Аналитический доклад

Возможности сближения налогового и бухгалтерского учёта

СОДЕРЖАНИЕ

СОДЕРЖАНИЕ 2

ВВЕДЕНИЕ 4

РАЗДЕЛ I. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СООТНОШЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА 9

§ 1.1. Объективные предпосылки выделения налогового учёта из бухгалтерского …. 9

§ 1.2. Современное соотношение бухгалтерского и налогового учёта в России 12

§ 1.3. Необходимость сближения налогового учёта с бухгалтерским и существующие ограничения 19

РАЗДЕЛ II. ФАКТОРЫ СБЛИЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЁТА С БУХГАЛТЕРСКИМ 24

§ 2.1. Функции и цели налогового и бухгалтерского учёта, возможности и препятствия для совместного решения задач. 24

§ 2.2. Проблемы реализации конституционного принципа законодательного определения налогов и сборов. 35

§ 2.3. Концепция справедливости налогообложения и проблемы её реализации. 41

§ 2.4. Пресечение возможностей недобросовестного манипулирования правилами налогообложения. 46

РАЗДЕЛ III. ВОЗМОЖНОСТИ И ПРЕПЯТСТВИЯ ДЛЯ СБЛИЖЕНИЯ НОРМАТИВНЫХ ТРЕБОВАНИЙ К НАЛОГОВОМУ И БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЁТУ 54

§ 3.1. Специальный понятийный аппарат налогового и бухгалтерского учёта 54

§ 3.2. Балансовый и результатный подходы и регулятивные презумпции 62

§ 3.3. Проблемы реализации приоритета содержания перед формой. 72

§ 3.4. Проблемы реализации принципа начисления. 84

§ 3.5. Проблемы применения расчётных оценок в налоговом учёте. 93

РАЗДЕЛ IV. МЕХАНИЗМ СБЛИЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЁТА С БУХГАЛТЕРСКИМ 100

§ 4.1. Идентификация целей и задач сближения. 100

§ 4.2. Выявление избыточных налоговых норм. 111

§ 4.3. Правила по факту признания и по моменту признания доходов и расходов 118

§ 4.4. Возможности изменения отдельных налоговых правил в соответствии с бухгалтерским учётом без ущерба для целей налогообложения.....125

§ 4.5. Практическая реализация совмещения налогового и бухгалтерского учёта в организации.....134

ВЫВОДЫ 143

Краткие формулировки выводов по результатам исследования : 149

ВВЕДЕНИЕ

Системные изменения в нашей стране в последнее десятилетие XX века привели к принципиальному изменению роли бухгалтерского учёта в общественной жизни России. Из заурядного элемента административной структуры хозяйствующих единиц бухгалтерский учёт превратился в одну из важнейших сфер экономических отношений. Профессия бухгалтера, ранее ассоциировавшаяся со скучным разнесением цифр по строчкам и колонкам, стала одной из самых востребованных на рынке труда. Такие превращения обусловлены изменением функций бухгалтерского учёта и умножением решаемых им задач. Цель контроля за сохранностью и использованием имущества, которая в советскую эпоху была по сути единственной, дополнилась многочисленными другими непрофильными целями: расчёта налогов, налогового контроля, статистики. В последнюю очередь с началом экономического роста в стране стала приобретать актуальность главная цель бухгалтерского учёта в рыночной экономике – формирование информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации, адаптированной для принятия экономических решений. Все эти цели требуют решения разных задач, использования разных подходов. В ряде случаев возник явно выраженный конфликт интересов. В других случаях он проявился в латентных формах. Организациям оказалось трудным, а зачастую и невозможным решать разнонаправленные задачи в одной системе учёта. Особенно остро проблема несовпадения функций проявилась в столкновении целей налогообложения и финансовой отчётности.

В первое десятилетие XXI века с началом экономического роста в России стал развиваться рынок капитала, который прежде находился в зачаточном состоянии. Одной из важнейших потребностей нормального функционирования этого рынка является обеспечение его участников достоверной надёжной финансовой информацией, на основе которой можно принимать экономические решения. Существующая система бухгалтерского учёта в России оказалась не способной удовлетворить данную потребность. В связи с этим возникла необходимость формирования финансовой отчётности российскими организациями по международным стандартам. Необходимость перехода на МСФО на официальном уровне была провозглашена ещё в середине 90-х годов прошлого века. Были приняты наиболее значимые официальные документы по этому поводу[1]. За последние 10 лет известными чиновниками, политиками, бизнесменами разного уровня неоднократно назывались даже различные даты осуществления перехода России на МСФО, но ни одна из них так и не реализовалась. За этот период было видно

[1] Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. и Программа реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с МСФО, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283.

некоторое движение вперёд только по отдельным частным вопросам, но на концептуальном уровне проблема перехода так и не решена до настоящего времени. Отчётность российских организаций используется для различных непрофильных целей – расчёта налогов, контроля за хозяйственной деятельностью, определения имущественных прав и обязательств юридических лиц и т.п. Но она вплоть до сегодняшнего дня не может быть использована по своему главному назначению – для принятия экономических решений – так как не показывает реального финансового положения и реальных результатов деятельности организаций.

Проявившиеся в постперестроечный период тенденции и характер развития отечественного учёта показали искажение его естественных функций. Вместо того, чтобы служить источником информации для экономических контрагентов, и тем самым способствовать эффективному распределению ограниченных ресурсов в экономике, отечественный бухгалтерский учёт стал вырождаться в инструмент налогообложения. Надежды на то, что этот процесс вырождения прекратится, дало принятие специальных глав второй части Налогового Кодекса, в которых обозначилось нормативное обособление налогового учёта от бухгалтерского. Однако, данное нормативное обособление проводилось бессистемно и непоследовательно. В результате, процесс остановился на середине, его предполагаемые позитивные последствия не реализовались, в то время как негативные проявились вполне. Позитивные последствия не реализовались в виду того, что часть параметров налогообложения остались напрямую зависимыми от показателей финансовой отчётности. Негативные последствия выразились в необходимости создания предприятиями обособленной системы налогового учёта в дополнение к бухгалтерскому учёту. Причём наполнение этой дополнительной учётной системы оказалось гораздо шире необходимых задач налогообложения. Одновременное ведение нескольких учётов привело к необходимости увеличения штата бухгалтеров и смежных специалистов. На предприятия легло бремя дополнительных издержек, обоснованность которых довольно сомнительна.

Налоговые системы стран с рыночной экономикой базируются на постулате о том, что налоги должны быть экономически обоснованными. Российская налоговая система не является исключением: обязательная экономическая обоснованность налогов установлена в первой части Налогового Кодекса РФ. Разумеется, расшифровка понятия экономической обоснованности может получить очень разные интерпретации. Налог на прибыль – один из главных налогов в национальной системе налогообложения. К тому же налог на прибыль имеет наиболее тесную связь с экономическими категориями. Прибыль является главным экономическим показателем финансовых результатов хозяйственной деятельности рыночных субъектов. И в то же время, прибыль –

это объект налогообложения. Такое совпадение не может не сказаться на построении учётных систем в организациях. Именно в прибыли сферы финансовой отчётности и сферы налогообложения пересекаются наиболее широко, и поэтому именно в прибыли особенно ярко проявил себя конфликт целей финансовой отчётности и налогообложения. Вероятно, это стало главной причиной того, что в России налоговый учёт, отделённый от бухгалтерского, формализовался именно в прибыли, и не распространился на другие объекты.

В финансовой отчётности должна показываться реальная прибыль. С позиции финансовой отчётности реальной является такая прибыль, которая наилучшим образом отражает финансовый результат деятельности организации за период. В общем приближении это разница между поступлением и оттоком экономических выгод за период, которые определяются исходя из принципа начисления с использованием осмотрительных суждений, свободных от предвзятости. В мировой практике бухгалтерского учёта наилучшим образом зарекомендовали себя подходы к определению прибыли, закреплённые в МСФО, хотя даже некоторые положения этих стандартов подвергаются критике методологов, требующих их пересмотра.

Экономическая обоснованность налогов также требует признания в качестве объекта реальной прибыли. С этой точки зрения бухгалтерская прибыль и налогооблагаемая прибыль должны совпадать друг с дружкой. Тем более, что такое совпадение было бы лучшим вариантом с точки зрения минимизации издержек на ведение учёта. Но что является реальной прибылью с позиции налогообложения? То же самое ли это, что и для финансовой отчётности? Ведь у налогообложения другие цели и поэтому оно строится совсем на других принципах. Опыт построения систем налогообложения прибыли в национальных экономиках, базирующихся на рыночных принципах, показывает, что налогооблагаемая прибыль практически никогда не совпадает с бухгалтерской прибылью, определяемой по МСФО или по похожим стандартам. Видимо, к этому есть свои причины. Но эти причины должны быть достаточно вескими для того, чтобы смириться с необходимостью возложить дополнительное бремя на предприятия по построению дублирующей системы учёта.

Экономическая обоснованность налогов тесно связана с понятием справедливости налогообложения. Иногда эти понятия даже отождествляются. Можно ли считать «справедливым» платить налог с той величины, которая характеризует финансовый результат деятельности организации за период? В частности, можно ли считать «справедливым» метод начисления? Ведь налог не просто «начисляется», а подлежит уплате денежными средствами. Но предприятие, показавшее хороший финансовый результат за период, может не располагать достаточными свободными денежными средствами для

уплаты налога, поскольку не всякая прибыль находит воплощение в деньгах. Именно поэтому налогообложение прибыли в некоторых странах базируется на кассовом методе, который применялся и в России до 2002 года.

Однако, кассовый метод также не вполне адекватен, поскольку в хозяйственной деятельности у предприятий возникает множество денежных потоков, никак не связанных с экономическими выгодами. Поэтому на практике в национальных налоговых системах чаще всего находят воплощение смешанные способы, где можно лишь вести речь о преобладании того или иного принципа. Например, в России в 25 главе НК правила признания доходов и расходов, воплощающие метод начисления, на самом деле не реализуют его в чистом виде, и содержат элементы кассового метода.

Важнейшим элементом методологии формирования налога на прибыль в финансовой отчётности является профессиональное суждение. Этот элемент крайне трудно внедрить в налогообложение прибыли. Ведь профессиональное суждение предполагает нейтральность позиции того, кто его выносит. При составлении финансовой отчётности соблюдение нейтральности является одним из важнейших условий достоверности отчётности. Конечно, у составителя отчётности могут быть самые разные мотивации, нарушающие нейтральность. Но, по крайней мере, прямые мотивации отсутствуют, и это является залогом качества финансовой отчётности.

Совсем другая ситуация в налогообложении. Здесь мотивация совершенно очевидная – у организации принудительно безвозмездно отчуждается имущество, и размер отчуждения зависит от показателей налогового учёта. В таких условиях даже речи не может идти о нейтральности. Полагаться на профессиональное суждение лица (представителей этого лица) было бы крайне опрометчиво, и это не допускается ни в каких национальных налоговых системах. Свобода выбора для предприятия остаётся в ограниченном круге вопросов, которые не принципиально влияют на размер налоговых платежей. И это уже нельзя считать профессиональным суждением, а следует считать именно свободой выбора, где организация руководствуется соображениями выгоды, а отнюдь не качеством финансовой информации.

Невозможность использования профессионального суждения в налогообложении налагает необходимость формализации налоговых правил, в ряде случаев такой формализации, в которой нет необходимости для целей финансовой отчётности. Формализация налоговых правил также обусловлена принципом определённости налогов и сборов. Российское законодательство требует, чтобы все налоги и сборы были установлены законом. Это означает, что на уровне закона должны быть установлены все необходимые параметры налога, на основе которых можно дать чёткие ответы на все вопросы: кто, когда и сколько должен платить. Законодатель не может ограничиться просто

ссылкой на правила ведения бухгалтерского учёта. Подобная ссылка приведёт к тому, что налог окажется не установленным.

Ещё один принцип составления финансовой отчётности, который невозможно внедрить в систему налогообложения – требование осмотрительности. В привязке к налоговой базе применение этого принципа потребует от налогоплательщика занижать налоговую базу. Ни одно государство «в здравом уме» не станет устанавливать такого абсурдного требования для налогоплательщиков. Но это не просто общее требование для неопределённых ситуаций. Этот принцип заложен в основу построения системы требований в стандартах отчётности. Он заключается не в дополнительных возможностях для создания имплицитных резервов, а в установлении регулятивных презумпций. МСФО главным образом регламентируют признание активов, где альтернатива в виде признания расходов используется по умолчанию как презумпция. Для налогообложения такой подход не применим, так как это опять приведёт к стимулированию занижения налоговой базы. Налоговые требования строятся с позиции признания расходов, тогда как по умолчанию предполагается отсутствие расхода.

Наконец, для целей налогообложения необходимо решать специализированные налоговые задачи, которые требуют использования в налоговом учёте особых правил, не имеющих никакого отношения к финансовой отчётности. Это различного рода ограничения, делающие невозможным либо затруднительным создание так называемых «налоговых схем» с целью снижения налоговой нагрузки. Без таких особенных «вкраплений» обойтись невозможно, и они неизбежно приводят к дополнительным отличиям налогового учёта от бухгалтерского.

Несмотря на указанные ограничения, налоговый и бухгалтерский учёт имеют единую основу, и соображения рациональности требуют стремиться к их максимально возможному сближению. Реформа российского и бухгалтерского учёта должна быть направлена на то, чтобы расхождения между нормативными требованиями к их ведению были действительно обоснованными. В противном случае дополнительные издержки организаций окажутся пустой растратой ресурсов, мешающей экономическому росту в стране.

Раздел I. Экономико-правовые основы соотношения бухгалтерского и налогового учёта

§ 1.1. Объективные предпосылки выделения налогового учёта из бухгалтерского

Бухгалтерский учёт зависит от поставленных целей, причём эта зависимость главным образом проявляется в представлении конечной информации. Бухгалтерский учёт представляет собой систему сбора, обобщения и интерпретации финансовой информации. Процесс сбора информации сам по себе объективен и в основном мало зависит от поставленных целей, хотя нельзя сказать, что этой зависимости нет совсем. Обобщение информации уже в большей степени определяется поставленными целями. Но самое главное – интерпретация собранной информации, которая полностью зависит от поставленных целей и может быть совершенно разной в случаях постановки разных целей.

Главное качество отчетности для внешнего пользователя – это её достоверность, которая может присутствовать только при объективности, независимости её создателей. Налог представляет собой безвозмездное отчуждение имущества у предприятия, то есть он однозначно невыгоден предприятию. При этом величина этой «невыгоды» исчисляется на основе данных учета. Эти данные не могут представляться объективно и независимо, когда от них напрямую зависит отток выгоды.

Развитие учетных систем постепенно приводит к тому, что у налогового учёта остаётся всё меньше общего с бухгалтерским учётом. У них принципиально разные цели, разные пользователи и разные подходы к формированию принципов учёта. У регулирующих их норм принципиально разная правовая природа. Нормы налогового учёта относятся к публичному праву, а нормы бухгалтерского учёта – к частному праву. Общая сфера, благодаря которой бухгалтерский и налоговый учёт не разделились сразу же – это источник получения информации – факты хозяйственной деятельности предприятия. Стремление государства возложить на бухгалтерский учет фискальные функции, подчинить его фискальным целям вполне логично. Государственные органы власти желают иметь возможность корректировать потоки налоговых поступлений в бюджет за счет изменения налогооблагаемой базы. А в качестве инструмента таких изменений вполне может выступать учет. Хотя данный учёт было бы корректно называть налоговым, а не бухгалтерским, если стремиться с помощью названия отразить сущность явления. В разных странах мира процесс формирования учётных систем происходит по-разному, но практически во всех странах мира вектор развития одинаковый – от единой учётной системы к раздельным учётным системам. Повсюду такое разделе-

ние встречает сопротивление со стороны тех, кто непосредственно ведёт учёт. У предприятий растут издержки. Но, несмотря на это, разделение учётов происходит и становится всё большим.

Значит, существуют объективные причины для такого разделения. Значит, единая система не в состоянии полноценно удовлетворять интересы тех, кому она служит. Возможно, если бы у налогового и бухгалтерского учёта не было общей единой истории, и их решили бы создать сегодня, то изначально строились бы две разные независимые системы. И действительно, бухгалтерский учёт, направленный на формирование лучшей информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации, не решает задачи налогообложения. Именно поэтому фискальные органы разных стран мира десятилетиями пытались его «исправить», внести в него такие модификации, которые бы направили его на решение налоговых задач.

Стоит обратить особое внимание на то, что эти модификации проводились через систему нормативного регулирования с использованием законодательной компетенции государства. Составление финансовой отчётности напрямую интересы государства не затрагивает, а у расчёта налогов с интересами государства связь прямая. Поэтому бухгалтерский учёт стал нормативно регулироваться, прежде всего, с позиций налогообложения. Таким образом, бухгалтерский учёт, который прежде находился вне сферы нормативных требований, постепенно становился предметом нормативного регулирования, но чем больше он подвергался этому регулированию, тем больше он становился похожим на налоговый учёт, и тем дальше он отступал от задач финансовой отчётности.

Потребности пользователей финансовой отчётности, которые тем самым удовлетворялись хуже, породили необходимость ведения бухгалтерского учёта только для целей финансовой отчётности, составление которой было бы независимым от налоговых требований. Появился даже особый термин «финансовый учёт»[2], под которым стал пониматься бухгалтерский учёт в узком смысле, направленный исключительно на составление финансовой отчётности. Необходимость независимого от налогов учёта стало одной из главных причин создания МСФО. Обязанность государства защищать интересы инвесторов вызвали необходимость закрепления требований к ведению такого «финансового» учёта в нормативных документах.

Эти процессы проходили в разных странах мира похожим образом. Национальные специфические особенности проявлялись в деталях, но не отражались на общей направленности процесса. Россия не является исключением. Её национальной особенностью является, во-первых, скорость процесса: то, что в странах запада происходило в течение

[2] Financial accounting

примерно полувека, Россия повторила за одно десятилетие. Во-вторых, посредством налоговых нормативных требований к бухгалтерскому учёту была модифицирована система советского учёта, которая изначально была нацелена на контроль над сохранностью и эффективностью использования социалистической собственности, а не на формирование информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности коммерческих организаций. В итоге, к сегодняшнему дню российский бухгалтерский учёт стоит перед решением тех же задач, что и страны Запада, но имеющиеся проблемы усугубляются тем, что в России бухгалтерский учёт представляет собой ещё более сложный и противоречивый конгломерат разнонаправленных векторов развития, чем в западных странах. Российский учёт движется не совсем так, как хотелось бы, и не совсем туда, куда хотелось бы. И такая безуспешность является следствием объективных причин, а не чьей-то злой воли. Необходимо выявить эти причины и элиминировать их негативное воздействие на ход реформы бухгалтерского учёта.

Если попытаться назвать единую цель бухгалтерского и налогового учёта, то это можно сделать только с применением самой общей формулировки – что-то вроде «формирование достоверной финансовой информации». Попытки хоть как-то конкретизировать эту цель неизбежно приведут к тому, что формулировки разделятся. Цель бухгалтерского учёта[3] – формирование полной и достоверной информации о финансовом положении, результатах хозяйственной деятельности и денежных потоках организации, адаптированной для принятия экономических решений неограниченным кругом пользователей публичной финансовой отчётности организации. Цель налогового учёта – формирование показателей, необходимых для расчёта количественных параметров налога, а также другой информации об операциях организации, влияющих на эти параметры, которая необходима для проведения налогового администрирования государственными органами. Сопоставление этих формулировок позволяет хорошо видеть, что разделение двух учётов является объективным. Их совпадение может быть только на уровне решения общих задач. Ситуация в России усугубляется наследием советской эпохи, от которой бухгалтерскому учёту осталась цель имущественного контроля, которая не совпадает ни с целями финансовой отчётности, ни с целями налогообложения. А есть ещё требования государственной статистики, которые дают основания заявлять о существовании ещё одного статистического учёта.

Но корень проблемы не в том, что существует много целей, а в том, что эта множественность не констатируется как факт. Этот факт не признаётся, и сохраняется иллюзия того, что у бухгалтерского учёта в широком смысле цель всё-таки едина, а все различия – это всего лишь детали, которые можно минимизировать, сохранив единую

[3] Имеется ввиду бухгалтерский учёт в узком смысле, понимаемый как «финансовый учёт», т.е. направленный на составление финансовой отчётности.

концептуальную основу. Но если бы было так, то учёт не двигался бы упорно по пути разделения. Чем достовернее понимание какой-либо проблемы, тем успешнее она может быть решена. Если объективные факторы приводят к неминуемому разделению учётов, то следует констатировать, что у них разные концептуальные основы, и больше не пытаться искать в них общее. Если не удаётся найти единства на концептуальном уровне, не лучше ли оставить этот уровень, и попытаться найти пути сближения в практическом воплощении. Различия в целях не означают невозможности совмещения двух видов учёта. Вся рыночная экономика построена на столкновении различных, и часто даже противоположных, целей рыночных субъектов. Но она прекрасно работает, и участники оказываются в обоюдной выгоде. Почему так происходит? Потому что в рыночных отношениях никто не пытается делать вид, что его цели совпадают с целями контрагента. Покупатель стремится купить дешевле, а продавец – продать дороже. И они этого не скрывают, и тем не менее, договариваются друг с другом, и отношения заканчиваются сделкой, и оба оказываются в выгоде.

Определённая аналогия была бы уместна и для взаимодействия бухгалтерского и налогового учёта. Не следует пытаться искать их общую цель, поскольку её не существует. Такие попытки приведут к тому, что учёт станет двигаться в направлении где-то между двумя целями и в результате не достигнет ни той, ни другой. Есть же очень подходящая пословица про двух зайцев, ловить которых одновременно – бесполезное занятие. Чтобы достичь обеих целей, нужно, прежде всего, каждую из них чётко видеть, и чётко осознавать, что они не только разные, но по ряду аспектов могут быть даже противоположными. Но их можно достичь с помощью решения общих задач. И это нельзя упускать из виду. Таких общих задач в бухгалтерском и налоговом учёте можно найти множество. Также как покупатель и продавец на рынке решают задачу заключения сделки, не претендуя на совпадение своих целей, в бухгалтерском и налоговом учёте могут решаться общие задачи без претензий на общую цель.

§ 1.2. Современное соотношение бухгалтерского и налогового учёта в России

В России официально налоговый учёт появился с принятием 25 Главы НК «Налог на прибыль», вступившей в силу с 2002 года. Это событие касается больше формы, нежели содержания данного явления. По существу в 2002 году никакого введения налогового учёта не было. Он уже задолго до этого существовал де-факто под вывеской «бухгалтерского учёта», особенно не заботясь о том, чтобы его называли точно по имени. Причём фактический налоговый учёт вовсе не ограничен целями налогообложения прибыли. В учёте налога на добавленную стоимость уже давно существуют свои пер-

вичные налоговые документы – счета-фактуры, и свои налоговые регистры – книги покупок и книги продаж. В 21 главе НК «НДС» применяется термин «учётная политика в целях налогообложения». Этот же термин используется в 26 главе НК «Налог на добычу полезных ископаемых» при выборе налогоплательщиком метода определения налоговой базы. Сложный трудоёмкий учёт выплат по каждому физическому лицу для определения параметров единого социального налога также является ни чем иным, как налоговым учётом. В 25 главе НК налоговый учёт лишь получил закрепление де-юре, и с её принятием появилось официальное требование создания налоговой учётной системы на предприятии. С 1 января 2003 г. вступила в силу глава 26.2 «Упрощённая система налогообложения», введённая законом № 104-ФЗ от 24 июля 2002 г., где в статье 346.24 также закреплено требование ведения налогового учёта. Таким образом, с 2003 года понятие налогового учёта официально вышло за пределы налога на прибыль организаций.

Почему же законодатель, вводя налоговый учёт, решил ограничиться только 25 главой, то есть налогом на прибыль? Здесь можно назвать несколько причин:

- Во-первых, это осторожность и постепенность в реформировании учётной системы. Сам факт нормативного введения налогового учёта оказался весьма ярким событием. Зарубежный опыт под данную ситуацию не вполне подходит в силу революционного характера российских рыночных реформ. В таких условиях видится чересчур смелым и неосторожным распространять налоговый учёт на все налоговые отношения. Законодатель решил ограничиться на некоторый «опытный» период одним налогом, по которому ведение налогового учёта является наиболее актуальным. Правда этот опытный период затянулся.

- Во-вторых, это специфика объекта налогообложения. Только у налога на прибыль объект налогообложения совпадает с главным показателем финансовых результатов деятельности организации, который используется в финансовой отчётности. Объекты налогообложения другими налогами достаточно специфичны и их трудно отождествлять с аналогичными показателями финансовой отчётности. Поэтому для них нет необходимости разделять налоговые и бухгалтерские правила одной и той же величины, так как сами величины различны по своей сути, а не по способу расчёта. А прибыль – это общий показатель и для финансовой отчётности, и для налогообложения. Если правила его определения для разных целей отличаются, то необходимо сразу определить, в какой «системе координат» находится организация, когда делает расчёт. Формализация налогового учёта как раз и понадобилась для обозначения системы координат. Именно по причине общего объекта задача сближения налогового и бухгалтерского учёта, поставленная в настоящей работе, рассматривается в рамках налогообложения прибыли.

- В-третьих, это специфика расчёта налоговой базы. Только у налога на прибыль характер налоговой базы требует обработки большого количества других разнородных показателей – доходов и расходов[4]. Для определения базы по другим видам налогов достаточно ведение совокупностей учётных регистров, относительно небольших по объёму. В статье 23 НК РФ, которую мы уже упоминали, установлена «обязанность вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения…». Из этой формулировки видно, что уже в 1 части НК РФ ещё до появления 25 главы, доходы и расходы, в связи с их учётом, специально обособлены от других объектов налогообложения. Само рождение налогового учёта как явления в западных странах связано именно с налогообложением прибыли.

- В-четвёртых, это техническая причина. Можно называть создателя нормативных актов абстрактным термином «законодатель». Но этот самый законодатель вовсе не представляет собой некое единое лицо. Нормативный акт является результатом деятельности большого количества комитетов, комиссий, лоббистских групп, выразителей интересов различных государственных и частных структур и т.п., которые не всегда координируют между собой. Сам Налоговый Кодекс строится постепенно по кусочкам, и у каждого кусочка свои строители и свои принципы строительства. Поэтому идея налогового учёта в целях налогообложения прибыли при создании 25 главы просто-напросто никак не связывалась с принципами налогообложения в целом, заложенными в Первой части НК.

В итоге, сегодня существует два понимания «налогового учёта» – в широком и в узком смысле. Налоговый учёт в узком смысле – учёт для исчисления налогооблагаемой прибыли в целях 25 главы НК[5] – нормативно чётко определён в статье 313 НК и последующих статьях. Налоговый учёт в широком смысле – учёт в целях исчисления всех видов налогов – нормативно не определён, но требования его ведения содержатся в законодательстве в косвенных нормах. Пока сохранился налог, который остаётся полностью «бухгалтерским». Это налог на имущество, база по которому определяется на основе бухгалтерских данных, исходя из балансовой стоимости основных средств (ст.374 НК РФ). В правилах расчёта других налогов таких откровенных прямых ссылок нет, но, тем не менее, встречаются отдельные моменты, связанные с использованием бухгалтерских правил учёта в целях расчёта налогов. Эти элементы налоговой системы сохраняется необходимость ведения бухгалтерского учёта не в целях финансовой отчётности, а в налоговых целях, и как правило, именно на этих участках возникает

[4] Объектом налогообложения по налогу на прибыль в соответствии со статьёй 248 НК РФ являются доходы за вычетом расходов.

[5] а также налоговой базы для субъектов, применяющих упрощённую систему налогообложения с 1 января 2003 г. в соответствии с главой 26.2

большинство проблем корректного выбора учётных правил. Эти факторы висят настоящим «якорем» на российском бухгалтерском учёте, не давая ему нормально развиваться и реализовать принципы МСФО.

Однако реформа в направлении устранения зависимости расчёта налогов от бухгалтерских правил формирования финансовой информации остановилась шесть лет назад, ограничившись налогом на прибыль, и никаких дальнейших шагов не предпринималось. Напротив наблюдались отдельные случаи движения вспять. Например, статья 346.12 Главы 26.2 НК устанавливает критерии для возможности применения упрощённой системы налогообложения, среди которых подпунктом 16 пункта 3 установлен предел остаточной стоимости амортизируемого имущества в размере 100 млн.руб. В первоначальной редакции этого подпункта использовался налоговый термин «амортизируемое имущество». Это понятие налогового учёта определено в статье 256 Главы 25 НК. Данный случай далеко не единственный, в котором нормы главы 26.2 обращаются к 25 главе. Однако, законодатель решил обязать налогоплательщиков рассчитывать этот показатель не путём установления соответствующего требования в НК, а косвенным путём – через бухгалтерский учёт. Для этого Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ подпункт 16 пункта 3 статьи 346.12 настоящего Кодекса изложен в новой редакции, где вместо амортизируемого имущества для определения критерия используется «остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете». Для этих же целей в статью 4 закона «О бухгалтерском учёте» был добавлен пункт 3, где в последнем абзаце установлено требование ведения учёта основных средств и нематериальных активов даже для тех организаций, которые от ведения остального бухгалтерского учёта освобождены. Тем самым механизм реализации налогового требования был искусственно усложнен. Он стал менее внятным и прозрачным, так как вместо прямой нормы появилась многоступенчатая схема, в которую внедрена в качестве посредника смежная сфера законодательства, направленная на решение совсем других задач. Налоговое законодательство в этом вопросе потеряло свою самодостаточность.

Подобные факты отражают системный недостаток нормативного регулирования, из-за чего потенциальные положительные эффекты от формализации налогового учёта пока не могут реализоваться. Налоговый учёт вводится бессистемно, непоследовательно и однобоко. Почему-то в основном дискуссии ведутся вокруг вопроса, стоит ли вообще вводить налоговый учёт как таковой или от него лучше отказаться. При этом очень мало обсуждается вопрос, каков должен быть налоговый учёт, и как он должен соотноситься с бухгалтерским учётом в системе регулирования. Ведь как явление, на-

логовый учёт существует, и будет существовать, независимо от того, каким он будет называться термином. Не столько страшно само явление, сколько его практическая реализация. В нынешней интерпретации налогового учёта какой-то положительный эффект от нововведения вряд ли сможет реализоваться.

Больше всего 313 статью 25 главы ругали за официальное признание налогового учёта. На самом деле, в этом вряд ли можно найти что-то страшное. Всего лишь вещи названы своими именами. В этой же статье дано вполне адекватное определение налоговому учёту : система обобщения информации *для определения налоговой базы* по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом. В этом определении уже содержится указание на то, для чего налоговый учёт нужен. Однако, этого законодателям показалось недостаточно, и они решили специально определить цель налогового учёта. Этого им явно не удалось сделать. Согласно абзацу 4 этой статьи, налоговый учёт осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации *о порядке учёта* для целей налогообложения … Если вдуматься в смысл этой фразы, то цель налогового учёта – информация о порядке этого же самого учёта. То есть, в Налоговом кодексе официально закреплено, что налоговый учёт является *самоцелью*. И было бы всё не так плохо, если бы проблема состояла только в неудачной формулировки цели. К сожалению, другие нормы 25 главы НК не опровергают, а только лишь подтверждают то, что налоговый учёт действительно является самоцелью. Налоговый учёт, не успев до конца оформиться, сразу же приобрёл гипертрофированные размеры.

Вся 25 глава НК построена так, что её нормы подробнейшим образом определяют структуру хозяйственных операций. Без какой-либо видимой целесообразности правила налогового учёта во многом повторяют правила бухгалтерского учёта, но при этом на свой лад, с некоторыми изменениями и модификациями. В налоговых нормах широко используется бухгалтерская терминология, но зачастую бухгалтерским понятиям даются иные определения. В 25 главе даётся новая классификация доходов и расходов, приведены подробнейшие перечни расходов, при условии, что сами перечни открытые.

Тем не менее, очевидная гипертрофированность налогового учёта, прописанная в нормах 25 Главы, стала с энтузиазмом ещё больше развиваться при реализации этих норм исполнительными органами. Норма абзаца 5 статьи 313 НК запрещает налоговым и иным органам устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учёта. Однако, у налоговых органов есть простой способ обойти данный запрет с помощью налоговой декларации. В соответствии с пунктом 3 статьи 80 части 1 НК, формы налоговых деклараций, если они не утверждены законодательством о налогах и сборах, разрабатываются и утверждаются МНС. К сожалению, законодатель, из-

рядно потрудившись над 25 главой, не стал утверждать форму налоговой декларации в законе, оставив эту заботу налоговым органам. И это возымело плохие последствия для налогоплательщика.

Нынешняя форма налоговой декларации, утверждённая Приказом Минфина РФ от 07 февраля 2006 г. № 24н, составлена так, что вполне может претендовать на то, чтобы называться обязательной системой регистров налогового учёта. Сам процесс заполнения данной декларации большей частью можно назвать самым настоящим налоговым учётом. Декларация для основной категории налогоплательщиков (без учёта листов для специальных целей) содержит более 400 показателей! И всё это ради одного единственного показателя налога на прибыль организаций. Попробуйте хотя бы приблизительно оценить труд всех бухгалтеров России по заполнению такой декларации. А затем сопоставьте его с теми дополнительными доходами, которые получит бюджет благодаря тому, что налогоплательщики вместо десятка действительно необходимых показателей формируют свыше 400 итоговых показателей (если вообще хоть какие-то дополнительные доходы удастся благодаря этому получить).

Таким образом, получается, что современный российский налоговый учёт деформирован сразу в двух направлениях. С одной стороны, он слишком узок, а с другой – чересчур широк. Слишком узок он с точки зрения сферы распространения, поскольку юридически почему-то охватывает лишь налог на прибыль организаций и единый налог по упрощённой системе налогообложения. Было бы разумно распространить его действие на налогообложение в целом с чётко прописанными целями. Если уж законодатель твёрдо уверен в целесообразности налогового учёта, то соответствующие нормы следовало бы включить в 1 часть НК, например, дополнить раздел V «Налоговая декларация и налоговый контроль» главой 13.1 «Налоговый учёт». Слишком широк налоговый учёт с точки зрения своей структуры – содержит в себе огромное количество требований, не преследующих реальные цели налогообложения. Эти цели должны быть формально определены на уровне федерального закона (включены в Налоговый Кодекс). Это значит, что с помощью налогового учёта должны получаться данные, необходимые для определения налоговых параметров. Все прочие требования являются не только лишними, но и вредными.

Утвердив 25 главу НК с её налоговым учётом, российский законодатель явно сделал выбор в пользу нормативного обособления налогового учёта от бухгалтерского. В этом направлении сегодня движется регулирование учета в подавляющем большинстве стран мира. Обособление имеет две стороны: позитивную и негативную. Негативная сторона связана с увеличением издержек на ведение налогового учёта, составление и представление налоговой отчётности. Позитивная сторона связана с освобождением

бухгалтерского учёта от службы налоговым целям и представлением финансовой отчётности внешним пользователям в неискажённом виде.

Сегодня создаётся такое впечатление, что при введении налогового учёта было сделано всё возможное, чтобы негативная сторона реализовалась в максимальной степени, а позитивная сторона ни в коем случае никак себя не проявила. Бедою российского бухгалтерского учёта является не сам налоговый учёт, а его деформированность сразу в двух направлениях. Худшая ситуация – это не наличие либо отсутствие налогового учёта в нормативных актах, а та его неадекватная форма, которая имеет место сегодня. Реформаторам российской налоговой системы необходимо самим осознать значение шага, который они сделали, введя официальный налоговый учёт. Если уж решаться на нормативное отделение налогового учёта от бухгалтерского, то необходимо делать это на продуманной основе, используя системный подход и доводить начинания до своего логического завершения.

Нынешняя ситуация явно не может рассматриваться как завершённая. Совокупность налоговых деклараций по различным видам налогов в России представляет собой подобие «внебухгалтерской» системы налогового учёта. Кроме того, официально налоговый учёт закреплён в целях налогообложения прибыли и упрощённой системы налогообложения. Однако, никакого обособления налогового учёта от бухгалтерского пока не состоялось. У налогоплательщика действительно появилась новая обязанность создать дополнительную учётную систему в целях налогообложения. Но это приводит только к росту издержек организаций, но не сопровождается освобождением самого бухгалтерского учёта от фискальных функций, и не способствует повышению качества налогового администрирования.

Доля издержек на ведение различных учётов в российских компаниях заметно выше чем в аналогичных западных, что свидетельствует об их неадекватности и об избыточности нормативных требований в отношении учётов. Многочисленные споры налогоплательщиков с налоговыми органами и доля вопросов учёта в загрузке арбитражных судов свидетельствует о том, что правила налогового учёта некачественны. Полная невостребованность бухгалтерской отчётности, подготовленной по российским правилам, говорит о том, что бухгалтера в этой части делают холостую работу. Ситуация явно не устойчива и требует своего разрешения.

Во всём мире развитие систем регулирования бухгалтерского учёта идёт в сторону полного обособления от каких бы то ни было налоговых претензий. Этот процесс благоприятно сказывается и на качестве бухгалтерской отчётности, и на эффективности налогообложения. Бухгалтерский учёт освобождается от факторов, способствующих искажению отчетных показателей. Налоговый учёт выкристализовывает свои собст-

венные цели, освобождаясь от многочисленных бухгалтерских элементов, не связанных напрямую с налогообложением, и потому лишних. При этом организации самостоятельно решают проблему методологического совмещения учетных систем на уровне обработки первичной информации, что значительно повышает эффективность методик трансформации по сравнению с методиками, нормативно закрепленными государством. При таком подходе вопросы сближения налогового и бухгалтерского учёта выводятся в плоскость содержания требований – то есть там, где это допустимо требования налогообложения воспроизводят порядок формирования показателе финансовой отчётности.

Решение проблемы находится, прежде всего, в построении системы регулирования. Российскому законодателю необходимо сначала определиться с тем, как будет строиться система бухгалтерского учёта. Если бухгалтерский учёт будет направлен на создание качественной финансовой отчётности, то требования к нему необходимо строить на основе МСФО, совершенно независимо от налогов. В этом случае налоговые правила также необходимо сделать полностью самостоятельными и формализовать их непосредственно в НК. При этом частные требования необходимо протестировать на предмет возможностей одинаковых решений с задачами бухгалтерского учёта, и если эти решения не идут во вред налогообложению, то допустить применение соответствующих правил в НК. Если же российский законодатель решит, что стимулировать конкурентный рынок капитала не обязательно, и инвесторы сами о себе позаботятся, то тогда не нужно провозглашать, что якобы наш бухгалтерский учёт решает задачу подготовки достоверной отчётности. Тогда этот бухгалтерский учёт может использоваться так же, как это было до сих пор – для расчёта налогов, для государственной статистики, для налогового и имущественного контроля и для решения иных подобных административных задач. В этом случае вообще вряд ли следует разделять налоговый и бухгалтерский учёт. Это приведёт лишь к пустой трате ресурсов, как это происходит сейчас. Правила такого учёта должны быть едиными.

