями, но в итоге полностью взимается с конечных покупателей. Его называют вычитаемым налогом, поскольку от производителей обычно не требуется выплачивать органам государственного управления полную сумму налога, которую они выставляют в счетах своим заказчикам, так как им разрешается вычитать из нее ту сумму налога, которая была выставлена при покупке ими товаров или услуг для промежуточного потребления или накопления основного капитала. НДС обычно рассчитывается на основе цены товара или услуги, включая любые другие налоги на данную продукцию. Кроме того, НДС может облагаться импорт товаров или услуг в дополнение к любым импортным пошлинам или иным налогам на импорт.
- **Налоги с продаж (11412).** В данную категорию входят все общие налоги, взимаемые только на одной стадии — либо на стадии изготовления или производства, либо на стадии оптовой или розничной торговли.
- **Налоги с оборота и другие общие налоги на товары и услуги (11413).** Данная категория включает многоступенчатые кумулятивные налоги, обложение которыми имеет место каждый раз, когда производится какая-либо операция, без уменьшения на суммы налогов, уплаченных за вводимые ресурсы, а также все общие налоги на потребление, которые сочетают в себе элементы налогов на добавленную стоимость, налогов с продаж или многоступенчатых налогов.

5.49. Акцизы (1142). Акцизы представляют собой налоги, взимаемые с определенных видов продук-

ции или с ограниченного перечня продуктов, которые не могут быть классифицированы как *общие налоги на товары и услуги* (1141), *прибыль фискальных монополий* (1143), *таможенные и другие импортные пошлины* (1151) или *налоги на экспорт* (1152). Акцизы могут взиматься на любой стадии производства или распределения и обычно начисляются исходя из стоимости, веса, концентрации или количества продукта. В данную категорию включаются специальные налоги на отдельные продукты, такие как сахар, свекла, спички и шоколад; налоги, взимаемые с определенного круга товаров по различным ставкам; а также налоги, которыми облагаются табачные изделия, спиртные напитки, двигательное топливо и углеводородные масла. Если налог, взимаемый преимущественно с импортируемых товаров, в соответствии с тем же законом применяется (или может быть применен) также к сопоставимым товарам, произведенным внутри страны, тогда доходы от него классифицируются как доходы, полученные от акцизов, а не от импортных пошлин. Этот принцип применяется даже в отсутствие сопоставимой продукции, произведенной внутри страны, или при отсутствии возможности производства такой продукции. Налоги на электроэнергию, газ, энергию и энергоносители рассматриваются как налоги на товары и относятся к акцизам, а не к *налогам на специфические услуги* (1144).

5.50. Прибыль фискальных монополий (1143). Данная статья включает ту часть прибыли фискальных монополий, которая перечисляется органам государственного управления. Фискальные монополии — это государственные корпорации (организации) или государственные квазикорпорации, которые реализуют налоговые полномочия государства путем использования монопольных прав в отношении производства или распределения определенного вида товара или услуги. Такие монополии создаются в целях сбора доходов государства, которые в ином случае могли бы быть собраны при помощи налогов, взимаемых с производства или распределения соответствующих товаров частным сектором. Типичными товарами, на которые распространяются фискальные монополии, являются табачные изделия, спиртные напитки, соль, спички, нефтепродукты и сельскохозяйственная продукция.

5.51. Проводится разграничение между фискальными монополиями и государственными предприятиями, такими как предприятия железнодорожного транспорта, электроэнергетики, почтовой связи и других услуг связи. Такие предприятия могут пользоваться правами монополии или квазимонополии, но обычно они создаются, прежде всего, для реализации задач государственной экономической

или социальной политики, а не в целях сбора доходов для органов государственного управления. Трансферты от таких государственных предприятий органам государственного управления отражаются как *дивиденды* (1412) или *отчисления из доходов квазикорпораций* (1413). Концепция фискальной монополии не распространяется на государственные лотереи, прибыль от которых также рассматривается как *дивиденды* (1412) или *отчисления из доходов квазикорпораций* (1413). Прибыль экспортных или импортных монополий, перечисляемая сбытовыми организациями или другими предприятиями, ведущими международную торговлю, аналогична прибыли фискальных монополий, но классифицируется как *прибыль экспортных или импортных монополий* (1153).

5.52. В принципе отражать в качестве налога следует только величину, на которую монопольная прибыль превышает некоторую условно принятую «нормальную» прибыль, однако оценить эту величину трудно, поэтому на практике сумму налогов следует считать равной сумме прибыли, фактически перечисленной фискальными монополиями органам государственного управления. При этом исключаются любые резервы, создаваемые фискальными монополиями. Такие налоги отражаются в учете на момент перечисления средств, а не на момент получения прибыли.

5.53. Налоги на специфические услуги (1144). В данную категорию включаются все виды налогов, которыми облагаются платежи за конкретные услуги, такие как налоги на оплату проезда на транспорте, на страховые премии, налоги на банковские услуги, развлечения, рестораны и рекламу. Кроме того, в данную категорию входят налоги на азартные игры и ставки на тотализаторе на скачках, в футбольных пулах, лотереях и т.п. Налоги на вход в казино, на скачки и т.п. также классифицируются как выборочные налоги на услуги. Однако, если эти налоги являются частью общего налога на товары и услуги, соответствующие доходы отражаются в учете по категории 1141. Налоги на доходы, получаемые физическими лицами от футбольных пулов, или другие доходы от азартных игр классифицируются как *налоги на доходы, прибыль и прирост капитала* (111). Прибыль, перечисляемая органам государственного управления государственными лотереями, рассматривается как *дивиденды* (1412) или *отчисления из доходов квазикорпораций* (1413). Налоги на чеки, а также на выпуск, перевод или погашение ценных бумаг классифицируются как *налоги на финансовые операции и операции с капиталом* (1134). Гербовые сборы, которые не могут быть отнесены к налогам на услуги или на другие операции, клас-

сифицируются как *другие налоги* (116). Налоги на электроэнергию, газ, энергию и энергоносители включаются в категорию *акцизов* (1142).