§ 1.3. Необходимость сближения налогового учёта с бухгалтерским и существующие ограничения

Какие бы ни выдвигались веские основания для существования нескольких учётов, нужно всегда помнить, что это налагает дополнительную нагрузку на предприятия. Организации вынуждены задействовать дополнительные ресурсы, что ставит их перед необходимостью повышать цены на те продукты – товары, работы, услуги, – которые они создают. Само по себе ведение учёта или учётов не является ни потребительским благом, ни промежуточным ресурсом, который бы способствовал созданию потреби-

тельских благ на следующем этапе. То есть учёт не обладает прямой общественной полезностью. Его полезность может быть только косвенной.

Если предприятие самостоятельно принимает решение вести учёт, например, управленческий, то это решение продиктовано производственной необходимостью. Здесь нет нужды на государственном уровне выяснять, насколько экономически обосновано такое решение. Условием рыночной системы является свобода ведения бизнеса в условиях конкуренции. Конкурентный механизм на то и рассчитан, что стимулирует рыночных субъектов на наиболее рациональное использование ресурсов. Если организация учёта вписывается в рациональное использование ресурсов, то предприятия, правильно организующие учёт будут конкурентоспособны и успешны. Если же ведение учёта не адекватно получаемым от него административным выгодам и является волюнтаристским решением отдельных менеджеров, то такие организации останутся без прибыли, и конкуренция вытеснит их из бизнеса.

Но когда обязанность ведения учёта устанавливается государством, то здесь перестаёт действовать та самая «невидимая рука» Адама Смита, которая заставляет рыночных субъектов использовать ресурсы рационально. Здесь государство берёт на себя большую ответственность, так как обязывает организации расходовать свои ресурсы на цели, не обладающие прямой общественной полезностью, косвенная полезность которых тоже совсем не ясна. Такие действия со стороны государства должны иметь надёжное рациональное обоснование.

Существует достаточно много общественных нужд, для каждой из которых необходима информация, формируемая в бухгалтерском учёте (понимаемом в широком смысле для всех целей). Это составление финансовой отчётности, расчёт налогов, налоговый контроль, имущественный контроль, государственная статистика, регулирование рынка ценных бумаг, антимонопольное регулирование, контроль за несостоятельностью и банкротством, макроэкономическое регулирование, регулирование денежного обращения, контроль банковской системы, разрешение гражданско-правовых споров, раздел имущества при реорганизации юридических лиц и т.д. Теоретически, для каждой из подобных нужд можно организовать свой собственный учёт. Но очевидно, что такое количество обязательных учётов приведёт к параличу хозяйственной деятельности.

Среди перечисленных нужд, много таких, удовлетворение которых требует решения очень близких по содержанию задач, настолько близких, что они могут удовлетворяться в системе единых требований к ведению учёта. Значит и учёт для них следует организовывать только один. Исследования показывают, что из всех многочисленных нужд только две действительно несовместимы между собой на концептуальном

уровне – налогообложение и финансовая отчётность. Поэтому и произошло разделение бухгалтерского (в узком смысле, т.е. финансового) и налогового учёта. Все остальные нужды могут вполне удовлетворяться с помощью одного из этих двух учётов либо непосредственно, либо путём безболезненных совместимых надстроек[6].

Снижение издержек организаций на содержание учётных систем – это основная цель сближения. То есть, основными бенефициарами сближения учётов являются российские организации. В процессе поиска механизмов сближения необходимо всегда иметь в виду цель. Сближение не должно превратиться в самоцель, как это часто бывает с благими начинаниями. Сближение – это не вещь в себе, а средство достижения определённого результата. Забвение цели в реализации той или иной программы действий может не только не привести к желаемому результату, но и привести ровно к обратному результату и нанести вред тому, ради чего программа действий затевалась. Тем более опасны беспорядочные действия вне всякой программы.

Из всех многочисленных нужд пользователей учёта выделяются только две несовместимые цели – финансовой отчётности и налогообложения. Это значит, что даже при отсутствии всяких попыток по сближению, организация должна организовать максимум только две отдельных учётных системы, но не больше. Почему же при таких обстоятельствах российский учёт на сегодняшний день существует в трёх видах – учёт по МСФО, учёт по РПБУ и учёт по НК? За что российские организации вынуждены тратиться на организацию трёх учётных систем? Ответ на этот вопрос как раз и заключается в забвении целей при попытках совместить несовместимое. Попытки создания единой налогово-финансовой учётной системы привели к тому, что налоговая и финансовая учётные системы всё равно существуют каждая по отдельности, а к ним в дополнение функционирует ещё одна очень парадоксальная учётная система под именем «российский бухгалтерский учёт».

Как и в других странах, в России сегодня объективно существует два значимых вида потребностей в информации, предоставляемой бухгалтерским учётом – финансовая и налоговая. С одной стороны, всё больше и больше заявляют о себе потребности пользователей финансовой отчётности, принимающих на её основе экономические решения, прежде всего инвесторов. Эти потребности удовлетворяются с помощью финансовой отчётности, составляемой на основе МСФО или национальных стандартов США. Отчётность, подготовленная по РПБУ для этих целей не годится, так как она не отражает ни реального финансового положения, ни реальных финансовых результатов деятельности организации. Лучшим официальным доказательством бесполезности рос-

[6] Этот вывод см. в аналитическом докладе «Влияние внедрения международных стандартов финансовой отчётности в Российской Федерации на смежные области государственного регулирования», подготовленный фондом НСФО в 2005 г.

сийской бухгалтерской отчётности для использования при принятии экономических решений служит Положение о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг, утверждённое приказом ФСФР от 15 декабря 2004 г. № 04-1245/пз-н, где в пунктах 4.5, 4.5.1, 4.5.2, 4.5.4, 4.6, 4.6.1, 4.6.2, 4.6.4 установлено требование к *российским* эмитентам ценных бумаг для котировки на *российских* биржах представлять финансовую отчётность по МСФО или по ОПБУ США (US GAAP).

С другой стороны, никуда не уходят, и вряд ли куда-то исчезнут в будущем потребности налогообложения. Эти потребности удовлетворяются с помощью выполнения налогоплательщиками требований налогового законодательства. Для этих целей российский бухгалтерский учёт опять же не подходит. И лучшим доказательством этому служит сама 25 глава НК «Налог на прибыль» с её отдельным налоговым учётом. В какой-то степени налогообложение ещё привязано к данным бухгалтерского учёта, самая непосредственная связь у 30 главы НК «Налог на имущество организаций». И как раз там, где существуют эти связи, возникает большинство проблем толкования законодательства и спорных ситуаций. Получается, что чистые правила налогообложения, прописанные непосредственно в НК, работают гораздо лучше, чем обращения к помощи бухгалтерского учёта.

Но для чего же тогда российский бухгалтерский учёт, если он не выполняет ни ту, ни другую функцию? Получается, что ни для чего, и как раз по той причине, что он строится на идее выполнения и той, и другой функции. Получается точно как в известной пословице о погоне за двумя зайцами. Потому что эти зайцы бегут совершенно в разных направлениях. Отчётность по МСФО российские организации в основном составляют путём трансформации – переделки данных российского учёта. То есть, сначала создаётся заведомо ущербный продукт, а затем исправляется. Данные для налогообложения тоже получаются в основном путём корректировки бухгалтерских показателей. Таким образом, чтобы получить из русского учёта нужную информацию, его нужно тем или иным образом скорректировать. Конечно, с помощью российского бухгалтерского учёта решаются различные непрофильные смежные задачи типа предоставления информации в государственную статистику. Но вряд ли такие попутные задачи могут служить оправданием для того, чтобы заставлять организации создавать отдельные учётные системы. Эти задачи вполне могут решаться, сопутствуя одному из основных направлений – либо финансовой отчётности по МСФО, либо налоговому учёту.

Для российского бухгалтерского учёта уже с середины 90-х годов провозглашается идея внедрения МСФО, в результате чего организации должны представлять информацию о своём финансовом положении и финансовых результатах широкому кругу лиц, для того, чтобы те имели возможность принимать на основе этой информа-

ции экономические решения. Результатом этого процесса является развитие конкурентного рынка капитала, создание благоприятного инвестиционного климата и экономический рост. Для внедрения МСФО в России была принята программа реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с МСФО (утв. Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283), которая предполагала изложение требований МСФО в национальных стандартах (Положениях по бухгалтерскому учёту). Однако выполнение этой программы на практике столкнулось с целями налогообложения, и программа не была выполнена. Большинство даже формальных сроков принятия документов не было соблюдено, не говоря уже о содержании документов. Принятые за прошедшее десятилетие ПБУ лишь отдалённо напоминают МСФО, но даже это слабое напоминание на практике вовсе не реализуется. Разумеется, до тех пор, пока принятие очередного нормативного документа по регулированию бухгалтерского учёта, будет рассматриваться хоть в какой-то степени с позиции налоговых последствий, сложно ожидать, чтобы такой документ мог эффективно регулировать составление финансовой отчётности. В результате национальный регулирующий орган, зажатый между противоречивыми нуждами финансовой отчётности и налогообложения выпускает заведомо такие документы, исполнение которых приводит лишь к необходимости выполнения затратной холостой работы всеми российскими организациями.

Для российского бухгалтерского учёта должна быть чётко обозначена цель, иначе он так и будет оставаться холостой тратой ресурсов организаций. Либо этот учёт должен служить инструментом создания качественной финансовой отчётности, либо он должен использоваться как инструмент налогообложения. Если цель – финансовая отчётность, тогда лучшим ориентиром являются МСФО, сегодня вряд ли удастся найти серьёзные основания, чтобы отступать от этих стандартов. Если цель – налогообложение, то нет надобности плодить учёты, не нужно засорять его задачами финансовой отчётности, нужно целенаправленно решать налоговые задачи.

Таким образом, особенность решения проблемы сближения налогового и бухгалтерского учёта в России заключается в том, что здесь мы имеем дело, по сути, с тремя, а не с двумя учётами. Но объективные предпосылки обусловливают разделение только двух учётов. Значит, от одного из существующих трёх необходимо вообще избавиться, а два других должны сближаться. Но здесь не стоит «наступать дважды на одни и те же грабли». Не стоит повторять попыток создания единого синтезированного учёта, так как итогом будет опять создание «третьего лишнего». Сближение не обязательно проводить путём совмещения несовместимых целей. Сближение может быть вполне успешным путём решения общих задач для тех случаев, когда эти задачи совпадают, без претензий на совпадение итогового результата.

Раздел II. Факторы сближения налогового учёта с бухгалтерским

§ 2.1. Функции и цели налогового и бухгалтерского учёта, возможности и препятствия для совместного решения задач.

Создание правовой основы любого социального явления всегда обусловлено определёнными целями, которые преследует создатель правовой основы и на которые он стремиться направить это социальное явление. Современный учет ставит перед собой очень разные цели, и этим обусловлено отпочкование специфических видов учета. Для анализа правовых основ учета наиболее актуальной является целевая классификация учета, где признаком классификации является цель пользователя бухгалтерской информации. Именно с этим признаком связано выделение наиболее обособившейся сегодня ветви учета – налогового учёта.

Основная гипотеза рыночной теории говорит о том, что поведение любого экономического субъекта рационально, то есть он стремится достичь максимальных результатов при имеющихся ограничениях. Главная движущая сила рыночной экономики – личная заинтересованность каждого из субъектов рынка. Так как пользователи финансовой отчетности являются разными субъектами, то и цели у них разные. При этом финансовая отчётность на всех одна. Кроме того, цели одного и того же субъекта могут быть самыми разными, и даже противоположными, в зависимости от того, во взаимоотношениях с каким именно контрагентом он находится. Реальная отчетность, которую представляют бухгалтеры – это следствие компромисса интересов участников хозяйственного процесса.

Для достижения любой цели необходимо решить определённые задачи. Если невозможно совместить цели всех пользователей финансовой отчётности, то можно хотя бы попытаться организовать бухгалтерский учёт так, чтобы он решал общие задачи, служащие одновременно целям разных пользователей. Идя по этому пути, можно попытаться в конце концов сформулировать для бухгалтерского учёта некую общую абстрактную цель, которая будет близка большинству пользователей отчетности. Такая цель формулируется во многих теоретических работах по бухгалтерскому учёту и нормативно-правовых актах различных стран мира. Сгладив различия формулировок, можно обобщить их все в следующей дефиниции : «Цель бухгалтерского учёта – формирование полной и достоверной финансовой информации о деятельности субъекта экономических отношений». Однако, при дифференциации пользователей на группы окажется, что такая формулировка в действительности не отвечает целям большинства из них.

Государство в отношении бухгалтерской информации выступает уникальным пользователем. Его цели, в основном, принципиально отличаются от других пользователей. И в то же время, государство является единственным субъектом, который имеет возможность регламентировать методику ведения учёта и принципы формирования статей отчётности, путём создания норм с использованием принудительной силы государственной машины для их исполнения. Когда государство использует эту привилегию, его цели, разумеется, превалируют над целями других субъектов. В результате законодательство, особенно в сфере налогообложения, преследуя цели государства, часто деформирует привычные и общеупотребимые экономические понятия, например добавленную стоимость, прибыль, расходы и т.п. Ситуация усугубляется тем, что основная часть правовой базы учета создается не на уровне законов, а на уровне подзаконных нормативных актов, где свобода трактовки самих законов весьма значительна. В основном, именно на этом этапе регламентируется отнесение тех или иных спорных величин в определённые статьи отчётности. Активную роль здесь играют налоговые органы, заинтересованность которых часто носит непосредственный характер. Можно быть уверенным в том, что сколько свободы будет оставлено законодательством, настолько налоговые органы будут максимизировать объём налогов, совершенно не обращая внимание на экономический смысл тех или иных величин и статей отчётности. Поэтому «подзаконная» фаза формирования юридической базы учёта может не только свести на нет смягчающее действие принципа разделения властей, но и перекрыть его в плане доминирования интересов государства.

Однако, здесь есть и обратная сторона медали, которая состоит в том, что в противовес налоговым органам действует другой субъект – сама организация в лице её руководства и руководства бухгалтерией. Организация не обладает возможностью создания юридических основ учёта. Но она обладает другим не менее, а скорее, более важным преимуществом. Она сама ведёт учёт и составляет отчётность. В зависимости от того, какую свободу оставит законодательство организации, в этих пределах она будет действовать в своих личных интересах. Когда происходит исчисление налогов на основе показателей данной отчётности, организация стремится минимизировать налогооблагаемую базу и получить права на те или иные налоговые льготы, что опять не соответствует сформулированной выше общей приемлемой основной цели бухгалтерского учёта. Снова может исказиться смысл экономических понятий, но теперь уже в другом направлении. Какая-то степень свободы остаётся всегда, и как бы законодатели не ухищрялись в детальном регламентировании всех шагов бухгалтера, учётные методы облегчения налогового бремени будут продолжать совершенствоваться, и будут создаваться так называемые «схемы». Когда существует достаточная вероятность безнака-

занности, налогоплательщики на этом пути даже выходят за рамки, установленные законодательством.

Если представить себе, что государство полностью оставило налоговый учёт на попечение организации, то, наверное, представляемая отчётность была бы весьма непохожа на источник «полной и достоверной информации». Такую же необъективную картину другой крайности мы получим, если представим себе, что налоговые органы сами будут составлять отчётность каждого предприятия и выдавать организациям в готовом виде с уже выплаченными налогами. Некоторое подобие такой ситуации возникает в случаях безакцептного списания денежных средств с расчётного счёта налогоплательщика по одностороннему решению налоговых органов.

В конце концов, в противостоянии налоговых органов и предприятия достигается определённый компромисс. Разумеется, сформированные на основе этого компромисса принципы учёта, не могут соответствовать требованиям третьих лиц, которые больше всего и нуждаются в получении объективной, полной и достоверной информации, и хотели бы воспринимать такие понятия как прибыль, доход, затраты, добавленная стоимость, в соответствии с их экономическим смыслом, а не в соответствии с компромиссом противостояния государства и налогоплательщика.

Заявление о том, что составлением отчётности и формированием учётной политики занимается организация, чересчур абстрактно в контексте столкновения интересов. Формирование учётной политики юридического лица по сути осуществляют физические лица, которых также можно разделить по типам субъектов, в зависимости от того, каким образом они влияют на методы и принципы ведения бухгалтерского и налогового учёта. К таковым относятся работники, прежде всего бухгалтерской службы, высшее руководство организации и акционеры (участники).

Акционеры с небольшой долей участия на ведение учёта никаким образом не влияют. Они заинтересованы лишь в получении дивидендов и увеличении рыночной капитализации предприятия. По отношению к отчётности они играют роль обычных внешних пользователей, и хотят получить из неё информацию о том, стоит ли увеличивать их долю участия в предприятии или избавиться от имеющейся, а также о соответствии дивидендной политики предприятия доходности бизнеса. Акционеры, владеющие значительными голосующими долями, прямо или косвенно участвуют в руководстве предприятием и формировании его политики, в том числе учётной. Но штат бухгалтеров, на котором и лежит составление отчётности, представляет собой совокупность наёмных работников. Даже должность главного бухгалтера чаще занимает лицо, не являющееся акционером (участником). Конечно, все наёмные работники чувствуют косвенную связь величины их зарплаты от благополучия предприятия. Однако, эта

связь может быть заметна лишь в небольших компаниях, у которых отсутствуют внешние пользователи финансовой отчётности. Эта связь как правило тем слабее, чем ниже должность работника, и чем крупнее организация, а зачастую и вовсе отсутствует. Как только работник, и в частности бухгалтер, почувствует зависимость своей зарплаты от какого-либо параметра, он тотчас же будет стремиться увеличить или уменьшить этот параметр (в зависимости от направленности связи) в той степени, насколько это находится в его власти. Здесь уместно привести слова А.Н.Радищева : «Все то, что не для своей совершаем пользы, делаем оплошно, лениво, косо и криво».

У рядового бухгалтера свобода выбора сведена к минимуму. Для него правовой основой ведения учёта являются не только все законодательные и распорядительные акты государственных органов, касающиеся бухгалтерского учёта, но и учётная политика предприятия, зафиксированная в распоряжениях руководства. Чем выше должность бухгалтера, тем больше возможностей он имеет тем или иным образом повлиять на составляемую отчётность.

Приведём простой пример. Статьей 259 25 главы Налогового Кодекс всем организациям в целях налогового учёта предоставлено право выбора двух методов амортизации – линейного и нелинейного. Нелинейный метод позволяет признавать расходы на формирование стоимости амортизируемых объектов существенно раньше, чем линейный. Поэтому можно однозначно констатировать, что нелинейный способ амортизации выгоднее для организации, чем линейный. Известно, что рубль сегодня дороже, чем рубль завтра. Поэтому одним из фундаментальных принципов эффективной налоговой политики является признание по возможности доходов позже, а расходов раньше. Тогда налог уплачивается позже, тем самым происходит экономия на пользовании заёмными средствами. Предприятие фактически пользуется налоговым кредитом, причём беспроцентным[7].

Кроме того, в соответствии с Главой 30 НК РФ, средневзвешенная остаточная стоимость объектов основных средств составляет налоговую базу по налогу на имущество организаций. Очевидно, что при использовании в бухгалтерском учёте способа уменьшаемого остатка или суммы чисел лет, остаточная стоимость основных средств, а, следовательно, и сумма налога на имущество в каждый момент времени окажется меньше. Здесь уже речь идёт не только о временной экономии на использовании заёмных средств, но и о прямом снижении сумм налога. Таким образом любые нелинейные способы амортизации и в бухгалтерском, и в налоговом учёте однозначно выгоднее для организаций с позиции сразу нескольких налогов.

[7] Исключением из этого правила, является ситуация, когда в результате нелинейной амортизации, организация получает убыток, с признанием которого в целях налогообложения существуют известные проблемы.

Но сколько можно встретить в России организаций, которые выбирают в своей учётной политике в целях налогообложения этот самый нелинейный метод, а в целях бухгалтерского учёта любой из двух указанных выше ускоренных методов? Едва ли таких вообще можно отыскать. Более 99% российских организаций и в целях налогообложения, и в целях бухгалтерского учёта применяют только линейный способ амортизации. Эта ситуация выглядит весьма парадоксально. Объяснение кроется в том, что на практике метод амортизации выбирается бухгалтером, для которого линейный метод выглядит простым и понятным, а выгоды от нелинейного метода выглядят невнятными и далёкими, и на заработной плате самого бухгалтера в большинстве случаев никак не сказываются. А в это время финансовый директор этого же предприятия ведёт поиск кредитных средств на сносных условиях, или привлекает консультантов для разработки различных налоговых схем, снижающих налоговую нагрузку, которые часто оказываются весьма сомнительными с правовой точки зрения. При этом буквально под ногами лежит возможность снижения налогового бремени в виде беспроцентного кредита или даже в виде прямого уменьшения налоговых платежей. И с правовой точки зрения всё совершенно безукоризненно.

Выбор невыгодных с налоговой точки зрения способов учёта продиктован не только стремлением бухгалтеров к упрощению учётного процесса вопреки интересам организации. Очень часто это связано и с налоговыми рисками. Нетрадиционные способы налогового учёта, особенно если они отличаются от бухгалтерского, воспринимаются в штыки налоговыми органами, даже если они допустимы с точки зрения налогового законодательства. Например, многие российские строительные компании не списывают как косвенные расходы услуги субподрядчиков, а оставляют их в составе незавершённого производства. И это притом, что налоговое законодательство такое списание вполне допускает. Однако оно является нетрадиционным, и представляется экономически не обоснованным. Руководство организации в таких случаях взвешивает, что для него актуальнее – налоговая оптимизация или налоговые риски. Зачастую весы перевешивают в пользу менее рискованного и менее выгодного способа.

На практике учётная политика организации (как бухгалтерская, так и налоговая) и принципы формирования показателей финансовой отчётности – это действительно компромисс интересов участников «бухгалтерских» отношений. Причём механизм достижения этого компромисса настолько сложный, что степень влияния отдельных групп на исходную финансовую информацию оценить очень трудно.

Как организован общественный транспорт? У каждого из пассажиров маршрутного автобуса свой пункт назначения, в который он стремиться. И никто из них не претендует на то, чтобы свернуть автобус с установленного маршрута в нужный ему

пункт. Каждый пользуется автобусом лишь в той мере, в которой это помогает ему добраться до нужного места. Как только маршрут автобуса перестаёт совпадать с целью пассажира, тот выходит на очередной остановке и пользуется другими более подходящими средствами.

Что бы произошло, если бы вдруг каждый из пассажиров решил непременно добраться до места назначения только на этом общем автобусе, никуда не пересаживаясь. Все стали бы спорить, куда должен следовать автобус. В конце концов, возможно, был бы найден некий компромисс, и автобус бы был направлен в некую среднюю равноудалённую точку. Но что бы обнаружили пассажиры, когда автобус достиг бы этой точки? Что каждый из них оказался вовсе не там, где ему нужно быть: место назначения не устраивает никого, несмотря на достигнутый компромисс. В результате все оказываются в проигрыше.

В чём причина такой неудачи? В неправильном концептуальном подходе к целеполаганию. Пассажиры решили, что могут определить общую цель для всех, и попытались это сделать путём нахождения компромисса. В итоге такая компромиссная цель оказалась не общей для всех, а не устраивающей никого. Как исправить ситуацию? Изменить концептуальный подход к целеполаганию. Нужно констатировать, что у всех разные цели, а автобус – это всего лишь средство их достижения. Данное средство может быть общим, но лишь до определённой степени. Маршрутный автобус, перевозящий несколько десятков пассажиров, можно считать заменой такого же количества личных автомобилей, но не в полной мере.

Средство по отношению к цели выполняет строго подчинённую функцию. Желание оптимизировать использование средств не должно каким либо образом влиять на поставленную цель. Иначе цель не будет достигнута, а будет достигнуто что-то другое искаженное: мы окажемся не там, где хотели бы быть. Неправильный концептуальный подход к целеполаганию является главной причиной неудач в решении проблем современного российского бухгалтерского и налогового учёта. И если его не поменять, то вряд ли будет достигнут успех в дальнейшем. Учётный процесс – это средство. Этим средством могут достигаться разные цели, в частности, формирование финансовой отчётности и расчёт налогов. Необходимо констатировать, что это разные цели. Каждую из них необходимо чётко определить, и каждая из них должна достигаться совершенно независимо от другой, только тогда будут достигнуты обе. Стремление к оптимизации использования средства не должно вести к подмене целей.

Пассажир маршрутного автобуса не достигнет пункта, в который стремиться, если станет отождествлять его с маршрутом автобуса. Получится, что он направляется туда, куда едет автобус, а не туда, куда ему нужно, то есть он в автобусе, чтобы «про-

сто покататься». К сожалению именно такую картину «просто покататься» представляет собой современный российский бухгалтерский учёт, который во многом ведётся только для того, чтобы он вёлся, и ни для чего другого. И объясняется это просто. Если сейчас попросить сотню специалистов в области бухгалтерского учёта самой высокой квалификации и компетенции назвать реальную цель российского бухгалтерского учёта, то вряд ли хоть один из них сможет её внятно сформулировать. Так разве можно вести речь о достижении успеха, если непонятно в чём этот успех должен заключаться?

Бесполезность попыток синтеза на уровне постановки целей можно проиллюстрировать на примере дифференциации средств производства по учётным категориям. Известно, что основным критерием разделения средств производства на внеоборотные и оборотные, в частности, на запасы и основные средства, является длительность их использования (до или свыше года) и потребление в ходе обычного производственного цикла. Но эти критерии не абсолютные. Не всякое средство производства, используемое больше года и не потребляемое в производственном цикле, квалифицируется как основное средство. Некоторые объекты, подходящие по всем параметрам под основные средства, тем не менее, не признаются таковыми и учитываются как запасы. Такое отступление от общего принципа делается в отношении наименее значимых объектов в целях рационализации учётного процесса. Например, некоторые канцелярские принадлежности служат несколько лет. Применяя общий принцип, следовало бы их учитывать как основные средства и амортизировать в течение срока полезного использования. Но у них копеечная стоимость, и такой сложный механизм учёта не имеет никакого смысла. Поэтому их учитывают в качестве запасов.

В России для этих целей традиционно применяется стоимостной критерий в отношении первоначальной стоимости объекта. Сейчас он установлен в размере 20 000 руб. (или менее) в целях бухгалтерского учёта[8] и 10 000 руб. в целях налогового учёта[9]. Применение этих критериев на практике вызывает огромное количество вопросов у бухгалтеров, хотя, казалось бы, не должно. Причина проблем в том, что здесь сталкиваются несколько целей бухгалтерского учёта, и сделана попытка свести их воедино, то есть, достичь некую среднюю равноудалённую цель, что на практике воплощается в том, что не достигается ничего.

[8] В соответствии с 4 абзацем пункта 5 ПБУ 6/01 «Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 настоящего Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением».

[9] Согласно 1 абзацу пункта 1 статьи 256 НК РФ «Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей».

В частности здесь актуальна цель контроля над сохранностью и движением имущества, которая была доминирующей в советском бухгалтерском учёте. В отношении основных средств традиционно применялись гораздо более строгие средства контроля, чем для запасов. Это пообъектный учёт, присвоение инвентарных номеров, специальные первичные документы по оформлению отдельных операций с объектом, карточки учёта с отражением всех этапов «жизненного цикла» объекта и т.п. Сейчас в организациях встаёт вопрос, как же вести учёт объектов стоимостью до установленного лимита. Для этих целей в ПБУ 6/01 добавлено последнее предложение из процитированной нормы. Но порядок организации контроля никак не расшифрован. В организациях традиционно этот контроль неразрывно связан с классической системой бухгалтерского учёта с применением двойной записи на синтетических счетах и классификацией основных средств и материально-производственных запасов. Учитывать средства производства с небольшой стоимостью в составе МПЗ – значит потерять сразу все устоявшиеся десятилетиями элементы контроля.

При таком подходе 20 000 руб. – это чересчур большой критерий. Конечно, при выдаче работнику карандашей и тому подобных предметов, вряд ли руководству организации понадобится отслеживать их дальнейшую судьбу. Если работник заберёт карандаши домой, а при увольнении не сдаст их обратно в организацию, то едва ли это возымеет хоть какие-то последствия. Но если речь идёт о калькуляторах, то ситуация уже может измениться. Возможно, в каких-то организациях калькуляторам уделяется столь же мало внимания, что и карандашам. Но в других организациях калькуляторы становятся предметом более тщательного контроля. Если же планку поднять ещё выше, например, рассмотреть ноутбуки, пусть даже стоимостью ниже 20 000 руб., то таким предметам практически во всех организациях уделяют достаточно серьёзное внимание. По крайней мере, у работника вряд ли будет возможность заявить, что он не помнит, куда дел полученный в прошлом году ноутбук, и для работы ему нужно, чтобы выдали ещё один. А при увольнении с него, разумеется, потребуют вернуть полученный ноутбук в организацию. Условные стоимостные планки, по которым в организациях из производственного имущества выделяются мелочи, на которые не стоит обращать внимания, и предметы более пристального контроля, могут быть разными. Но во всех без исключения российских организациях эти планки значительно (в несколько раз) ниже, чем 20 000 руб., указанные в ПБУ 6/01. В большинстве организаций эти планки ниже 1 000 руб. Таким образом, для целей контроля установленный в ПБУ критерий никак не подходит.

В этом вопросе актуальна и другая цель – формирования финансовой отчётности. Для этой цели необходимо выделить такие активы, в отношении которых имеет

смысл применение механизма амортизации, расчёта обесценения, моделей текущей оценки и других сравнительно сложных методов учёта основных средств. Необходимость их применения может быть обоснована только в том случае, если порядок учёта таких объектов существенно влияет на показатели финансовой отчётности. В противном случае, разумным будет применение более простых методов учёта запасов.

Лучше всего проанализировать подход МСФО к этому вопросу, так как эти стандарты не обременены никакими другими целями помимо финансовой отчётности. В § 8 МБС 16 указано, что «Запасные части и сервисное оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в прибыли или убытке по мере их потребления. Однако, крупные запасные части и резервное оборудование классифицируется как основные средства, если организация рассчитывает использовать их в течение более одного периода. Аналогичным образом, если запасные части и сервисное оборудование могут использоваться только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства» [10]. Заметим, что процитированный параграф 8 набран обычным шрифтом, а не жирным курсивом, то есть представляет собой не норму как таковую, а носит разъяснительный характер. Никаких других норм в отношении этого вопроса в МСФО нет.

Почему же такой противоречивой и важной проблеме российского учёта в МСФО по сути не уделено никакого внимания, а всё оставлено на усмотрение бухгалтера с позиции значимости? Потому что для финансовой отчётности этот вопрос может решаться только с позиций существенности и никак иначе. Критерий в 20 000 руб. здесь явно очень низок. Он подойдёт, может быть, только для очень небольших компаний, у которых даже пользователей отчётности никаких нет. Для подавляющего большинства компаний, составляющих финансовую отчётность для внешних пользователей, этот критерий совершенно неприемлем. Да и вообще какой-либо стоимостной критерий с его пообъектным применением для финансовой отчётности неуместен. Создатели международных стандартов вообще отказались от использования понятия «объекта основных средств» для целей оценки в нынешней редакции МБС 16. Вместо этого для целей первоначальной оценки используются совокупности затрат, а для последующей оценки используются классы основных средств. Крупная машиностроительная компания может в принципе для себя решить, что вся офисная техника для её финансовой отчётности не может существенно влиять на показатели, и поэтому классифицируется как запасы, вне зависимости от первоначальной стоимости отдельных объектов, хотя среди них могут быть отдельные объекты большой стоимости 100 000 руб. и бо-

[10] Оригинальный текст: «Spare parts and servicing equipment are usually carried as inventory and recognised in profit or loss as consumed. However, major spare parts and stand-by equipment qualify as property, plant and equipment when an entity expects to use them during more than one period. Similarly, if the spare parts and servicing equipment can be used only in connection with an item of property, plant and equipment, they are accounted for as property, plant and equipment.»

лее. Зато станки классифицируются как основные средства, поскольку это в принципе значимый показатель, хотя среди этих станков могут быть отдельные объекты небольшой стоимостью по 50 000 руб. и менее. Это поклассовый, а не пообъектный подход. И для каждой компании критерии будут свои. Таким образом, для целей финансовой отчётности установленный в ПБУ критерий также никак не подходит.

Наконец, в этом вопросе актуальна также цель налогообложения. Причём, в данном случае задействуется сразу два налога – налог на прибыль организаций, регулируемый главой 25 НК РФ, и налог на имущество организаций, регулируемый главой 30 НК РФ. Решение вопроса дифференциации объектов воздействует на оба налога аналогичным образом. Для налогообложения прибыли, если объект классифицируется как основное средство, то организация не сможет списать затраты на его приобретение сразу же на расходы, и вынуждена это делать только через механизм амортизации в течение срока его использования. Если объект классифицируется как запас, то списание затрат на расходы упрощается и происходит в периоде передачи объекта в производство, либо, в крайнем случае, – в момент продажи продукции. Для налогообложения имущества, если объект классифицируется как основное средство, то он становится объектом налогообложения в течение всего срока его использования организацией. Если объект классифицируется как запас, то организация налог с него не платит. В обоих случаях налогоплательщику выгоднее классифицировать объект в качестве запаса. Поэтому законодатель должен ограничить такую возможность налогоплательщика, установив чёткий и недвусмысленный критерий классификации объектов.

Поскольку основы ограничений для обоих налогов аналогичны, то и критерии ограничений для обоих налогов должны быть едиными. Также, эти критерии должны быть едиными для всех налогоплательщиков. Помимо стоимостного критерия в Налоговом Кодексе должно быть идентифицировано понятие объекта, к которому стоимостной критерий применяется. Однако, эти требования в ныне действующем законодательстве не реализованы. В целях налогообложения прибыли в в.1 ст. 256 НК РФ установлен критерий для признания объектов амортизируемым имуществом в 10 000 руб. Понятие единицы учёта, к которой должен применяться настоящий критерий нигде не установлен. Из-за этого на практике остаются неразрешёнными вопросы, связанные с учётом комплексных объектов. Например, в состав компьютера входит системный блок, монитор, клавиатура и др. Каждая из этих частей может заменяться и подсоединяться к другим компьютерам самостоятельно. Должен ли критерий в 10 000 руб. применяться к каждой части в отдельности или ко всей системе вместе, Налоговый Кодекс ответа не даёт.

В отношении налога на имущество в налоговом законодательстве вообще никаких правил учёта не установлено. Критерии налогообложения прибыли здесь не применяются, хотя было бы логично это сделать. Вместо этого 30 глава НК РФ ограничивается ссылкой на правила бухгалтерского учёта. Видимо в этом тоже заключалась попытка сблизить правила налогообложения с бухгалтерским учётом, либо это стало следствием нежелания устанавливать параметры налогообложения непосредственно в НК. Если различия между бухгалтерским и налоговым учётом ещё объясняются множеством объективным причин, то различия между двумя разными налогами в решении одного и того же вопроса выглядят полным абсурдом, и объяснить их невозможно ничем иным, как ошибками или ленью законодателей или чем-то подобным.

Ссылка из 30 главы НК на бухгалтерский учёт порождает ещё целый ряд вопросов, связанных с понятием объекта, к которому применяется стоимостной критерий. Понятие инвентарного объекта основных средств определено в п.6 ПБУ 6/01. Оно даётся через функциональное единство, из чего можно заключить, что компьютер должен рассматриваться как один инвентарный объект со всеми принадлежностями. Но определение не ограничивается функциональным единством. Второй абзац этого пункта говорит, что «в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект». Значит, части компьютера должны учитываться как отдельные объекты. Мало того, в норме термин «существенно» относится только к сроку, но не относится к самой выделяемой части. Получается, что организация, например, из объекта недвижимости, который может стоить свыше миллиарда рублей, должна выделить колоссальное количество частей, которые подлежат замене раньше, чем будет сноситься всё здание, начиная от лифтов, окон и дверей, и заканчивая системами отопления и освещения. Это даёт возможность налогоплательщику легально вывести из-под налогообложения огромные суммы, хотя на практике такие попытки встречают яростное сопротивление налоговых органов, несмотря на то, что нормативных оснований для этого сопротивления никаких нет.

Таким образом, для целей налогообложения установленные критерии также не подходят. В итоге получается, что существующие критерии разделения основных средств и запасов не позволяет достичь ни одной из поставленных целей – ни имущественного контроля, ни финансовой отчётности, ни налогообложения. И всё потому, что делается попытка найти компромисс, равноудалённый от всех. Вполне естественно, что такой компромисс никого не устраивает.

§ 2.2. Проблемы реализации конституционного принципа законодательного определения налогов и сборов.

В основе развития законодательства о налогах и сборах лежат объективные закономерности. Российское налоговое право и законодательство о налогах и сборах развиваются в соответствии с объективно присутствующими закономерностями, которые в частности определяются равновесием публичных и частных интересов в обществе. От адекватного осознания данных интересов субъектами налоговых отношений, их точного определения, в значительной степени зависит эффективность законодательного процесса и правового регулирования. Неверная оценка изменившихся условий, ошибочное понимание интересов и состояния их баланса, создает дополнительную напряжённость в государстве и обществе.

Право, регулирующее ту или иную сферу общественных отношений, определяется интересами субъектов этих отношений. Интересы – первичны по отношению к праву, так как они определяют содержание и характер права. В то же время Право не является пассивным отражением интересов. Оно оказывает и обратное влияние, способствуя реализации одних интересов и противодействуя реализации других. Право является средством защиты интересов. Таким образом, право является результатом и одновременно средством, способствующим осознанию интересов. Оно создает условия для их реализации. Осознанные частным и публичным субъектами закономерности развития законодательства о налогах и сборах находят отражение в Конституции РФ и законодательстве о налогах и сборах. Закономерности развития налогового права и законодательства о налогах и сборах существует объективно, и задача участников системы нормативного регулирования состоит в их осмыслении и адекватном формулировании. Формализованные закономерности представляют собой принципы налогового права.

Среди принципов налогового права, имеющих прямое отношение к рассматриваемой проблеме, наиболее актуальным является принцип законодательного определения налогов. Он состоит в том, что все налоги должны устанавливаться, изменяться и отменяться с помощью законов. Во многих развитых странах, в том числе с федеративной формой государственного устройства, принцип законодательного определения налогов зафиксирован в конституции и в национальном законодательстве. В Конституции РФ данный принцип также нашел отражение. В ст. 57 Конституции РФ указано, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, а также, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. В ч.3 ст.75 Конституции РФ определено, что система налогов,

взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом.

Одним из главных элементов реализации данного принципа стало само принятие Налогового кодекса, обозначившее новый этап в развитии налогового законодательства РФ. В Налоговом кодексе принцип законодательного определения налогов получил дальнейшее развитие. Так, в п.1 ст.1 НК РФ указано, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Здесь же установлено правовое верховенство Налогового кодекса в системе законодательства о налогах и сборах. То есть Налоговый кодекс имеет безусловный приоритет не только перед региональными и местными нормативно-правовыми актами о налогообложении, но и перед иными федеральными законами о налогах и сборах. О таком приоритете свидетельствует, в частности, положение п.1 ст.1 НК РФ о принятых в соответствии с Налоговым кодексом федеральных законах. Все федеральные законы, принятые не «в соответствии» с Налоговым кодексом, не могут регулировать налоговые отношения, так как не входят в состав законодательства о налогах и сборах.

Это касается не только федеральных законов. Подзаконные акты как таковые не относятся к налоговому законодательству, и следовательно, не должны влиять на налоговые отношения. Тем более это касается подзаконных актов, принятых не в соответствии с Налоговым кодексом. Для рассматриваемого вопроса это очень важно, так как законодательство о бухгалтерском учёте, и тем более, подзаконные нормативные акты по бухгалтерскому учёту не могут регулировать налоговые правоотношения. Однако, по факту эта норма налогового кодекса нарушается как раз в связи с тем, что ряд важных вопросов налоговых правоотношений практически регулируется стандартами бухгалтерского учёта, то есть документами, не являющимися частью налогового законодательства. Например, это касается определения всех элементов налогообложения налогом на имущество организаций, а также некоторых параметров расчёта других налогов.

В российском законодательстве о налогах и сборах все в большей степени реализуется принцип ограничения форм налогового законотворчества, который предполагает запрет на включение норм о налогообложении в «неналоговые» законы и подзаконные акты. Проявлением данного принципа является определение основных институтов, понятий и терминов только в законодательстве о налогах и сборах. Из законодательства о налогах и сборах постепенно исключаются ссылки на неналоговые законы и подзаконные акты. Со времени принятия первой части Налогового кодекса в законодательстве о налогах и сборах происходили существенные изменения. Каждый год неуклонно со-

кращалось количество нормативных актов, регламентирующих налоговые отношения, и при этом не включенных в законодательство о налогах и сборах.

На сегодняшний день таких документов в иных сферах законодательства почти не осталось. Фактически единственным значимым исключением здесь опять является законодательство и подзаконные акты о бухгалтерском учёте. Принятие 25 главы НК стало фактически первым и последним шагом в направлении перенесения правил налогообложения из бухгалтерского законодательства в налоговое. Это несомненно очень важный шаг, но тем не менее это всего лишь шаг. В вопросе соотношения налогового законодательства с правилами бухгалтерского учёта сохраняется неустойчивая ситуация, и направления дальнейшего её развития не ясны.

В соответствии с п.6 ст.3 НК РФ, при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Анализ данной нормы позволяет сделать вывод, что все термины и понятия влияющие на величину и процедуру исчисления и уплаты налога должны быть определены непосредственно в налоговом законе. При этом сам закон должен вступать в силу в специальном порядке, определенном в ст.5 НК РФ.

Поскольку уплата налога представляет собой ущемление прав собственника, лишение его имущества, во многих странах нормативные акты по вопросам налогообложения принимаются по особой процедуре, как правило, значительно более жесткой, чем та, которая используется при принятии нормативных актов по иным вопросам. В российском налоговом законодательстве также заложены основы для реализации специальных процедур разработки и принятия налоговых законов, ограничивающих прямое и косвенное делегирование полномочий по установлению налогов и их отдельных параметров. В этой связи отсылки в тексте налогового закона к иным законодательным или подзаконным актам, определяющим параметры, существенно влияющим на величину и процедуру выполнения налогового обязательства можно рассматривать как нарушение основополагающего принципа построения системы налогового регулирования, зафиксированного в п.6 ст.3 НК РФ.

Конституционный Суд РФ в своих постановлениях неоднократно указывал, что налог и сбор можно считать законно установленным только в случае, если законом зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства. Как указано в Определении КС РФ от 25.01.2005 г. № 32-О, система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и взимания сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (п.3 ст.75 НК РФ).

Таким образом, федеральный законодатель, устанавливая федеральные налоги, определяет как их систему, так и все элементы налоговых обязательств, в том числе объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. Из этого следует, что налог можно считать законно установленным только в том случае, если все существенные элементы налогового обязательства зафиксированы непосредственно в законе, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства (Постановления от 18 февраля 1997 года по делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции», от 11 ноября 1997 года по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации «О Государственной границе Российской Федерации», от 20 февраля 2001 года по делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость».

С принципом законодательного определения налогов тесно связано требование регулярного пересмотра законов фискального характера. Например, во Франции утвержденный однажды налог должен ежегодно подтверждаться текущим финансовым законом, поскольку по налоговому праву этой страны утверждение налогов действительно только на год, и, если оно не было возобновлено, взимание неутвержденного налога является уголовным преступлением. Похожие правила существуют и в других странах мира. Таким образом, законодательная реализация указанных принципов направлена на поддержание единства налоговых систем соответствующих стран и обеспечение мобильности процессов совершенствования законодательства и формирования налоговой политики государства.

В контексте сказанного выше очевидно, что необходимость введения обособленного от бухгалтерского налогового учета является способом практической реализации принципа законодательного определения налогов. Как следует из содержания цитировавшейся выше статьи 1 НК РФ, нормативные акты органов исполнительной власти не входят в состав «законодательства о налогах и сборах». Участие органов исполнительной власти в налоговых отношениях осуществляется только в специальном порядке, который определяется в Налоговом кодексе. В соответствии с п.1 ст.4 НК РФ, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей

компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов определенные в ст.32.2 НК РФ сведены к подаче письменных разъяснений по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, утверждению формы расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и порядок их заполнения. Следовательно, акты финансовых органов в области налогов и сборов, издаваемые в рамках их полномочий не должны иметь налоговых последствий.

Однако, реализуя свои полномочия в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности, финансовые органы могут принимать новые или вносить изменения в действующие правила бухгалтерского учета. Если допустить, что параметры бухгалтерского учета используются при расчёте параметров того или иного налога, то тем самым исполнительные органы регулирования бухгалтерского учёта получат возможность непосредственно влиять на налоговые последствия. Таким образом, использование параметров бухгалтерского учета при формировании параметров налогов неминуемо приводит к влиянию подзаконных актов финансовых органов исполнительной власти на законодательство о налогах и сборах, что является недопустимым. Если законодательство о налогах и сборах содержит нормы, отсылающие к актам исполнительных органов власти, то это означает возможность для исполнительных органов влиять на формирование налогового платежа в обход законодательно определенной процедуры. Это хорошо подтверждается фактами внесения поправок в ПБУ в периодах после принятия 25 главы НК. Фактически каждая поправка, даже если она направлена на МСФО, воспринималась на практике в первую очередь с позиции налоговых последствий – сумм налогов, собираемости налогов, налогового администрирования. Сам факт влияния поправок в ПБУ на бюджет свидетельствует о том, что налоговое законодательство фактически реализуется в обход законодательной процедуры, посредством тех документов, которые даже законодательством не являются.

Введение самостоятельного, отделенного от бухгалтерского, налогового учета было обусловлено необходимостью регламентации налоговых платежей исключительно в рамках законодательства о налогах и сборах с соблюдением процедуры формирования налогового законодательства. Качество национальной налоговой системы будет зависеть от того, насколько последовательно законодатель пойдёт по пути пресечения использования параметров бухгалтерского учета, регламентируемых подзаконными актами Министерства финансов РФ, и установления всех необходимых параметров налогообложения непосредственно в Налоговом кодексе. Пока данное условие можно считать выполненным только в отношении налога на прибыль.

Необходимость законодательного определения налогов предопределяет пути сближения налогового и бухгалтерского учёта. В силу особенностей исторического развития учётных систем в России сейчас сложилось превратное представление о сближении учётов и построении нормативно-правовой базы бухгалтерского и налогового учёта. Бытует мнение, что сближение может заключаться в единстве нормативно-правовой базы. Но это глубокое и опасное заблуждение. Такое единство блокирует работу как налоговой системы, так и института финансовой отчётности. Это означает попытку решать задачи с помощью не предназначенных для этого инструментов, всё равно как забивать гвозди стеклянной бутылью или крошить овощи ложкой.

Система нормативных требований создаётся, чтобы обязать участников общественных отношений соблюдать определённые правила. Налоговые отношения, являющиеся предметом нормативного регулирования, – это отношения между налогоплательщиком и государством по поводу безвозмездного отчуждения у налогоплательщика имущества в пользу государства. Бухгалтерские отношения (если их так можно назвать), являющиеся предметом нормативного регулирования, – это отношения между организациями и пользователями их отчётности по поводу представления организациями пользователям публичной информации о своём финансовом положении и финансовых результатах деятельности. У налоговых отношений административный характер, в то время как у бухгалтерских отношений информационный характер. Это принципиально разные сферы нормативного регулирования, и некорректно даже ставить вопрос об их синтезе.

Законодательное определение налогов и сборов – необходимое условие для нормального функционирование налоговой системы. Налоговая система не сможет эффективно работать, если делегирует хотя бы часть своих нормативных полномочий другой сфере, в которой ставятся совсем другие цели. Независимые друг от дуга системы нормативных требований – налоговая и бухгалтерская – должны рассматриваться как неоспоримое обязательное условие при поиске путей сближения учётов. При решении задач сближения учётов данное условие не должно пересматриваться.

Это условие не является препятствием для сближения. Оно всего лишь задаёт определённые рамки. Следует заметить, что учёт является средством достижения цели. Ни бухгалтерский, ни налоговый учёт не является сам по себе целью. С помощью этих средств могут достигаться разные цели, но решаемые при этом задачи могут быть едиными. Причём организации, будучи ограниченными определёнными разумными нормативными рамками, смогут самостоятельно находить наиболее эффективные пути сближения намного лучше, чем это сделает за них какой-то внешний регулятор.

Но для этого нормативные рамки действительно должны быть разумными. Это означает, что построение нормативных требований, как для налогообложения, так и для формирования финансовой отчётности, должно преследовать сугубо свои цели. Сейчас в нормативной базе российского бухгалтерского учёта большая доля требований продиктована налоговыми соображениями. В то же время, большая доля требований Налогового кодекса РФ, в частности 25 главы, перекочевала туда из бухгалтерского учёта и не связана с достижением целей налогообложения. Если каждая из систем нормативных требований освободится от непрофильного балласта, то в таких условиях организациям гораздо проще будет находить общий инструментарий, то есть решать задачи сближения учётов.

Принцип законодательной определенности налогов требует, чтобы в законе были определены все параметры, необходимые для расчёта налогов. Но только для расчёта. Этот принцип не требует определения порядка ведения налогового учёта. Достижение целей налогообложения вовсе не требует регламентации действий налогоплательщика. Напротив, в подавляющем большинстве случаев цели налогообложения достигаются путём простого установления рамок – нормативных ограничителей, которые не дают налогоплательщику действовать в ущерб государству. Если налогоплательщик действует в этих рамках и не наносит вред фискальной системе, то нет никакого смысла ограничивать его в выборе различных вариантов учёта в пределах установленных ограничителей.

Конечно, законодателю при установлении нормативных ограничений следует принимать во внимание, пересекается ли предоставленный налогоплательщику диапазон с методами учёта, применяемыми для составления финансовой отчётности. В большинстве случаев такие сектора пересечения можно легко найти без ущерба для фискальных целей. Если пересекаемые участки найдены, то следует организациям предоставить возможность их использовать. Не нужно заставлять налогоплательщика непременно применять единый учёт. Если сближение учёта для блага организаций, то пусть сам получатель блага решает, как им воспользоваться, и пользоваться ли вообще. Обязывать применять всех только одинаковые учётные методики из спектра возможных вариантов нет никакого смысла: этим сведётся на нет весь положительный эффект от возможностей сближения.

§ 2.3. Концепция справедливости налогообложения и проблемы её реализации.

Концепция справедливости налогообложения всегда вызывала массу неразрешённых вопросов при своей реализации на практике. Это не удивительно, поскольку

понятие «справедливость» философское, и никому ещё не удавалось определить его таким образом, чтобы это устроило всех. В общем, всегда считалось справедливым соотносить налоговое бремя с доходом лица. Однако, это общее правило может реализовываться в самых разных вариантах на практике. Не существует объективной связи между концепцией справедливости налогообложения и ориентацией налоговых правил на бухгалтерские показатели. Тем не менее, считается, что показатели финансовой отчётности отражают экономические реалии, и если строить налогообложение на таком базисе, то налоги получают экономическое обоснование.

Основные подходы к построению налоговой системы, в которых реализуется представление российского законодателя о справедливости налогообложения, изложены в статье 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». В пункте 1 этой статьи указано, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Здесь же говорится, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. В общем случае показатели финансовой отчётности отражают финансовое положение организации и в целом характеризуют способность налогоплательщика к уплате налога. Однако, в частностях такой взаимосвязи уже не удаётся увидеть. Та же прибыль характеризует финансовые результаты деятельности, но не показывает платёжеспособность налогоплательщика. По крайней мере, если хоть как-то увязывать показатель прибыли с фактической способностью организации платить налог, то расчёт прибыли следовало бы основывать не на методе начисления, применяемом в финансовой отчётности, а на кассовом методе, поскольку он лучше характеризует платёжеспособность налогоплательщика.

В пункте 3 этой же статьи 3 НК установлено, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. Экономическая обоснованность налогов – это тоже довольно абстрактное понятие, которое может определяться только субъективно. Финансовая отчётность предназначена для принятия экономических решений, и поэтому её показатели всегда имеют экономическое обоснование. В связи с этим ориентация налогов на показатели финансовой отчётности выглядит вполне аргументированной. Однако, экономические основания для показателей финансовой отчётности совсем другие, чем в налогообложении. В финансовой отчётности экономически обоснованные показатели играют роль элементов полезной информации. В налогообложении показатели выступают в качестве оснований для определения размера безвозмездно отчуждаемого у налогоплательщика имущества в пользу государства. Поэтому экономическая обоснованность финансовых показателей и нало-

гов разная, и она может иметь разные проявления. Эти различия усиливаются при переходе от общих вопросов к частным.

Показатели финансовой отчётности действительно наилучшим образом отражают экономическую реальность, но только при условии, что они рассматриваются в совокупности. Инвестор или другой пользователь финансовой отчётности не сможет принять адекватное экономическое решение, если станет его основывать на отдельном показателе (например, на прибыли за период) вне контекста остальных. Успешность деятельности организации характеризует вся финансовая отчётность со всеми её формами, раскрытиями, пояснениями, представленных во взаимосвязанной системе. Если бы это было не так, то не было бы необходимости в столь сложных требованиях к финансовой отчётности, которые в частности зафиксированы в МСФО. Но налоги не могут рассчитываться с некой совокупности данных, характеризующих экономическую успешность налогоплательщика. Налог должен иметь чёткую привязку к конкретному показателю. В связи с этим в качестве объектов налогообложения могут выступать прибыль, добавленная стоимость, отчисления работникам, стоимость основных средств и т.п., но объектом не может быть экономический успех организации в целом. Таким образом, экономически обоснованная система показателей может легко эту обоснованность потерять, если из неё будут вырваны отдельные элементы, которые станут рассматриваться индивидуально.

Из теории построения рыночной экономической системы известны две основные функции налогов – фискальная и регулятивная. Выполняя фискальную функцию, налоги обеспечивают главную доходную статью государственного бюджета. Выполняя регулятивную функцию, налоги выступают инструментом макроэкономического регулирования в руках государства. В рамках фискальной функции налоги представляют собой своеобразную плату членов общества за те услуги, которые оказывает им государство. Особенность услуг, оказываемых государством, состоит в том, что классические рыночные механизмы не способны регулировать их обращение. В частности, они не могут покупаться и продаваться на свободном рынке, где устанавливается равновесная цена в результате взаимодействия спроса и предложения. В целом эти услуги заключаются в защите прав и свобод членов общества, и в частности, выражаются в защите от внешнего военного нападения, в защите от нанесения вреда другими лицами, в установлении всеобщих правил поведения и взаимодействия и контролировании их соблюдения и т.п. Всё это – создание условий, без которых общество не может жить и экономика не может функционировать. Это необходимые блага, для создания которых требуются затраты ресурсов, как и для любого другого блага. Если рынок не способен заставить потребителей оплачивать создание этих благ, значит нужно предусмотреть дру-

гой механизм оплаты. Таким механизмом является налогообложение в рамках его фискальной функции.

С этой точки зрения справедливым следует считать налогообложение, предусматривающее взимание налогов прежде всего с тех лиц, которые пользуются в большей степени создаваемыми государством благами. Объектами налогообложения, как правило, становятся доходы граждан и организаций, поскольку государство обеспечивает этим лицам возможность получать доходы. В целом прибыль организаций, сформированная по правилам бухгалтерского учёта, подходит под понятие «справедливого» объекта налогообложения. Нет никаких принципиальных факторов, требующих специальных налоговых отличий от бухгалтерских подходов. Тем не менее, при детализации элементов налоговой системы часто ставятся задачи поиска путей более справедливого распределения налоговой нагрузки. Для этих целей устанавливаются разные виды налогов, дифференцируются налоговые ставки для разных категорий налогоплательщиков, применяются прогрессивные и регрессивные шкалы налоговых ставок, используются налоговые льготы. Учитывая такие инструменты налогового регулирования, как льготы, ориентация на бухгалтерскую прибыль уже не выглядит незыблемой. Если применение льготы связано не с субъектом, а с объектом, то применить такую льготу невозможно иначе, как отступив от правил бухгалтерского учёта. В качестве примера можно привести допускаемую 25 главой НК РФ возможность списания на расходы 10% капитальных вложений налогоплательщика. Само по себе введение льгот практически всегда осуществляется из соображений справедливости. Получается, что реализуемая таким образом справедливость требует отступления правил расчёта налогов от правил бухгалтерского учёта. Интересен факт, что по данным исследования, проведённого Санкт-Петербургским Государственным Университетом, 67% налогоплательщиков не воспользовались этой льготой, как раз по причине увеличения издержек на ведение двойного учёта.

В рамках регулятивной функции налоги представляют собой один из трёх основных инструментов регулирования национальной экономики наряду с государственными расходами и денежным предложением. С помощью него государство может поддерживать равновесие экономической системы, сглаживать циклические колебания и способствовать долговременному стабильному экономическому росту. Стимулирующая налоговая политика проводится в периоды замедления или прекращения экономического роста и заключается в снижении налогов. Сдерживающая налоговая политика проводится в периоды перегрева экономики и заключается в увеличении налогов. Проводя налоговую политику, государство может вообще не применять для расчёта налоговой базы амортизационный механизм, если стремится поощрить обновление техни-

ческого парка в целом по стране или в какой-то отрасли. Это было бы колоссальным различием. Но стремление к сближению учётов не должно препятствовать проведению государством экономической политики.

Изменение налогов может проводиться напрямую, но является, как правило, не очень эффективным из-за громоздкости законодательных процедур. Стимулирование или сдерживание объёмов производства эффективно тогда, когда оперативно реагирует на изменение ситуации, чего трудно добиться при условии, что изменение параметров любого налога требует внесения изменений в закон (Налоговый кодекс). Гораздо эффективнее так называемые «встроенные стабилизаторы». Они предполагают такое построение налогообложения, когда рост или снижение объёмов производства автоматически вызывает соответствующее изменение налоговой нагрузки. В частности, налог на прибыль сам по себе является одним из таких встроенных стабилизаторов. Чем лучше связь сумм налога с объёмами производства, тем эффективнее работает стабилизатор.

В целом прибыль, формируемая для целей составления финансовой отчётности, наилучшим образом отражает реальный чистый доход корпораций в национальной экономике[11]. С этой точки зрения ориентация налога на бухгалтерскую прибыль экономически эффективна. Однако, это справедливо лишь в отношении экономического роста в целом. Отдельные задачи экономической политики государства могут предполагать одновременную поддержку одних отраслей и сдерживание других, стимулирование определённых способов использования ресурсов, стимулирование долгосрочных инвестиций и т.п. Все подобные задачи в большинстве случаев требуют применения специальных правил расчёта параметров налога, отличающихся от правил бухгалтерского учёта.

Понятие прибыли в налогообложении шло по тому же пути, что и в бухгалтерском учёте – приближалось к понятию реальной прибыли. В частности, изначально в налогообложении преимущественно применялся кассовый метод определения прибыли, но затем большее распространение получил метод начисления. По сути, это повторение того, что происходило в бухгалтерском учёте. Представляется справедливым и экономически обоснованным, если объектом налогообложения является реальная прибыль организации. Конечно, понятие «реальной» прибыли довольно условно, поскольку сама по себе прибыль является абстрактной субъективной категорией. Поэтому представления о том, как она формируется, всегда расходились и вряд ли когда-нибудь будут едиными. Тем не менее, на сегодняшний день лучшей основой, которую можно использовать для определения реальной прибыли, несомненно, являются международные стандарты финансовой отчётности. Это стандарты, которые изначально были за-

[11] Данное утверждение можно относить к прибыли, формируемой по МСФО или по US GAAP, но к сожалению пока нельзя относить к прибыли, формируемой по РПБУ.

думаны как средство для отражения реального финансового результата – такого показателя, на основе которого можно принимать экономические решения, прежде всего инвестиционного характера. За всё время формирования системы МСФО эта цель никогда не менялась, лишь уточнялись лучшие средства её достижения. Она никогда не обременялась попутными непрофильными целями, что присуще любым национальным бухгалтерским стандартам. Однако, попытки использовать показатель прибыли, сформированной по МСФО, в целях налогообложения наталкиваются на препятствие системного характера. Сам факт непосредственной привязки расчёта налога к данному показателю лишает его тех качеств, которыми этот показатель обладает без налогового использования. Как только с показателя финансовой отчётности начинает рассчитываться налог, нарушается нейтральность суждений при его формировании. В результате этот показатель становится недостоверным. Прибыль перестаёт быть реальной.

Эта проблема касается не только прибыли, а вообще любого показателя финансовой отчётности, который используется для расчёта налогов. Например, по российскому налоговому законодательству от уплаты налога на прибыль вообще освобождаются организации, применяющие упрощённую систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 НК. А возможность применения упрощённой системы связывается с тремя количественными параметрами, два из которых являются показателями бухгалтерской отчётности (по РПБУ). Вряд ли к этим показателям можно относиться с большим доверием и характеризовать их словом «реальные». Так же далеки от реальности любые параметры расчёта балансовой стоимости основных средств, которая используется в качестве налоговой базы для налога на имущество в соответствии с главой 30 НК РФ. То же самое касается тех бухгалтерских показателей, к которым привязаны некоторые нормы главы 21 НК «Налог на добавленную стоимость». Из-за этой циклической проблемы ориентация налогообложения на реальную бухгалтерскую прибыль может осуществляться лишь косвенным путём – реализацией в налоговом законодательстве тех же принципов и правил, которые используются в бухгалтерском учёте, но не путём прямых ссылок. Только в этом случае объект налогообложения в какой-то степени сохранит ту «реальность», которой аналогичный показатель обладает в финансовой отчётности.

§ 2.4. Пресечение возможностей недобросовестного манипулирования правилами налогообложения.

Если сравнить субъективные факторы, формирующие условия ведения налогового и бухгалтерского учёта, то самое главное отличие состоит в прямой заинтересованности лица, ведущего учёт. При составлении финансовой отчётности заинтересо-

ванности прямой нет, она может быть только косвенная, и то – не явно выраженная[12]. При расчёте параметров налога заинтересованность прямая и явная. Ни в одной правовой системе правосознание ещё не дошло до того, чтобы при имеющихся легальных возможностях, налогоплательщик бы не стремился к налоговой оптимизации. Стремление не платить налоги довольно часто приводит даже к нарушениям налогового законодательства, не говоря уже о тех вариантах снижения налогового бремени, которые допускаются законом.

Постоянно ведутся споры о правильном различении налоговой оптимизации и уклонением от уплаты налогов. Мнения доходят до крайностей, когда утверждается, что налоговой оптимизации не существует вообще: дескать, любая оптимизация – это ни что иное, как уклонение от уплаты налогов. Конечно, такие утверждения далеки от реальности. В любом случае, когда налогоплательщик использует допускаемые законом способы ведения налогового учёта, то вряд ли его удастся обвинить в нарушении этого самого закона. Ведь для каких-то целей в законе прописываются выгодные для налогоплательщика методы. Если российский налогоплательщик применил нелинейный метод амортизации ко всем без исключения основным средствам со сроком использования не более 20 лет, и установил минимальные СПИ для каждой амортизационной группы, его нельзя обвинить в нарушении закона, поскольку 25 глава НК это допускает. Налогоплательщик стремился снизить тем самым своё налоговое бремя – это налоговая оптимизация, но не уклонение от уплаты налогов. Иначе было бы бессмысленным прописывать нелинейный способ амортизации и диапазоны СПИ в 25 главе НК.

Стремление к минимизации налогов – это нормальное законное желание налогоплательщика. Его нельзя принудить желать платить больше налогов, также как покупателя нельзя принудить желать платить больше за покупаемый товар. Покупатель всегда желает платить меньше, и это нормально. Он платит минимальную цену из тех вариантов, на которые согласен продавец. Для этого продавец должен чётко назвать эту цену. Также и налогоплательщик всегда желает платить меньше, и это нормально. Он заплатит минимальный налог из тех вариантов, на которые принуждает его государство. Для этого государство должно чётко определить эти варианты.

Для того, чтобы разделить налоговую оптимизацию и уклонение от уплаты налогов, необходимо отделить законное поведение от противозаконного. Это возможно, если сам закон чёток и ясен. Идентификация налоговых правонарушений тем проще,

[12] Отдельные специалисты не разделяют указанную точку зрения, полагая, что зависимость притока финансовых ресурсов, получаемых на фондовом и долговом рынках, а также заинтересованность менеджмента в получении бонусов по итогам деятельности компаний могут привести к возникновению прямой заинтересованности лиц, составляющих финансовую отчетность в завышении представляемых в отчетности прибыли и стоимсти активов.

чем более внятно формализованы налоговые правила в законе. И наоборот, чем более обтекаемы эти правила, тем более размытой окажется черта, за которой заканчивается налоговая оптимизация, и начинается уклонение от уплаты налогов. Например, по правилам главы 25 НК РФ амортизация основных средств в целях налогообложения определяется в соответствии с десятью амортизационными группами. Принадлежность основного средства к конкретной амортизационной группе установлена в специальном Классификаторе, утверждаемом правительством РФ. Это пример необходимой налоговой формализации, надобности в которой для целей финансовой отчётности нет. Что бы было, если бы налоговое законодательство позволило себе отказаться от классификатора и применить подходы, используемые в бухгалтерском учёте? Срок основных средств определяется исходя из предположений и намерений организации. Чем меньше организация предполагает и намеревается использовать основное средство, тем быстрее можно списать его стоимость на расходы и тем самым уменьшить налог к уплате. В таких условиях, предположения, и тем более, намерения организаций, наверняка очень часто бы были меньше реальных сроков. Ведь обвинить организацию в искажении своих намерений довольно сложно, а часто – и невозможно. Документы о намерениях можно легко создать, выпустив внутренний приказ или что-то подобное, и невозможно будет доказать фальсификацию. А отступление от классификатора и доказывать не нужно, и так всё очевидно. Таким образом, одним из важнейших условий качества налогового законодательства является то, насколько чётко в его нормах определена граница, за которую налогоплательщик не может заступить в своём стремлении к минимизации налогов.

В отличие от налогового законодательства среди основных требований к правилам составления финансовой отчётности нет необходимости формализовать некую границу, за которую составитель отчётности не должен заступать в своём стремлении, поскольку как такового выраженного стремления у составителя отчётности нет. Конечно, на формирование отчётности могут накладывать определённый отпечаток интересы лиц, причастных к этому процессу. Можно говорить о том, что в целом составители отчётности стремятся показать организацию с лучшей стороны. Кроме того, руководство организации стремится минимизировать затраты на ведение учёта и составление отчётности, бухгалтер стремится облегчить свою работу, менеджмент может желать скрыть определённую информацию от публичного выставления. Все эти факторы, несомненно, налагают свои требования к построению системы стандартов отчётности, но они не создают выраженной тенденциозности. Если от показателей финансовой отчётности не зависит конкретный отток или приток выгод для лиц, причастных к этому процессу, то система стандартов может позволить себе во многих случаях отказываться от импера-

тивных правил. В целях более полной реализации основополагающих принципов вполне допустимы и даже необходимы более свободные формулировки частных норм.

В этой связи, одним из значимых элементов системы требований, реализуемой в МСФО, является профессиональное суждение. Авторы текста международных стандартов намерено избегают строго императивных формулировок. Довольно характерными выражениями в тексте МСФО являются фразы типа: «обычно у компании есть основания полагать, что …» или «в большинстве случаев компании учитывают это …» или «маловероятно, что у компании будут основания считать, что …». Для российского бухгалтера такие формулировки выглядят дико, а их применение в качестве нормативных требований представляется невозможным. Но в международных стандартах эти формулировки, несмотря на всю их размытость, тем не менее, работают. И это происходит благодаря отсутствию тенденциозности субъективных факторов, когда может в полной мере реализоваться приоритет содержания перед формой.

В стандартах финансовой отчётности использование обтекаемых формулировок с ориентацией на профессиональное суждение не только вполне допустимо, но даже полезно, поскольку позволяет избежать предвзятости в суждениях. В качестве примера можно привести признаки типов аренды, установленные в международном стандарте МБС 17 «Аренда». Среди признаков, по которым можно идентифицировать финансовую аренду, указывается *большая* доля срока аренды в сроке службы объекта аренды, а также *значительная* доля дисконтированной суммы арендных платежей в справедливой стоимости объекта аренды. Оба признака количественны по своей сути, но в обоих случаях стандарт не устанавливает количественных критериев, а вместо них использует невнятные термины «большой», «значительный»[13]. Для сравнения в национальных стандартах США (US GAAP) в той же ситуации указаны количественные критерии – соответственно, 75% срока и 90% стоимости. Международные стандарты во многом ориентируются на US GAAP, но не в данном случае и ни в каких похожих случаях. В США такие нормы привели на практике к тому, что часто договоры аренды стали заключаться на пограничных условиях таким образом, чтобы в расчётах получилось, допустим, 74% срока или 89% стоимости. В связи с подобными случаями американские разработчики стандартов сейчас подумывают о том, чтобы постепенно избавляться от подобных норм. В России ситуация похожа: большинство договоров аренды заключаются на 11 месяцев не потому, что такой срок наиболее удобен экономически, а потому, что с 12 месяца договор придётся регистрировать.

Отказ от регламентации правил в пользу профессионального суждения возможен и полезен, когда для вынесения суждения созданы условия независимости. Предпола-

[13] В оригинальном тексте используются термины «major» и «substantially».

гается, что при составлении отчётности составители независимы в своих суждениях. Конечно, на практике не всегда это выполняется, но в целом препятствий для независимости нет. Для большей гарантии качества отчётность проверяется аудитором, у которого своё независимое суждение, и оно может отличаться от суждения составителя. В примере с арендой аудитор не станет ограничиваться проверкой соблюдения количественного признака, а проанализирует всю совокупность признаков на предмет перехода основных рисков и контроля к арендатору. В результате возможная тенденциозность составителя отчётности будет нейтрализована. В конечном итоге выигрывает пользователь, который получает качественную отчётность.

В налогообложении ситуация противоположная. Налоговый учёт ведёт налогоплательщик, у которого заведомо предвзятый подход к любому вопросу учёта. Но его действия контролируются налоговыми органами, у которых тоже заведомо предвзятый подход, причём противоположный налогоплательщику. Эти два противоположных подхода смогут дать качественный результат – правильно рассчитать налоги – только в том случае, если они апеллируют к чётким нормам, формализованным настолько, чтобы можно было исключить или хотя бы минимизировать субъективизм.

Российский бухгалтер не может воспринимать обтекаемые нормы МСФО по той причине, что он привык рассматривать учёт через призму налогообложения. Попытки применить такие нормы для расчёта налогов, действительно, потерпят крах или, по крайней мере, вызовут массу проблем. Профессиональное суждение не может принести эффективных результатов, если экономические условия толкают организацию к единственно «правильному» суждению – выбирать способы учёта, позволяющие платить меньше налогов.

В качестве аналогии можно представить, что было бы, если бы магазин торговал товаром, на основе профессионального суждения покупателей. То есть, покупателям предлагалось бы платить, сколько не жалко. Магазин моментально бы разорился. Можно привести и более яркую аналогию. Если бы преступник сам выносил себе наказание, то почти со стопроцентной уверенностью можно сказать, что он был бы оправдан. Конечно, налогоплательщик – это не покупатель в магазине без цен и не преступник со свободой вынесения себе приговора, но он занимает некоторое промежуточное положение между этими субъектами. В отличие от покупателя, налогоплательщик только платит, но ничего взамен не получает. В отличие от преступника, налогоплательщик платит не потому, что виновен в нарушении закона, а потому что его заставляет платить этот самый закон. А результат применения профессионального суждения налогоплательщиком окажется столь же нелепым и бессмысленным, как и в случаях с двумя приведёнными персонажами.

У налогоплательщика под контролем находится расчёт налогов. Каким бы ни была тяжёлым бременем эта компетенция, она всегда будет оставаться также и огромным преимуществом в части влияния на налоговые платежи. Наличие такого преимущества у налогоплательщика предъявляет к законодателю довольно жёсткие требования по формулировкам норм налогового законодательства. Эти нормы не должны позволять налогоплательщику использовать свою компетенцию по расчёту налогов в ущерб налогообложению. Налоговое законодательство должно строиться так, чтобы минимизировать возможности недобросовестного манипулирования нормативными требованиями.

Если бы под налогооблагаемой прибылью понималось только поступление выгод, то есть доходы, без вычета расходов, то всё было бы гораздо проще. Возможности манипулирования правилами признания доходов очень ограничены. Здесь усилия законодателя и контролирующих органов направлены в основном на то, чтобы не дать налогоплательщику проигнорировать поступившие выгоды, и успешность решения этой задачи определяет общий успех. Основная сложность построения нормативных требований по налогообложению прибыли организаций состоит в признании расходов, которые вычитаются из налоговой базы. Для налогоплательщика всегда выгоднее признать расходами как можно больше. Организация – юридическое лицо, имущество которого отделено от имущества лиц, сопричастных с её деятельностью. Выгоды, поступившие в организацию, остаются фактически ничьими до тех пор, пока не будут переданы физическим лицам.

Существуют две классические формы передачи имущества от организации физическим лицам: акционерам (участникам) – через дивиденды, работникам – через вознаграждения за труд. Эти формы передачи являются предметом пристального внимания налогового законодательства. В России в отношении дивидендов установлены специальные правила их налогообложения в качестве дохода (ст.275 и п.3,4 ст.224 НК), а в качестве расхода они не признаются (п.1 ст.270 НК). Оплата труда хоть и признаётся расходом в целях налогообложения прибыли (ст.255 НК), но она является объектом налогообложения другими достаточно обременительными налогами: для работников – налогом на доходы физических лиц (Гл. 23 НК), для организации – единым социальным налогом (Гл. 24 НК) и обязательными страховыми пенсионными взносами.

В этой связи, стремясь минимизировать налоговое бремя, налогоплательщики ищут пути передачи имущества от организации другим лицам в обход указанных классических форм таким образом, чтобы эта передача считалась оттоком экономических выгод и была признана расходом в целях налогообложения прибыли. Для этих целей изобретаются различные юридические «схемы». Одной из самых сложных задач нало-

гового законодательства является создание неприемлемых нормативных условий для создания этих самых схем. С решением этой задачи связано подавляющее большинство норм 25 главы, ограничивающих признание расходов. Определить и сформулировать такие ограничения, чтобы они эффективно работали, – чрезвычайно трудная задача, поскольку она не имеет объективного решения, а все её субъективные решения – это компромиссы в «перетягивании каната» между интересами налогоплательщика и государства.

Например, на практике вызывает массу споров налогоплательщиков с налоговыми органами вопрос обеспечения нормальных условий труда. Здесь практически никогда нельзя провести чёткую границу между обеспечением условий труда и личным потреблением налогоплательщика. Начинается всё с элементарных вопросов, таких как наличие занавесок на окнах или чистой питьевой воды в офисе. В принципе работник мог бы покупать питьевую воду на свою зарплату, а не ждать, что её обеспечит работодатель. Но если воду считать необходимым атрибутом для нормального труда, то почему бы не посчитать таким атрибутом и чай. Ведь чай стимулирует мозговую деятельность, особенно если он с сахаром. А к чаю с сахаром, как правило, должны прилагаться бутерброды. И вообще, если работник не будет нормально питаться, то не сможет нормально работать, поэтому обеспечение работника обедом – тоже необходимое условие труда, а также – завтраком и ужином. Далее следуют спортзал, бассейн, боулинг и т.п. Развивая мысль в этом направлении, организация может взять на полное обеспечение всю семью работника, включая оплату проживания, детских садов, полный пансион, предоставление путёвок на лучшие мировые курорты и т.д.

Утверждение о том, что всё, перечисленное выше, представляет собой действительно необходимые условия для работы сотрудника, является правдой. Вполне вероятно, что производительность труда у такого сотрудника будет самой высокой. В финансовой отчётности не будет проблем с признанием таких расходов. Руководство организации вольно решать, какой уровень обеспечения работнику организация готова взять на себя. Любой отток выгод приведёт к уменьшению чистых активов, и вопрос о его обоснованности не ставится.

Но в налогообложении – совсем по-другому. Дело в том, что перечисленные в примере условия объективно являются и тем, и другим – и необходимыми нормальными условиями труда, и выгодами работника. Эти вещи по своей сути едины. Но налоговое законодательство вынуждено их разделить, так как для обеспечения условий труда предусмотрены одни правила налогообложения, а для получения работником выгод – совсем другие. Налоговое законодательство должно установить чёткие критерии, по

которым можно установить, что считается обеспечением нормальных условий труда, что – заработной платой, а что – безвозмездным предоставлением услуг.

Похожая ситуация наблюдается и в других вопросах. И всюду налоговый законодатель должен решать задачи чёткой нормативной формализации критериев, по которым можно единственным образом интерпретировать события хозяйственной жизни организаций, не допуская возможностей недобросовестного манипулирования правилами налогообложения. Подобные задачи для стандартов финансовой отчётности совершенно не характерны.

Раздел III. Возможности и препятствия для сближения нормативных требований к налоговому и бухгалтерскому учёту

§ 3.1. Специальный понятийный аппарат налогового и бухгалтерского учёта

В бухгалтерском и налоговом учёте часто используются одни и те же понятия, но в совершенно разных значениях. Это создаёт дополнительные трудности на пути сближения двух учётов. Данная проблема связана с тем, что в основе этих понятий лежит принципиально разная основа. Налогообложение базируется на гражданско-правовых имущественных категориях, тогда как бухгалтерский учёт, направленный на формирование финансовой отчётности, базируется на информационных категориях. Однако, в силу того, что у российского бухгалтерского учёта функция формирования финансовой отчётности до настоящего времени была далеко не главной, а доминировали другие функции, прежде всего, налоговая, российский бухгалтерский учёт до сих пор опирается на гражданско-правовые имущественные категории. Это является главной причиной неудач внедрения в РФ МСФО и препятствием на пути повышения полезности и качественности информации, формируемой в российском учёте.