5.54. Налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности (1145). Одна из регулирующих функций государства состоит в установлении запретов на владение определенными видами товаров, их использование или на осуществление определенных видов деятельности без специального разрешения в форме лицензии или иного свидетельства, за которые требуется уплата определенного сбора. Если выдача таких лицензий практически не связана с какими-либо действиями со стороны органов государственного управления и лицензии выдаются автоматически после уплаты установленных сумм, то они, вероятно, являются не более чем средством сбора налогов, хотя органы государственного управления и могут выдавать взамен определенного рода свидетельство или разрешение. Однако если органы государственного управления используют выдачу лицензий для осуществления определенной регулирующей функции — например, для проверки компетентности или квалификации соответствующего лица, проверки эффективности и безопасности функционирования определенного оборудования или осуществления в какой-либо иной форме контроля, который в противном случае они не были бы обязаны осуществлять, — то эти поступления следует отражать как продажи услуг, а не как налоговые поступления, за исключением случаев, когда эти поступления явно не сопоставимы с издержками, связанными с предоставлением этих услуг. На практике граница между налогами и *административными сборами* (1422) не всегда является четкой.

5.55. Если говорить более конкретно, то налогами считаются следующие виды сборов: а) сборы, плательщиками которых не являются выгодополучателями, например сборы, взимаемые с мясобоен для финансирования предоставляемых фермерам услуг; б) сборы, при которых государство не предоставляет взамен какую-либо определенную услугу, даже если плательщику выдается лицензия, например лицензия на охоту, рыбную ловлю или отстрел без права использования определенного участка государственных земель, и с) сборы, при которых выгодополучателями являются только плательщики этих сборов, но при этом выгода, получаемая каждым отдельным лицом, не обязательно пропорциональна производимым платежам, например сбытовой сбор с молока, выплачиваемый фермерами и используемый для пропаганды потребления молока.

5.56. Несмотря на то что налогами, относящимися к данной категории, облагается использование товаров, а не владение или передача товаров, регистрация прав собственности на товары может повлечь за собой возникновение обязательства по уплате налога. Например, регистрация прав собственности на животных или автотранспортные средства может стать событием, приводящим к начислению налога на их использование. Налоги на использование товаров могут применяться даже к функционально непригодным для использования товарам, таким как антикварные автомобили или огнестрельное оружие.

5.57. Пограничные случаи возникают в связи с налогами на разрешение на ведение коммерческой деятельности, которые взимаются с объединенного объекта налогообложения, в который входят доходы, фонд заработной платы или оборот. Если существует возможность составить оценку поступлений, относящихся к каждому объекту, то итоговую сумму следует распределять между этими объектами. Если определить отдельные суммы невозможно, но при этом известно, что большая часть поступлений приходится на один объект, то все поступления классифицируются по этому объекту. Пограничные случаи возникают также в связи с налогами на собственность или использование собственности, которые могут быть классифицированы как *периодические налоги на недвижимое имущество* (1131), *периодические налоги на чистую стоимость имущества* (1132) или *другие периодические налоги на собственность* (1136). В отличие от налогов, относящихся к данной статье, категория 1131 включает только налоги на владение недвижимым имуществом на правах собственности или найма, и размер таких налогов обычно соотносится со стоимостью собственности. Налоги, включаемые в статьи 1132 и 1136, относятся только к праву собственности на активы, а не к использованию активов, применяются к группам активов, а не к отдельным товарам и основаны на стоимости активов.

5.58. Данная категория подразделяется на налоги на автотранспортные средства и другие налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности:

- **Налоги на автотранспортные средства (11451).** В данную категорию входят налоги на использование автотранспортных средств или на разрешение использовать автотранспортные средства. В нее не включаются налоги на автотранспортные средства как на собственность или чистую стоимость имущества или сборы за использование автодорог, мостов и туннелей.

• **Другие налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности (11452).** В эту категорию включаются лицензии на ведение коммерческой и профессиональной деятельности. Такие лицензии могут принимать форму налогов на разрешение вести коммерческую деятельность вообще или конкретный вид коммерческой или профессиональной деятельности. В эту категорию входят общие налоги или лицензии на коммерческую деятельность, которые взимаются либо как фиксированная сумма, либо по определенной шкале в зависимости от конкретного вида деятельности, либо рассчитываются на базе различных показателей, таких как размер площади, установленная мощность в лошадиных силах, капитал или тоннаж грузовых транспортных средств. В данную категорию не входят налоги на коммерческую деятельность, взимаемые с валового объема продаж, которые классифицируются как *общие налоги на товары и услуги* (1141). Налоги или лицензии на конкретные виды коммерческой деятельности включают разрешения на продажу товаров или оказание услуг. Эти налоги могут взиматься на регулярной основе, одновременно или каждый раз, когда товары используются. Кроме того, в эту категорию включаются налоги на загрязнение окружающей среды, взимаемые при выбросе или сливе в окружающую природную среду ядовитых газов, жидкостей или других вредных веществ.