Имущество организации, её имущественные права и обязательства являются предметом гражданско-правовых отношений. Их движение происходит в результате заключения сделок между хозяйствующими субъектами, а также в результате вступления физических и юридических лиц в другие гражданско-правовые отношения. В России принято считать, что эти имущественные категории как раз и должны отражаться в бухгалтерском учёте, и эта позиция подкрепляется нормативными документами. Например, в российском законодательстве по бухгалтерскому учёту не используется бухгалтерский термин «активы», а вместо него применяется термин «имущество». Все остальные частные термины учёта основываются на этих имущественных категориях. Такой гражданско-правовой (имущественный) подход к понятийному аппарату бухгалтерского учёта можно было бы считать правильным, если бухучёт рассматривать как инструмент налогообложения либо инструмент имущественного контроля. В первом случае бухгалтерский учёт следует точнее назвать «налоговым» учётом, а во втором случае мы вернёмся в советскую эпоху. Ни то, ни другое под современный бухгалтерский учёт не подходит. Если бухгалтерский учёт рассматривать как инструмент получения финансовой информации, то гражданско-правовой подход к понятийному аппарату является неправильным.

С помощью финансовой отчётности её пользователи получают представление о финансовом положении организации и финансовых результатах её деятельности[14]. Финансовое положение и финансовые результаты деятельности формируются в результате того, что организация вступает в гражданско-правовые имущественные отношения и в результате внешних событий. Между имущественными отношениями, в которых участвует организация, и её финансовым положением и финансовыми результатами существует достаточно тесная взаимосвязь, но эту взаимосвязь нельзя рассматривать как абсолютную и безоговорочную. В частности, не всякое изменение имущественного положения приводит к изменению финансового положения или влияет на финансовые результаты. Кроме того, не всякое изменение финансового положения и образование финансовых результатов является следствием имущественных отношений, оно может произойти и без них.

Например, организация, взяла в лизинг объект имущества, и по договору по окончании аренды стороны предусмотрели переход права собственности на этот объект к лизингополучателю. Когда по окончании аренды организация получает право собственности на объект, её имущественное положение изменяется: из арендатора она превращается в собственника имущества. Но её финансовое положение от этого события никак не изменяется, и никаких финансовых результатов не образуется. Другой пример, организация получает доход от эксплуатации канатной дороги в популярном курортном местечке. В соседнем районе у другой компании, ведущей такой же бизнес, случается обрыв дороги с катастрофическими последствиями. Данное событие никак не меняет имущественное положение рассматриваемой организации, но её финансовое положение меняется, и финансовые результаты становятся хуже. Подобных примеров можно приводить огромное множество во всех аспектах ведения бизнеса.

Понятия финансовое положение, финансовые результаты довольно абстрактны. Для того, чтобы информация о них была доведена до пользователя отчётности, она должна быть представлена в определённой знаковой системе, понятной пользователю. Основу такой знаковой системы составляют так называемые элементы финансовой отчётности. В Концепции подготовки и представления финансовой отчетности МСФО рассматривается пять основных элементов финансовой отчётности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. По сути это главные информационные единицы, с помощью которых финансовая информация становится читабельной для пользователя. Все остальные специальные термины учёта базируются на этих информационных категориях.

[14] Иногда в дополнение к этим двум основным характеристикам подчёркивают также в качестве особой характеристики информацию о денежных потоках.

В § 49 Концепции элементы, характеризующие финансовое положение – активы, обязательства и собственный капитал – определяются следующим образом: Активы – ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, от которых предприятие ожидает получения будущих экономических выгод. Обязательство – это существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды. Капитал – это доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств.

В § 70 Концепции элементы, характеризующие финансовые результаты –доходы и расходы – определяются следующим образом: Доход – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, приводящее к увеличению собственного капитала, отличному от увеличения, связанного со взносами участников собственного капитала. Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределениями участникам собственного капитала.

При первом же взгляде на эти определения, очевидно, что они не совпадают с аналогичными имущественными категориями, которыми оперирует гражданское право и налоговое законодательство. Но дело даже не в том, что какие-то определения совпадают или не совпадают. Имущественные категории в принципе даже некорректно сравнивать с элементами финансовой отчётности, поскольку это понятия из разных сфер жизни. Это всё равно, что сравнивать, чем отличаются друг от друга, например, море и корабль; или тучи и дождь. Элементы финансовой отчётности – это знаки, с помощью которых передаётся финансовая информация, и ничего более.

Знаки невозможно, например, инвентаризировать, то есть проверять их физическое наличие. Они вообще не могут физически наличествовать, так как представляют собой абстрактные информационные категории. Инвентаризировать на предмет фактического наличия можно имущество и юридические обязательства. И уже по результатам инвентаризации можно сделать вывод о том, как повлияла обнаруженная в ходе инвентаризации недостача или лишнее имущество на финансовое положение и финансовые результаты организации. Вполне возможно, что никакой прямой связи здесь не будет. То есть, выявленные в ходе инвентаризации имущественные изменения могут никак не повлиять на финансовое положение, и следовательно, они не вызовут необходимости признания, списания, переоценки или переклассификации каких-либо элементов финансовой отчётности.

Разумеется, законодательные требования к налогообложению могут базироваться только на имущественных категориях, поскольку само по себе налогообложение представляет собой принудительное отчуждение имущества организаций в пользу государства. Налоги не могут основываться на информационных абстракциях. Налог будет определён только тогда, когда он является следствием получения или передачи организацией определённого имущества, имущественных прав и обязанностей, зафиксированного первичными документами, из которых можно непосредственно вывести все необходимые количественные параметры. Налоговый Кодекс РФ построен исключительно на имущественных гражданско-правовых понятиях.

Совсем другое дело – бухгалтерский учёт, направленный на формирование финансовой отчётности. Он ведётся для того, чтобы довести информацию до пользователя. Причём информацию вовсе не об имущественном положении организации, а о её способности генерировать денежные потоки. Здесь как раз необходимы те самые информационные категории, получившие название элементов финансовой отчётности. Такой подход реализован в МСФО. Но российский бухгалтерский учёт в связи с выполнением налоговых задач также базируется на имущественных категориях. Это можно увидеть даже в формулировках Федерального закона «О бухгалтерский учёте». Согласно пункту 2 статьи 1 этого закона объектами бухгалтерского учёта является имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Согласно пункту 3 этой же статьи основными задачами бухгалтерского учёта являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и её имущественном положении, необходимой … пользователям бухгалтерской отчётности;

контроль за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения её финансовой устойчивости.

Очевидно, что бухгалтерский учёт, базирующийся на такой правовой основе, может выполнять только функции административного характера, в частности, служить целям налогообложения, целям контроля и другим аналогичным целям. Но он не может служить инструментом формирования качественной информации о финансовом поло-

жении и финансовых результатах, полезной для принятия экономических решений. Хотя в законе сделана попытка хоть как-то привязать бухгалтерский учёт к созданию отчётности – среди задач в процитированном пункте 3 указывается формирование информации о «*деятельности*» и «*имущественном положении*» организации, необходимой пользователям бухгалтерской отчётности.

Многолетняя мировая практика использования отчётности показывает, что её пользователям не очень интересна информация о деятельности организации как таковой, равно как им не нужна информация об имущественном положении. В § 15 Концепции МСФО указывается, что «экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, требуют оценки способности предприятия генерировать денежные средства и их эквиваленты, а также своевременности и стабильности их создания. Эта способность, в конце концов, определяет, например, способность предприятия платить своим работникам и поставщикам, обеспечивать выплаты процентов, погашать займы и осуществлять распределения среди своих собственников. Пользователи лучше могут оценить эту способность генерировать денежные средства и их эквиваленты, если они располагают информацией, сфокусированной на финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении предприятия. Как уже было показано выше, информация о финансовом положении и финансовых результатах представляется через систему знаковых категорий, называемых элементами финансовой отчётности. Активы не могут отождествляться с имуществом, равно как обязательства финансовой отчётности не могут отождествляться с юридическими обязательствами. Эти понятия путают между собой просто потому, что наличие какого-то имущества в собственности организации, как правило, означает наличие у неё актива. Также, наличие у организации юридического обязательства, как правило, означает наличие у неё балансового обязательства. Но надо подчеркнуть, что «как правило» – это совсем не то же самое, что «всегда». Существует богатая палитра случаев отступления от этого самого «как правило».

Организация может быть собственником имущества, но если это имущество не способно приносить экономические выгоды в будущем, генерировать приток денежных средств, то никакого актива у организации нет. Может быть и наоборот, организация может контролировать в результате прошлого события ресурс, способный приносить выгоды в будущем, хотя этот ресурс может и не являться имуществом организации. Точно также обстоит дело и с обязательствами. Существующее юридическое обязательство может не приводить к образованию балансового обязательства, равно как и балансовое обязательство может существовать при отсутствии юридического обязательства.

Аналогичная ситуация наблюдается с доходами и расходами. В целях налогообложения под доходами понимаются экономические выгоды[15], что в общем-то похоже на их определение для финансовой отчётности. Но для целей налогообложения выгода трактуется как поступление денежных средств или другого имущества, и все их более детальные расшифровки в конкретных главах НК основаны исключительно на имущественных категориях. Для целей финансовой отчётности выгода трактуется через влияние на собственный капитал посредством изменения балансовых активов или обязательств. Такая трактовка в принципе неприемлема для налогообложения, поскольку там не используются категории активов и обязательств, а категория собственного капитала вообще не применима. С расходами ситуация зеркально аналогична.

Российскому бухгалтерскому учёту пытаются навязать функцию формирования финансовой отчётности, не меняя при этом его принципиальной основы. Но без изменения этой основы данную задачу решить невозможно. Поэтому российский бухгалтерский учёт, несмотря на его реформирования в течение второго десятка лет, до сих пор не способен формировать качественную отчётность, полезную для принятия экономических решений. Хотя попытки внедрение этой функции зачастую вызывают необходимость отступления от имущественной концепции.

Самым рядовым примером такого отступления можно назвать начисление амортизации. Этот бухгалтерская процедура не отражает никаких имущественных отношений и не свидетельствует ни о каких хозяйственных операциях, осуществлённых организацией. При начислении амортизации состав имущества и обязательств и имущественное положение организации не меняется. То есть, одна из самых распространённых бухгалтерских процедур, оказывается, не соответствует статье 1 закона «О бухгалтерском учёте»! И это далеко не единственное несоответствие. Начисление различного рода резервов также не отражают никаких имущественных отношений. Но тем не менее, они учитываются и отражаются в балансе в качестве обязательств. Например, резерв на ремонт основных средств не имеет с гражданско-правовым понятием обязательства абсолютно ничего общего, но вопреки тому, что прописано в главном бухгалтерском законе, такая статья совершенно беспрепятственно находит отражение в учёте.

В российском учёте есть весьма «любимая» бухгалтерами категория расходов будущих периодов. Это самая невнятная статья российского учёта. Но самое примечательное, что она отражается в бухгалтерском балансе в качестве «*имущества*» организации. То, что расходы будущих периодов не имеют ничего общего с имуществом, наверное, ни у кого не вызовет сомнений. Получается, что нормы подзаконных документов Минфина, в которых предусмотрено начисление расходов будущих периодов (на-

[15] В соответствии со статьёй 41 НК РФ доходом признаётся экономическая выгода в денежной или натуральной форме, определяемая в соответствии с главами 23, 25 НК.

пример, План счетов и инструкция по его применению), противоречат закону «О бухгалтерском учёте», в частности его статье 1, которая цитировалась выше. Отступление от имущественного подхода (а тем самым и отступление от действующего закона «О бухгалтерском учёте») затрагивает настолько широкие пласты бухгалтерских вопросов, что в ряде типичных случаев бухгалтеры даже не замечают того, что имеет место отступление от прописанной в законе концепции. Это касается даже такой распространенной хозяйственной операции как купля-продажа.

Например, организации А и Б заключают между собой самый тривиальный договор поставки (купли-продажи). Организация А обязуется поставить в определённый срок организации Б сырьё, а та, в свою очередь обязуется в определённый срок эту поставку оплатить. Когда ни поставка, ни оплата сырья ещё не состоялись, в бухгалтерском учёте данная операция никак не отражается. Получается, что заключение договора само по себе не является с точки зрения бухгалтерского учёта фактом хозяйственной жизни, подлежащем отражению. Соответствует ли это имущественному подходу, закреплённому в законе «О бухгалтерском учёте»? В соответствии с нормами российского гражданского права договор купли-продажи является консенсуальным, то есть вступающим в силу не с момента фактического осуществления сделки (как, например, договор займа), а с момента достижения сторонами соглашения, то есть с момента подписания договора (или с момента, прямо указанного в договоре). У обеих организаций в этот момент возникает как права, так и обязательства. У организации А возникает обязательство поставить в установленный срок партию сырья с оговоренными количественными характеристиками, а также право требования оплаты конкретной денежной суммы от организации Б в установленный срок. У организации Б образуется ровно противоположное – обязательство заплатить организации А оговоренную денежную сумму, и наряду с этим, право требования поставки сырья. С точки зрения гражданского права у каждой организации возникло право требования и обязательство. Однако, в бухгалтерском учёте ничего не признаётся, несмотря на то, что эти объекты являются объектами бухгалтерского учёта в соответствии с цитировавшимся выше пунктом 2 статьи 1 «Закона о бухгалтерском учёте». Получается, что практический бухгалтерский учёт отступает от норм закона в массовом порядке. Реальные факты хозяйственной жизни, подтвержденные первичными документами, порождающие вполне реальные учётные объекты, игнорируются бухгалтерским учётом и не находят отражения в бухгалтерской отчётности.

Описанная ситуация настолько типична для бухучёта, и порядок её отражения настолько прочно «прописался» в учётной практике, что никто не задумывается над тем, насколько этот порядок соответствует той или иной концепции. Но такой порядок

может иметь право на существование только в том случае, если официально признать самостоятельность бухгалтерских информационных категорий, таких как активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, их независимость от сходных понятий, используемых в гражданском праве, налоговом праве и других смежных отраслях. Если же базировать бухгалтерский учёт на имущественных категориях, как это имеет место в России, то такой учёт может использоваться только в качестве инструмента для достижения целей административного характера – таких как налогообложение или контроль. Любые попытки поставить учёт на службу создания полезной финансовой информации будут приводить либо к необходимости отступления от имущественной концепции, либо к снижению качества финансовой информации.

Ныне действующий закон «О бухгалтерском учёте», нормы которого цитировались выше, был принят в 1996 году. На тот момент бухгалтерский учёт в России фактически выполнял только функции административного характера. В первую очередь он служил инструментом для расчёта налогов и налогового контроля, и во вторую очередь – инструментом имущественного контроля. Функция инструмента получения бухгалтерской отчётности по существу не выполнялась, хотя формально российские организации отчётность составляли. На тот момент не удивительно, что в закон был заложен имущественный подход в определении бухгалтерских категорий. С принятием этого закона стартовала российская бухгалтерская реформа, которая была призвана направить отечественный бухучёт на создание института качественной финансовой отчётности организаций, полезной для принятия экономических решений, что должно способствовать развитию конкурентного рынка капитала, созданию благоприятного инвестиционного климата в стране и стимулировать экономический рост.

Однако, за прошедшее десятилетие в этом направлении достигнуто очень мало. Бухгалтерская отчётность российских организаций остаётся невостребованным холостым продуктом, на создание которого впустую тратятся значительные ресурсы предприятий. Главные причины неудач бухгалтерской реформы лежат как раз в плоскости взаимодействия бухгалтерского и налогового учёта. Правовая основа бухгалтерского учёта, реализованная в имущественном подходе к определению базовых бухгалтерских категорий, является благоприятной платформой для решения учётом фискальных задач. Налоговые вопросы на практике всегда имеют первостепенную актуальность по сравнению со всеми другими в силу своих правовых последствий. Будучи ещё с 90-х годов прошлого века направленным на решение налоговых задач, российский бухгалтерский учёт не может поменять эту направленность в силу того, что для этого нет необходимых предпосылок и стимулов, даже несмотря на юридическое обособление налогового учёта в 25 главе.

§ 3.2. Балансовый и результатный подходы и регулятивные презумпции

Широко известно деление всех бухгалтерских показателей на статические и динамические. Статические показатели характеризуют состояние учётных объектов организации в конкретный момент времени – на отчётную дату. Динамические показатели характеризуют изменения, которые произошли с учётными объектами организации в течение промежутка времени – в отчётном периоде. В первом приближении статическим показателям соответствуют сальдо счетов бухгалтерского учёта, а динамическим показателям соответствуют обороты по счетам (брутто), или разница конечного и начального сальдо (нетто). Статические показатели находят отражение в балансе организации напрямую (например, остаточная стоимость основного средства) или связаны косвенно с балансовыми показателями (первоначальная стоимость и накопленная амортизация). Динамические показатели находят отражение в отчёте о прибылях и убытках и других формах финансовой отчётности либо напрямую или косвенно связаны с показателями этих форм.

Такая дифференциация отчётных показателей соответствует понятиям потока и запаса, используемым в экономической теории. Динамические показатели характеризуют поток, а статические показатели характеризуют запас. Поток характеризует движение (изменение) того или иного экономического параметра и характеризуется двумя зеркальными характеристикаами – увеличение и уменьшение. Эти характеристики могут приобретать всевозможные формы в зависимости от характера изучаемого явления и способа его количественного измерения: рост и падение; поступление и выбытие; расширение и сужение; усиление и ослабление и т.п. Для характеристики потока всегда необходимо задать определённый промежуток времени – период измерения, то есть обозначить его начало и конец. Без определения периода количественное измерение потока не имеет никакого смысла. Запас характеризует состояние того или иного экономического параметра. У некоторых запасов тоже есть две зеркальные характеристики с положительными и отрицательными значениями, но большинство запасов обладают только одной абсолютной характеристикой. Для характеристики запаса всегда необходимо задать определённый момент времени. Чаще всего точность этого момента в экономике определяется датой, в частности в бухгалтерском и налоговом учёте момент времени практически всегда определяется календарной датой. Без определения момента времени количественное измерение запаса не имеет никакого смысла.

Для финансовой отчётности и те, и другие показатели имеют важное значение. В частности, финансовое положение организации характеризуется показателями запаса. Финансовые результаты организации характеризуются показателями потока. Тем не менее, если расставлять приоритеты, то показатели, характеризующие финансовое по-

ложение, играют главенствующую роль, а показатели, характеризующие изменения за период, играют подчинённую роль. Это подтверждается, в частности тем, что определения элементов финансовой отчётности, характеризующих финансовое положение – активов, обязательств и капитала, – самодостаточны, в то время как определения элементов финансовой отчётности, характеризующих финансовые результаты – доходов и расходов – зависимы, и даются через изменения активов и обязательств и влияние на капитал. Концепции поддержания капитала, описанные в последних параграфах Концепции подготовки и представления финансовой отчётности, строятся на том, что прибыль определяется опять же в зависимости от изменений капитала.

В отчётности финансовые результаты фактически выполняют функцию показателя изменений чистых активов. Баланс в финансовой отчётности играет главенствующую роль по отношении ко всем остальным формам финансовой отчётности. По этой причине бухгалтерский учёт как процесс также именуют ведением баланса, а бухгалтерский учёт как науку называют балансоведением. Причём это не является спецификой только русского языка, и характерно для других языков Европы.

Выставление бухгалтерского баланса в качестве «представителя» всего бухгалтерского учёта и всей финансовой отчётности характерно не только для обывательского уровня, но и для российского законодательства. Нормы, где баланс играет самостоятельную главенствующую роль, содержатся в Гражданском Кодексе РФ (ст.97), в Федеральном Законе от 08 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ст. 48, 49), в Законе РФ от 19 июня 1992 г. № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» (ст. 26), в Федеральном законе от 08 декабря 1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» (ст. 39), в Федеральном законе от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости …». (ст. 20) а также в ряде других федеральных законов, регулирующих отдельные аспекты гражданского законодательства.

Приоритет балансовых показателей финансовой отчётности перед показателями финансовых результатов можно наглядно увидеть, проследив изменение подходов к учёту отложенного налога на прибыль, использованных в международном стандарте МБС 12 «Налоги на прибыль». В 1996 г была принята новая редакция МБС 12, которая фактически изменила метод учёта – вместо так называемого метода «отсрочки» стал применяться балансовый метод. Метод отсрочки принимал в качестве первичных показатели отчёта о прибылях и убытках – доходы и расходы. В отношении них фиксировались налоговые разницы, рассчитывался текущий налог на прибыль, а также та часть отложенного налога, которая образовалась или погасилась за прошедший период. Ба-

лансовые показатели отложенного налога являлись вторичными – получались расчётным путём, исходя из того, насколько изменилась их величина за текущий период. Новый балансовый метод базируется на показателях баланса: определяются налоговые разницы в стоимости активов и обязательств, и на их основе рассчитывается итоговая величина отложенных налогов. Показатели отчёта о прибылях и убытках являются вторичными – определяются расчётным путём как разность балансовых показателей на начало и конец отчётного периода. Этот пример особенно ярок, так как налог на прибыль сам по себе является динамическим показателем за период, налоговая база определяется как разность между доходами и расходами. Было бы логично весь учёт, связанный с налогом на прибыль, строить, отталкиваясь от динамических показателей за период. Тем не менее, даже в этом вопросе Совет по МСФО решил применить балансовую концепцию как более целесообразную для целей финансовой отчётности.

Таким образом, в финансовой отчётности приоритетными (первичными) являются показатели баланса, то есть бухгалтерская статика. Показатели финансовых результатов и других изменений за период (бухгалтерская динамика) являются второстепенными (вторичными). В налоговом учёте наблюдается противоположная картина. Налог в принципе представляет собой регулярный платёж, и поэтому, как правило, связывается с такими показателями, которые носят регулярный характер. В силу этого обстоятельства подавляющее большинство налогов во всех странах мира рассчитывается с налоговых баз, определяемых за налоговый период, т.е. являющихся динамическими показателями потока. Россия в этом отношении не является исключением. Федеральные налоги фактически все рассчитываются с динамических величин. Статичные налоговые базы – редкое явление, из российских налогов к статическим можно отнести местные налоги: земельный налог и налог на имущество физических лиц, а также налог на имущество организаций, который является региональным налогом.

Самый главный налог, в отношении которого ставятся вопросы о разделении или сближении налогового и бухгалтерского учёта – налог на прибыль. Этот налог занял такое особое место по той причине, что его объект налогообложения – прибыль совпадает с одним из ключевых показателей финансовой отчётности. У других налогов такого совпадения не наблюдается. Налоговая база определяется как доходы, полученные за период, за вычетом расходов, понесённых за период, то есть рассчитывается на основе двух главных динамических показателей, которые совпадают с двумя динамическими элементами финансовой отчётности. Статические показатели для налога на прибыль не просто вторичны, а они по большому счёту вообще не нужны. Статика в налоге на прибыль находит лишь косвенное воплощение в форме переносимых на будущее доходов или расходов. В частности одним из элементов балансового метода расчёта отложен-

ных налогов, реализованного в МБС 12, является определение так называемой налоговой базы (tax base) актива или обязательства. На самом деле у активов и обязательств не может быть никакой налоговой базы, так как налоговое законодательство устанавливает лишь правила признания доходов и расходов. Поэтому данная категория – это абстрактная величина, представляющая собой суммы доходов и расходов, которые будут признаваться в целях налогообложения в тех периодах, когда будет погашаться стоимость рассматриваемого актива или обязательства. Таким образом, в налоговом учёте приоритетными (первичными) являются показатели потока, то есть учётная динамика. Показатели состояния на отчётную дату (учётная статика) являются второстепенными (вторичными) и практически никакой особой роли не играют.

Приоритет балансовых показателей над остальными в финансовой отчётности реализуется в манере построения регулирующих норм, закрепляемых в стандартах финансовой отчётности. Предметом этих норм в МСФО, как правило, становятся балансовые показатели – активы и обязательства. Требования к признанию доходов и расходов, как правило, не самостоятельны, и прописываются в связи с активами и обязательствами. Обычно, признание, списание или изменение стоимости актива или обязательства относится на доход или расход, то есть, доход или расход появляется, только чтобы заполнить пустое пространство в системе двойной записи, а не как что-то самостоятельное.

Но предвзятость в регулировании финансовой отчётности проявляется не только в акцентировании внимания на балансовых объектах. Интересен тот факт, что из балансовых объектов, львиная доля регулирующих норм МСФО посвящена активам, в то время как обязательствам уделяется гораздо меньшее внимание. Капитал, который определяется как остаток, вообще регулируется очень мало. Динамические показатели – доходы и расходы – как было указано выше, не очень жалуются вниманием стандартов, но и здесь наблюдается асимметрия. Доходам уделяется заметно больше внимания, чем расходам. В частности, в МСФО есть отдельный стандарт, посвящённый доходам, МБС 18 «Выручка», в то время как симметричный стандарт для расходов отсутствует и в планах Совета МСФО не значится. В нормах, регулирующих налоговый учёт, также наблюдается асимметрия, но ровно в противоположную сторону. В 25 главе НК РФ активы и обязательства по понятным причинам не регулируются. Зато из имеющихся норм, регулирующих динамические показатели, расходам уделено в несколько раз больше внимания, чем доходам.

Данная разнонаправленная асимметрия имеет под собой веские основания. Взаимоотношение бухгалтерского и налогового учёта отчасти обнажает так называемую проблему «раздвоения личности» предприятия. Эта проблема связана с противо-

положностью целей любой коммерческой организации во взаимоотношениях с двумя видами пользователей – налоговыми органами и потенциальными инвесторами. С тех пор как в истории человечества появилось такое явление как налог, налогоплательщик всегда стремится предстать перед налоговыми органами как можно беднее и убыточнее. В то же время обычно перед потенциальными инвесторами руководство стремится представить организацию как можно богаче и благополучнее. Но при этом организация не обладает свободой в формировании правил построения отчетности. Хотя эти стремления действуют в диаметрально противоположных направлениях, их нельзя признать равновеликими. Дело в том, что налоговые последствия имеют с отчётными показателями прямую связь, в то время как связь между выгодами от инвестиций и отчётными показателями очень расплывчата. Тем не менее, эти факторы налагают свой отпечаток на подходы, используемые регуляторами учёта при установлении учётных правил.

Государство стремится регламентировать налоговый учёт так, чтобы минимизировать формальные возможности налогоплательщика по уменьшению налогооблагаемой базы и использованию налоговых преференций. Требования нормативных актов при таком подходе будут иметь вполне выраженную направленность. Например, налоговая база по налогу на прибыль определяется как разность между доходами и расходами. Налогоплательщик в такой ситуации всегда будет использовать любую возможность, чтобы признать доходы по минимуму, а расходы по максимуму. В связи с этим нормы налогового законодательства смогут работать эффективно только в том случае, если будут направлены на ограничение этих стремлений налогоплательщика. То есть, нормы должны обязывать признавать доходы, разрешать или запрещать признавать расходы и т.п. В этом можно убедиться, проанализировав налоговое законодательство любой страны, в том числе и России. В частности, статья 270 25 главы НК РФ, состоящая из 49 пунктов, даёт подробный перечень расходов, которые не признаются в целях налогообложения прибыли. Большая часть этих норм описывает случаи реального оттока экономических выгод, которые в финансовой отчётности были бы признаны расходами, среди них много количественных ограничений по признанию. Симметричная по тематике статья 251 содержит перечень того, что не признаётся в целях налогообложения доходом. Но в этом перечне мы уже не увидим каких-то поступлений выгод, которые в финансовой отчётности были бы признаны доходами (за редкими исключениями). Количественных ограничений здесь нет вовсе. Для 25 главы НК в ряде случаев характерна даже явно выраженная асимметрия. Например, согласно пункту 8 статьи 250 безвозмездно полученное имущество признаётся доходом, но одновременно с этим пункт 16 статьи 270 запрещает признавать расходом безвозмездную передачу имущества.

В подходах, используемых при регулировании составления финансовой отчётности, реализуются противоположные векторы. С финансовой отчётностью связано явление, получившее наименование «window dressing», что в буквальном переводе означает «украшение витрины». Это то, что делает с финансовой отчётностью так называемый креативный учёт (creative accounting). Если бы не было никаких ограничителей, то свобода творчества в приукрашивании неизбежно сделала бы финансовую отчётность недостоверной, и соответственно, бесполезной. Поэтому аналитики, действующие на стороне инвесторов, разрабатывают такие системы оценки деятельности организаций, с помощью которых возможности приукрашивания ситуации в организации сводились бы к минимуму. На этой позиции строятся нормы бухгалтерских стандартов.

Таким образом, нормативное регулирование налогового и бухгалтерского учёта основывается ровно на противоположных подходах, которые несовместимы в единой системе. Попытки их синтеза всегда приводят к доминированию чего-то одного в ущерб другому. Необходимость ограничить приукрашивания при составлении финансовой отчётности привела в частности к закреплению принципа осмотрительности. Согласно этому принципу при составлении финансовой отчётности в спорных и двойственных ситуациях следует быть готовым скорее признавать обязательства и расходы, нежели активы и доходы. Данный принцип прописан в МСФО в параграфе 37 Концепции подготовки и составления финансовой отчётности. Он также упоминается в пп.(iv) § 10 МБС 8 «Учётная политика». В российских нормативных документах этот принцип также прописан в ПВБУ № 34н (второй абзац п.10) и в ПБУ 1/98 (четвёртый абзац п.7).

Конечно, важна не столько прописка данного принципа в общих нормах, сколько его реализация в отдельных частных требованиях стандартов. Реализация этого принципа в частных требованиях прослеживается в направлении выбора вариантов учёта, используемых по умолчанию, и установлении презумпций. Если та или иная хозяйственная ситуация предполагает два варианта отражения её последствий в финансовой отчётности, то в международных стандартах как правило прописываются критерии для выбора менее осмотрительного варианта. Соответственно, если эти критерии не выполняются, то по умолчанию выбирается более осмотрительный вариант – для него уже никаких критериев не устанавливается.

Это хорошо прослеживается при решении вопроса о капитализации затрат. Теоретически любая затрата организации осуществляется не просто так, а для того, чтобы получить какую-то выгоду. Иначе, зачем нужна была бы затрата? Эта выгода может быть текущей, когда затрата поддерживает некий текущий процесс или непосредственно корреспондирует с получаемым доходом. Но может в текущем периоде никакой выгоды не быть, организация ожидает её получение в будущем. Если затрата направлена

на текущий результат, то она относится на текущие расходы. Если же она имеет целью получение выгоды в будущем. То затрата признаётся в качестве актива.

Бухгалтерам хорошо известна эта проблема распределения затрат между балансом и отчётом о прибылях и убытках. Когда затраты признаются расходами, то за счёт них уменьшается как текущий финансовый результат, отражаемый в отчёте о прибылях и убытках, так и величина собственного капитала организации, отражаемая в балансе. Когда затраты признаются активом, картина представленная в отчётности, получается ровно противоположная – выше показатель текущей прибыли, и выше чистые активы организации. Решение этого вопроса наталкивается на сложности в связи с тем, что очень часто сложно или даже невозможно установить связь между конкретными затратами и получаемыми выгодами. И решение может быть разным в зависимости от используемого подхода в рассуждениях. Можно направить усилия на поиск связи затраты с текущими выгодами. Если нет такой связи – значит, нет текущего расхода. Но можно направить усилия на поиск связи затраты с будущими выгодами. Если нет такой связи – значит, нет актива. Решение одной и той же ситуации может быть полярной в зависимости от того, какой подход используется.

МСФО используют для подобных случаев презумпцию расхода: понесённые затраты проверяются на предмет обеспечения экономических выгод в будущем. То есть, нужно искать доказательства того, что организация получила (или увеличила) актив. Для этого проверяются критерии признания активов, прописанные в специальных тематических стандартах, посвящённых отдельным видам активов. Если критерии не соблюдаются, то расход признаётся по умолчанию. Этот подход очень ярко виден в построении норм международного стандарта МБС 23 «Затраты по займам». Этот стандарт как раз посвящён решению дилеммы признания затрат, в данном случае – затрат по заёмному финансированию. У этих затрат, как и у всех других, может быть два варианта бухгалтерской «судьбы» – либо признание расходом, либо включение в стоимость актива (капитализация). Интересен тот факт, что 99% текста стандарта посвящено установлению детальных условий капитализации. И всего лишь одна фраза посвящена расходу, которая говорит о том, что расходом признаются все затраты по займам, если только они не капитализированы в соответствии с настоящим стандартом. Этот принцип олицетворяет общий подход к признанию затрат расходами, используемый в МСФО – расход признаётся, если не доказано существование актива.

Нельзя утверждать, что этот принцип повсеместно принят в целях управления. На практике менеджмент многих организаций в учёте планирования и исполнения бюджетов использует другие подходы. Стремясь к более точному соответствию полученным доходам, понесённые затраты не признаются расходами до тех пор, пока не бу-

дет потеряна надежда на получение дохода в будущем. В целях управления отказаться от каких-либо презумпций гораздо проще, поскольку управленческий учёт не ставит задачу периодической подготовки полноформатной отчётности со сложной бюрократизированной процедурой внесения в неё изменений. Но для построения системы бухгалтерских стандартов необходимы базовые принципы, без которых эта система не сможет работать эффективно.

В регулировании налогового учёта используется диаметрально противоположный подход. Прежде всего, в регулировании налогового учёта не может даже идти речи ни о каком принципе осмотрительности. Ведь если этот принцип попытаться перевести в плоскость объектов налогового учёта, то он будет звучать как официальный призыв к налогоплательщику стремиться занижать налоговую базу. Призывать к этому налогоплательщика не нужно, так как кроме законодательных требований и так все факторы стимулируют его на это. Напротив, законодателю надо тщательно ограничить возможности налогоплательщика к занижению налогов. Фискальные органы хотят получить от налогового учёта подтверждение правильности расчёта налоговых параметров. Если налогоплательщик получал доходы, то необходимо быть уверенным в том, что в учёте все полученные доходы нашли отражение, ничего не пропущено. Если есть сомнения в том, принесло ли какое-то конкретное событие выгоду налогоплательщику, фискальные органы склонны трактовать такую ситуацию как получение налогоплательщиком дохода до тех пор, пока не предъявлены доказательства противного. С расходами – наоборот. Поскольку, расходы уменьшают налоговую базу, фискальные органы хотят получить чёткие доказательства того, что расход действительно имел место и обоснован. Если доказательств нет, значит, нет расхода. Поэтому в регулировании расчёта налогов используется презумпция отсутствия расхода. Расхода нет до тех пор, пока он не доказан. Решение описанной выше дилеммы признания затрат сводится к вопросу признания расхода, так как понятие признания актива в учёте налогообложения прибыли отсутствует. И признание расхода происходит путём проверки условий, подробно прописанных в налоговом законодательстве. Если данные условия не выполнены, то расход не признаётся, вне зависимости от того, создан ли при этом актив или нет.

Регулирование учёта может быть эффективным тогда, когда строится по определённой системе, и в частности, определяет выбор вариантов учёта, используемых по умолчанию при отсутствии доказательств к альтернативному варианту. Два подхода, описанные выше, являются взаимоисключающими. Попытки использовать в регулировании их оба приведут к тому, что регулирующие нормы станут неэффективными. Смешение презумпций является одной из главных причин неэффективности нормативного регулирования российского бухгалтерского учёта в настоящее время.

Ситуация, сложившаяся с регулированием российского учёта в отношении рассматриваемой проблемы, очень противоречивая и неустойчивая. С одной стороны, провозглашается, что российский бухучёт направлен на создание достоверной отчётности, и базируется в числе прочих на принципе осмотрительности. С другой стороны, в его регулировании используются подходы, характерные скорее для налогового регулирования. В 90-е годы российский бухучёт получил сильный крен в сторону решения задач налогообложения. И даже после принятие 25 главы НК с её обособленным налоговым учётом и после принятия ПБУ, отдалённо напоминающих МСФО, в регулировании бухгалтерского учёта до сих пор остаётся глубокий «налоговый след». Ситуация ещё больше усугубляется тем, что налог на имущество продолжает базироваться на данных бухгалтерского учёта, и для его определения не установлено специальных налоговых правил расчёта стоимости основных средств.

В российском бухгалтерском учёте до сих пор, как и в налоговом, сохраняется необходимость доказывать расход. В частности, среди российских стандартов есть отдельное ПБУ 10/99, специально посвящённое расходам организации, зеркально повторяющее ПБУ 9/99 «Доходы организации», которое в свою очередь базировалось на МБС 18 «Выручка». Но МБС 18 не имеет своего антипода по расходам, а в российском учёте такой антипод зачем-то выпустили. Обычный российский бухгалтер до сих пор в первую очередь следит за тем, правомерно ли он включил стоимость тех или иных затрат в расходы текущего периода. А вопрос правомерности «непризнания» расходов выглядит для отечественного бухгалтерского учёта, как минимум, непривычным.

В ПБУ 10/99 установлены критерии признания расходов. Но что делать, если эти критерии не выполняются? Расход признать нельзя. Но что значит нельзя признать? Чем-то признать дебетовую сторону хозяйственной операции всё равно придется. Иначе нарушится двойственность бухгалтерского учёта. В результате в российском учёте признаются завуалированные формы активов, такие, например, как расходы будущих периодов. Это довольно странная и, наверное, самая невнятная категория объектов бухгалтерского учёта. С одной стороны, они рассматриваются как расходы – динамический учетный объект, к ним применяются все те же самые критерии признания, что и к обычным расходам. Но с другой стороны, они не отражаются как расход – их в отчете о прибылях и убытках не увидишь. Они отражаются в балансе организации в качестве актива. В соответствии с пунктом 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в по-

рядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

Актив – это объект, который должен принести организации экономические выгоды, а расход – это величина, уменьшающая экономические выгоды организации. Но что такое расход будущих периодов – уменьшение выгоды или то, что принесёт выгоду? Российский бухгалтер ответит на этот вопрос следующим образом: это уменьшение выгоды, которое пока нельзя признать. Такой ответ характерен для системы учета, ориентированной на потребности налогообложения прибыли, где не рассматривается признание активов. Но в бухгалтерском учёте просто непризнанием расхода не обойдёшься. Приходится признавать актив. В результате по остаточному принципу формируется новый вид актива и отражается в балансе организации именно в качестве актива. Российский бухгалтер не задумывается над значением такого признания, так как в истории отечественного бухгалтерского учёта исторически не ставился вопрос «правомерности» признания активов. Ставился только вопрос правомерности признания расходов. Но дебет означает в бухгалтерском учёте одно из двух – либо расход, либо актив. Tertium non datur. Тем не менее, создание категории расходов будущих периодов является по сути попыткой создания такого «третьего». Попытка заранее обречена на неудачу, так как в активной части баланса не предполагается выделение особой категории объектов, которые активами не являются. Объект, признанный в балансе, однозначно квалифицируется как актив.