Помимо коммерческих и профессиональных лицензий в данную категорию входят налоги на разрешения на охоту, отстрел или ловлю рыбы и налоги на владение домашними животными в тех случаях, когда право на ведение такой деятельности не предоставляется в рамках обычной коммерческой операции. В эту категорию включаются также лицензии на радио- и телевизионное вещание, за исключением случаев, когда государственные органы ведут радио- и телевещание для всего населения, и тогда имеет место не налог, а плата за услугу.

5.59. Другие налоги на товары и услуги (1146). Данная статья включает налоги на добычу полезных ископаемых, ископаемого топлива и других невозобновляемых ресурсов из месторождений, находящихся в частной собственности или в собственности другого органа государственного управления, а также любые иные налоги на товары или услуги, не включенные в категории 1141–1145. Налоги на добычу невозобновляемых ресурсов обычно взимаются в форме фиксированной суммы в расчете на единицу количества или веса, но могут взиматься и как процент от стоимости. Эти налоги отражаются

в учете тогда, когда происходит добыча ресурсов. Платежи за добычу невозобновляемых ресурсов из месторождений, принадлежащих государственной единице, являющейся получателем этих платежей, классифицируются как *рента* (1415).

е. Налоги на международную торговлю и операции (115)

5.60. Таможенные и другие импортные пошлины (1151). Данная статья включает доходы от всех видов налогов на товары, ввозимые в страну, или на услуги, оказываемые резидентам нерезидентами. Эти налоги могут взиматься в целях получения доходов или в протекционистских целях и определяться либо на индивидуальной основе, либо в соответствии со стоимостью товара (на адвалорной основе), но по закону они должны распространяться только на импортируемую продукцию. В данную категорию также входят сборы, налагаемые в соответствии с перечнем таможенных тарифов и дополнениями к нему, включая налоговые надбавки, основанные на перечне тарифов, консульские сборы, тоннажные сборы, статистические сборы, фискальные сборы и налоговые надбавки, которые не основаны на перечне таможенных тарифов. Налоги, распространяющиеся на импортируемые товары только потому, что последние включаются в более широкую категорию налогооблагаемых товаров, отражаются в учете как *общие налоги на товары и услуги* (1141) или *акцизы* (1142).

5.61. Налоги на экспорт (1152). Эта категория включает все виды сборов, обусловленных тем обстоятельством, что товары вывозятся из страны или услуги оказываются резидентами нерезидентам. Возвраты налогов на экспортируемые товары, представляющие собой возмещение ранее уплаченных общих налогов на потребление, акцизов или импортных пошлин, вычитаются из валовых сумм, получаемых по соответствующим налогам, а не из сумм, получаемых по данной категории.

5.62. Прибыль экспортных или импортных монополий (1153). Органы государственного управления могут создавать предприятия с монопольным правом на экспорт или импорт определенных товаров и/или на контроль за услугами, предоставляемыми нерезидентам или оказываемые нерезидентами, в целях получения доходов, которые могли бы быть собраны путем взимания налогов на экспорт, импорт или на операции с иностранной валютой. Если такие монополии существуют, прибыль, перечисляемая органам государственного управления монопольными предприятиями или сбытовыми организациями, считается налогом. Такая прибыль

отражается в учете как налоговые доходы при перечислении ее органам государственного управления и не включает формируемые этими предприятиями или сбытовыми организациями резервы⁵. Прибыль, получаемая от экспортных или импортных предприятий или сбытовых организаций, которая не является монопольной прибылью, отражается в учете как доходы от собственности (141). Прибыль, перечисляемая органам государственного управления государственными предприятиями или сбытовыми организациями, которые осуществляют операции с товарами внутри страны, не принимая участия в международной торговле, отражаются в учете как *доходы от собственности* (141) или *прибыль фискальных монополий* (1143).

5.63. Курсовая прибыль (1154). В тех случаях, когда монопольные права органов государственного управления или органов денежно-кредитного регулирования реализуются для получения маржи между покупной и продажной ценой иностранной валюты, кроме тех случаев, когда это делается для покрытия административных издержек, полученные доходы представляют собой обязательный сбор, взыскиваемый как с покупателя, так и с продавца иностранной валюты. Такой сбор представляет собой распространенный эквивалент импортной и экспортной пошлин, взимаемых в рамках системы единого валютного курса, или налога на продажу или покупку иностранной валюты. Подобно прибыли экспортных или импортных монополий, данные доходы представляют собой механизм реализации монопольных прав в целях налогообложения и включаются в налоговые доходы при получении их органами государственного управления. В данную категорию не входит никакое перечисление органам государственного управления курсовой прибыли, полученной иначе, чем в результате поддержания разницы в валютных курсах.

5.64. Налоги на операции с иностранной валютой (1155). В эту статью включаются налоги, которыми облагаются продажа или покупка иностранной валюты, производимая либо по единому, либо по различным валютным курсам. В данной категории отражаются также налоги на переводы средств за границу, если эти налоги взимаются с покупки переводимой иностранной валюты. Налоги на перевод иностранной валюты, которые не взимаются с ее покупки, отражаются по категории *другие налоги на международную торговлю и операции* (1156).

⁵Если предприятие такого типа получает прибыль от экспорта или импорта одних видов продукции и одновременно предоставляет субсидии по другим видам продукции, то соответствующие налоги и субсидии, по возможности, следует отражать в учете раздельно, а не регистрировать только чистую величину налогов за вычетом субсидий.

5.65. Другие налоги на международную торговлю и операции (1156). Данная статья включает другие налоги, взимаемые по различным аспектам международной торговли и операций, такие как налоги, которыми облагаются исключительно или преимущественно заграничные поездки, налоги на страхование или инвестиции за границей, налоги на переводы средств за границу, кроме налогов, взимаемых за покупку переводимой за границу иностранной валюты, которые включаются в *налоги на операции с иностранной валютой* (1155).

f. Другие налоги (116)

5.66. В эту статью включаются доходы от налогов, взимаемых главным образом с объекта или объектов, которые отличаются от указанных выше в пунктах, озаглавленных названиями соответствующих налогов. Кроме того, сюда включаются доходы от неидентифицированных налогов, а также проценты и пени, взыскиваемые за просроченные платежи или неуплату налогов, но не идентифицируемые по какой-либо категории налогов. Данная статья подразделяется на *другие налоги, уплачиваемые только коммерческими предприятиями* (1161), и *другие налоги, уплачиваемые другими предприятиями, кроме коммерческих, или неидентифицируемые* (1162). Эта статья включает налоги с физических лиц, не основанные на доходах (или предполагаемых доходах), иногда называемые подушными налогами. Налоги с физических лиц, основанные на фактически полученных или предполагаемых доходах, отражаются в учете как *налоги на доходы, прибыль и прирост капитала* (111). В данную категорию также включаются гербовые сборы, которые не приходится исключительно или преимущественно на одну категорию операций или деятельности, охватываемых другими налогами. Примерами могут служить доходы от продажи марок, которые требуется наклеить на контракты и чеки. Доходы от продажи марок, которые могут быть отнесены к какой-либо одной категории товаров, например спиртные напитки и сигареты, отражаются как налоги на эти продукты — либо как *акцизы* (1142), либо как *налоги на специфические услуги* (1144). Кроме того, в эту категорию включается косвенный налог на расходы, который взимается с покупок, но индивидуализируется посредством индивидуальных вычетов и льгот, а также доходы от налогов, взимаемых с объединенной налоговой базы, когда не представляется возможным распределить доходы по каждой налоговой базе или отнести их к одной преобладающей налоговой базе.

2. Взносы/отчисления на социальные нужды [СГФ] (12)

5.67. В соответствии с определением, приведенным в пункте 5.4, взносы/отчисления на социальные нужды представляют собой фактические или условно исчисленные поступления либо от работодателей, осуществляющих перечисления от имени своих работников, либо от работников, от лиц, работающих не по найму, или незанятых лиц, осуществляющих перечисления от собственного имени; такие взносы/отчисления обеспечивают право на получение социальных пособий лицам, производящим взносы/отчисления, их иждивенцам или пережившим их наследникам⁶. Эти взносы/отчисления могут быть обязательными или добровольными. Взносы/отчисления на социальные нужды классифицируются как взносы/отчисления на социальное обеспечение (121) или как другие взносы/отчисления на социальные нужды (122), в зависимости от вида программы, в которую они поступают.

5.68. Охват категории «взносы/отчисления на социальные нужды» в системе СГФ носит более ограниченный характер, чем в *СНС 1993 года*. В системе СГФ взносы/отчисления на социальные нужды включают все взносы/отчисления на социальное обеспечение и все взносы/отчисления в реализуемые работодателями программы социального страхования, не предусматривающие создания специальных фондов, в рамках которых предоставляются пособия, кроме пенсионных. В *СНС 1993 года* соответствующая категория включает также взносы/отчисления в автономные и неавтономные пенсионные фонды и в не предусматривающие создания специальных фондов программы, предоставляющие пенсионные пособия. Операции, которые учитываются как отчисления на социальные нужды в *СНС 1993 года*, но не считаются таковыми в системе СГФ, учитываются в системе СГФ как принятые обязательства.

5.69. Взносы/отчисления на социальные нужды устанавливаются в размере, который определяется заработками, фондом оплаты труда или численностью работников. Однако если в качестве показателя валовой заработной платы используется доход — как в случае лиц, работающих не по найму — соответствующие поступления включаются в данную категорию. Обязательные платежи, размер которых определяется по другой базе, но которые направляются целевым назначением в программы социального страхования, учитываются как налоги.

⁶Охват категории «социальные пособия» изложен в главе 6.

5.70. Как указано в пунктах 5.14 и 5.17, сумма взносов/отчислений на социальные нужды, отражаемая в учете как доходы, должна представлять собой только ту сумму, которую предполагается получить, исходя из реалистичных оценок. Однако фактическое поступление средств может иметь место лишь в более позднем периоде, а возможно, и через весьма значительный промежуток времени.

а. Взносы/отчисления на социальное обеспечение (121)

5.71. Взносы/отчисления в программы социального обеспечения классифицируются по источнику взносов/отчислений. **Взносы работников (1211)** уплачиваются непосредственно работниками или вычитаются из заработной платы работников и перечисляются от их имени работодателем. **Отчисления работодателей (1212)** уплачиваются непосредственно работодателями от имени своих работников. Суммы, уплачиваемые работодателями в секторе государственного управления, при консолидации не исключаются, если единицы, являющиеся плательщиками и получателями, относятся к одному и тому же сектору или подсектору, поскольку считается, что эти отчисления подлежат условному переотнесению («перемаршрутизации»), как указано в пункте 3.20 главы 3, а затем уплачиваются работниками. **Отчисления лиц, работающих не по найму или незанятых (1213)** вносятся плательщиками, не являющимися наемными работниками. **Не распределяемые по категориям взносы/отчисления (1214)** — это взносы/отчисления, для которых не представляется возможным определить источник их поступления. Если те или иные взносы/отчисления произведены добровольно, для расчета показателя налогового бюджетного бремени и иных целей полезно представить их общую сумму в качестве справочной статьи.