Расходы будущих периодов – это далеко не единственный пример тех нелепостей, которые возникают, когда учёт, предназначенный для решения одних задач, пытаются регулировать в системе, приспособленной для решения совсем других задач.

И в этом отношении Россия не является уникальной. Перенесение расходов или доходов из одних периодов в другие с помощью искажения чистоты баланса характерно и для других национальных учётных традиций. Во всех случаях такие методы обусловлены использованием бухгалтерского учёта для целей, не связанных с финансовой отчётностью. В связи с такой практикой даже МСФО в некоторых случаях отступают от своих же собственных принципов. Например, МСФО 4 «Договоры страхования» или МСФО 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» допускают для ряда вопросов сохранение существующей учётной политики организаций, даже если она противоречит принципам МСФО. Только в таких случаях в финансовой отчётности, составленной по международным стандартам, можно встретить статьи, подобные расходам будущих периодов.

§ 3.3. Проблемы реализации приоритета содержания перед формой.

Наибольшая несовместимость налогового и бухгалтерского учёта проявляется в реализации двух основополагающих принципов бухгалтерского учёта – приоритета содержания над формой и нейтральности информации. Налогообложение обязательно должно строиться на четкой формальной нормативной определенности всех своих параметров. Иначе разрешение спорных ситуаций становится невозможным. А пользователь бухгалтерской отчетности хочет видеть результаты хозяйственных операций, исходя из их экономического содержания. Но организация, к примеру, вряд ли представит в отчетности в качестве активов объекты, находящиеся под её контролем при отсутствии на них права собственности, если с этих активов придётся платить налог, хотя пользователь отчетности хотел бы их видеть в числе активов. Организация всегда будет искать лазейки в нормативной системе, для того, чтобы сделать это легитимно. Если правила регулирования служат фискальным целям, то они строятся так, что лазейку найти будет очень трудно. Но это должны быть самостоятельные налоговые правила. Если же правила регулирования нацелены на обеспечение качества финансовой отчётности, то налоговые лазейки найти в них очень просто.

Приоритет содержания перед формой – это основополагающий принцип составления финансовой отчётности, закреплённый в МСФО в параграфе 35 Концепции подготовки и составления финансовой отчётности. Помимо Концепции, которая не является частью стандартов, этот принцип упоминается также и в тексте большинства самих стандартов во всех случаях, где форма и содержание могут не совпадать. В России приоритет содержания перед формой также нашёл воплощение в нормативных документах, в частности в ПВБУ № 34н (второй абзац п.10) и в ПБУ 1/98 (пятый абзац п.7). Однако, несмотря на нормативную прописку, данный принцип в российском учёте совершенно не реализован. Его невыполнение является, наверное, главным «слабым звеном» российского бухгалтерского учёта. Данный приоритет не просто игнорируется в российском бухгалтерском учёте, а повсеместно применяется с точностью до «наоборот». Нормативное требование о подтверждении хозяйственных операций первичными документами на практике возведено в абсолют и применяется в гипертрофированном виде. Кроме того, фактически действующий приоритет формы над содержанием постоянно поддерживается и стимулируется использованием финансовой отчётности в целях налогообложения, а также попытками применять в целях бухгалтерского учёта нормы гражданского законодательства и других сфер законодательства РФ.

В этой связи часто не соблюдается официальная иерархия нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учёт. Из всей совокупности российских бухгалтерских нормативных актов единственным законом является Федеральный закон «О

бухгалтерском учёте» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. В этом законе фактически трудно отыскать конкретные нормы. Он устанавливает только общие положения для бухгалтерского учёта. Никем не оспаривается приоритет закона перед подзаконным актом. Однако в российской практике чаще имеет место другой приоритет – специальной нормы перед общей. В результате закон забывается, а в ход идёт детальная регламентация, зафиксированная в документах низшего правового уровня, вплоть до прямого применения писем Минфина, у которых нет даже статуса нормативного документа. Детальное регулирование всех шагов бухгалтера является специфичным наследием советской учётной системы, преобразованной в 90-е годы в налоговый учёт. От него российский бухучёт учёт никак не может избавиться, и здесь, прежде всего, опять-таки сказывается налоговый фактор. Пока в судах при рассмотрении налоговых споров будут обращаться к бухгалтерским нормативным актам, до тех пор российский бухгалтер будет строго выполнять формальные предписания этих актов, и ничто его не заставит следовать приоритету содержания перед формой. Основная причина приоритета формы над содержанием в российском учёте – это его налоговая направленность. В самом налоговом учёте вопрос о приоритете содержания над формой пока не поднимался. Сам характер налоговых отношений предполагает, что реализация подобных принципов в этих отношениях может быть довольно опасной.

У формы есть неоспоримое преимущество перед содержанием – это определённость. Формальный подход обеспечивает то, что взгляд на одну и ту же проблему у разных экспертов будет одинаковым. При формальном подходе даже самого суждения эксперта в большинстве случаев не требуется. Субъективизм при этом сводится к минимуму. И это крайне значимый фактор для нормальной работы механизмов налогообложения. Ключевым элементом налоговых отношений является уплата налога – обременительная «неприятная» обязанность налогоплательщика произвести безвозмездный платёж в пользу государства.

Разумеется, эта безвозмездность не абсолютная. Налогами оплачиваются услуги государства обществу. В частности само налоговое законодательство формируется на деньги налогоплательщиков. И это законодательство должно быть таким, чтобы было понятно, сколько и когда следует заплатить. Это возможно только при достаточной степени формализации налоговых правил. Вопрос о том, насколько уплачиваемая сумма соответствует экономическому содержанию деятельности налогоплательщика, настолько менее важен, по сравнению с вопросом чёткого определения суммы к уплате, что даже сравнивать эти вопросы между собой кажется излишним.

Совсем другое дело – финансовая отчётность. Здесь «маятник» качнётся в другую сторону. Точный расчёт показателей по формализованным алгоритмам для финан-

совой отчётности значит гораздо меньше, чем отражение содержания экономических операций. Только в бухгалтерском учёте, направленном на составление финансовой отчётности, существует такое понятие как существенность. Если требования бухгалтерских стандартов не применяются к несущественным статьям, то это не считается нарушением стандартов.

Представьте себе, что было бы, если бы налогоплательщик заявил, что в этом периоде налоговая база несущественна, и поэтому он налог платить не собирается. Кроме смеха, такое фантастическое предположение не может вызвать ничего. Но для финансовой отчётности несущественные отступления от требований стандартов совершенно нормальны. Зато если составитель отчётности представит результаты событий по их формальным признакам, не совпадающим с их экономическим содержанием, то такой факт будет рассматриваться как действительное нарушение, ставящее под сомнение достоверность финансовой отчётности.

Наиболее ярким признаком, в применении которого обнаружились противоречия между формой и содержанием стало право собственности. Если ориентироваться на имущественный (формальный) подход к определению элементов отчётности, то активы следует отождествить с имуществом и признавать их строго в соответствии с наличием у организации права собственности на это имущество, выручку следует признавать в момент перехода права собственности от продавца к покупателю и т.д. Если же ориентироваться на информационный (содержательный) подход, то активы нельзя отождествлять с имуществом, и признаком их признания должен быть контроль над ресурсом, способным приносить выгоды, признаком признания выручки должен служить переход принадлежности экономических рисков и контроля над экономическими выгодами и т.д. Прежде всего, это противоречие проявилось в арендных отношениях, но затем распространилось и на другие сферы деятельности организаций. На сегодняшний день данный вопрос для целей финансовой отчётности уже достаточно проработан и отказ от ориентировки на право собственности считается делом состоявшимся. Однако, во всех случаях, когда национальные системы учёта пытаются направить на решение административных задач, в частности, расчёта налогов, то неизбежно возвращаются к имущественному подходу и выдвигают право собственности в качестве главного критерия признания активов, обязательств, доходов и расходов.

Российский бухгалтерский учёт на сегодняшний день представляет собой наглядную демонстрацию столкновения формального и содержательного подхода на примере права собственности. С одной стороны, официально была провозглашена ориентация российского бухгалтерского учёта на МСФО, в результате чего в российских ПБУ были прописаны нормы, аналогичные МСФО, отступающие от «собственническо-

го» подхода. Но с другой стороны, на практике бухгалтерский учёт используется не столько для создания отчётности, сколько для налоговых и иных административных целей, и право собственности получило хорошее практическое воплощение, не нуждаясь в нормах ПБУ, а иногда даже вопреки нормам ПБУ. Российский бухгалтер, который применяет право собственности в качестве критерия признания на балансе активов, редко задумывается над тем, на основании какой нормы бухгалтерского учёта он это делает. Он очень удивится, когда решит отыскать такое требование в нормативно-правовых актах и обнаружит, что его не существует.

Среди российских нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учёт, вообще отсутствует документ общего назначения. Бухгалтерские нормы очень казуистичны. Их предметом являются отдельные частные вопросы, в то время как концептуальные основы остаются большей частью неурегулированными. В частности, отсутствуют легитимные определения таких ключевых объектов бухгалтерского учёта как активы и обязательства, а также критерии их признания.

Ежедневно организации заключают договоры, связанные с передачей имущества – купли-продажи, обмена, аренды, оплаты вклада в уставный капитал и др. Фактическая передача имущества, подтвержденная актами приемки-передачи, не всегда совпадает по времени или по существу с переходом права собственности. Такое несоответствие может быть обусловлено необходимостью государственной регистрации прав на недвижимое имущество, передачей во временное владение и пользование без перехода права собственности или иными причинами.

В нормативно-правовых актах право собственности как условие признания операций в бухгалтерском учёте рассматривается только в отношении признания доходов. Так, в соответствии с пп. г) п.12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», выручка признается в бухгалтерском учете при условии, что право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана). Признание выручки в обычной ситуации связано с возникновением требования к покупателю, обусловленного договором. В случаях, когда переход права собственности не соответствует фактическому движению имущества, признание данного требования может не совпадать с признанием дохода. Отсутствие возможности признания выручки до перехода права собственности порождает невозможность признания соответствующего расхода, так как иначе не будет выполняться принцип соответствия доходов и расходов. Однако, невозможность признания доходов и расходов не влечет за собой невозможность признания активов и обязательств, а также поступления и списания имущества, связанного с данной сделкой.

Российские нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учёту не рассматривают право собственности в качестве условия принятия имущества на баланс. Существует лишь косвенная норма на его применение. Согласно пункту 2 статьи 8 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. В указанной норме речь идет лишь об обособленном учете, но не о «внебалансовом» учете. Однако на практике данная норма зачастую толкуется расширительно, и поэтому право собственности традиционно трактуется в качестве необходимого условия признания и списания всех активов. При этом факты реального владения и пользования активами отражаются путем признания объектов за балансом.

Примером такой трактовки является позиция Минфина РФ, высказанная в Письме от 5 мая 2003 г. № 16-00-14/150, где указывается, что ПБУ 6/01 предполагает принятие активов в качестве объектов основных средств у организации, имеющей право собственности на них. Из этого утверждения Минфин делает вывод, что, ПБУ 6/01 не распространяется на лизингополучателя. Аналогичная позиция содержится в Письме Минфина РФ от 8 апреля 2003 г. № 16-00-14/121 «О принятии объектов недвижимости к бухгалтерскому учету», в котором указано, что объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в едином государственном реестре, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств. Это утверждение практически продублировано спустя год в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 31 мая 2004 г. № 04-02-05/1/43 со странной неконкретизированной ссылкой на Гражданский Кодекс. В этом письме указано, что якобы исходя из положений ГК РФ объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано в едином государственном реестре, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств. На самом деле никаких подобных выводов из Гражданского Кодекса сделать невозможно, так как Гражданский Кодекс вообще не оперирует такими понятиями как основные средства или какие бы то ни было другие объекты бухгалтерского учета. В тексте ПБУ 6/01 критерий наличия права собственности также никак не рассматривается, и даже косвенным образом его невозможно вывести из норм стандарта. Напротив, некоторые нормы стандарта говорят о том, что основные средства могут приниматься к учету и при отсутствии права собственности. Так, в пункте 20 в качестве примера нормативно-правового ограничения срока полезного использования объекта основных средств назван срок его аренды, из чего можно сделать вывод о том, что арендованные объекты могут амортизироваться и приниматься к учету в качестве основных средств на баланс организации.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н, содержится более четкая норма, прямо указывающая на возможность отсутствия права собственности у организации на объекты основных средств. Так, в пункте 21 данных Указаний представлен целый перечень категорий основных средств организации, классифицированных в зависимости от имеющихся у организации прав на них. В этом перечне основные средства, принадлежащие организации на праве собственности, являются не единственно возможным случаем, а рассматриваются всего лишь в качестве одной из категорий основных средств организации. Наряду с другими, в этом перечне фигурируют также основные средства, полученные организацией в аренду, и основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование, то есть те, на которые у организации по определению отсутствует право собственности.

В других нормативных актах также содержатся частные нормы, рассматривающие возможность признания активов при отсутствии у организации права собственности на них. Так, статья 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» содержит прямую норму, согласно которой предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. Стороны договора лизинга имеют право по взаимному соглашению применять ускоренную амортизацию предмета лизинга. При этом амортизационные отчисления производит сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга.

При этом статьей 11 того же закона установлено, что правом собственности на предмет лизинга обладает лизингодатель. При этом правомочия владения и пользования предметом лизинга (два из трех составляющих право собственности) переходят к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное. Право на распоряжение предметом лизинга остается у лизингодателя и оно включает право изъять предмет лизинга из владения и пользования у лизингополучателя в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством РФ и договором лизинга. Приведенные нормы напрямую предусматривают возможность учета на балансе активов, в отношении которых у организации право собственности отсутствует.

Указанные нормы согласуются с правилами бухгалтерского учета, изложенными в официальных документах самого же Минфина. В частности, согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в аренде (наряду с другими ос-

нованиями владения и пользования). Кроме того, указанным Планом счетов предусмотрен специальный забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя). Все перечисленные выше нормы свидетельствуют о том, что право собственности не может служить критерием признания на балансе и списания с баланса активов организации. Чем же тогда следует руководствоваться, если не правом собственности?

При передаче объектов между организациями право собственности является формальной характеристикой операции, в то время как сама передача является содержательной характеристикой операции. В пункте 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н, закреплено требование приоритета содержания перед формой. Согласно этому требованию учетная политика организации должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Если применить данное требование к случаям, когда передача объектов не соответствует передаче права собственности, то приоритет должен быть отдан фактической передаче.

Среди официальных документов есть ненормативный акт, который содержит общие критерии признания имущества и обязательств на балансе организации. Это Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. Согласно пункту 7.2 этой Концепции, имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. В соответствии с п.8.3 Концепции, имущество признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности. Данное правило четко устанавливает критерий признания имущества, отличный от права собственности, что полностью совпадает с принципами признания активов по МСФО и согласуется с требованием п.7 ПБУ 1/98.

Данная Концепция является, наверное, лучшим официальным документом по регулированию бухучёта в России. Она, по сути, воспроизводит правила признания активов и обязательств, закреплённые в МСФО. Правда, к сожалению, такому замечатель-

ному произведению нормотворчества не придан статус нормативно-правового акта. В соответствии с пунктом 2.3 Концепция не заменяет никаких нормативных актов по бухгалтерскому учету. Если какое-либо положение Концепции противоречит положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнению подлежит положение законодательного или нормативного акта. Тем не менее, согласно пункту 2.2 Концепция является основой построения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и призвана: быть основой разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету; быть основой принятия решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами; помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности; обеспечивать специалистов, занятых регулированием бухгалтерского учета, информацией о подходах, используемых при проведении этой работы.

Поскольку в положениях по бухгалтерскому учёту не содержится критериев признания имущества на балансе, то необходимо применять правила признания, установленные в данной Концепции. Таким образом, у организаций есть все основания применять правила признания на балансе активов и обязательств, согласующиеся с правилами МСФО. Эти правила не предполагают использование права собственности в качестве критерия признания.

Однако, фактическое получение (передача) объекта также не должно служить абсолютным признаком принятия (списания) на баланс объекта. Для его признания на балансе необходим контроль за поступлением экономических выгод и переход экономических рисков. Если, например, условиями договора запрещено использование объекта недвижимости получающей стороной до получения документов о государственной регистрации права собственности, то фактическое получение объекта, оформленное актом приемки-передачи, свидетельствует только лишь о получении доступа к объекту, но не является достаточным основанием для его признания в качестве актива. При этом у передающей стороны есть все основания списать актив с баланса. Таким образом, объект может какое-то время не являться активом ни одной из сторон, так как никто не извлекает из него экономических выгод и не контролирует их поступление. Условиями договора объект фактически выведен на время из хозяйственного оборота.

Представленный выше анализ требований нормативных актов практически не используется. Когда в решении практических вопросов бухгалтерского учёта выдвигается аргумент, связанный с правом собственности, то он никогда не оспаривается. Большинство бухгалтеров, консультантов, аудиторов, налоговых инспекторов и других специалистов, сопряжённых с бухгалтерским учётом «уверены в невидимом» – в том, что *такое* требование в нормативных актах не может быть не прописано! Видимо, в

этом уверены даже эксперты в Минфине – в органе, утверждающим ПБУ, поскольку Минфином подписаны упоминавшиеся выше письма, противоречащие ПБУ.

Причина такой парадоксальной ситуации в том, что российский бухучёт занимает двусмысленное противоречивое положение. Реформа бухучёта направлена на создание эффективного института финансовой отчётности, и с этой точки зрения он должен основываться на приоритете содержания над формой. Но на деле данные бухучёта начинают использоваться для целей налогообложения, где без должной формализации не обойтись, а содержание не особенно нужно. В результате на практике форма преобладает над содержанием.

Необходимым условием реализации приоритета содержания над формой при составлении финансовой отчётности является ещё одним важнейший принцип – нейтральности отчётной информации. Этот принцип означает, что информация, представляемая в финансовой отчётности должна быть непредвзятой, свободной от каких-либо заведомо искомых результатов. Отсутствие прямой заинтересованности составителя отчётности в определённом результате позволяет регуляторам (создателям стандартов) довольно широко использовать профессиональное суждение бухгалтера. Но это суждение непременно должно быть нейтральным. Эти условия позволяют реализовать приоритет содержания перед формой.

В налогообложении нет прямых противопоказаний против приоритета содержания над формой. Там просто отсутствует главное условие для его реализации – нейтральность отчётной информации. Сам характер налоговых отношений делает невозможным выполнение этого условия. Налоговый учёт ведёт налогоплательщик и налог платит тоже налогоплательщик – это одно и то же лицо, пусть даже юридическое. Информация, предоставляемая плательщиком налога, об этом самом налоге не может быть непредвзятой. Она заведомо предвзята.

Чтобы привести яркую аналогию, можно представить себе гипотетические спортивные соревнования, где не судьи, а сами спортсмены определяют собственные результаты. Для примера можно взять два соревнования с максимальной и минимальной долей субъективизма, такие как фигурное катание и бег. Если по фигурному катанию предложить спортсменам самим выставлять себе оценки, то совершенно очевидна бесполезность такой затеи, даже если попросить спортсменов делать это очень добросовестно. Вряд ли на основе полученных результатов можно будет делать хоть какие-то выводы. Результаты станут немного более качественными, если начинать вводить определённые формальные критерии – количество прыжков, количество оборотов, отсутствие падений и т.п. Эти формальные «зацепки» чуть-чуть исправят, но не спасут ситуацию, именно поэтому в фигурном катании результат определяется по средневзвешенной

оценки нескольких судей, каждый из которых совершенно независим. Совсем другое дело – бег. Если каждый спортсмен будет фиксировать свой результат секундомером, то в принципе всё равно, кто будет снимать показания с секундомера – сам спортсмен или кто-то другой. Возможность исказить результат у спортсмена останется только путём махинаций – несвоевременного включения или выключения секундомера, «подкручивания», обмана при снятии результата и т.п. Но на это есть контролирующие органы. Если же спортсмен не станет предпринимать никаких махинаций, то результат можно считать достаточно надёжным. Почему так? Потому что в беге механизм оценки достаточно хорошо формализован.

Также и в налогообложении. В нём необходимы свои «секундомеры». Только достаточная степень формализации учёта в налоговых нормах позволит считать формируемую информацию надёжной. Нельзя с самого налогоплательщика просто требовать, чтобы он выразил своё мнение об экономическом содержании операции, поскольку это мнение заведомо предвзято, и следовательно, недостоверно. Необходимо формализовать это самое содержание. И тогда налогоплательщик отразит содержание в учёте, но это будет уже не его мнение, а мнение законодателя, выраженное в требованиях нормативных актов. Таким образом, в налоговом учёте приоритет формы над содержанием нельзя воспринимать как абсолют. Отражение в налоговом учёте результатов событий, исходя из их экономического содержания, не совпадающего с формой, возможно. Но для этого данное содержание должно быть формализовано, то есть, обозначено в законе определёнными признаками, которые бы всеми могли применяться одинаково.

Примеры реализации приоритета содержания над формой в налоговом учёте уже имеют место даже в российском налоговом законодательстве. Для этого содержание формализуется в нормах НК РФ. Например, распространённым случаем несовпадения формы и содержания являются сделки с обратной покупкой. Когда организация заключает две взаимосвязанные сделки – первую по продаже актива, а по второй сделке берёт на себя обязательство выкупить этот актив через определённый срок, то содержание этих двух сделок не совпадает с формой. По содержанию это одна сделка по получению заёмных средств с предоставлением актива в залог. Поэтому по МСФО в данном случае не признаётся выручка по первой сделке, и вторая сделка тоже не отражается как покупка, а вместо этого отражается содержание операций – получение заёмных средств с предоставлением в залог актива. В налоговом учёте для того, чтобы обязать налогоплательщика отражать такое содержание, необходимо его каким-то образом формализовать. Формализованными сделками с обратной покупкой на рынке являются сделки РЕПО с ценными бумагами. Именно к этим сделкам и обращается 25 глава НК РФ, посвятив им отдельную статью 282 «Особенности определения налоговой базы по

сделкам РЕПО с ценными бумагами». В этой статье предписывается вести учёт исходя из совокупного содержания обеих сделок, но не путём прописки общей фразы о том, что налогоплательщик, дескать, должен основывать своёй суждение на содержании, а путём подробной регламентации порядка требуемого учёта в самом тексте статьи. В данном случае ни у кого не возникают вопросы, как вести учёт – исходя из формы или из содержания. Налоговый учёт должен вестись исходя из требований НК, и от налогоплательщика уже не требуется задумываться над тем, насколько точно в этих нормах отражается содержание сделок, он просто должен будет выполнять прописанные требования.

Другим весьма распространённым примером несовпадения формы и содержания являются сделки с отсрочками платежей без специального выделения процентной части. Допустим, организация реализовала продукцию на 1 млн.руб. с условием, что покупатель должен уплатить эту сумму не сразу, а через год после покупки[16]. По форме организация получила выручку в размере 1 млн.руб., и никаких последующих доходов в связи с данной сделкой у неё уже не будет. Именно так в общем случае подобная операция отражается в российском налоговом учёте. Но по содержанию организация получила выручку в размере стоимости дебиторской задолженности, причём не номинальной, а её текущей стоимости. Текущая стоимость дебиторской задолженности всегда меньше её номинала, допустим, в данном случае 900 тыс.руб. Остальные 100 тыс. должны признаваться как процентный доход в течение срока до момента погашения, в данном случае в течение следующего года. Так, исходя из содержания, данная сделка будет отражаться в соответствии с МСФО. Примечательно, что в данном вопросе, как и в большинстве других, российский бухучёт следует за налоговым учётом, а не за МСФО, и сделка отражается по форме, а не по содержанию, вопреки требованию ПБУ 1/98.

Но в данном случае следует обратить внимание на другое: что содержание для отдельных случаев всё-таки находит частичное закрепление в НК РФ. Дело в том, что организация может так и не получить причитающийся её процентный доход. Это происходит в случае уступки прав требования по дебиторской задолженности третьему лицу до наступления момента уплаты. В данном случае организация отказывается от своего ещё не полученного процентного дохода в пользу другого лица, поэтому уступка всегда происходит ниже номинала. И такие случаи специально формализованы в НК в статье 279 «Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования». В частности, пункт 1 этой статьи регулирует ситуации уступки прав требования по дебиторской задолженности до наступления сроков её погашения, решая

[16] Отношения в связи с НДС не рассматриваются для упрощения примера.

вопрос признания «убытка» – разницы между номиналом дебиторки и вырученной за неё суммы. Здесь установлено ограничение возможности признания такого убытка. Самое примечательное, что данное ограничение сделано путём ссылки на статью 269 «Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам». Казалось бы, какая связь между убытком от продажи прав требования и процентными расходами? По форме, действительно, связи нет, но по содержанию она есть. И в налоговом кодексе реализован содержательный подход путём его формализации в конкретных нормах. Правда, содержание в данном случае реализовано в очень узком аспекте – в части ограничений на признание отдельного расхода, но в этом заключается достижение сугубо налоговых целей.

Иногда формализация содержания сделок в российском законодательстве приобретает довольно гротескный вид, в таких случаях как, например, с лизингом. Арендные отношения всегда считались самым ярким примером несовпадения формы и содержания. По форме имущество является собственностью арендодателя, но по содержанию оно может быть активом арендатора, как это чаще всего происходит в договорах лизинга. Для того, чтобы отличить ситуации, когда арендованный объект становится активом арендатора, от тех ситуаций, когда этого не происходит в международной практике бухгалтерского учёта сформировались специальные подходы, основанные на тщательном анализе условий договора аренды. Такой анализ, основанный на суждениях экспертов, не может использоваться в налоговом законодательстве из-за своей неопределённости. Для его реализации в налоговой практике нужна формализация. Конечно, можно было бы попытаться формализовать все критерии разделения «финансовой» и «операционной» аренды, которые в частности используются в МБС 17 «Аренда». Но российский законодатель поступил проще: если в международной практике вопрос решается на основании анализа условий взаимного соглашения, то так надо и записать в нашем законе: «по взаимному соглашению».

Выше уже цитировалась статья 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)», где данная фраза нашла воплощение. Гротеск ситуации состоит в том, что в норме опущено ключевое слово «анализ». В итоге на практике эта норма воплотилась в то, что сами стороны *в договоре* стали устанавливать, на чьём балансе отражается объект. В итоге до сегодняшнего дня стороны договоров лизинга в России устанавливают не только взаимные гражданские права и обязанности – срок аренды, график и суммы арендных платежей, условие о переходе или оставлении права собственности и т.п., но и порядок бухгалтерского и налогового учёта!

Это нонсенс. Если пойти по этому пути, то можно вообще отменить всякие нормативные правила учёта, пусть стороны сами устанавливают не только условия сделок,

но и решают, каким образом они будут отражать последствия этих сделок у себя в учёте. Благо, что подобных примеров в российском законодательстве немного, но даже отдельные случаи являются серьёзным препятствием для эффективного использования учётных систем.

Соотношение содержания и формы можно рассматривать и в другой плоскости. Организации могут намеренно заключать притворные или мнимые сделки с целью достижения определённых выгодных для себя налоговых последствий, что можно трактовать как уклонение от уплаты налогов. Но это уже не вопросы соотношения формы и содержания в налоговом и бухгалтерском учёте, да и вообще, не вопросы учёта. Это проблемы соблюдения организациями российского законодательства при ведении коммерческой деятельности и работы правоохранительных органов.

§ 3.4. Проблемы реализации принципа начисления.

Одним из основополагающих принципов (допущений) при составлении финансовой отчётности является принцип начисления, который неразрывно связан с реализацией другого базового принципа продолжающейся деятельности. В соответствии с принципом начисления доходы и расходы организации должны признаваться в том периоде, с которым они соотносятся, независимо от поступления или выбытия денежных средств. Особенности применения метода начисления, также как и других учётных принципов, обусловлены целями и задачами бухгалтерского и налогового учёта. Появление и реализация этого принципа в учётной практике связано именно с составлением финансовой отчётности. В налоговый учёт этот принцип был занесён из бухгалтерского учёта. Его появление там не обусловлено собственно целями налогообложения.

Финансовая отчётность создаётся для того, чтобы её пользователь смог оценить способности организации генерировать приток денежных средств в обозримом будущем. Показателем этой способности помимо прочего является финансовый результат деятельности организации, который определяется на периодической основе. С учётом предположения, что организация будет продолжать деятельность в обозримом будущем, такой факт, как выраженность финансового результата в деньгах теряет свою актуальность. Стратегическая способность организации генерировать денежные потоки не определяется текущим поступлением денег как таковых, а определяется умением эффективно использовать ресурсы. В общем плане она выражается в приросте чистых активов, элиминированном от вкладов участников. Поэтому возникает необходимость в определении финансового результата, независимого от денежных потоков. Ценность информации о самих денежных потоках от реализации принципа начисления не уменьшается. Просто эта информация преподносится обособленно от финансового ре-

зультата, и от этого её ценность только возрастает. По этой причине в финансовую отчётность включается отдельный отчёт о движении денежных средств.

В отличие от финансовой отчётности в налогообложении отсутствует выраженная необходимость применения метода начисления. Он появился в налоговом учёте в силу исторических причин. Налоговый учёт, как было описано выше, зарождался внутри бухгалтерского. Ко времени формирования налогового учёта в самостоятельную структуру бухгалтерский учёт уже базировался на принципе начисления, и соответственно, налоговый учёт получил этот принцип «в наследство» от бухгалтерского. Но налоговый учёт не ставит перед собой целей финансовой отчётности, у него свои цели. И соответственно, налоговому учёту не требуется решать те задачи бухгалтерского учёта, которые обусловили необходимость применения метода начисления. Пожалуй, единственной прямой причиной, которую можно рассматривать в качестве объективного основания для применения принципа начисления в налоговом учёте, является налогообложение реальной экономической прибыли. Если стремиться связывать налоги с реальными экономическими параметрами, то трудно найти более точное отражение экономических реалий, чем показатели финансовой отчётности. С этой точки зрения метод начисления целесообразен для применения в налогообложении. Есть и другая косвенная причина для его применения. Это предмет настоящего исследования – сближение налогового учёта с бухгалтерским. Стремясь, облегчить бремя издержек для налогоплательщика, налоговому законодателю следует стремиться по возможности требовать от него применять те же учётные методы, которые он и так уже применяет в бухгалтерском учёте, в том числе, метод начисления.

Однако, этим предпосылки для применения данного метода в налоговом учёте заканчиваются. Причём, этим предпосылкам есть серьёзные противовесы. Во-первых, необходимость налогообложения реальных экономических параметров, в частности реальной прибыли, продиктована концепцией справедливости налогообложения. В свою очередь, тезис о том, что справедливой является уплата налога с реальной прибыли, очень сомнителен. Ведь налогоплательщик не имеет возможности планировать свои налоговые платежи, выбирать их оптимальный график на конкурентном рынке, как он делает в отношении других расходов, договариваясь с контрагентами. Налогоплательщик обязан платить налог в тот момент и в том размере, как требует от него законодательство. Причём платится налог только денежными средствами. Такие налоги как ЕСН зачастую включаются в стоимость активов, и поэтому их признание для целей налогообложения прибыли откладывается., но платить их необходимо в текущем периоде. Иногда бывают ситуации, когда сумма налогов, подлежащих уплате за отчётный

период, даже превышает прибыль, заработанную налогоплательщиком за этот же период.

Учитывая эти факты, более справедливым следовало бы признать применение в налоговом учёте альтернативного кассового метода. Ведь в долгосрочном периоде по большому счёту общая сумма налоговых платежей налогоплательщика не зависит от выбора метода начисления или кассового метода. От этого зависит лишь момент уплаты налога. Фактор бартерного обмена вряд ли здесь стоит принимать во внимание, так как он легко элиминируется путём прописки в налоговом законодательстве специальных норм по бартерным сделкам. Было бы справедливым требовать от налогоплательщика платить налог деньгами именно в тот момент, когда у него эти деньги реально появляются. Интересы бюджета здесь никак не затрагиваются, поскольку более поздняя уплата налога одними налогоплательщиками всегда компенсируется более ранней уплатой налога другими – их контрагентами. В связи с этим от применения кассового метода эффективность налогообложения в качестве инструмента макроэкономического регулирования также не снизится, так как метод влияет на перераспределение во времени сумм уплачиваемого налога между разными налогоплательщиками, но не влияет на общую налоговую нагрузку на бизнес.

Как раз вторым аргументом против метода начисления является возможность активного использования налогообложения в качестве инструмента макроэкономического регулирования. Для того, чтобы налоги выполняли не только функцию пополнения бюджета, но и функцию регулятора экономики, государство должно иметь возможность предвзято изменять их отдельные параметры. В частности, распространённым способом такого регулирования является установление различных льгот. Например, практически во всех странах мира, государство, стремясь стимулировать инвестиции, часто даёт возможность налогоплательщикам уменьшать налогооблагаемую прибыль в той или иной степени соответственно вложениям в приобретение или строительство долгосрочных средств производства. Это может делаться напрямую либо через механизм амортизации путём предоставления возможности использования ускоренных методов амортизации или сокращения сроков амортизации. В России для этих целей налогоплательщикам предоставлено право уменьшать налогооблагаемую прибыль на десятую часть осуществлённых ими капвложений. Согласно пункту 1.1. статьи 259 НК налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, до-оборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации

основных средств. Этот пример является очевидным отступлением от принципа начисления, но такой факт нельзя считать погрешностью налоговой системы. Напротив, в подобных нормах выражается конкретная воля законодателя, направленная на достижение определённых позитивных экономических результатов. И вряд ли следует строить налоговую систему на принципах, которые не позволяли бы использовать такие инструменты.

И наконец, в-третьих, одним из принципов построения налоговой системы является законодательная определённость налогов, о которой уже говорилось выше. Каждый налогоплательщик должен точно знать, какие налоги, в каком размере, и в какое время он обязан платить. Для этого все необходимые параметры налогообложения должны быть чётко нормативно формализованы в налоговом законодательстве. С этой точки зрения применение кассового метода в налоговом учёте является намного более предпочтительным, чем применение метода начисления. Поступление и выбытие денежных средств представляет собой самые формализованные и явно выраженные операции из всех, что совершает организация. В отношении этих операций предъявляются наиболее строгие нормативные требования к их документальному оформлению. Их проще всего отследить и проконтролировать. Бухгалтер никогда не встанет перед решением вопроса, в какой именно период поступили денежные средства в организацию или выбыли. Это следует напрямую из первичных документов. На таком базисе строить правила налогообложения достаточно удобно.

Начисление содержит в себе большую долю неопределённости. Общее правило предлагает признавать доходы и расходы в периоде, к которому они относятся, независимо от поступления и выбытия денежных средств. В этой формулировке вторая часть ещё более или менее понятна «независимо от поступления и выбытия денежных средств», но первая часть очень невнятна. Как определить, к какому периоду относятся доходы, и тем более расходы? Решение таких вопросов очень часто сталкивается с трудностями при составлении финансовой отчётности и требует профессионального суждения. И для финансовой отчётности понятна необходимость решения подобных вопросов. Но зачем ставить налогоплательщика перед решением таких же вопросов для исчисления налога, если в этом нет никаких особых потребностей для налогообложения? Ведь суждение может быть разным у разных бухгалтеров, оно может не совпасть с суждением налогового инспектора. А это потенциальный источник конфликтов, судебных споров. Кроме того, реализация принципа начисления требует намного более тщательных и подробных формулировок по определению моментов признания доходов и расходов в налоговом законодательстве, что повышает издержки государства на его создание и актуализацию. Например, статьи 271, 272 НК РФ, в которых прописан метод

начисления, в пять раз превышают по объёму текста статью 273, в которой прописан кассовый метод.

Из сказанного выше можно заключить, что в отличие от финансовой отчётности для налогообложения целесообразность метода начисления совсем не очевидна. Диалектика условий построения налоговой системы требует взвешивания аргументов за и против такого выбора, и аргументы «против» выглядят весомее. В пользу метода начисления есть два аргумента: ориентировка на реальные показатели и стремление к сближению налогового учёта с бухгалтерским. Против метода начисления есть три аргумента: справедливость налогообложения, инструменты макроэкономического регулирования, а также определённость денежных потоков. В реальности в налоговых системах большинства стран мира чаще всего в отношении малого бизнеса применяется кассовый метод, так как у небольших компаний нет необходимости в составлении публичной отчётности, и следовательно, аргумент по сближению налогового учёта с бухгалтерским теряет свою актуальность. В отношении крупных компаний, как правило, применяются правила, в целом базирующиеся на принципе начисления, но реализующие его не в чистом виде, а со значительными вкраплениями кассового метода и другими отступлениями. Отступления от метода начисления чаще имеют место в тех ситуациях, где больше неопределённостей, и следовательно, требуется дополнительная нормативная формализация, либо в тех случаях, когда законодатель решает с помощью налога определённые смежные задачи.

Российская система налогообложения прибыли в этом отношении не является исключением. В частности, кассовый метод применим для малых организаций, хотя установленные для него критерии настолько малы, что практически этот метод не применяется. Для остальных организаций формально определено, что применяется метод начисления, хотя если смотреть, как он реализован в конкретных нормах, то можно увидеть значительные отступления от принципа начисления. Формальная возможность применения кассового метода установлена 273 статьёй НК РФ. Но на практике эта статья не применяется. Причиной является очень низкий критерий её применения и допускаемая более предпочтительная для налогоплательщика альтернатива. Согласно пункту 1 статьи 273 условием применения кассового метода организацией является не превышение выручки 1 млн.руб. за квартал в течение четырёх предыдущих кварталов.