б. Другие взносы/отчисления на социальные нужды (122)

5.72. К другим взносам/отчислениям на социальные нужды относятся фактические и условно исчисленные взносы/отчисления в программы социального страхования, реализуемые органами государственного управления как работодателями от имени своих работников, в рамках которых не предоставляются пенсионные пособия. В отличие от программ социального обеспечения, в программах социального страхования для государственных служащих, как правило, уровень пособий непосредственно увязан с уровнем взносов/отчислений. Такие программы обычно реализуются органом государственного управления только для своих работников, однако они могут также реализовываться од-

ним органом государственного управления от имени работников многих органов государственного управления.

5.73. Взносы работников (1221) включают суммы, уплачиваемые непосредственно работниками или перечисляемые из заработной платы и других форм оплаты труда работодателями от имени работников. **Отчисления работодателей (1222)** включают суммы, уплачиваемые работодателями от имени своих работников. Как и в случае отчислений работодателей в программы социального обеспечения, эти отчисления при консолидации не исключаются, если органы государственного управления, являющиеся плательщиками и получателями, относятся к одному и тому же сектору или подсектору.

5.74. Условно исчисленные взносы/отчисления (1223) имеют место, если органы государственного управления как работодатели предоставляют социальные пособия непосредственно своим работникам, бывшим работникам или их иждивенцам из своих собственных средств без участия страховой компании или автономного или неавтономного пенсионного фонда. В этом случае считается, что нынешние работники защищены от различных оговоренных социальных рисков, даже если не производится никаких платежей для их покрытия. Суммой начисленных доходов в данной категории является величина производимых работодателями отчислений на социальные нужды, которая потребовалась бы для обеспечения фактических прав работников на получение социальных пособий.

3. Гранты (13)

5.75. Гранты представляют собой необязательные текущие или капитальные трансферты, получаемые государственной единицей от другой государственной единицы или от международной организации. Гранты классифицируются сначала по типу единицы, предоставляющей грант, а затем в зависимости от того, является ли этот грант текущим или капитальным.

5.76. В системе СГФ выделяются три источника грантов: *гранты от правительств иностранных государств (131)*, *гранты от международных организаций (132)* и *гранты от других единиц сектора государственного управления (133)*. Последняя категория — гранты от других единиц сектора государственного управления — необходима только при составлении статистики по какому-либо подсектору сектора государственного управления. В противном случае эти операции при консолидации исключаются.

5.77. Текущими являются те гранты, которые предоставляются на осуществление текущих расходов и не связаны с приобретением какого-либо актива их получателем и не обусловлены таким приобретением. Капитальные гранты предусматривают приобретение получателем активов и могут складываться из перечисления денежных средств, которые получатель, как от него ожидается или требуется, должен использовать для приобретения актива или активов (кроме запасов материальных оборотных средств), передачи актива (кроме запасов материальных оборотных средств и денежных средств) или аннулирования обязательства по взаимному соглашению между кредитором и дебитором⁷. При наличии сомнений в отношении характера гранта следует классифицировать его как текущий⁸.

5.78. Стоимостная оценка грантов в натуральной форме должна производиться по текущим рыночным ценам. При отсутствии рыночных цен за стоимость должны приниматься явные издержки, понесенные в связи с предоставлением ресурсов, или суммы, которые были бы получены в случае продажи этих ресурсов. В некоторых ситуациях донор и получатель могут совершенно по-разному оценивать эту стоимость. В такой ситуации следует использовать стоимостную оценку с точки зрения донора.

5.79. Гранты отражаются в учете на тот момент, когда выполнены все требования и условия для их получения и когда институциональная единица-получатель имеет безусловное требование на их получение. Определение данного момента времени может быть сложной задачей, поскольку существуют самые разные условия приобретения прав на получение этих грантов, которые имеют различную юридическую силу. В некоторых случаях потенциальный получатель гранта имеет законное право требования, когда выполнены определенные условия, такие как предшествующие расходы на конкретные цели или принятие конкретного законодательного акта. Во многих случаях получатель гранта не имеет требования к донору, и грант должен относиться на тот момент времени, когда производится платеж в денежной форме.

4. Другие доходы (14)

5.80. Помимо налогов, взносов/отчислений на социальные нужды и грантов доходы включают доходы от собственности, доходы от продажи товаров и услуг и разные прочие виды доходов.

⁷Эти и другие виды государственных долговых операций более подробно рассматриваются в приложении 2.

⁸Выделение капитальных грантов необходимо для расчета валового и чистого сбережения.

а. Доходы от собственности [СГФ] (141)

5.81. Доходы от собственности включают различные виды доходов, получаемых единицей сектора государственного управления, когда она предоставляет принадлежащие ей финансовые и/или непроизведенные активы в распоряжение других единиц. Доходы, относимые к данной категории, могут принимать форму процентов, дивидендов, отчислений из доходов квазикорпораций, доходов от собственности, вмененных держателям страховых полисов, или ренты⁹.

5.82. Проценты [СГФ] (1411) подлежат получению единицами сектора государственного управления, которые владеют определенными видами финансовых активов, а именно депозитами, ценными бумагами, кроме акций, кредитами и дебиторской задолженностью¹⁰. Эти виды финансовых активов создаются, когда единица сектора государственного управления предоставляет средства в качестве кредита другой единице. Проценты представляют собой доходы, получаемые кредитором за предоставление дебитору разрешения на использование его средств. Процентные доходы начисляются непрерывно в течение периода существования финансового актива. Ставка, по которой начисляются проценты, может быть установлена как процент от непогашенной основной суммы долга, как предварительно определенная сумма денежных средств или как сочетание этих двух форм.