Ровно через год после вступления в силу 25 главы НК «Налог на прибыль» с 2003 года вступила в силу глава 26.2 «Упрощённая система налогообложения» раздела VIII.I НК «Специальные налоговые режимы». Субъекты, попадающие в юрисдикцию этой главы освобождаются от уплаты налога на прибыль. Критерии, определяющие возможность применения упрощённой системы налогообложения по главе 26.2, изна-

чально были установлены намного более свободные, чем для применения кассового метода по 25 главе НК. Количественных критериев три: Во-первых, это сумма доходов, которая для перехода на упрощённую систему не должна превышать 11 млн. руб. за 9 месяцев, в соответствии с пунктом 2 статьи 346.12 НК, и в процессе применения упрощённой системы не должна превышать 15 млн. руб. за год, в соответствии с пунктом 4 статьи 346.13 НК. Если привести эти цифры к выручке за квартал (за вычетом внереализационных доходов), то получится сумма порядка 3 млн. руб., что в три раза превышает критерий статьи 273 НК. Вторым количественным критерием является средняя численность работников, которая не должна превышать 100 чел. Для того, чтобы просто оправдать расходы на заработную плату 100 работникам по среднероссийскому уровню (около 10 000 руб. в месяц), понадобится квартальная выручка 3 000 000 руб., что уже в три раза превышает 1 млн. руб. Третьим критерием является остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, которая не должна превышать 100 млн. руб. Для того, чтобы оправдать затраты на приобретение такого количества амортизируемого имущества с помощью выручки 1 млн. руб. за квартал, понадобится более 33 лет, что превышает все разумные сроки. Указанные критерии, которые были изначально установлены в главе 26.2, в последующие годы неоднократно менялись, а сейчас для них установлен коэффициент ежегодной индексации. При этом, критерий в главе 25 до сих пор остаётся нетронутым – 1 млн.руб. Так что разрыв возможностей применения упрощённой системы с возможностями применения кассового метода по налогу на прибыль за годы применения этих глав НК ещё больше вырос. Таким образом, фактически все организации, имеющие возможность применения кассового метода при налогообложении прибыли, могут вообще освободиться от обязанности платить налог на прибыль, перейдя на упрощённую систему налогообложения. Исключение составляют только организации со специфическими видами деятельности, не подходящие под упрощённую систему по качественным критериям, указанным в пункте 3 статьи 346.12 НК. Применение упрощённой системы в общем случае очень серьёзно снижает налоговое бремя организации. Поэтому можно сказать, что только ленивые или не знающие налогового законодательства не воспользовались возможностью перехода на упрощённую систему из тех, кто подходил под критерии (если нет специфических особенностей). Таким образом, организаций, применяющих кассовый метод по налогу на прибыль, встречается крайне мало. Поэтому кассовый метод в целях налогообложения прибыли вообще потерял свою актуальность. Справедливости ради следует отметить, что единый налог, уплачиваемый по упрощённой системе по своей сущности очень похож на налог на прибыль, поскольку определяется как доходы за вычетом расходов. При этом доходы и расходы признаются по кассовому методу. Поэтому можно сказать,

что кассовый метод в российском налоговом законодательстве перекочевал из 25 главы НК в главу 26.2 НК.

Таким образом, практически все налогоплательщики, применяющие 25 главу НК РФ, признают доходы и расходы по методу начисления. Хотя практически многие нормы 25 главы отступают от реального метода начисления, используемого для составления финансовой отчётности. Поэтому в налогообложении прибыли практически реализован суррогат метода начисления, представляющий собой компромисс с кассовым методом по ряду вопросов. Правила признания доходов по методу начисления установлены 271 статьёй НК. Согласно первому пункту этой статьи доходы признаются, не зависимо от времени фактического поступления денежных средств. Тем не менее, вопреки этому утверждению, некоторые следующие пункты этой же статьи устанавливают в качестве моментов признания доходов именно фактическое поступление денежных средств.

Так, в частности, согласно пункту 4 статьи 271 датой получения дохода признаётся дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика для доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций и в виде иных аналогичных доходов (подпункт 2). На основе принципа начисления датой получения такого дохода должна была бы быть дата возникновения права на получение дивидендов и аналогичные моменты, которые можно, в частности, посмотреть в международном стандарте МБС 18 «Выручка». В этом же пункте датой получения дохода признаётся среди прочих дата осуществления расчётов для доходов от сдачи имущества в аренду, от предоставления в пользование объектов интеллектуальной собственности и других аналогичных доходов (подпункт 3). По методу начисления ориентироваться на расчёты не правильно, а по таким доходам следует ориентироваться на равномерную основу, либо иной график, обусловленный договором. Моменты признания подобных доходов на основе принципа начисления установлены в международных стандартах МБС 17 «Аренда» и МБС 18 «Выручка». Согласно пункту 7 этой же статьи суммовая разница признается доходом у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права. Здесь опять признание сориентировано на дату расчётов, чем нарушается пункт 1 этой же статьи. На основе принципа начисления такие доходы следовало бы признавать на каждую отчётную дату, не дожидаясь осуществления расчётов, так как это установлено, например, международным стандартом 21 «Влияние изменений валютных курсов».

С расходами – аналогичная ситуация. Правила их признания по методу начисления установлены 272 статьёй НК. В первом пункте этой статьи указано, что расходы признаются, не зависимо от времени фактической выплаты денежных средств. Но опять же, вопреки этому утверждению, некоторые следующие пункты этой же статьи устанавливают в качестве моментов признания расходов именно фактическую выплату денежных средств. Так, согласно пункту 6 статьи 272 расходы по обязательному и добровольному страхованию, негосударственному пенсионному обеспечению признаются в качестве расхода в том периоде, в котором налогоплательщиком были перечислены или выданы из кассы денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если бы эти расходы признавались на основе принципа начисления, то никакой связи с уплатой не должно было бы быть. Моменты признания таких расходов по методу начисления также можно найти в международных стандартах, в частности в МБС 19 «Вознаграждения работникам». Согласно пункту 7 этой же статьи дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров среди прочего признаётся датой осуществления расходов в виде сумм комиссионных сборов; в виде расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги); в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; в виде иных подобных расходов (подпункт 3). Такая же прямая привязка к перечислению денежных средств, вопреки общему правилу есть и дальше в этом же пункте (подпункт 4), где указано, что датой осуществления расходов в виде сумм выплаченных подъемных и в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов признаётся дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика. Также как и в случае с доходами, согласно пункту 9 этой же статьи суммовая разница признается расходом у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные прав.

Перечисленные выше примеры практической подмены метода начисления кассовым методом являются самыми явными и очевидными, поскольку в приведенных нормах установлена прямая привязка к моментам получения или перечисления денежных средств. Если же подробно анализировать другие статьи 25 главы НК, то можно найти отступления от принципа начисления фактически по каждому виду доходов или расходов, хотя и выраженные не в столь явной форме. Например, для расходов по оплате труда принцип начисления реализуется в НК РФ только в отношении выплат по текущей заработной плате, хотя на практике в отношении этих выплат моменты начис-

ления и моменты фактической уплаты очень мало отличаются, поэтому здесь выбор метода мало актуален. А вот для выплат, которые должны будут производиться в будущем, начисление гораздо актуальнее. Но как раз для таких выплат этот принцип в налоговом учёте уже не применяется, несмотря на то, что по российскому законодательству основания для осуществления этих выплат возникают в результате уже отработанного работником. Таких обязательств по осуществлению выплат в будущем у работодателей возникает много, и их признанию посвящена большая часть международного стандарта МБС 19 «Вознаграждения работникам». Но в налоговом учёте эти реально существующие обязательства полностью игнорируются. Кстати, вслед за налоговым учётом, они игнорируются и в российском бухгалтерском учёте, что является одной из причин недостоверности бухгалтерской отчётности российских организаций. Похожая ситуация наблюдается с процентными доходами и расходами. В российском учёте, что в налоговом, то и в бухгалтерском, эти доходы и расходы признаются на основе принципа начисления, только если проценты явно выражены в договоре или других первичных документах. В таких распространённых ситуациях, как отсрочки платежей, процентная часть практически никогда не выделяется, и операция сразу же отражается в номинальной сумме. В результате такой формальный подход приводит к нарушению принципа начисления в части дисконта, объективно возникающего в результате отсрочки.

Ещё одним распространённым отступлением от принципа начисления является создание различного рода резервов. В налоговом учёте смысл норм по резервированию таков, что создание резервов воспринимается как предоставленная налогоплательщику возможность признать расходы раньше, чем они в действительности возникают. То есть, резервы воспринимаются в качестве налоговой льготы. Такой подход совершенно не соответствует принципу начисления. По принципу начисления резервируются не те расходы, которые предстоят в будущем, а только те, которые уже возникли, но по ним ещё не чётко определены количественные параметры. Такие расходы приводят к возникновению обязательств, которые не определены по сумме или по сроку, либо к обесценению активов, когда размер обесценения чётко ещё не определён. В налоговом учёте факт образования обязательства или обесценения актива в результате прошлого события совершенно не важен. Например, согласно пункту 3 статьи 260 НК налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств. Порядок создания этого резерва прописан в статье 324 НК. Но предстоящий ремонт не является обязательством организации, и по принципу начисления он должен осуществляться тогда, когда реально осуществлялся. Зато в налоговом учёте совершенно игнорируются расходы, в результате которых возникают оценочные обязательства, подоб-

ные тем, что регулируются МБС 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и активы».

Подобных примеров в 25 главе можно найти огромное множество. А в целом можно утверждать, что реализация метода начисления в 25 главе НК РФ, совсем не похожа на тот принцип начисления, который положен в основу формирования финансовой отчётности. С позиции сближения налогового учёта с бухгалтерским, конечно, было бы оптимальным, чтобы в налоговом учёте реализовывался принцип начисления, причём в неискажённом виде. Однако, как было показано выше, объективные факторы построения системы налогообложения не позволяют реализовать такой идеальный вариант. Следовательно, как и в других вопросах, здесь необходимо отыскать оптимальный компромисс. Нынешнее построение требований 25 главы НК уже является результатом компромисса. Но сейчас этот компромисс носит скорее случайный характер, чем реализует продуманную систему, поскольку в основу построения требований не заложено базовых принципов. В чём может заключаться такой принцип? Видимо, в том, чтобы предоставлять возможность налогоплательщику признавать доходы и расходы в те моменты, которые соответствуют принципу начисления, если только это не идёт в ущерб интересам государства и не препятствует реализации целей налогообложения. В этом вопросе интерес государства может заключаться в том, чтобы не допустить чрезмерно позднее признание доходов и чрезмерно раннее признание расходов. При этом необходимо, чтобы правила расчёта налога были в достаточной степени определены и формализованы.

Эти задачи можно решить путём установления односторонних ограничителей по моментам признания доходов и расходов. В тех ситуациях, где дата признания неоднозначна, и возможны варианты, в налоговом законодательстве должен быть установлен самый поздний допустимый момент признания для доходов и самый ранний допустимый момент признания для расходов. Тогда налогоплательщик сам сможет решать, что для него является оптимальным – применить момент признания, совпадающий с бухгалтерским учётом, но тем самым согласиться с более ранней уплатой налога, либо выбрать крайний разрешённый законом предел, и тем самым перенести уплату налога на самый поздний возможный срок, но при этом смириться с тем, что его налоговый и бухгалтерский учёты разойдутся между собой.

§ 3.5. Проблемы применения расчётных оценок в налоговом учёте.

Для бухгалтерского и налогового учёта есть общее требование, в котором эти учёты всегда совпадали, и будут совпадать в будущем – необходимость денежного выражения объектов учёта. Для налогового учёта денежное выражение необходимо, по-

скольку все налоги измеряются и уплачиваются только в денежной форме. Для бухгалтерского учёта денежное выражение необходимо, поскольку все показатели финансовой отчётности представляются в одинаковых денежных единицах. Однако, несмотря на единство общего требования о выражении объектов учёта в денежной форме, его практическая реализация во многих аспектах может быть различной в бухгалтерском и налоговом учёте, и разница в подходах опять-таки обусловлена различными целями учётов. Важнейшим вопросом денежного измерения, по которому бухгалтерский и налоговый учёт отличаются между собой, является применение расчётных оценок. При составлении финансовой отчётности расчётные оценки применяются довольно широко, причём сфера их применения год от года расширяется. При расчёте параметров налогообложения законодатель всегда старается минимизировать сферу применения расчётных оценок, а там, где их всё-таки не избежать, стремится их как можно точнее формализовать.

Общепризнано, что финансовая отчётность не даёт прогнозов. Она отражает только последствия свершившихся событий. Но, тем не менее, финансовая отчётность выполняет прогнозную функцию: в ней информация о результатах свершившихся событий представляется таким образом, чтобы пользователь сам мог строить на её основе прогнозы. А самое главное, что сама бухгалтерская интерпретация свершившихся событий практически всегда требуют прогнозов на будущее. Составление финансовой отчётности базируется на принципе продолжающейся деятельности. Этот принцип определяется только исходя из предположения о будущем. Прогнозы начинаются уже с первооснов бухгалтерского учёта – с определения элементов финансовой отчётности. Актив определяется как ресурс, обещающий выгоды в будущем, а обязательство, как обещающее отток выгод в будущем. Капитал определяется как разница между активами и обязательствами. Доходы и расходы определяются через влияние на активы, обязательства и капитал. Таким образом, все без исключения элементы финансовой отчётности определяются через необходимость прогнозирования будущего.

Прогнозирование, которое делается для оценки уже свершившихся фактов, настолько прочно укоренилось в бухгалтерском учёте, что бухгалтеры зачастую даже не замечают, как делают прогнозы. Ведь даже в такой классической привычной операции, как начисление амортизации, без прогноза не обойтись. Нужно как минимум предсказать срок полезного использования основного средства, не говоря уже о ликвидационной стоимости и других подобных параметрах.

Прогнозная оценка – это всегда, во-первых, субъективная, а во-вторых, приблизительная оценка. Субъективизм и приблизительность, разумеется, снижают точность отчётных данных, но это не является критическим для финансовой отчётности. Одной

из базовых качественных характеристик финансовой отчётности является уместность представляемой информации, которая реализуется помимо прочего через существенность. Основываясь на существенности, требования к финансовой отчётности не могут нацеливаться на точность данных. Поэтому, когда финансовые последствия событий хозяйственной жизни имеют латентный характер, и их денежная оценка не может быть получена непосредственно из первичных документов, при составлении финансовой отчётности применяются расчётные оценки различного рода. Это позволяет охватить отчётными данными имплицитные аспекты деятельности организаций, благодаря чему отчётность становится полноценной. Пользователь получает более достоверную картину о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организаций, и может принимать более адекватные экономические решения.

В этом отношении весьма интересен подход МСФО к понятию «достоверная оценка». Она является необходимым условием признания элементов финансовой отчётности. Но достоверная оценка не тождественна точной оценке. Напротив использование различных косвенных механизмов для получения приблизительного результата, наиболее близкого к действительности, является действенным способом получения надёжной оценки. Об этом очень хорошо сказано в § 25 МБС 37 «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства»: «Использование приблизительных оценок является существенной частью составления финансовой отчетности и не подрывает ее надежности. Это особенно верно в случае оценочных обязательств, которые по своему характеру более неопределенны, чем большинство других статей бухгалтерского баланса. Кроме исключительно редких случаев компания будет способна определить диапазон возможных результатов и, поэтому, сделать оценку обязательства, которая достаточно достоверна для использования при признании оценочного обязательства[17]».

В налогообложении другие цели требуют совершенно другого подхода к расчётным оценкам. Для налогов необходима точность. Допущение приблизительных расчётов, в условиях, когда налогоплательщик сам себе рассчитывает налоги, способно привести к полному произволу и хаосу налоговой системы. Поэтому ни в одной национальной налоговой системе не встретить столь широкого применения расчётных оценок, как в финансовой отчётности.

Самой значительной формой распространения расчётных оценок при составлении финансовой отчётности стало применение так называемой справедливой

[17] Оригинальный текст: «The use of estimates is an essential part of the preparation of financial statements and does not undermine their reliability. This is especially true in the case of provisions, which by their nature are more uncertain than most other balance sheet items. Except in extremely rare cases, an enterprise will be able to determine a range of possible outcomes and can therefore make an estimate of the obligation that is sufficiently reliable to use in recognizing a provision.»

стоимости[18]. Это понятие стало своеобразной «визитной карточкой» МСФО, его часто выдвигают даже в качестве главного отличия МСФО от национальных учётных систем, в том числе – от российской. Общее определение справедливой стоимости повторяется почти в каждом стандарте: «Денежная сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами[19]». Примечательно, что данное определение часто имеет лишь номинальное значение. В практических оценках справедливой стоимости применяются такие расчётные методики, которые к совершению сделки не имеют никакого отношения, например, дисконтирование совокупности будущих денежных потоков. И стандартами, допускаются эти расчётные методики, несмотря на то, что они никак не связаны с официальным определением.

Сейчас рассматривается проект отдельного стандарта, посвящённого специально способам определения справедливой стоимости. Интересно, что при планировании этого проекта вместо текста проекта Совет по МСФО предложил на обсуждение непосредственно текст национального стандарта США № 157 на предмет принятия его в качестве международного стандарта. Из-за широкого диапазона возможных способов определения справедливой стоимости, данное понятие завоевало весьма сомнительную репутацию. Его применение при составлении финансовой отчётности является довольно распространённым предметом споров и дискуссий. Тем не менее, несмотря на массовую критику, справедливая стоимость считается лучшим показателем стоимости активов и обязательств, и поэтому к её помощи обращаются всё чаще. Справедливая стоимость шаг за шагом охватывает всё более широкую сферу в МСФО. Справедливая стоимость применяется в обязательном порядке для первоначальной оценки всех финансовых активов и обязательств и для последующей оценки половины всех их категорий. Для распределения стоимости покупки при объединении бизнеса справедливая стоимость применяется вообще ко всем балансовым статьям. Даже для таких объектов, как основные средства, традиционно основанных на исторической стоимости, справедливая стоимость применяется для последующей оценки на альтернативной основе. Наверное, чуть ли не единственной балансовой статьёй, оценка которой никак не затронута справедливой стоимостью, являются отложенные налоговые обязательства и активы. И этот факт служит лишним подтверждением неприменимости расчётных оценок в отношении налоговых показателей.

В российском учёте очень фрагментарно используется аналог справедливой стоимости – рыночная стоимость. В российском законодательстве её определение даёт-

[18] Fair value

[19] Оригинальный текст: «Fair value is the amount for which an asset could be exchanged between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction».

ся в федеральном законе «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 года № 135-ФЗ. Если сравнить определение рыночной стоимости, данное в статье 3 этого закона с определением справедливой стоимости, которое даётся в текстах МСФО, то становится очевидным, что по существу эти определения абсолютно ничем не отличаются. Просто в российском законе более подробно изложен тот же самый смысл, который дан в более лаконичной форме в МСФО. Поэтому не совсем корректно, когда специалисты по финансовой отчетности утверждают, что якобы справедливая стоимость и рыночная стоимость – это разные понятия. Так можно утверждать, если сравнивать английские понятия «fair value» и «market value», которые действительно не вполне тождественны. Если же сравнивать английское понятие «fair value» с русским понятием «рыночная стоимость», то эти понятия можно считать полностью тождественными, конечно при условии, что рыночная стоимость определяется в соответствии с российским законодательством, а не как-то иначе.

В отличие от финансовой отчётности налогообложение базируется на исторической стоимости. И это опять обусловлено объективными причинами, связанными с целями налогообложения. Если говорить о налоге на прибыль, то для его расчёта требуется определять размеры доходов и расходов, а не активов и обязательств. В налоговом учёте активы предстают просто как перенесённые на будущее расходы, признание которых откладывается, а обязательства – как перенесённые на будущее доходы (уменьшение расходов), признание которых откладывается. То есть, активами по налоговому учёту являются в целом налоговые расходы будущих периодов, а обязательствами – доходы будущих периодов. Поэтому историческая стоимость для их оценки является самым естественным измерителем. Применение справедливой стоимости при таких условиях являлось бы попыткой внедрения чужеродного несовместимого элемента. Если говорить о других налогах, связанных с активами, например, таких как налог на имущество, то для них применение справедливой стоимости было бы более естественным. Но оно сопряжено с проблемой отсутствия формализации, без которой налог лишился бы своей определённости. В частности, сейчас рассматриваются варианты привязки налогообложения недвижимого имущества к рыночным ценам, но возможность такого нововведения в качестве обязательного условия требует создания реестра объектов недвижимости, который мог бы стать основой формализации рыночных стоимостей.

Поскольку оценка совершившихся фактов хозяйственной жизни очень часто зависит от будущих неопределённостей, ни в каком учёте невозможно обойтись совсем без расчётных оценок. В том числе, даже налоговый учёт, для которого расчётные оценки всегда являются источником проблем, тем не менее, не обходится без их использования. Однако, для того, чтобы применение расчётных оценок в целях налогооб-

ложения оказалось эффективным, требуется гораздо более глубокий уровень формализации требований и регламентации расчётов, чем при составлении финансовой отчётности. В частности, ограничения, которые накладывает налоговое законодательство на налогоплательщика, зачастую требуют привязки к рыночным параметрам, а те в свою очередь требуют определённости в расчётах.

Одним из самых распространённых элементов налоговых схем, применяемых налогоплательщиками для сокращения налогов, является безвозмездная передача имущества от организации другому лицу. Поэтому безвозмездная передача имущества в целях налогообложения прибыли не признаётся расходом (п.16 ст.270 НК), в то время как безвозмездное получение имущества является доходом (п.8 ст.250 НК). Однако, налогоплательщики могут совершать такую передачу в завуалированных формах. Например, это можно сделать в форме кредитно-заёмных отношений, когда само по себе предоставление денежных средств не является целью сделки, а в качестве её истиной цели выступает уплата процентов. Если проценты ничем не ограничивать, то в виде процентов можно передать от одного лица другому безвозмездно неограниченную сумму денежных средств, которая хотя и будет у получившей стороны облагаться налогом на прибыль, но передающая сторона сможет на ту же сумму уменьшить свою налогооблагаемую прибыль, признав эту сумму расходом. Например, можно предоставить взаймы 100 тыс.руб. на один месяц и процентами за этот заём получить 1 млн.руб. При таких параметрах безвозмездная передача очевидна, но если эти параметры сделать более близкими к действительности, то истинные цели сделки увидеть становится уже труднее.

По этим причинам законодатель специально посвятил отдельную 269 статью 25 главы только вопросу признания процентных расходов, где установил ограничения на их признание, путём сопоставления с рыночными процентными ставками. Но законодатель не ограничил норму простой ссылкой на рыночную процентную ставку, поскольку это бы стало причиной массовых проблем практического применения нормы. В 269 статье установлены формальные количественные критерии, по которым можно определённо рассчитать предельный размер допустимого отклонения. Согласно пункту 1 статьи 269 существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается рав-

ной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте. Если налогоплательщик при реализации налоговой схемы попытается уложиться в указанные параметры, то схема потеряет всякий смысл, поскольку придётся вступать в реальные заёмные отношения. Конечно, установленные формальные критерии могут не совпадать с рыночными параметрами, но налоговое законодательство вполне может позволить себе поступиться таким несовпадением в угоду большей определённости в расчётах.

Подобных примеров в 25 главе НК немало, но все эти примеры – лишь мизерная доля от того массива всевозможных расчётных оценок, которые необходимы при составлении финансовой отчётности. Расчётные оценки в налоговой системе всегда работают на практике тем лучше, чем тщательнее они формализованы. Это можно проиллюстрировать нормами 280 статьи НК «Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами». В этой статье установлены ограничения на применение в целях налогообложения фактических параметров сделки с ценными бумагами, несколько похожие на описанные выше ограничения по признанию процентных расходов. В тех случаях, когда установленные ограничения связаны с котировкой ценной бумаги, установленной организатором торговли, на практике норма обычно работает без сбоев. Основные проблемы применения 280 статьи НК возникают в тех случаях, когда на практике пытаются применить ограничения, связанные с так называемой «расчётной ценой» ценной бумаги (последний абзац п.6 ст.280), так как порядок определения этой расчётной цены в статье не регламентирован.

Уже сейчас судебные споры по налогам составляют значительную долю дел в арбитражных судах. Если в налоговом учёте допустить использование расчётных оценок хотя бы в половине тех случаев, в которых они применяются при составлении финансовой отчётности, то количество налоговых дел в судах возрастёт многократно, и никакая судебная система «переварить» их не сможет.

Раздел IV. Механизм сближения налогового учёта с бухгалтерским

§ 4.1. Идентификация целей и задач сближения.

Решая задачу сближения бухгалтерского учёта и налогового учёта, следует принимать во внимание потенциальное изменение текущей ситуации. Существующие предпосылки и тенденции свидетельствуют о том, что различия между бухгалтерским и налоговым учётом в ближайшем будущем будут увеличиваться ввиду того, что в России постепенно всё большую роль играют МСФО. Внедрение МСФО в РФ обусловлены возрастающими потребностями пользователей финансовой информации, необходимой для принятия экономических решений, по мере экономического роста в стране и установления всё более благоприятной инвестиционной среды. В связи с этим решение проблем сближения налогового и бухгалтерского учёта будет становиться всё более сложным. Поэтому необходимо выработать правильные концептуальные подходы к сближению, которые дадут возможность решать задачи сближения не только в отношении нынешнего российского бухгалтерского учёта, но и в отношении любой потенциальной системы бухгалтерского учёта, приходящей ему на смену, в качестве которой сейчас можно рассматривать МСФО.

Нынешний российский бухгалтерский учёт имеет очень тесную связь с налогообложением, и несмотря на принятие 25 главы НК с обособленным налоговым учётом, в российском бухгалтерском учёте задачи налогообложения остаются преобладающими по сравнению с задачами финансовой отчётности. Помимо исторических причин, это связано с тем, что государственный орган, принимающий бухгалтерские стандарты в России, специализируется на бюджетном регулировании, в частности – на налогообложении. При этом на него возлагается ответственность за налоговое администрирование, но фактически нет ответственности за регулирование бухгалтерского учёта, если только это хотя бы косвенно не связано с налогообложением. Сегодняшняя российская нормативная база по бухгалтерскому учёту крайне несовершенна. Стало печальным негласным правилом, что вновь принимаемый нормативный документ по бухгалтерскому учёту не содержит переходных положений и никогда не исправляет те нормативные акты, которые были приняты прежде. Поэтому действующие требования по бухгалтерскому учёту содержат огромное количество противоречий и неясностей. Ни один специалист в области бухгалтерского учёта не сможет сейчас уверенно сказать, сколько и каких официальных документов на данный момент являются действующими, а какие – не действуют, и какие из тех, что действуют, имеют силу нормативно-правового акта, а какие такой силы не имеют. Кроме того, РПБУ не обеспечивают того охвата объектов

регулирования, который обеспечен МСФО, и большое количество вопросов остаётся просто «белым пятном».

В силу указанных причин у российских компаний существуют очень широкие возможности варьирования учётной политики. Большинство отличий между МСФО и РПБУ, которые традиционно указываются в аналитических работах по данной проблеме, на практике могут быть устранены с помощью соответствующей учётной политики организации в условиях ныне действующей нормативно-правовой баз. При этом организации не придётся нарушать требования российских нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учёту. Это позволяет организациям сократить затраты на трансформацию финансовой отчётности в несколько раз, превратив этот процесс в рядовую нетрудоёмкую процедуру по осуществлению нескольких корректирующих проводок. Однако, пока лишь немногие организации меняют подобным образом свой бухучёт. Нежелание идти на это объясняется, в первую очередь, использованием показателей финансовой отчётности в целях налогообложения. Даже многие из ныне существующих требований РПБУ большинством российских организаций на практике не выполняются. Интересен тот факт, что игнорируются именно те требования, по которым РПБУ наиболее близки МСФО. Выполняется только то, что прямо или косвенно связано с налогообложением. Такая ситуация объясняется, прежде всего, отсутствием в России системы обеспечения исполнения стандартов финансовой отчётности. Мало какое требование может реализоваться на практике в условиях отсутствия санкций за его неисполнение. В Российском законодательстве за невыполнение требований к бухгалтерскому учёту, как это ни странно, существуют только налоговые санкции. То есть, субъект, нарушивший одни правила, почему-то наказывается за нарушение совсем других правил. За недостоверность финансовой отчётности санкции отсутствуют вовсе. В таких условиях налоговая направленность российского учёта остаётся его доминирующей характеристикой. На практике налоговая направленность усиливается обязательным аудитом. Аудиторы, чаще всего проверяют российскую отчётность с позиции налоговых последствий. Формулировки ПБУ возводятся в абсолют, а соображения о представлении реальной экономической ситуации не принимаются во внимание.

Нынешняя ситуация, когда российские организации составляют две финансовых отчётности по двум системам стандартов – РПБУ и МСФО, не может сохраняться долго, так как для этого нет никаких оснований. Отчётность по МСФО не требуется нормативными актами, но эта отчётность необходима пользователям и представляет для них ценную и полезную информацию. Отчётность по РПБУ требуется нормативными актами, но при этом для пользователей она не представляет никакой ценности и является по сути бесполезным продуктом. Применение двух комплектов стандартов отчётно-

сти может быть обосновано только в том случае, если один комплект представляет собой упрощённый вариант другого, и применим к тем организациям, в отношении которых интерес пользователей не столь велик, и может быть слегка ущемлён с целью снижения издержек по ведению бухгалтерского учёта. Но нынешние РПБУ не являются упрощённой версией МСФО. Поэтому рассматривать РПБУ и МСФО в таком ракурсе нельзя. РПБУ являются не упрощённой, а скорее несовершенной версией МСФО. Имея сорокалетнюю историю, МСФО изначально создавались в целях защиты интересов тех пользователей, которые на основе отчётности принимают экономические решения. Достижению этой цели никогда не препятствовали административные интересы государственных органов какой-либо страны. При создании РПБУ названная цель была провозглашена менее десяти лет назад, но до сих пор в развитии российского бухгалтерского учёта не была выражена даже направленность на достижение этой цели. При решении частных вопросов регулирования текущие административные интересы государства, как правило, превалируют. Особенно это касается интересов налогообложения. Поэтому качество РПБУ с точки зрения отражения реального экономического состояния и результатов деятельности организации оставляет желать лучшего.

В целях сближения налогового учёта с бухгалтерским необходимо определиться с тем, что именно представляет собой бухгалтерский учёт, с которым происходит сближение. Будет ли этот бухгалтерский учёт ориентироваться на МСФО, или будет продолжать выполнять функции административного характера. Это зависит от правовых основ бухгалтерского учёта, которые в настоящий момент находятся на переломном этапе. Выше уже было отмечено, что бухгалтерский учёт, ориентированный на создание качественной финансовой отчётности, полезной при принятии экономических решений, должен опираться на информационный (знаковый) подход к базовым бухгалтерским понятиям, которые концептуально не совпадают со смежными гражданско-правовыми имущественными категориями. Бухгалтерский учёт, опирающийся на имущественный подход, сможет эффективно решать только задачи административного характера, такие как расчёт налогов, налоговое администрирование или имущественный контроль.

Если ставится вопрос сближения налогового учёта с бухгалтерским учётом, базирующемся на имущественных категориях, то в этом случае вообще трудно найти какие-то веские основания для того, чтобы налоговый учёт чем-то отличался от бухгалтерского. Здесь придётся смириться с тем, что бухучёт не будет выступать инструментом создания финансовой отчётности, но зато такой бухучёт сможет эффективно выполнять любые функции административного характера, в том числе, и прежде всего, функции расчёта налогов и налогового контроля. В этом случае нет смысла искусст-

венно создавать отличия между бухгалтерским и налоговым учётом, они должны составлять неразрывное целое. В настоящее время налоговое администрирование во многом основывается на данных бухгалтерского учёта. Эффективность налоговых проверок снижается по мере того, как у организаций появляются возможности или необходимость применения различных вариантов учёта. Налоговые проверки ставятся на грань невозможности по тем участкам, где различия мультиплицируются на разных стадиях промежуточной капитализации затрат. Данный негативный эффект для налогового администрирования не компенсируется никаким другим позитивным эффектом. То есть эти препятствия созданы искусственно, следовательно, их необходимо немедленно ликвидировать. Такой бухгалтерский учёт должен быть поставлен на службу налогообложению и другим административным задачам. Если его освободить от задачи формирования финансовой отчётности, то сближение вплоть до полного совмещения осуществить совсем не сложно.

Если же ставится вопрос сближения налогового учёта с бухгалтерским учётом, базирующемся на информационных категориях, то в этом случае отличия налогового учёта от бухгалтерского затрагивают их концептуальные основы и объективно обусловлены принципиально отличающимися целями. В этом случае налоговый и бухгалтерский учёт должны строиться на различных независимых друг от друга базисах, у них должны быть различные независимые нормативные платформы. Вопросы их сближения должны решаться на уровне совместного решения общих задач, когда уже не затрагиваются вопросы самой постановки задач. Таким образом, проблемы сближения остаются только для второго случая, так как в первом случае решение состоит в полном совпадении учётов.

В России уже более 10 лет назад на официальном уровне было провозглашено реформирование бухгучёта в инструмент создания финансовой отчётности. Именно это послужило причиной разделения налогового и бухгалтерского учёта. Однако, для проведения данной реформы не было создано необходимых условий, и поэтому эффект от всех усилий по её проведению оказался незаметным. Прежде всего, не было создано необходимой правовой основы – законодательной базы для создания правил (стандартов) финансовой отчётности, оперирующих информационными категориями, не зависимых от смежных отраслей законодательства и не обременённых иными непрофильными целями. В результате на сегодняшний день российский бухгучёт занимает промежуточное положение между возможными вариантами развития, что не позволяет организациям использовать его эффективно. Такая неустойчивая ситуация не позволяет найти нормальный механизм взаимодействия между налоговым и бухгалтерским учётом. Примечательно, что по прошествии более 10 лет с начала бухгалтерской реформы

органы государственной власти так и не могут определиться с тем, каким образом использовать бухучёт организаций наиболее эффективно, и какая для этого требуется законодательная база. Тот факт, что действующий закон «О бухгалтерском учёте» устарел, уже озвучивался на всех уровнях неоднократно, но что должно прийти ему на замену, ответ пока не найден. Отсутствие видения вектора развития наглядно демонстрирует проект нового закона, подготовленный в 2006 г Минфином РФ в качестве замены ныне действующего Федерального закона «О бухгалтерском учёте» №129-ФЗ. В этом законопроекте даже не делается попытки поменять правовую основу бухучёта. Вместо этого предлагаются косметические правки, причём далеко не все в лучшую сторону[20].

В связи с настоящим исследованием вызывает особый интерес изначальное название данного законопроекта «Об *официальном* бухгалтерском учёте». В этом названии очень точно отражён имущественный гражданско-правовой подход к определению основных учётных категорий, который не даёт возможности бухгалтерскому учёту нормально решать задачи составления финансовой отчётности. Имущественная концепция, на которой основывается действующий закон «О бухгалтерском учёте», не только повторяется в предлагаемом законопроекте, но даже усиливается. В частности, в статье 5 законопроекта даётся определение объектов бухгалтерского учёта через имущественные категории. В статье 3 законопроекта даётся определение экономического субъекта через юридические категории. В статье 9 законопроекта предлагается инвентаризировать, то есть проверять «фактическое наличие» активов и обязательств, что было бы бессмысленно, если бы использовался информационный подход, применяемый в МСФО. В качестве подобных примеров можно приводить почти каждую статью законопроекта.

Основная критика данного законопроекта даётся с позиции использования бухучёта для формирования финансовой отчётности. С этой точки зрения, действительно, принятие данного законопроекта не принесёт никакой пользы, а в некоторых аспектов будет даже вредным. Но если из законопроекта убрать всё, что касается финансовой отчётности, и рассматривать его с точки зрения других целей бухгалтерского учёта административного характера, то этот законопроект мог бы обрести смысл. И тогда обрёл бы смысл термин, использованный изначально в его названии – «официальный» бухгалтерский учёт. Введение этого термина могло бы иметь смысл, если бы в него вкла-

[20] Законопроект «Об официальном бухгалтерском учёте» не встретил поддержки экспертного сообщества. Это зафиксировано в официальных Заключениях Российского союза промышленников и предпринимателей, Общероссийской общественной организации малого и среднего бизнеса «ОПОРА России», Торгово-промышленной палаты РФ, а также в Позиции экспертного сообщества, выработанной на стратегической сессии Фонда НСФО, проходившей в конце сентября 2006 года. Важно, что в различных отзывах указывается не просто на то, что данный законопроект требует существенной доработки, а на то, что его принятие *ухудшит* уже существующую на сегодняшний день ситуацию с реформированием бухгалтерского учёта.

дывалось некое особое содержание по сравнению с бухгалтерским учётом, направленным на создание финансовой отчётности (условно его можно назвать «финансовым» учётом). Такое возможно, если более точно определить предмет *другого* бухучета. Для этого необходимо ответить на вопрос: а нужен ли для чего-то бухгалтерский учёт, кроме как для составления финансовой отчётности? Есть ли смысл нормативно регулировать учёт, если он не связан с созданием финансовой отчётности?

Первым ответом на такие вопросы будет «для расчёта налогов». Вторым ответом будет «для налогового администрирования». И то, и другое – для целей налогообложения. Ещё одной классической задачей бухгалтерского учёта является управление бизнес-процессами. В связи с этой задачей выделился в отдельный вид управленческий учёт. Его регулирование полностью входит в компетенцию самой организации, и сейчас уже, к счастью, у госорганов больше не возникает идей его регулировать нормативно. Поэтому данный вид учёта нет смысла рассматривать в контексте нормативного регулирования. Но с помощью бухучёта решается ещё множество разноплановых непрофильных задач административного характера, для того, чтобы урегулировать имущественные отношения организации с другими лицами. Состав этих задач не постоянен и со временем изменяется. Их всех можно объединить под собирательным термином «имущественная идентификация юридического лица». Как субъект рыночных отношений юридическое лицо носит в себе заметную долю абстрактности. Когда мы вступаем в отношения с физическим лицом, то мы можем судить о нем по его внешности, манерам, мимике, о его благосостоянии – по его одежде, автомобилю и т.д. Юрлицо не имеет собственного физического воплощения. Римский папа Иннокентий IV в 1245 г. на вопрос о возможности отлучения корпорации от церкви заявил, что корпорация не имеет души, а существует лишь в воображении людей, будучи «persona ficta», или «corpus mysticum». Для получения информации о юридических лицах человечеством создан специальный инструмент, расширяющий соответствующим образом возможности обычных органов чувств человека. Этим инструментом является бухучет.

По гражданскому законодательству признаком юридического лица является обособленность принадлежащего ему имущества. Без бухгалтерского учёта информация о таком имуществе отсутствует, то есть отсутствует главный признак юридического лица, и тем самым даже факт существования юридического лица ставится под сомнение. Кроме того, необходима информация о том, какие юридические права и обязательства по заключённым и неисполненным договорам имеет юридическое лицо на данный момент времени. Без такой информации невозможно осуществление многих гражданско-правовых и административных действий, связанных с изменением имущественного статус-кво юридического лица. Для такой информации вполне подходит определение

«официальная», поскольку она используется в целях решения гражданско-правовых вопросов имущественного размежевания данного юридического лица с другими субъектами гражданско-правовых отношений или с государством. Нет смысла лишний раз говорить о том, что активы и обязательства в смысле показателей финансового положения организации – это не то же самое, что имущество и юридические обязанности юридического лица. Если уж обособлять официальный бухучёт, то он как раз и может служить инструментом для получения такой официальной информации.

Что может представлять собой такой официальный (или то же самое: административный) бухучёт? Для ответа на этот вопрос необходимо чётко представлять и всегда помнить его цель – имущественная идентификация юридического лица и связанные с нею смежные задачи. Финансовое положения или финансовые результаты этот учёт не оценивает, так как подобная информация не нужна для имущественной идентификации. Этот административный бухучёт очевидно намного проще того, что сейчас требуется российскими ПБУ. Фактически он сводится к учёту только имеющегося на праве собственности имущества, имущественных прав, и обязательств юридического лица. Информация о доходах и расходах формируется только в связи с требованиями налогового законодательства. Информация о капитале, об изменениях в финансовом положении, о денежных потоках и других традиционных объектах бухучета вообще не нужна. Вполне возможно, что даже традиционный метод двойной записи для этого учёта не понадобится (хотя этот вопрос является предметом отдельного исследования). Никакой отчётности, похожей на финансовую, административный бухучёт не должен формировать. Отчётность формируется только целевым образом для осуществления конкретных гражданско-правовых действий, таких как реорганизация или ликвидация юридических лиц, выход участников из ООО или товариществ, соотношение долей в результате эмиссии или аннулировании долевых инструментов, процедуры банкротства, судебные споры, арест имущества и т.п. – в общем, во всех тех случаях, когда гражданское законодательство апеллирует к данным бухгалтерского учёта. Было бы очень полезно для всех, если бы в таких ситуациях использовались не показатели финансовой отчётности, предназначенные для других целей – экономических решений, – а нормативно определённые официальные данные, формирование которых регламентировано государством в достаточной степени, чтобы профессиональное суждение бухгалтера не вносило в них произвол.

В качестве отчётности административного бухучёта, предоставляемой на периодической основе, могут рассматриваться налоговые декларации, которые должны охватывать всю информацию, необходимую для налогового администрирования. Таким образом, сближение налогового учёта с административным бухгалтерским учётом долж-

но заключаться в полном их единстве. Требования налогового законодательства должны быть формализованы и регламентированы в достаточной степени, для того, чтобы было чётко понятно, какие именно имущественные данные и каким образом следует применять для расчёта параметров налогообложения. А эти имущественные данные могут быть получены непосредственно из административного учёта без каких бы то ни было корректировок. То есть, понятия налоговый учёт, административный учёт, имущественный учёт, официальный бухгалтерский учёт должны быть тождественны. Это по сути одно и то же, поэтому, чтобы не плодить лишних терминов, достаточно использовать какой-нибудь один из них, например, тот самый термин «официальный», который уже был использован Минфином при подготовке своего законопроекта. За первооснову законопроекта об официальном бухгалтерском учёте может быть взят нынешний законопроект Минфина при условии, что из него будут удалены все положения, касающиеся принятия стандартов отчётности, и вообще всё то, что связано с ведением учёта в целях подготовки финансовой отчётности. Для такого официального бухучёта как раз и необходимы те самые нормативные требования об инвентаризации, о наборе реквизитов первичных документов и т.п., наличие которых в законопроекте сейчас является предметом острой критики.

Достоверность и качество показателей финансовой отчётности никак не пострадает, так как она должна формироваться автономно от официального учета. Для регулирования формирования и представления финансовой отчётности необходим другой набор нормативных требований, у которого другие цели и другой предмет. Предметом нормативных требований по финансовой отчётности (стандартов финансовой отчётности) должна являться только финансовая отчётность, но никак не учётный процесс. Орган, принимающий стандарты финансовой отчётности, не должен оглядываться на правила официального бухгалтерского учёта и не должен от них как-либо зависеть.

Таким образом, видится модель из двух систем, в отношении которых принципиально по-разному рассматриваются вопросы приближения налогового учёта. Это две сферы нормативного регулирования – финансовая отчётность и официальный бухучёт. У этих сфер разные предметы регулирования, разные цели регулирования, разные методы регулирования, разные субъекты исполнения, разные подходы к определению концептуальных основ и разная терминология. Цель регулирования составления и представления финансовой отчётности – обеспечить пользователей достоверной и доступной информацией о финансовом положении и результатах финансовой деятельности организаций, полезной при принятии экономических решений. Основные учётные понятия, такие как активы, обязательства и т.д., должны определяться как знаковые информационные категории. Условно можно назвать эту сферу «финансовым учётом»,

хотя слово «учёт» здесь не вполне подходит, так как никакие нормативные требования к процедурам ведения учёта не нужны, а предметом требований должна являться финансовая отчётность. Сам учётный процесс должен быть полностью в ведении организаций. Содержательной основой для правил такого «финансового учёта» могут и должны служить МСФО. Цель регулирования официального учёта – иметь возможность в любой момент при необходимости получить информацию об имущественном статусе юридического лица и его основных количественных параметрах, необходимых для расчёта налогов, налогового администрирования, раздела имущества между причастными лицами и иных подобных целей. Отчётность должна составляться при необходимости и являться целевой – включать только ту информацию, которая необходима для решения конкретного имущественного вопроса. В качестве регулярной отчётности может рассматриваться налоговая отчётность в форме налоговых деклараций. Расчёт налогов может непосредственно базироваться на данных этого учёта – для этой цели необходимо согласовывать нормы официального учёта с налоговым законодательством. Содержательной основой нормативных требований должны служить юридические категории имущества, прав и обязанностей лиц на основе российского законодательства.

Описанный выше подход снял бы все основные существующие на сегодняшний день проблемы бухгалтерской реформы. Главным источником проблем является конфликт целей бухгалтерского учёта. Основная его цель – представление качественной финансовой информации для принятия экономических решений – не достигается во всех тех случаях, когда нормативными требованиями искривляются правила формирования финансовых показателей в пользу непрофильных целей, например, расчёта налогов. При формировании финансовой отчётности базисом является профессиональное суждение бухгалтера, формирующееся в условиях независимости и нейтральности. Как только от финансового показателя напрямую зависит экономическая выгода, например, налоговый платёж, всякая независимость и нейтральность нарушается, и на профессиональное суждение нельзя полагаться. Поэтому для определения «официальных» данных необходимы формализованные правила, основанные на юридических характеристиках, и не допускающие или сводящие к минимуму влияние субъективных суждений. Официальный бухгалтерский учёт должен служить официальным целям – определять имущественный статус юридического лица для регулирования гражданско-правовых отношений, для расчёта налогов и т.п. Он не должен мешать организации представлять пользователям достоверную финансовую информацию. Официальный бухгалтерский учёт не должен стать новым обременительным видом учёта; их и так уже последнее время наплодилось слишком много. Наоборот, официальный бухгалтерский учёт должен объединить в себе все многочисленные непрофильные административные задачи

учёта, без решения которых государство обойтись не может. Обозначение и формализация этих задач позволит многократно сократить объём бухгалтерских процедур, которые сейчас большей частью выполняются вхолостую, и не имеют потребителя результата. При этом будут сняты препятствия для практической реализации требований МСФО к тем организациям, у которых есть заинтересованные пользователи финансовой информации, независимо от того, через какой нормативный механизм эти требования будут закрепляться.

Вопросы сближения налогового учёта с официальным бухгалтерским учётом не должны ставиться, так как для их разделения не существует никаких объективных предпосылок. Их сближение заключается в том, что налоговый учёт полностью базируется на данных официального бухгалтерского учёта. Нормативные требования к официальному бухгалтерскому учёту должны устанавливаться уже с учётом требований налогового законодательства таким образом, чтобы никаких корректировок для перевода данных из одной системы в другую не требовалось. Таким образом, официальный бухгалтерский учёт должен просто-напросто полностью охватывать понятие налогового учёта.

В качестве проблемы, которая действительно требует отдельного исследования, является сближение налогового учёта с *финансовым* учётом, так как различия между ними затрагивают их концептуальные основы, и прежде всего – их цели. Чёткое определение целей финансовой отчётности и налогообложения и констатация их различия вовсе не означают невозможности сближения учётов. Возможностей для сближения огромное множество. Просто их следует искать не на целевом уровне и не в плоскости нормативного регулирования, а на уровне решения общих задач организациями. Цель каждого учёта определяет его конечный результат, ради которого учёт ведётся. Эти результаты должны закрепляться в нормативных требованиях. Поскольку была констатирована несовместимость целей, то необходимы независимые друг от друга системы нормативных требований. Но необходимость полного разделения и независимости нормативных требований не касается содержательной части учётных правил. Необходимо только, чтобы правила расчёта налогов и правила бухгалтерского учёта были прописаны отдельно в разных нормативных документах и не содержали взаимных ссылок. При этом *по содержанию данные правила могут совпадать*.

Для снижения издержек организаций необходимо стремиться везде, где это возможно, приближать правила налогового учета к правилам бухгалтерского учета. Это даст возможность организациям использовать единый массив учетных данных при формирования финансовой и налоговой отчетности. Однако, такое сближение допустимо осуществлять только путём установления близкой к бухгалтерскому учёту содер-

жательной части налоговых требований, но не допустимо осуществлять путём прямого применения правил бухгалтерского учёта для целей налогообложения. Никакие совпадения *существа норм* не должны выражаться в совмещении *источников норм*. Для эффективности как налоговых, так и бухгалтерских норм, они должны иметь строго независимые друг от друга источники. В силу целого ряда указанных выше неустранимых противоречий расчёт налогов не может базироваться непосредственно на данных финансовой отчётности без ущерба для того, и для другого. Это не отрицает возможности использования налоговыми органами данных финансовой отчётности. Обособление необходимо не во всех аспектах, а только в целях *расчёта* налогов. Что касается других аспектов – таких как мониторинг налоговой нагрузки, определение эффективных ставок, выявления уклонений от уплаты налогов, то здесь налоговые органы могут и должны выступать в качестве обычного пользователя финансовой отчётности. В этой связи не понадобится устанавливать особые правила учёта и отчётности, а также не потребуется собирать с налогоплательщиков отдельный экземпляр отчётности. Налоговые органы смогут получать её по необходимости от того органа, которому поручен сбор отчётности, например Росстата. Это даже будет повышать эффективность таких косвенных проверок, так как налогоплательщик никогда не будет знать, проверяется ли его финансовая отчётность налоговыми органами или нет.

Налоговый законодатель должен рассматривать правила финансовой отчётности как неприкосновенную данность. Можно воспроизвести эти же правила в налоговом законодательстве и тем самым облегчить налогоплательщику задачу сближения учётов, или решить, что в данном случае бухгалтерские правила пошли бы в ущерб налоговым целям и прописать что-то сугубо налоговое. Для того, чтобы не сделать ошибок, законодатель должен всегда помнить цель сближения – это сокращение издержек организаций на ведение учётов. В этой связи, например, вряд ли стоит запрещать организациям уже разрешённые выгодные методы учёта только на том основании, что они не применяются при составлении финансовой отчётности. Если организация должна получить выгоды от сближения, то нельзя действовать ей во вред в других аспектах. Необходимо ориентироваться скорее на предоставление возможностей организации применять те методы учёта, которые используются в бухгалтерском учёте, если это не идёт во вред интересам налогообложения.

Сокращению издержек на ведение учёта очень бы способствовала идентификация налоговых целей. В частности, нынешняя Глава 25 НК значительно бы «похудела», если бы в ней оставили только, то, что нужно для расчёта параметров налогообложения прибыли. Устранение всех лишних правил из НК, не направленных на достижения налоговых целей – достаточно перспективный способ сокращения учётной нагрузки на

организации. В части сближения содержания налоговых требований с бухучётом, наверное, наиболее эффективным методом нормотворчества было бы установление предела допустимых вариантов. Если вариант, используемый при форсировании финансовой отчётности, не идёт во вред налогообложению, то он должен быть в числе допустимых в налоговом учёте. Но это не должно перечёркивать возможность использования других вариантов, с помощью которых налогоплательщик может снизить налоговое бремя. Организация должна ставиться перед выбором варианта сокращения затрат. Выбрать оптимальный вариант налогового учёта с точки зрения налоговой нагрузки – значит сократить налоговые платежи, но при этом согласиться на ведение двух учётов. Выбрать вариант налогового учёта, совпадающий с бухгалтерским, – значит сократить затраты на ведение учёта, но при этом согласиться на некоторое увеличение налоговых платежей.

§ 4.2. Выявление избыточных налоговых норм.

Российский налоговый учёт рождался, трансформируя и подменяя собой бухгалтерский учёт. Поэтому в основу налогового учёта заложено всё, что уже существовало в бухгалтерском учёте – понятия активов, обязательств, капитала, доходов, расходов, принципы их признания и списания, классификации и оценки. Разумеется, для налогового учёта, ориентированного на расчёт параметров налогообложения прибыли, оказалось неактуальным всё, что связано с главной бухгалтерской формой – балансом. Базисом для налогового учёта послужил бухгалтерский отчёт о прибылях и убытках и все процедуры, связанные с формированием его показателей. Налоговый учёт основывался на бухгалтерской структуре доходов и расходов и постепенно принял все основные бухгалтерские принципы, которые используются для признания, оценки и классификации доходов и расходов.

Но необходимость преследования целей налогообложения, не совпадающих с целями бухгалтерского учёта, не позволила просто пользоваться бухгалтерским учётом как готовым инструментом. Поэтому налоговый учёт строился на основе корректировок данных бухгалтерского учёта. Нормативным воплощением свода корректировок стало Положение «О составе затрат по производству продукции (работ, услуг), и о прядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утверждённое Постановлением Правительства РФ № 552. Этот документ стал самым известным среди российских бухгалтеров второй половины 90-х годов. Однако, механизм корректировок оказался недостаточным для того, чтобы нивелировать противоречия между налоговыми и финансовыми целями. И в процессе кодификации налоговых правил глава налогового кодекса по налогообложению прибыли уже строи-

лась на полностью самостоятельных нормах. Но 25 глава не смогла действительно стать самостоятельной. Наследие бухгалтерского учёта было перенесено в неё по инерции в значительных объёмах. Авторы 25 главы НК не осознали, что сделав налоговый учёт полностью независимым, они перешли на новые принципы построения нормативной базы, которые требуют полностью избавиться от бухгалтерской платформы.

При построении правил расчёта налога на основе корректировок бухгалтерского учёта постановка вопроса об избыточности бухгалтерских норм не уместна, поскольку налоговая функция реализуется путём надстройки над бухгалтерской учётной системой. Бухгалтерские нормы в этом случае не могут быть «лишними», так как они продолжают выполнять свои функции, даже будучи попутно использованными не в своих целях. Но если налоговая функция самостоятельна, то ей не нужны никакие «хвосты». Необходимо избавиться от «бухгалтерского» приданого. Ведь есть примеры других налогов, расчёт которых изначально не строился на основе бухгалтерского учёта. Эти налоги и сейчас свободны от наследных непрофильных норм. Их регулирование ограничено только параметрами налогообложения. Например, единый социальный налог также требует достаточно подробного учёта – ведь для применения регрессивной шкалы налоговых ставок требуется аккумуляция выплат в течение года накопительным итогом по каждому физическому лицу. Но эти сложности не превратили учёт ЕСН в такую объёмную учётную систему как расчёт параметров налогообложения прибыли. Это потому, что многое из 25 главы для расчёта этих параметров не нужно. Огромное количество требований, которые должен выполнять налогоплательщик налога на прибыль, совершенно не отвечают действительным целям налогообложения.

Какую роль, например, для правильного определения налоговой базы играет точная квалификация какого-либо дохода или расхода, отнесение его к строго определённой категории? Разделение всех доходов и расходов на «производственно-реализационные»[21] и «внереализационные» явно позаимствовано из бухгалтерского учёта, и, в общем-то, соответствует бухгалтерскому разделению расходов на основные (обычные) и прочие. При этом полного соответствия нет, так как 25 главой установлены свои правила этого разделения. В целях формирования финансовой отчётности понятна целесообразность такого деления. Пользователь отчётности, прежде всего инвестор, может выделить из текущего финансового результата ту его часть, которая сформирована типичными для организации операциями, и другую часть, которая является в общем случайной. Повторение в будущем финансового результата от типичных операций можно предсказывать с достаточной степенью уверенности, а вот вероятность повторения в будущем прибыли (убытка) от нетипичных операций крайне мала. Это даёт

[21] Более точная формулировка: «доходы от реализации» (статья 249 НК) и «расходы, связанные с производством и реализацией» (статья 253 НК)

возможность пользователю отчетности видеть перспективы своих финансовых вложений и строить прогнозы. Но что даёт такое деление налоговым органам? Неужели когда-нибудь кто-нибудь прогнозировал или будет прогнозировать доходы бюджета от налога на прибыль в зависимости от доли внереализационных операций по данным налогового учёта? Или может быть это увеличивает собираемость налогов? Совершенно очевидно, что в целях налогообложения такое разделение не имеет никакого смысла, и единственным его следствием являются дополнительные издержки на ведение учёта. Тем более, когда такое разделение должно производиться по специальным налоговым правилам, отличным от бухгалтерских.

После дополнения части II Налогового Кодекса РФ (далее НК) Главой 25 «Налог на прибыль организаций» фискальные принципы формирования финансового результата деятельности организаций выделились из бухгалтерского учёта. Это потребовало переосмысления системы доходов и расходов и нового анализа структуры этой системы. Тем не менее, структура статей в 25 главе построена на бухгалтерской классификации доходов и расходов, которая не отвечает целям главы. Действительная налоговая классификация доходов и расходов оказалась завуалированной, поэтому её трудно выделить из структуры статей.

Наиболее общим признаком подразделения доходов и расходов на категории является характер налогообложения прибыли, получаемой на их основе. По данному признаку все доходы и расходы организаций можно разделить на шесть категорий:

относящиеся к необлагаемым видам деятельности;

не учитываемые в целях налогообложения;

облагаемые по ставкам, отличным от 24 %;

учитываемые отдельно от остальных;

относящиеся к особым типам организаций;

нормальные (обычные).

В первую категорию входят доходы и расходы по видам деятельности, освобождённым от обложения налогом на прибыль организаций. К таким видам относится деятельность, облагаемая налогом на вмененный доход, деятельность относящаяся к игорному бизнесу, сельскохозяйственная деятельность, а также деятельность субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощённую систему налогообложения. Налогообложение всех этих видов деятельности регулируется отдельными главами второй части НК. Из них все за исключением игорного бизнеса объединены в раздел VIII.I «Специальные налоговые режимы».

Ко второй категории относятся доходы и расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли. Перечень таких доходов и расходов достаточно компактно

представлен в двух статьях 25 главы НК. Необлагаемые доходы перечислены в статье 251, необлагаемые расходы – в статье 270. Среди них значительное количество симметричных, когда результат операции может быть квалифицирован как доход либо как расход в зависимости от направленности операции. В то же время есть и уникальные, которые априори могут относиться только к доходам либо только к расходам.

К третьей категории относятся доходы и расходы, облагаемые по ставкам, отличным от основной ставки 24%, которые указаны в пунктах 2 – 5 статьи 284. Согласно п.2 ст.274 данные операции учитываются раздельно, отражаются развёрнуто, и налоговая база по ним определяется отдельно, причём по каждой категории операций. Согласно п.6 ст.284 сумма налога, рассчитанная по ставкам, отличным от 24%, целиком зачисляется в федеральный бюджет, без распределения по бюджетам субъектов и местным бюджетам. Для большей части операций данного типа уплата налога осуществляется не самим налогоплательщиком, а налоговым агентом. Поэтому российским организациям не стоит игнорировать нормы Налогового Кодекса, посвящённые иностранным организациям. Выплачивая доходы, российская организация может являться налоговым агентом (в соответствии со ст.275 и ст.310), и на ней будет лежать обязанность по уплате налога за иностранную организацию (в соответствии со ст.24). Помимо специально установленных отдельных ставок, следует обратить внимание на то, что согласно пункту 1 ст.284 НК РФ любой субъект РФ может своим законом снизить ставку по налогу на прибыль в пределах 4 процентов, а в особых экономических зонах – даже больше. Такое снижение общей ставки приведёт к созданию дополнительных налоговых баз, по которым требуется обособленный расчёт.

К четвёртой категории относятся доходы и расходы, для которых 25 главой НК предусмотрен обособленный расчёт налоговой базы, несмотря на то, что налоговая ставка для них совпадает с остальными основными доходами и расходами – 24 %. Отдельный расчёт доходов, расходов и налоговой базы по видам прописан в пунктах 2, 3, 4 статьи 315. В разных случаях судьба результатов такого отдельного расчёта может быть различной в зависимости от категории доходов и расходов. Результат может добавляться к базе по остальным операциям, а может и всегда оставаться отдельным, никак не сопрягаясь с результатами по другим видам доходов и расходов. Когда по такой отдельной базе результат положительный, то есть, получена прибыль, то у организации никаких учётных проблем не возникает, за исключением дополнительных издержек на развёрнутый налоговый учёт таких доходов и расходов. Иная ситуация складывается, когда результат отрицательный, то есть получен убыток. Встаёт проблема принятия данного убытка в целях налогообложения и возможности уменьшения на размер этого убытка налоговой базы по остальным видам операций. Для некоторых видов операций

налоговый кодекс допускает уменьшение на размер убытка налоговой базы по остальным видам операций, для других возможность признания такого убытка ограничено определёнными условиями, а для части операций вообще не допускается такой возможности. Глава 25 выделяет четыре подгруппы доходов и расходов, для которых предусмотрен обособленный расчет налоговой базы – от операций с имуществом, от операций с ценными бумагами, от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, от операций обслуживающих производств и хозяйств.

К пятой категории относятся доходы и расходы организаций, для которых предусмотрен особый порядок налогообложения прибыли. Налоговым кодексом для отдельных типов организаций предусмотрены особенности признания доходов и расходов в целях налогообложения и их налогового учёта. В тех случаях, когда специального порядка не предусмотрено, для таких доходов и расходов применяются общие нормы 25 Главы НК. Особые правила установлены в специальных статьях 25 Главы. К ним относятся следующие типы организаций: банки (ст. 290 – 292, 331), страховщики (ст. 293, 294, 330), негосударственные пенсионные фонды (ст. 295, 296), профессиональные участники рынка ценных бумаг (ст. 298 – 300), иностранные организации (ст. 306 – 312).

Наконец, к последней категории относятся доходы и расходы, которые можно назвать «обычные» или «нормальные». Для них не предусмотрено каких-либо исключительных особенностей с точки зрения налогообложения прибыли. Порядок их признания и их налогового учёта регулируется общими нормами 25 главы НК. Эти доходы и расходы подразделяются на две группы (п.1 ст.248 и п.2 ст.252) – реализационные и внереализационные («реализационные» – обобщённое название, буквальная формулировка НК для доходов – «от реализации», для расходов – «связанные с производством и реализацией»). Никакого налогового смысла в таком разделении налоговых операций нет, оно явно перекочевало из бухгалтерского учёта. Но к этой структуре уже успели привязать другие нормы НК, и теперь её устранение не будет совсем безболезненным. Доходы от реализации в ряде случаев являются базой при расчёте нормативов для признания некоторых нормируемых расходов. Так, например, часть расходов на рекламу признаётся в пределах 1% выручки от реализации, отчисления в фонды НИОКР признаются в пределах 0,5 % выручки. Таким образом, размер признаваемого в целях налогообложения расхода будет зависеть от того, каким образом квалифицированы доходы.

Приведённая классификация является результатом анализа совокупности требований 25 главы, которые довольно разрозненны и не систематизированы. Если бы при создании 25 главы НК изначально ставились сугубо налоговые цели, не засорённые бухгалтерским «наследием», то в данной классификации было бы гораздо больше по-

рядка, и она была бы изложена понятно в последовательных статьях, существенно сократившихся по объёму.

Введение налогового учёта в 25 главе НК принесло ещё одно неудобство налогоплательщику. Нормы, регулирующие однородные операции, оказались разнесённые в совершенно разные статьи по тексту главы. В главе 25 НК не выделено структурных частей, но в целом, если их тематически объединять, то получается, что сначала следуют статьи, регулирующие правила классификации, признания и измерения доходов и расходов, а затем идут статьи, регулирующие правила налогового учёта доходов и расходов. По сути, нет никакой принципиальной разницы между понятиями «классификация, признание и измерение» и «налоговый учёт». Но законодатель почему то решил разнести эти нормы по разным статьям и даже разным частям главы. В результате налогоплательщику для того, чтобы решить отдельный частный вопрос налогового учёта, приходится «собирать» рассеянные по статьям нормы, посвящённые одному и тому же вопросу. Например, порядок признания расходов на ремонт основных средств регулируется двумя профильными статьями «Расходы на ремонт основных средств» и «Порядок ведения налогового учёта расходов на ремонт основных средств», которые идут под номерами, соответственно, 260 и 324. По тексту статья 324 является логическим продолжением статьи 260, и совершенно неясно, для каких целей произведено расчленение единого текста и разнесение кусков по разным частям главы. В 260 статье установлена классификация этих расходов – отнесение к прочим; общий момент признания – в том периоде, в котором осуществлены; сфера применения – распространяются на арендатора; и возможность создания резерва под будущие расходы. В 324 статье установлен состав этих расходов – перечислено, что в них включается; и порядок создания резерва. Аналогичная ситуация наблюдается с расходами на освоение природных ресурсов, которым посвящено две профильные статьи – 261 «Расходы на освоение природных ресурсов» и 325 «Порядок ведения налогового учёта расходов на освоение природных ресурсов». В 261 статье установлен состав некоторых из этих расходов – поисковых, подготовительных и по возмещению ущерба, в 325 статье тоже установлен состав расходов, только уже связанных с получением лицензии. В 261 статье установлен порядок признания этих расходов, но в 325 статье тоже установлен порядок признания, только уже немного другие его аспекты. И так по всем элементам исчисления параметров этих расходов. Такую же картину можно наблюдать и по большинству других доходов и расходов, составляющих налоговую базу по налогу на прибыль.

Большое количество норм 25 главы обязывает налогоплательщика вести аналитический учёт до очень глубокого уровня детализации расходов. Причём, требуется классифицировать их по отдельным видам. Хотя при этом правила признания таких

расходов остаются идентичными. В особенности такими требованиями изобилуют те статьи, в названии которых присутствует словосочетание «налоговый учёт». Для каких целей налогообложения вводились такие требования, остаётся загадкой. Очень трудно отыскать какое либо положительное последствие для налоговой системы оттого, что налогоплательщик станет выполнять подобные требования. Зато отрицательные последствия очевидны. Во-первых, детальная регламентация учётных процедур многократно повышает вероятность их несовпадения с бухгалтерским учётом, и в действительности, в подавляющем большинстве случаев они не совпадают. В результате, у налогоплательщика возрастают издержки на ведение двойного учёта. Во-вторых, 25 глава засоряется бессодержательным текстом, в результате чего отыскивать в ней «смысловые» нормы становится довольно сложно, и апеллировать к такому тексту при возникновении споров также затруднительно. В-третьих, структура расходов такого уровня, как правило, своя у каждой организации, и придумывать для них некую универсальную структуру бессмысленно. Поэтому структуры, прописанные в налоговом кодексе становятся в той или иной степени чужеродными для большинства организаций.

Ещё одним распространённым излишеством является требование помесячной периодизации сложных учётных процедур. Налоговым периодом является календарный год. Внутри года распределение тех или иных сумм влияет только на авансовые платежи. Вряд ли отступление от «идеального» распределения финансового результата по месяцам может рассматриваться как недостаток налоговой системы. Очевидно, что лучшим выбором был бы самый практически простой способ такого распределения, что серьёзно облегчило бы налогоплательщику задачу сближения налогового и бухгалтерского учёта. Например, расчёт налоговых амортизационных отчислений производится на помесячной основе. Это приводит к несовпадению налоговой и бухгалтерской амортизации даже для тех основных средств, для которых параметры расчёта амортизации являются одинаковыми. В частности, нелинейный способ, несмотря на предоставление возможности его использования налоговым кодексом, на практике почти никем не применяется. И главной причиной является несовпадение амортизационных отчислений с бухгалтерским учётом даже при и совпадении всех амортизационных параметров. Налоговый нелинейный метод часто приравнивают к бухгалтерскому способу уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения, равным 2. Такое приравнивание некорректно по двум причинам. Во-первых, в налоговом нелинейном способе по достижении остаточной стоимости объекта 20% от первоначальной, в оставшийся срок применяется фактически линейный метод. В бухгалтерском учёте аналогичного правила не существует. Но это не главное отличие. Главное, во-вторых, из-за помесячной системы расчётов в налоговом учёте стоимость объекта в первые годы будет списы-

ваться медленнее, чем в бухгалтерском учёте. Так, при сроке полезного использования объекта 5 лет, по истечении первого года эксплуатации, его остаточная стоимость, при применении бухгалтерского способа уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2, составит $1 – (2 / 5) = 60\%$ от первоначальной стоимости, а при применении налогового нелинейного метода она составит $[1 – 2 / (5 \cdot 12)]^{12} = 66{,}58\%$ от первоначальной стоимости. Разница небольшая, и следовательно, на качество взимания налога не влияет. Но необходимость двойного учёта зависит не от размера разницы, а от её наличия. Следовательно, позитивных результатов нет, а негативные есть. Мало того, даже повсеместно используемому линейному способу сопутствуют проблемы. В российской практике по причине помесячных налоговых расчётов в результате округлений возникают расхождения в бухгалтерской и налоговой амортизациях. Разумеется, с этой проблемой можно бороться путём применения предвзятой методики округлений. Но если попытаться применить международную практику расчёта амортизации, то расхождения окажутся намного серьёзнее, чем результат округлений, из-за упрощений, используемых в учёте по МСФО или US GAAP. Интересен факт, что обязанность ежемесячного признания всех доходов и расходов, в том числе, начисления амортизации, установлена даже для тех налогоплательщиков, у которых отчётным периодом в соответствии со статьёй 285 НК является квартал, полугодие, 9 месяцев, а не месяц. Для таких теряется даже тот мизерный эффект, который присутствует у остальных налогоплательщиков. Следствием подобного построения требований являются только дополнительные издержки организаций на ведение учёта.

§ 4.3. Правила по факту признания и по моменту признания доходов и расходов

Решение задач сближения частных налоговых требований с правилами бухгалтерского учёта требует понимания структуры тех отличий, которые существуют между налоговым и бухгалтерским учётом. Эти отличия даже до принятия 25 главы НК являлись предметом пристального внимания бухгалтеров и контролирующих органов. Тогда для обозначения различий бухгалтерского и налогового учёта доходов и расходов обычно использовался термин «отклонения».

Завершение первого года действия главы НК 25 «Налог на прибыль» ознаменовалось пополнением коллекции российских бухгалтерских стандартов на эту же тему. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н было утверждено положение по бухгалтерскому учету «Учёт расчётов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, которое задумывалось как аналог МБС 12 «Налоги на прибыль», но оказалось в реальности как всегда весьма далёким от международного стандарта. Из всех принятых до сегодняш-

него дня в России 20 стандартов по бухгалтерскому учёту, данное ПБУ, вызвало, самую бурную реакцию, и оказалось, несомненно, самым сложным в практическом применении для большинства российских организаций. Можно назвать две основные причины этого. Во-первых, стандарт затронул наиболее злободневную и болезненную тему российского учёта – соотношение бухгалтерского и налогового учётов (эта тема как раз является предметом настоящего исследования). Во-вторых, стандарт оказался очень низкого качества. Даже не рассматривая соответствие МСФО, в ПБУ 18/02 можно найти столько недостатков, сколько нет ни у одного другого российского стандарта, начиная с нарушения принципиальных теоретических основ бухгалтерского учёта и заканчивая несогласованностью норм между собой. Благодаря принятию ПБУ 18/02, появился другой официальный термин для обозначения различий между бухгалтерским и налоговым учётом – «разницы». Причём с принятием этого стандарта налоговые разницы стали официальным объектом бухгалтерского учёта. Согласно пункту 3 ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью делится на две категории: «постоянные разницы» и «временные разницы».

Под постоянными разницами, в соответствии с пунктом 4 ПБУ 18/02, понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Под временными разницами, в соответствии с пунктом 8 ПБУ 18/02, понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах. И постоянные, и временные разницы возникают в связи с несовпадением правил бухгалтерского и налогового учёта доходов и расходов. При этом постоянные разницы связаны с несовпадением самого факта признания дохода или расхода либо его оценки, а временные разницы связаны с несовпадением момента его признания. Постоянная разница связана только с одним отчётным периодом и никак не влияет на другие периоды. При этом постоянная разница возникает раз и навсегда, и никак не может быть погашена, кроме как путём отнесения на финансовый результат. Отсюда и название «постоянная». Временная разница обязательно связана с несколькими отчётными периодами. В одном периоде она возникает, в другом погашается. Временная разница образуется, когда доход или расход уже признан в бухгалтерском учёте, а в налоговом ещё не признан (или наоборот), и существует временно до тех пор, пока этот доход или расход не будет также признан в налоговом учёте. Отсюда и название «временная». Если представить себе достаточно длительный отчётный период, превышающий операционные циклы всех учётных объектов, то все временные разницы возникнут и погасятся в течение этого периода, и на финансовом

результате и на размере налога на прибыль никак не отразятся. Таким образом, в долгосрочном периоде временных разниц не существует.

То же самое касается не только доходов и расходов целиком, но и их отдельных частей. То есть, доход или расход может признаваться полностью в бухгалтерском учёте, а в налоговом учёте частично (например, нормируемые расходы), либо распределяться во времени по различным правилам (например, начисление амортизации). Тогда постоянная или временная разница будет возникать в той части дохода / расхода, в которой правила бухгалтерского и налогового учёта не совпадают.

Временная разница при определённых обстоятельствах может трансформироваться в постоянную разницу. Это случится, если доход или расход, уже признанный в бухучёте, предполагалось признать в налоговом учёте в последующих отчётных периодах, но в силу наступивших обстоятельств это стало невозможным. Например, если организацией в текущем периоде получен убыток, то в бухгалтерском учёте он признаётся в этом же периоде. В налоговом учёте норма пункта 8 статьи 274 НК не позволяет признать этот убыток в текущем периоде. Таким образом, возникла налоговая разница, и вопрос стоит в том, как её квалифицировать – как постоянную или как временную. В соответствии с пунктом 1 статьи 283 НК налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу будущих периодов на размер полученного убытка, то есть убыток может быть признан в целях налогообложения в будущем. На возможность такого признания статья 283 НК налагает 10-летнее ограничение. Кроме того, до 2007 года действовали сначала 30-процентное, а затем 50-процентное ограничения от текущей прибыли. Когда истечёт десятилетний срок, недосписанная часть убытка не сможет быть признана в целях налогообложения уже никогда. Оставшаяся на тот момент часть временной разницы трансформируется в постоянную разницу, поскольку теперь будет отсутствовать вероятность признания в целях налогообложения несписанной части убытка когда бы то ни было.

В свою очередь, постоянная разница при определённых обстоятельствах может трансформироваться во временную разницу. Это случится, если доход / расход, в принципе не признаваемый в налоговом учёте, должен быть признан в бухучёте, но его признание откладывается на будущие периоды. Например, любой «нормируемый» расход, который признаётся ограниченно в целях налогообложения по нормам статьи 270 НК, может остаться в виде затраты в составе незавершённого производства или в составе себестоимости готовой нереализованной продукции или в составе первоначальной стоимости основного средства и т.п. Тогда в текущем периоде образуется постоянная разница, которая трансформируется во временную разницу, поскольку признание данного расхода в бухучёте откладывается до того момента, пока не будет реализована

продукция, в себестоимости которой образовалась эта разница, или не будет начислена амортизация по основному средству.

Различия в правилах учёта по факту признания возникают, когда какой-либо доход или расход признаётся в бухгалтерском учёте и не признаётся в налоговом учёте, или наоборот. Причём, это различие между видами учёта не будет компенсировано ни в каком из будущих периодов, то есть про него по окончании данного периода, образно говоря, можно забыть. В этом и заключается «постоянство» данного вида разниц, из-за чего они получили такое наименование в ПБУ 18/02. В основном постоянные разницы порождаются теми расходами, которые указаны в статье 270 НК и при этом признаются в бухгалтерском учёте. То есть, главной причиной отличий налогового учёта от бухгалтерского по факту признания является перманентное непризнание в целях налогообложения расходов, которые признаются для исчисления бухгалтерского финансового результата. Поэтому именно такие нормы должны служить предметом пристального внимания при анализе возможностей сближения налогового учёта с бухгалтерским. Для выявления причин возникновения постоянных разниц необходим анализ норм статьи 270 НК, и сопоставление их с правилами бухгалтерского учёта. Большинство норм статьи 270 НК являются корреспондирующими по отношению к другим статьям 25 главы НК, в которых установлены перечни признаваемых в целях налогообложения расходов. Поэтому во многих случаях приходится проводить параллельный анализ позитивных норм соответствующих статей. Чаще всего в случаях корреспонденции норм, в статье 270 содержатся ссылки на соответствующие пункты контрарных статей, но, к сожалению, это делается не всегда. Наиболее всеохватывающими нормами, корреспондирующими между собой, являются общие условия признания в целях налогообложения расходов, установленные пунктом 1 статьи 252 и контрарная норма пункта 49) статьи 270, который как раз ссылается на 252 статью. Такое построение требований 25 главы в очередной раз демонстрирует её нерациональную структуру и перегруженность несодержательными требованиями. Было бы гораздо удобнее и для налогоплательщиков, и для налоговых органов, и для судов, если бы сами ограничения прописывались в той же статье, в которой установлен запрет на признание расходов, в данном случае – в статье 270. Тогда контрарные статьи с подробными перечнями и установкой признания расходов оказались бы вообще не нужными. Достаточно было бы общих норм о признании расходов типа тех, что установлены в статье 252.

Различия в моментах признания выражаются в том, что доходы или расходы признаются в бухгалтерском учёте в одном отчётном периоде, а в налоговом учёте – в другом отчётном периоде. В ПБУ 18/02 такие различия получили название временных разниц. Это внесло путаницу в терминологию бухгалтерского учёта, поскольку в меж-

дународной практике используется другое определение временных разниц. Практика бухгалтерского учёта налога на прибыль, применявшаяся в разных странах мира выработала богатый методический инструментарий, из которого к настоящему моменту выделяются два основных подхода, называемые «методом отсрочки» и «балансовым методом». Балансовый метод считается более современным и совершенным по сравнению с методом отсрочки. Этот метод реализован в МСФО. По методу отсрочки показатели отчёта о прибылях и убытках – доходы и расходы – принимаются в качестве первичных. В отношении их признания фиксируются налоговые разницы, рассчитывается текущий налог на прибыль, а также та часть отложенного налога, которая образовалась или погасилась за прошедший период. Балансовые показатели отложенного налога являются вторичными – получаются расчётным путём, исходя из того, насколько изменилась их величина за текущий период. Балансовый метод бухгалтерского учёта и отражения в отчётности налога на прибыль основан на приоритете показателей по состоянию на отчётную дату, где показатели за отчетный период являются вторичными. Этот метод базируется на показателях бухгалтерского баланса, по которым определяются налоговые разницы в стоимости активов и обязательств, а на их основе рассчитывается итоговая величина отложенных налогов. Отложенный налог на прибыль рассчитывается на основе данных бухгалтерского баланса в сравнении с данными налогового учета. Показатели отчёта о прибылях и убытках являются вторичными. Они определяются расчётным путём как изменение общей величины отложенных налогов между отчётными датами.