5.83. Контракт между кредитором и дебитором может предусматривать периодические платежи, равные сумме начисленных, но еще не выплаченных

⁹В *СНС 1993 года* еще одним видом доходов от собственности является реинвестированная прибыль от прямых иностранных инвестиций. В кратком изложении, предприятие, являющееся объектом прямых иностранных инвестиций, представляет собой либо некorporативное отделение предприятия-нерезидента, либо корпорацию, в которой по крайней мере один иностранный инвестор владеет достаточно крупным пакетом акций, чтобы иметь действенное право голоса в управлении ею. Увеличение нераспределенной прибыли предприятия, являющегося объектом прямых иностранных инвестиций, учитывается так, как если бы эта прибыль была перечислена прямым иностранным инвестором пропорционально доле их участия в капитале предприятия, а затем реинвестирована в дополнительный акционерный капитал. Условное перечисление этой нераспределенной прибыли рассматривается в *СНС 1993 года* как доход от собственности, но не считается таковым в системе СГФ. Соответствующее увеличение стоимости акционерного капитала, принадлежащего государственной единице, которая является прямым иностранным инвестором, учитывается как холдинговая прибыль, так же как и в случае других инструментов участия в капитале (см. главу 10). Указанное различие в порядке учета приводит к различиям в величине чистого кредитования/заимствования, отражаемого в этих двух системах. Реинвестированная прибыль от прямых иностранных инвестиций рассматривается в пунктах 7.119–7.122 *СНС 1993 года*.

¹⁰Финансовые активы и их классификация рассматриваются в главе 7.

процентов, однако в других случаях такое требование может отсутствовать, так что начисленные проценты не подлежат уплате вплоть до окончания срока контракта. Возможны также сочетания этих методов. По мере начисления процентов без их выплаты происходит увеличение размеров совокупного обязательства дебитора перед кредитором. Любые периодические или иные платежи уменьшают совокупное обязательство, однако они не являются доходными операциями.

5.84. При определении суммы процентных доходов, подлежащей отражению в учете, необходимо принимать во внимание множество соображений. Во избежание дублирования информации проценты рассматриваются более подробно в пунктах 6.39–6.55 главы 6.

5.85. Дивиденды (1412). Единицы сектора государственного управления, выступающие в качестве акционеров и владельцев корпорации, приобретают право на получение дивидендов в результате предоставления собственного капитала в распоряжение данной корпорации. Средства, вложенные в акционерный капитал, не дают акционерам права на получение фиксированного или заранее определенного дохода. Вместо этого совет директоров или другие руководители корпорации должны объявлять размер выплачиваемых дивидендов по своему собственному усмотрению. Дивиденды отражаются в учете либо на дату объявления их к выплате, либо (в отсутствие предварительного объявления) на дату осуществления платежа.

5.86. Единицы сектора государственного управления могут получать дивиденды от частных или от государственных корпораций. Распределение прибыли государственными корпорациями (организациями) может производиться нерегулярно и не обязательно должно в явной форме называться выплатой дивидендов. Тем не менее, за исключением случаев распределения, отмеченных ниже, дивиденды включают все распределения прибыли корпорациями между своими акционерами или владельцами, включая прибыль центральных банков, перечисляемую государственным единицам, прибыль, получаемую в результате выполнения функций органов денежно-кредитного регулирования, кроме центрального банка, и перечисление прибыли от государственных лотерей. Однако, как указано в пунктах 5.50 и 5.62, распределения *прибыли фискальных монополий* (1143) и *прибыли экспортных или импортных монополий* (1153) классифицируются как налоги.

5.87. В случае получения платежей от государственных корпораций (организаций) может быть трудно

решить, являются ли они дивидендами или отчислениями средств из собственного капитала. Дивидендами являются платежи, производимые корпорацией из своего текущего дохода, полученного от осуществляемой производственной деятельности. Однако корпорация может выравнивать уровень выплачиваемых ею дивидендов от периода к периоду, так что в некоторые периоды она выплачивает больше дивидендов, чем получает дохода от своей производственной деятельности. Такие платежи все равно являются дивидендами. Производимые корпорациями распределения между акционерами поступлений от приватизации и других продаж активов, а также крупные и носящие исключительный характер единовременные платежи, обусловленные накоплением резервов или холдинговой прибылью, представляют собой отчисления средств из собственного капитала, а не дивиденды.

5.88. Отчисления из доходов квазикорпораций (1413).

По определению, квазикорпорации не могут распределять доходы в форме дивидендов, однако владелец может принять решение об отчислении (частичном или полном) средств из доходов квазикорпорации. Теоретически отчисления из таких доходов эквивалентны распределению доходов корпорации через дивиденды и учитываются точно так же. Сумма дохода, которую владелец квазикорпорации решает отчислить, в значительной степени зависит от объема чистых доходов квазикорпорации. Все подобные отчисления отражаются в учете на дату фактического совершения платежа.

5.89. Как и в случае дивидендов, отчисления из доходов квазикорпораций не включают отчисления средств, вырученных от продажи или иного выбытия активов квазикорпорации. Перечисление средств, полученных в результате такого выбытия, отражается в учете как уменьшение стоимости капитала квазикорпораций, принадлежащего органам государственного управления. Аналогичным образом, средства, отчисляемые при ликвидации крупных сумм накопленной нераспределенной прибыли или других резервов квазикорпорации, учитываются как отчисления средств из собственного капитала.

5.90. Доходы от собственности, вмененные держателям страховых полисов (1414). Страховые компании имеют технические резервы в форме средств, полученных в предоплату премий, резервов на покрытие непогашенных требований о страховом возмещении и актуарных резервов на покрытие имеющихся рисков в связи с полисами страхования жизни. Эти резервы считаются активами держателей страховых полисов или бенефициаров, включая любые единицы сектора государственного управления, являющиеся держателями полисов, и обязательствами страховых

компаний. Любые доходы, получаемые от инвестирования страховых технических резервов, также считаются собственностью держателей страховых полисов или бенефициаров и показываются как доходы от собственности, вмененные держателям страховых полисов. Этот вид доходов от собственности, который обычно является достаточно редким и/или незначительным для единиц сектора государственного управления, более подробно рассматривается в пунктах 6.76–6.80 главы 6.

5.91. Рента (1415). Рента представляет собой доход от собственности, получаемый по определенным договорам аренды земли, ресурсов недр и других природных активов. Другие договоры аренды указанных видов активов, в особенности договоры аренды электромагнитного спектра, могут рассматриваться как продажа нематериального непроизведенного актива. Условия, определяющие классификацию договоров аренды природных активов, на момент опубликования настоящего Руководства все еще находились в процессе обсуждения. Остальная часть данного раздела касается только тех договоров аренды, платежи по которым классифицируются как рента.

5.92. Как и проценты, рента начисляется владельцу актива непрерывно в течение всего периода действия контракта. Таким образом, рента, отражаемая в учете за конкретный отчетный период, равна величине накопленной ренты, подлежащей выплате в течение этого отчетного периода, и может отличаться от суммы ренты, срок платежа по которой наступил или которая фактически уплачивается в течение данного периода.

5.93. Единицы сектора государственного управления могут владеть ресурсами недр в форме месторождений полезных ископаемых или ископаемого топлива и могут заключать договоры аренды, которые позволяют другим единицам разрабатывать эти месторождения в течение оговоренного периода времени в обмен на один или несколько платежей. Эти платежи часто определяются как «роялти», однако они являются рентой, начисляемой владельцам активов в обмен на передачу этих активов в распоряжение других единиц на оговоренные периоды времени. Рента может принимать форму периодических платежей на фиксированную сумму независимо от темпов добычи или, чаще всего, рассчитываться исходя из количества, объема или стоимости добытых активов. Предприятия, ведущие геологоразведочные работы на государственных землях, могут производить платежи единицам сектора государственного управления за право осуществлять пробное бурение или исследовать наличие и местоположение ресурсов недр каким-либо иным образом. Такие платежи также отражаются как рента, даже если добыча не ведется.

5.94. К другим видам ренты относятся платежи за право вырубki леса на некультивируемых государственных землях, использования неконтролируемых водных пространств для организации отдыха или в коммерческих целях, включая рыбную ловлю, за право использования воды для ирригации и за право выпаса скота на государственных землях.

5.95. Ренту не следует путать с налогами на добычу полезных ископаемых, коммерческими лицензиями или другими налогами. Налогами на добычу полезных ископаемых облагается добыча минерального сырья и ископаемого топлива из земли, находящейся в частной собственности или принадлежащей другому органу государственного управления. Если такой платеж входит в сумму налогов на прибыль, то тогда он должен классифицироваться в составе *налогов на доходы, прибыль и прирост капитала* (111). Платежи, которые входят в сумму налога на валовую стоимость продукции, должны классифицироваться в составе *других налогов на товары и услуги* (1146). Платежи за лицензию или разрешение на добычу должны классифицироваться как *налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности* (1145).

5.96. Ренту также не следует путать с платежами за аренду произведенных активов, которые отражаются по категории *продаж товаров и услуг* (142). Различие в порядке учета обусловлено тем, что арендодатели произведенных активов участвуют в производственном процессе, в рамках которого они оказывают арендаторам услуги, такие как содержание запасов основных фондов, которые могут быть сданы в аренду в короткий срок, и текущий ремонт и техническое обслуживание сданных в аренду основных фондов. Единицы сектора государственного управления, которые владеют землей, ресурсами недр или электромагнитным спектром и просто предоставляют эти активы в распоряжение других единиц, не считаются занятыми производственной деятельностью. Арендные платежи, выплачиваемые арендаторами, считаются платежами за оказание услуг по предоставлению жилья и строений.

5.97. Одна и та же операция может включать как ренту, так и продажи товаров и услуг. Подобное событие может иметь место, например, когда единица сектора государственного управления в рамках одного договора сдает в аренду землю и расположенные на ней здания, и в этом договоре не указываются отдельно рента за землю и платеж за аренду зданий. При отсутствии объективной основы для пропорционального распределения платежа между рентой за землю и платой за аренду зданий вся сумма отражается в учете как плата за аренду, если стоимость здания выше стоимости земли, и наоборот.

в. Продажи товаров и услуг (142)

5.98. Продажи, осуществляемые рыночными заведениями (1421). Согласно определению в главе 2, заведение является частью предприятия, которая расположена в одном месте, где осуществляется лишь один вид производственной деятельности или где на основную производственную деятельность приходится большая часть добавленной стоимости. Рыночное заведение в составе государственной единицы представляет собой заведение, которое продает или иным образом реализует всю свою продукцию или ее большую часть по экономически значимым ценам. В данную категорию входят продажи, осуществляемые всеми рыночными заведениями, являющимися частью тех единиц, по которым составляется статистика. Поскольку все заведения государственных корпораций (организаций) являются рыночными, в данную категорию входят все продажи, осуществляемые государственными корпорациями (организациями). Платежи за аренду произведенных активов учитываются как продажи услуг и включаются в данную категорию. Как показано в главе 8, продажи нефинансовых активов представляют собой выбытие нефинансовых активов, а не продажи товаров и услуг.

5.99. Административные сборы (1422). В эту статью включаются сборы за выдачу обязательных лицензий и другие административные сборы, которые представляют собой продажи услуг. Примерами являются водительские права, паспорта, судебные сборы и лицензии на радио- и телевидение, если органы государственной власти ведут радио- и телевидение для всего населения. Для того чтобы эти сборы рассматривались как продажа услуги, единица сектора государственного управления должна выполнять некоторую регулирующую функцию — например, проверку компетентности или квалификации соответствующего лица, проверку эффективности и безопасности функционирования определенного оборудования или осуществление в какой-либо иной форме контроля, который в противном случае она не была бы обязана осуществлять. Если платеж явно несопоставим со стоимостью предоставления услуги, то данный сбор классифицируется как *налоги на использование товаров и на разрешение на их использование или на осуществление деятельности* (1145).

5.100. Рыночные продажи, осуществляемые нерыночными заведениями (1423). В данную статью включаются продажи товаров и услуг, осуществляемые нерыночными заведениями единиц сектора государственного управления, кроме административных сборов. В нее входят продажи, которые не являются характерными с точки зрения обычной социальной или общественной деятельности государственных ведомств и учреждений, такие как продажи продук-

тов, изготовленных в профессионально-технических училищах, семян, полученных в экспериментальных хозяйствах, продажи почтовых открыток и художественных репродукций музеями, плата за услуги в государственных больницах и клиниках, плата за обучение в государственных школах и плата за вход в государственные музеи, парки, учреждения культуры и места отдыха и развлечений, которые не имеют формы государственных корпораций (организаций).

5.101. Условно исчисленные продажи товаров и услуг (1424). Когда институциональная единица производит товары и услуги для использования их в качестве оплаты труда работников в натуральном выражении, данная единица выступает в двух качествах: как работодатель и как обычный производитель товаров и услуг. Чтобы показать общую сумму оплаты труда работников, необходимо представить выплаченную в натуральном выражении сумму так, как если бы она была выплачена в денежной форме в качестве заработной платы, а затем работники использовали эти денежные средства для покупки товаров и услуг. В данную категорию включается совокупная стоимость этих условно исчисленных продаж.

5.102. Продажи товаров отражаются в учете на момент перехода законных прав собственности. Если точно определить этот момент невозможно, операция может быть отражена в учете на момент физической смены владельца или перехода права распоряжения. Операции с услугами обычно отражаются в учете на дату оказания услуг. Некоторые услуги предоставляются или имеют место на непрерывной основе. Например, операционный лизинг и жилищные услуги представляют собой непрерывные потоки и, в принципе, отражаются в учете непрерывно, пока они предоставляются.

с. Штрафы, пени и неустойки (143)

5.103. Штрафы и пени являются обязательными текущими трансфертами, налагаемыми на институциональные единицы судами или квазисудебными органами за нарушения законов или административных норм. В данную категорию включаются также внесудебные соглашения. Неустойки представляют собой суммы, которые были внесены на депозит в пользу единицы сектора государственного управления вплоть до окончания судебного или административного разбирательства и переведены единице сектора государственного управления по решению, принятому в результате такого разбирательства.

5.104. Штрафы и пени, наложенные за нарушение действующих норм и определенные в качестве связанных с конкретным налогом, отражаются в учете вместе с этим налогом. Прочие штрафы и пени, ко-

торые могут быть определены в качестве связанных с налоговыми нарушениями, классифицируются как *другие налоги* (116).

5.105. Большинство штрафов, пеней и неустоек определяются на конкретный момент времени. Эти трансферты отражаются в учете, когда единица сектора государственного управления получает законное право требования средств, что может иметь место при вынесении судебного решения или при опубликовании административного постановления, либо в том случае, когда несвоевременный платеж или другое нарушение автоматически приводят к наложению штрафа или взиманию пени.

d. Добровольные трансферты, кроме грантов (144)

5.106. В данную категорию входят дарения и добровольные пожертвования от физических лиц, частных некоммерческих организаций, негосударственных фондов, корпораций и из любых других источников, кроме органов государственного управления и международных организаций. *Текущие добровольные трансферты, кроме грантов (1441)*, включают, например, предоставление органам государственного управления продовольствия, одеял и медицинских препаратов в рамках помощи. *Капитальные добровольные трансферты, кроме грантов (1442)*, включают трансферты на строительство или приобретение больниц, школ, музеев, театров и культурных центров, а также дарения земельных участков, зданий или нематериальных активов, таких как патенты и авторские права. Если неясно, является ли данный трансферт текущим или капитальным, он классифицируется как текущий¹¹.

e. Прочие и неидентифицируемые доходы (145)

5.107. В данную категорию включаются все виды доходов, которые не могут быть отнесены к какой-либо другой категории. Здесь могут отражаться продажи бывших в употреблении товаров военного назначения или иных товаров, не классифицированных как активы; продажи отходов; страховые требования (кроме страхования жизни) к страховым компаниям; страховые премии (кроме страхования жизни) по программам страхования, реализуемым органами государственного управления; платежи, полученные за ущерб, причиненный государственной собственностью, кроме присуждаемых в результате судебного процесса; а также любые доходы, по которым отсутствует достаточная информация для их классификации в составе других категорий.

¹¹Выделение капитальных трансфертов необходимо для расчета валового и чистого сбережения.