Временные разницы, в зависимости от используемого метода, в английском языке имеют разные названия. Метод отсрочки оперировал понятием «timing difference». Балансовый метод оперирует понятием «temporary difference». Таким образом, у англоязычного бухгалтера есть возможность идентифицировать используемый метод в зависимости от применяемой терминологии. К сожалению, российский бухгалтер такой возможности не имеет, из-за путаницы в русских аналогах этих понятий. В России к настоящему времени получил распространение вариант перевода МСФО издания «Аскери-АССА», где «Timing differences» переведено как «срочные разницы», а «temporary differences» переведено как «временные разницы». Но в ПБУ 18/02 то понятие, которому даётся определение срочных разниц, всё равно называется временными разницами.

Для целей настоящего исследования разницы в стоимостях активов и обязательств не столь важны; они нужны для расчёта отложенных налогов в бухгалтерском балансе. Здесь же более актуальны разницы в моментах признания доходов и расходов, то есть, срочные разницы, поскольку именно они могут быть предметом сближения налогового учёта с бухгалтерским. Как уже отмечалось выше, в переводе МСФО с анг-

лийского эти разницы называются срочными, но в ПБУ 18/02 они называются временными. Временные (срочные) разницы в зависимости от соотношения бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые (п.10 ПБУ 18/02). Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка), согласно пункту 11, приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчётным или в последующих отчётных периодах. Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка), согласно пункту 12, приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчётным или в последующих отчётных периодах.

Вычитаемая срочная разница образуется, когда налогоплательщик увеличивает свою налоговую базу по сравнению с бухгалтерским финансовым результатом и платит налог на прибыль с большей суммы. За счёт этого у него образуется своеобразный резерв по уплате налога в будущем. На величину образовавшейся срочной разницы он сможет уменьшить налоговую базу в будущих периодах и уплатить налог с меньшей суммы по сравнению с бухгалтерским финансовым результатом. Иными словами, срочная разница будет вычитаться из финансового результата для получения величины налоговой базы. Отсюда и возникло её название – «вычитаемая». Налогооблагаемая срочная разница образуется в зеркальной ситуации, когда налогоплательщик уменьшает свою налоговую базу по сравнению с бухгалтерским финансовым результатом и платит налог на прибыль с меньшей суммы. Тем самым он пользуется рассрочкой по уплате текущего налога, перенося частично его уплату на будущее. На величину образовавшейся срочной разницы он вынужден будет увеличить налоговую базу в будущих периодах и уплатить налог с большей суммы по сравнению с бухгалтерским финансовым результатом. Иными словами, срочная разница будет облагаться налогом дополнительно к величине финансового результата. Отсюда и возникло её название – «налогооблагаемая».

Превышение вычитаемых срочных разниц над налогооблагаемыми свидетельствует о высокой финансовой стабильности организации в налоговом отношении, поскольку у организации есть дополнительный резерв по выплате налогов в будущем. В то же время, этот факт свидетельствует о неэффективности налоговой политики финансового руководства, поскольку организация фактически платит налоги раньше, чем получает соответствующий доход, кредитуя тем самым бюджет на беспроцентной основе. Превышение налогооблагаемых срочных разниц над вычитаемыми свидетельствует о рискованном положении организации в налоговом отношении, поскольку у организа-

ции существует потенциальная обязанность по выплате дополнительных налогов в будущем. В то же время, этот факт свидетельствует об эффективной налоговой политике финансового руководства, поскольку организация фактически платит налоги позже, чем получает соответствующий доход, пользуясь, таким образом, своеобразным беспроцентным налоговым кредитом.

Возможные варианты возникновения срочных разниц сводятся в четыре типа :

A) Доход (или часть дохода) признаётся в бухгалтерском учёте в более ранних периодах, чем в целях налогообложения, в результате чего бухгалтерская прибыль текущего периода превышает налоговую базу на величину этого дохода, а в будущих периодах – наоборот, налоговая база будет выше бухгалтерской прибыли.

B) Доход (или часть дохода) признаётся в целях налогообложения в более ранних периодах, чем в бухгалтерском учёте, в результате чего налоговая база текущего периода превышает бухгалтерскую прибыль на величину этого дохода, а в будущих периодах – наоборот, бухгалтерская прибыль будет выше налоговой базы.

C) Расход (или часть расхода) признаётся в бухгалтерском учёте в более ранних периодах, чем в целях налогообложения, в результате чего налоговая база текущего периода превышает бухгалтерскую прибыль на величину этого расхода, а в будущих периодах – наоборот, бухгалтерская прибыль будет выше налоговой базы.

D) Расход (или часть расхода) признаётся в целях налогообложения в более ранних периодах, чем в бухгалтерском учёте, в результате чего бухгалтерская прибыль текущего периода превышает налоговую базу на величину этого расхода, а в будущих периодах – наоборот, налоговая база будет выше бухгалтерской прибыли.

Из представленных выше случаев, налогооблагаемая срочная разница образуется по вариантам **A** и **D**, а вычитаемая срочная разница будет возникать по вариантам **B** и **C**.

Типы срочных разниц на практике не ограничиваются перечисленными четырьмя типами, поскольку бывают случаи их различного сочетания, когда разница относится сразу к двум из перечисленных типов. Возникновение срочной разницы может быть связано с доходом, в то время как её погашение – с расходом, или наоборот. Это происходит, например, при дооценке ценных бумаг до их рыночной стоимости, когда в налоговом учёте они продолжают оцениваться по себестоимости. Такая срочная разница погасится при продаже ценной бумаги. Получается, что эта разница образуется как признание дохода в бухгалтерском учёте, который не признаётся в налоговом учёте. Но погашается эта разница в следствие признания расхода в виде выбытия балансовой стоимости ценной бумаги в большем размере, чем такой же расход признаётся в нало-

говом учёте. То есть, возникает такая разница по варианту **A**, а погашается по варианту **D**.

Похожие «синтетические» срочные разницы возникают при создании и восстановлении в бухгалтерском учёте различного рода резервов, которых нет в налоговом учёте. Вообще, в российской учётной практике подобные смешанные срочные разницы фиксируются не часто, но если сравнивать налоговый учёт не с российским бухгалтерским учётом, а с составлением отчётности по МСФО, то таких разниц окажется гораздо больше. Поэтому срочные разницы следует идентифицировать в зависимости от формирования финансового результата, а не отдельных видов доходов или расходов, поскольку для образования и погашения срочной разницы причиной могут послужить совершенно разные доходы и расходы.

§ 4.4. Возможности изменения отдельных налоговых правил в соответствии с бухгалтерским учётом без ущерба для целей налогообложения.

Как было указано выше, несмотря на принципиальные различия в целях, налоговый и бухгалтерский учёт могут сближаться посредством совместного решения общих задач. При сохранении полной независимости систем регулирования и направленности нормативных требований, без претензий на совпадение результатов, выполнение нормативных требований для налоговых и финансовых целей может достигаться через общие учётные процедуры. Для этого необходимо минимизировать количество различий между налоговыми и бухгалтерскими учётными процедурами, или, выражаясь в терминологии ПБУ 18/02, – избавиться от лишних налоговых разниц. Пытаясь избавиться от лишних налоговых разниц, необходимо помнить, что цель сближения состоит не в самой минимизации различий, а в облегчении учётного процесса для организации, в снижении издержек на организацию двойного учёта. Поэтому главное внимание необходимо уделить поиску возможностей сокращения тех разниц, которые более других нагружают и усложняют учётные системы организаций. Обращаясь к приведенной выше классификации налоговых разниц, следует обратить внимание на их различное влияние на затратоёмкость учёта. Постоянные разницы приносят бухгалтерам гораздо меньше проблем и вызывают у них гораздо меньше вопросов, чем временные разницы.

Российский налоговый учёт изначально строился путём корректировок бухгалтерской прибыли, причём, корректировок текущего периода без задействования каких бы то ни было балансовых данных. Подавляющее большинство ситуаций с постоянными разницами сводится к решению вопроса, признаётся ли тот или иной расход в целях налогообложения. Причём ответ на вопрос ограничивается только текущим пе-

риодом. Решать такие вопросы значительно проще, чем выяснять влияние разниц на финансовые результаты различных отчётных периодов, на стоимости активов обязательств, признаваемых в балансе, и рассчитывать отложенные налоги. Поэтому российские бухгалтеры инстинктивно пытаются любые разницы квалифицировать как постоянные, даже если те по своей сути являются временными. Наверное, самой распространённой ошибкой российских организаций в части расчёта расхода по налогу на прибыль и отложенных налогов является квалификация временных разниц в качестве постоянных. Следует заметить, что в обратную сторону российские бухгалтеры никогда не ошибаются – не бывает такого, чтобы какая-либо постоянная разница вдруг рассматривалась бы как временная. В основном ошибки неправильной квалификации разниц связаны с тем, что при образовании временной разницы не совпадают между собой одни доходы и расходы, а при её погашении несовпадение наблюдается совсем в других доходах и расходах. В итоге российский бухгалтер два раза признаёт постоянную разницу с противоположными знаками.

В качестве примера можно привести обесценение МПЗ. В соответствии с п.25 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли своё первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчётного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счёт финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ, если последняя выше текущей рыночной стоимости. В целом эта норма соответствует подходу к оценке запасов, используемому в МБС 2 «Запасы», где выбирается наименьшая из двух оценок – себестоимость и чистая стоимость продажи. В налоговом кодексе возможности создания такого резерва не предусмотрено. Российский бухгалтер применяет следующие рассуждения: «В бухгалтерском учёте признаётся расход на создание резерва, а в налоговом учёте этот расход не признаётся. Будет ли когда-нибудь в налоговом учёте признан *такой* расход? Расхода в виде резерва под обесценение МПЗ никогда не будет признано. Следовательно, возникающая разница является постоянной». Порочность этих рассуждений состоит в том, что расходы рассматриваются в отрыве от финансового результата. Но это неразрывно связанные объекты учёта. Разница в доходах и расходах является одновременно разницей в финансовом результате. В последствии при реализации или ином списании уценённых МПЗ финансовый результат будет полностью компенсирован. И неважно, в каких видах доходов и расходов будет реализована налоговая разница. Тем более, что в части классификации таких доходов и расходов российский бух-

галтерский учёт совершенно беспорядочен. Так, при продаже уценённых МПЗ некоторые организации поступают логично и списывают на расходы, признаваемые против выручки, уценённую стоимость МПЗ. Но большинство организаций поступают довольно странным образом – восстанавливают ранее созданный резерв в составе доходов! Но даже независимо от «странностей» российской практической классификации составляющих финансового результата возникшая ранее разница компенсируется в той же сумме, в которой прежде образовалась. Если организация признает постоянную разницу при образовании резерва, то при продаже уценённых МПЗ ей придётся признать ещё раз постоянную разницу на ту же сумму, только уже с обратным знаком – вычитаемую постоянную разницу. Здесь налицо сразу два признака, которые свидетельствуют о том, что временная разница неправильно названа постоянной. Во-первых, наличие в разных периодах двух постоянных разниц в одинаковой сумме с противоположными знаками, связанных с одним и тем же объектом учёта. Во-вторых, само наличие постоянной *вычитаемой* разницы. Выше, было уже показано, что постоянные вычитаемые разницы, хотя теоретически возможны, но практически возникают крайне редко, и был дан исчерпывающий перечень случаев, когда такое возможно.

Конечно, если бы российские организации в целях выполнения требований ПБУ 18/02 применяли балансовый метод, зарекомендовавший себя с лучшей стороны в международной практике, то подобных ошибок было бы легко избежать. Но для настоящего исследования важны не способы устранения ошибок в российском бухгалтерском учёте, а то, что повсеместная распространённость таких ошибок свидетельствует о явном предпочтении российскими бухгалтерами постоянных разниц временным. Это является лучшим подтверждением приоритетного направления сближения налогового учёта с бухгалтерским – минимизации временных разниц. Если бы все различия между бухгалтерским и налоговым учётом действительно сводились бы только к постоянным разницам, то учётные задачи решались бы намного проще, и вряд ли в этом случае вообще зашла бы речь о существовании двух учётов. Сближение налогового и бухгалтерского учёта, преследуя цель облегчения бремени затрат на ведение учёта, никак не должно препятствовать целям налогообложения. Эффективность работы налоговой системы не должна никаким образом пострадать.

Основные причины возникновения разниц связаны с необходимостью ограничить возможности налогоплательщика в недобросовестном манипулировании налоговыми правилами, а также с необходимостью формализации налоговых правил. Любой налогоплательщик всегда будет стремиться минимизировать налоговое бремя. В пределах требований законодательства такая минимизация не может считаться нарушением закона. Стремление минимизировать налоги нормально, так как это, по сути, стремле-

ние к рациональному использованию ресурсов в условиях имеющихся ограничений, которое является основной движущей силой рынка. Без этого экономика просто не будет работать. Но в законодательстве должны быть чётко установлены эффективные легитимные ограничения, иначе невозможно будет найти грань между налоговой оптимизацией и уклонением от уплаты налогов.

В минимизации налога на прибыль можно выделить два основных направления – минимизация суммы налога и откладывание уплаты налога. Минимизация суммы налога состоит в том, чтобы выбирать такие способы налогового учёта, которые в результате дают минимальную величину налоговой базы. Это означает признание доходов по минимуму, а расходов по максимуму. Откладывание уплаты налога состоит в том, чтобы выбирать такие способы налогового учёта, которые в результате позволяют признавать налоговую базу в самый поздний из возможных моментов. Это означает признание доходов по возможности позже, а расходов по возможности раньше. Эти два направления имеют разное значение для налогоплательщика. Минимизация суммы налога – это прямое сокращение налогового бремени, которое заключается в сокращении сумм, подлежащих уплате. Откладывание уплаты налога не приносит прямой выгоды. Выгода поступает в косвенной форме и заключается в экономии на заёмном финансировании, то есть на процентах. Чем позже уплачивается налог, тем меньше потребности налогоплательщика в заёмных средствах. Разумеется, эту косвенную экономию можно измерить в конкретных денежных суммах путём сравнение номинальной и дисконтированной стоимости налоговых платежей. Но выгода всё равно остаётся косвенной, поэтому для налогоплательщика она имеет второстепенное значение по сравнению с прямой выгодой от минимизации сумм налога. Оба эти направления минимизации налога законодатель должен ограничить чёткими недвусмысленными нормами. Значение этих ограничений для эффективности налогообложения соответствует стремлениям налогоплательщика. Поскольку для налогоплательщика приоритетно прямое сокращение налога, то и для налогового законодательства пресечение таких возможностей является наиболее важным. Откладывание уплаты налога для налогоплательщика является второстепенным, и в законодательстве в этом направлении нормы могут быть менее строгими.

Законодательные ограничения возможностей прямого сокращения сумм налога приводят к образованию постоянных разниц, о которых речь шла выше. Таким ограничениям в законодательстве всегда уделяется наиболее пристальное внимание (не только в российском), поскольку именно здесь у налогоплательщика наиболее широкие возможности недобросовестного манипулирования законом. Основная часть вопросов сосредоточивается на признании расходов. В условиях свободы принятия экономиче-

ских решений организация может передавать денежные средства и прочее имущество другим лицам в самых разнообразных формах. Зачастую такая передача может быть связана не с получением дохода, а с перераспределением выгод. Но в целях налогообложения налогоплательщик всегда будет стараться любую такую передачу признать как расход, а налоговый инспектор – этому противиться. Для финансовой отчётности, основанной на приоритете баланса, вопрос признания расходов не так актуален. Уменьшение чистых активов в любом случае найдёт отражение в балансе и в отчёте об изменениях капитала, независимо от того, насколько экономически «обоснованным» было то или иное уменьшение выгод. Для налогообложения в отличие от финансовой отчётности вопрос обоснованности расхода является принципиальным. Таким образом, нормы налогового законодательства, порождающие постоянные разницы, практически не бывают «лишними». Чаще, напротив, некоторых таких норм не хватает для разрешения спорных ситуаций. Их наличие в НК для всех аспектов, где налогоплательщик потенциально способен манипулировать законом, является принципиальным условием нормальной работы налоговой системы.

Законодательные ограничения возможностей откладывания уплаты налога приводят к образованию временных разниц. Такие ограничения, обычно, прописываются в законодательстве в более свободных формах. У налогоплательщика здесь гораздо меньше возможностей манипулирования законом. Правила по моментам признания доходов и расходов в финансовой отчётности практически во всех случаях приемлемы для целей налогообложения. Чаще всего в ущерб налоговой системе не пойдут даже возможности более раннего признания расходов и более позднего признания доходов, чем в финансовой отчётности. Главное, указать крайние точки, чтобы налогоплательщик «не зарывался». Налоговые льготы по налогу на прибыль чаще всего предоставляются именно в форме возможностей более раннего признания расходов. Законодатели крайне редко решаются предоставлять льготу через прямое уменьшение суммы налога. В финансовой отчётности западных компаний в балансах можно увидеть отложенные налоги в составе обязательств гораздо чаще, чем в составе активов. Это говорит о преобладании налогооблагаемых временных разниц. Вычитаемые разницы – явление более редкое, и возникают они обычно либо при применении в целях налогообложения кассового метода, либо при перенесении налоговых убытков. Ограничения налогового законодательства по времени признания доходов и расходов западных стран чаще всего настолько низкие, что не препятствуют налогоплательщику использовать в налоговом учёте те же моменты признания, что и для финансовой отчётности. Если образуются временные разницы, то обычно это не «вина» налогового законодательства, а следствие

того, что налогоплательщик сознательно пошёл на разделение учётов ради того, чтобы использовать в налоговом учёте более льготный допустимый вариант.

Подытоживая сказанное выше, можно зафиксировать достаточно благоприятное сочетание факторов для приближения налогового учёта к бухгалтерскому. С позиции трудоёмкости учётного процесса в первую очередь необходимо сокращать временные разницы, а с постоянными разницами можно в какой-то мере смириться. С позиции эффективности налогообложения жёсткие требования оправданы для норм, приводящих к возникновению постоянных разниц, а в нормах, порождающих временные разницы в большинстве своём нет особой необходимости. Отсюда напрашивается оптимальное направление совершенствования российского налогового законодательства в части налогообложения прибыли с точки зрения сближения налогового учёта с бухгалтерским. Текст 25 главы НК должен преимущественно концентрироваться на нормах по факту признания доходов и расходов. Правила, регулирующие моменты признания доходов и расходов, можно и нужно существенным образом упростить. В этом упрощении и заключается основная возможность сближения учётов.

Нормы, ограничивающие факт признания расходов, уже основательно проработаны в 25 главы. Их средоточием является 270 статья НК. Среди норм 270 статьи, ограничивающих возможности признания расходов вряд ли можно отыскать такие, которые можно посчитать лишними. Скорее, наоборот, в некоторых аспектах общие требования статьи 252 об экономической обоснованности расходов требуют дополнительной детализации в 270 статье. Сейчас пока в этом отношении действует последний подпункт 49 статьи 270, который запрещает признавать расходами то, что не отвечает критериям признания статьи 252. В частности, на практике остаётся нерешённым вопрос обеспечения нормальных условий труда, в котором было бы неплохо, если бы законодатель уточнил, как идентифицировать те предоставляемые работнику блага, которые являются «нормальными».

Нынешняя 270 статья НК в совокупности с нормами других статей, на которые она ссылается, по существу составляет основу содержательных требований 25 главы. В остальном тексте 25 главы много «пустой породы», от которой было бы неплохо избавиться. Основные усилия по сближению налогового учёта с бухгалтерским необходимо сосредоточить на правилах по установлению моментов признания доходов и расходов. Такими правилами нынешняя 25 глава явно перенасыщена. В этом направлении существуют достаточно широкие возможности по устранению нормативных препятствий для применения налогоплательщиком в налоговом учёте тех же правил, которые применяются им при составлении финансовой отчётности, без ущерба для целей налогообложения.

Схема построения налоговых требований заключается в расстановке предельно допустимых моментов признания, для доходов – самых поздних, для расходов – самых ранних. Основное внимание следует уделить затратам долгосрочного характера, таким как приобретение основных средств, нематериальных активов и т.п, так как от определения моментов признания их расходами зависит перенос существенных сумм налога из одного периода в другой. Для оборотных затрат эффект переноса обычно очень незначительный, поэтому для них в большинстве случаев разумнее вообще отказаться от регламентации признания расходов, допуская возможным немедленное признание в момент осуществления затраты. В этой связи выглядят нерациональными требования, регламентирующие раздельное признание прямых и косвенных расходов, закреплённые в 318 и 319 статьях НК. На практике этот вопрос вызывает огромное количество споров налогоплательщиков с налоговыми органами. Но если представить, какой ущерб налогообложению нанесла бы предоставленная налогоплательщику полная возможность решать вопрос определения момента признания таких расходов по своему усмотрению вплоть до немедленного признания в момент несения затрат, то становится понятным, что практически – никакого. Зато сколько проблем было бы снято.

С вопросом разделения прямых и косвенных расходов уже есть негативный опыт сближения налоговых и бухгалтерских правил. В первоначальном тексте 25 главы состав прямых расходов был строго регламентирован; в них входило меньшее число затрат, чем обычно включается в бухгалтерском учёте. Такой порядок давал налогоплательщику небольшую выгоду в части перенесения уплаты налога на более поздний срок, но создавал для него значительные проблемы раздвоения учётов. Приходилось фиксировать налогооблагаемые временные разницы, и рассчитывать отложенное налоговое обязательство. Идя навстречу налогоплательщику, законодатель впоследствии (с 2005 года) сделал норму по составу расходов более либеральной – предоставил налогоплательщику возможность в учётной политике устанавливать состав расходов самостоятельно. Но на практике эта поправка в ряде случаев обернулась против налогоплательщиков. Некоторые организации, уже организовавшие эффективный учёт разниц, не захотели менять устоявшийся порядок и отказываться от использования возможности более раннего признания части расходов. Но налоговые инспекции на местах стали трактовать эту изменённую норму как обязанность налогоплательщика в целях налогообложения повторять тот же порядок деления расходов, который используется ими в бухучёте, хотя в НК об этом речи не идёт. И были случаи наложения штрафов на организации, которые после поправок применяли в бухгалтерском и налоговом учёте разные порядки деления прямых и косвенных расходов.

Из опыта с признанием прямых расходов можно извлечь три урока, которые следовало бы заложить в алгоритм совершенствования налогового законодательства в части сближения налогового учёта с бухгалтерским: 1) Не стоит тратить усилия на детальную регламентацию учётных правил, которые на практике могут иметь лишь незначительные количественные эффекты, например, регламентацию моментов признания краткосрочных затрат. 2) Моменты признания доходов и расходов должны быть ограничены только с одной стороны – невыгодной для налогоплательщика: по доходам устанавливается наиболее поздний возможный момент признания, по расходам устанавливается самый ранний из возможных момент признания. Ограничения с противоположной стороны бессмысленны и вредны. 3) Не следует обязывать налогоплательщика применять в налоговом учёте те же правила, которые он применяет в бухгучёте, нужно только предоставлять ему такую возможность.

По долгосрочным затратам также можно привести примеры возможностей упрощения налоговых правил по моментам признания и их сближения с бухгалтерским учётом. Например, нынешняя 25 глава НК требует при расчёте налоговой амортизации основных средств определять их срок полезного использования путём выбора из диапазона, соответствующего конкретной амортизационной группе (ст.258 НК РФ). Здесь понятен смысл введения нижней границы диапазона: налогоплательщик не может применить срок короче, чем установлен, и тем самым списать расходы быстрее. Но зачем введена верхняя граница? Допустим, реальный предполагаемый срок использования основного средства 7 лет, а по Классификатору оно попало в третью группу с допустимыми сроками от 3 до 5 лет. Есть ли смысл в установке препятствий для применения более длительных сроков амортизации, если таково желание налогоплательщика? Очевидно, что никакого смысла в них нет.

Но подобные бессмысленные нормы имеют своё развитие в других частях статьи. В частности, согласно второму абзацу пункта 1 этой же статьи налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство. Сколько было споров на практике о том, что значит «в пределах сроков, установленных для амортизационной группы». Имеется ли ввиду первоначальный срок или оставшийся срок? Если налогоплательщик первоначально уже выбрал нижнюю границу в установленных пределах, то значит он уже не может увеличивать СПИ, или всё-таки может восстановить

тот СПИ, что был изначально? Ответа на эти вопросы налоговый кодекс не даёт, но самое главное, что эти ответы и не нужны. Сама норма, ограничивающая пределы увеличения СПИ, бессмысленна. Она не приносит никаких плюсов функционированию налоговой системы, а только чинит этому ничем не обоснованные препятствия.

Такие нормы оказывают негативное влияние и на бухгалтерский учёт. Строгая регламентация применения Классификатора основных средств в налоговом кодексе привела к тому, что этот Классификатор применяется и для целей бухгалтерского учёта. Подавляющее большинство российских организаций определяют СПИ основных средств для целей бухгалтерского учёта на основе налогового классификатора, даже не задумываясь над тем, что для этого отсутствуют всякие нормативные основания. Хорошо ещё, когда реальные СПИ совпадают с теми, что установлены Классификатором, но несовпадения тоже довольно часты. Когда нарушение нормы становится повсеместным, то нарушение превращается в норму. Именно так и происходит с бухучётом основных средств в России.

В расчёте амортизации также можно найти пути упрощений, которые облегчили бы налогоплательщику задачу сближения налогового учёта с бухгалтерским без ущерба для интересов налогообложения. В частности, вряд ли имеют смысл требования помесячного расчёта амортизации и строгая регламентация момента начала амортизации. Если сопоставить такой подход с международной практикой учёта основных средств, то они никак не совмещаются между собой. В то же время, если оценить количественный налоговый эффект от подобных норм, то он оказывается мизерным. В международной практике основной упор делается на годовую норму амортизации, так как отчётным периодом является календарный год. Внутри года расчёты имеют смысл только для составления промежуточной отчётности, которая составляется за полугодие, или, самое частое, – раз в квартал. Распределение амортизации внутри года всегда производится на равномерной основе, независимо от применяемого способа. Мало того, даже годовая норма рассчитывается путём применения целого ряда упрощений, связанных с весьма приблизительным отношением к моменту начала амортизации. Зачастую в учётных политиках компаний можно встретить подход, согласно которому полная годовая амортизация начисляется по всем основным средствам, введённым в течение года, и не начисляется по основным средствам, выведенным в течение года. Это крайний вариант упрощения, который не во всех случаях даже соответствует требованиям МСФО, но он демонстрирует общий принцип, который хотя бы в какой-то степени мог бы быть реализован в 25 главе НК РФ.

Во-первых, вместо помесячной точности, можно было бы снизить точность если не до года, то хотя бы до квартала. Во-вторых, начало начисления амортизация следо-

вало ба связать с периодом ввода в эксплуатацию, а не с периодом, следующим после ввода в эксплуатацию основного средства. Такие корректировки норм значительно бы расширили возможности организаций по совмещению налогового учёта с бухгалтерским учётом по МСФО. При этом дополнительные возможности налогоплательщиков по более раннему признанию расходов оказались бы незначительными. По крайней мере их эффект был бы не сравним с возможностью единовременного списания 10% первоначальной стоимости основных средств, предоставленной п.1.1 статьи 259 НК. Если законодатель считает возможным такие льготы по ускорению признания амортизационных расходов для налогоплательщика, то реализовывать эти льготы необходимо прежде всего путём использования вариантов учёта, применяемых при составлении финансовой отчётности, и только во вторую очередь – путём введения искусственных вставок, не имеющих аналогов в бухгалтерском учёте. Иначе говоря, налоговые льготы могли бы рассчитываться на некоторых расчетных величинах и не оказывать влияние на стоимость основного средства или его амортизацию, которые бы соответствовали нормам бухгалтерского учета.

Выше приведены лишь немногие примеры из широкого набора случаев, в которых можно откорректировать нормы 25 главы НК таким образом, чтобы дать дополнительные возможности налогоплательщику для сближения налогового учёта с бухгалтерским и при этом не нанести вреда эффективности работы налоговой системы.

§ 4.5. Практическая реализация совмещения налогового и бухгалтерского учёта в организации.

Как было показано выше, различия в целях налогообложения и финансовой отчётности делают невозможным совмещение системы нормативных требований. Несмотря на это, сближение учётов возможно на уровне решения общих задач. Это сближение снижает издержки по ведению двух учётов у налогоплательщика – составителем финансовой отчётности. Если различия между налоговыми и бухгалтерскими требованиями охватывают все основные сферы учётов, то некоторая критическая масса таких различий сделает нецелесообразными попытки сближения. В таком случае организация создаст две независимые системы учётов, и размер различий станет для неё уже неважным. Если же нормативная база предоставляет возможность совместить учёты во многих аспектах, и количество непреодолимых различий не является критическим, то организация постарается создать единую учётную систему с разветвлением отчётной информации на выходе. Такая система основывается на презумпции единства учётных правил с акцентом внимания на различиях между требованиями к результатным пока-

зателям. Различия могут выявляться и обрабатываться примерно так, как строится учёт разниц в целях расчёта показателей налогообложения прибыли в финансовой отчётности – отложенного и текущего налога на прибыль – в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 или МБС 12.

В международном стандарте требований к учёту не встречается, так как МСФО в принципе регулируют составление отчётности, но в российском стандарте такие требования есть. В соответствии с нормами ПБУ 18/02, как постоянные разницы (пункт 6), так и временные разницы (пункт 13), должны отражаться в бухучёте обособленно в аналитическом учёте соответствующего счёта учёта активов и обязательств, в оценке которого возникла налоговая разница. Вряд ли составители ПБУ сами чётко не представляли себе, как это должно выглядеть на практике. Но если, применив «творческий» подход, попытаться согласовать эти требования со здравым смыслом и бухгалтерской теорией, то на учёте разниц можно построить синтезированную систему налогового и бухгалтерского учёта.

Во-первых, «в аналитическом учёте соответствующего счёта учёта *активов и обязательств*, в оценке которого возникла разница», могут учитываться только временные разницы. Такой учёт фактически соответствует балансовому подходу, реализованному в МБС 12. Но постоянные разницы не могут быть связаны с активами и обязательствами, они связаны с доходами и расходами и потому могут учитываться «в аналитическом учёте соответствующего счёта учёта *доходов и расходов».* На показателях баланса постоянные разницы не могут никак отразиться. Во-вторых, термин «аналитический учёт» здесь не вполне подходит, так как речь идёт не о классификациях низшего порядка, а о различной оценке объекта. Аналитический учёт ведётся по определённым качественным характеристикам – типам учётных объектов, контрагентам и т.п. Однако, с помощью него никогда не корректируется сумма, в которую объект оценивается. Но для отражения налоговых разниц требуется как раз некий учётный способ, который предусматривает корректировку оценки объекта.

Объект, имеющий сразу две или больше оценок, не является для бухучёта непреодолимым препятствием. Способ работы с несколькими оценками одного и того же объекта в бухучёте давно существует и используется в практике. Он предусматривает использование контрарных счетов для корректировок суммы, в которую оценивается учётный объект. Контрарный счёт является вспомогательным (корректирующим) по отношению к основному счёту. Этот способ не имеет устоявшегося названия, условно можно называть его «метод контрарных счетов». Классическим примером, который используется для иллюстрации метода контрарных счетов (например, в учебниках по бухгалтерскому учёту), является амортизация. Любой амортизируемый объект, если он

уже какое-то время амортизировался, имеет две учётные стоимости. Во-первых, это первоначальная стоимость, отражающая сумму затрат на его создание или приобретение, а во-вторых, это остаточная (балансовая) стоимость, отражающая цену актива в форме данного амортизируемого объекта на конкретный момент времени. Первоначальная стоимость амортизируемого объекта отражается на счёте бухучёта непосредственно (основные средства – на счёте 01, нематериальные активы – на счёте 04). Остаточная стоимость представляет собой скорректированную первоначальную стоимость. Корректирующей величиной является амортизация. Для её отражения предусмотрен специальный контрарный счёт (02 – для основных средств, 05 – для нематериальных активов), на котором отражается сумма накопленной за весь срок эксплуатации объекта амортизации. В балансе должна быть отражена остаточная стоимость, которую нельзя увидеть непосредственно на каком-то счёте. Для получения величины остаточной стоимости необходимо скорректировать первоначальную стоимость на сумму накопленной амортизации, то есть определить свёрнутое сальдо остатков по основному и по контрарному счёту.

Данный способ в несколько модифицированном виде вполне подходит для отражения налоговых разниц. При возникновении налоговых разниц также существует две различные стоимости учётного объекта – бухгалтерская и налоговая. Бухгалтерская стоимость является основной. Налоговая стоимость получается путём корректировки бухгалтерской стоимости. Корректирующей величиной в данном случае выступает налоговая разница. Соответственно, она должна отражаться на контрарном счёте, открытом к основному счёту. Для того, чтобы получить налоговую стоимость, необходимо сопоставить остатки по основному и по контрарному счёту и определить их свёрнутое сальдо. Например, если стоимость некоторого актива по бухгалтерскому учёту составляет 20 млн.руб., а по налоговому учёту – 15 млн.руб., то в оценке данного актива присутствует налогооблагаемая временная разница в размере 5 млн.руб. Сумма 20 млн.руб. будет фигурировать в дебете счёта учёта данного актива. Сумма 5 млн.руб. будет фигурировать в кредите контрарного счёта. Сальдированием обоих счетов получим налоговую стоимость данного актива, равную 20 – 5 = 15 млн.руб.

Если налоговая стоимость актива будет выше его бухгалтерской стоимости, то возникнет вычитаемая временная разница, и она должна будет отражаться по дебету контрарного счёта. Получится ситуация, когда и основная, и корректирующая величины будут отражены по дебету основного и контрарного счетов. В таком случае при вычислении налоговой стоимости актива величины на основном и контрарном счёте будут суммироваться, а не вычитаться одна из другой. В случае различий в бухгалтерской и налоговой стоимости пассива, отражение на счетах будет происходить зеркально

противоположно активу. Такие контрарные счета нельзя квалифицировать как активные или пассивные. Они являются контрактивными, когда основной учётный объект является активом, и котрпассивными, когда основной учётный объект является пассивом. При этом, и те, и другие контрарные счета могут иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо, поскольку они могут корректировать стоимость основного объекта как в сторону уменьшения, так и в сторону увеличения. Дебетовое сальдо на контрактивном счёте означает, что основной актив в целях налогообложения стоит дороже, чем в бухгалтерском учёте. Кредитовое сальдо на контрактивном счёте означает, что бухгалтерская стоимость актива превышает налоговую. Для контрпассивных счетов – зеркально обратная ситуация: дебетовое сальдо означает превышение бухгалтерской стоимости обязательства над налоговой стоимостью, а кредитовое сальдо наоборот – превышение налоговой стоимости над бухгалтерской.

В российском плане счетов бухгалтерского учёта не содержится никаких формальных признаков, по которым контрарные счета выделялись бы среди остальных. Счета 02 и 05 входят в перечень синтетических счетов, и никак, кроме как по названию, их нельзя квалифицировать в качестве контрарных. При использовании метода контрарных счетов для отражения налоговых разниц обычные синтетические счета в общей системе нумерации использовать не обязательно. Всем контрарным счетам, открываемым для учёта налоговых разниц, можно присвоить некий буквенный индекс, например, «**Р**» (Разницы), или «**Н**» (Налоговый), или «**К**» (Контрарный или Корректирующий). Каждый такой контрарный счёт неотделим от основного, и должен открываться только в тех случаях, когда возникают налоговые разницы. Кодовое обозначение будет такое же, как в субсчетах, только вместо второй цифры будет стоять буквенный индекс, например счёт **01-Н** «Налоговые разницы по основным средствам». Такие счета можно вполне квалифицировать как средства аналитического учёта соответствующих синтетических счетов, выполнив тем самым требования пунктов 6 и 13 ПБУ 18/02. Иную интерпретацию норм данных пунктов трудно предположить. Механизм осуществления бухгалтерских проводок с такими счетами точно такой же, как с «классическими» контрарными счетами.

Контрарные счета в отношении балансовых статей являются счетами учёта временных разниц. Налоговые контрарные счета вполне применимы не только для учёта балансовых объектов, но и для учёта доходов и расходов, точнее – для учёта отклонений налоговых доходов и расходов от бухгалтерских. Когда с объектом, который содержит в себе временные разницы, происходит какая-либо операция, то проводка, отражающая эту операцию, должна повторяться на соответствующих контрарных счетах в пропорциональной сумме. Когда некоторые суммы, в результате корреспонденции с

налоговыми контрарными счетами, попадают на счета финансовых результатов (90-е счета), это означает, что с налоговыми разницами происходят количественные изменения. Эти изменения вызовут увеличение или уменьшение отложенных налоговых активов и обязательств в доле, соответствующей налоговой ставке. Необходимые суммы для расчётов налоговых последствий можно будет увидеть непосредственно на счетах финансовых результатов. В частности, для этого могут быть открыты счета 90-Н «Налоговые разницы по продажам» и 91-Н «Налоговые разницы по внереализационным операциям». Сальдо этих счетов списывается на счёт 99-Н «Налоговые разницы периода». Указанные контрарные счета 90-Н, 91-Н, 99-Н не требуется делить на какие-либо субсчета, так как они выполняют гораздо более узкие задачи, по сравнению с основными счетами 90, 91 и 99.

Таким образом, бухгалтеру вовсе не обязательно помнить все налоговые разницы, имеющиеся в оценке балансовых объектов организации, записывать их в какие-то таблицы или фиксировать любым иным образом вне системы бухучёта. Также не обязательно проводить инвентаризацию этих разниц на каждую отчётную дату. Пока налоговые разницы связаны только с балансовыми объектами, они не вызывают налоговые последствия и не требуют корректировок финансового результата и условного расхода по налогу. Если налоговые разницы увеличиваются или уменьшаются в размере, то это автоматически отразится на финансовом результате, и бухгалтер увидит нужную сумму на счёте 99-Н. Сальдо этого счёта будет являться той самой величиной, которую нужно умножить на налоговую ставку для получения величины, корректирующей условный расходу по налогу. В размере этой корректирующей величины в текущем периоде изменится размер отложенных налогов.

Метод контрарных счетов не только позволяет организовать бухгалтерский учёт отложенных налогов в целях выполнения требований ПБУ 18/02, но и может служить основой организации системы налогового учёта. Он позволяет воплотить в жизнь идею органичного синтеза бухгалтерского и налогового учёта, совмещая требования бухгалтерского и налогового законодательства. Налоговый учёт организуется внутри бухгалтерского учёта, используя весь его инструментарий, накопленный и отработанный веками. В полной мере используются преимущества двойной записи, и самое главное – её контрольная функция. При этом и бухгалтерский, и налоговый учёт представляют собой единую структурно неразрывную систему, а не простую совокупность учётных регистров.

Трудности в применении этого метода могут возникнуть в связи с классификационными различиями, когда объекты налогового и бухгалтерского учёта отличаются между собой не оценками, а классификационными признаками. Но такие различия при

адекватном построении налоговых требований должны быть минимальными. Для налоговых целей вовсе не требуется той подробной классификации учётных объектов, которая используется для целей финансовой отчётности, а та налоговая классификация, которая действительно является необходимой, вполне может быть добавлена в бухгалтерскую аналитику без значительных дополнительных затрат.

Количественные изменения временных налоговых разниц оказывают влияние на текущий финансовый результат. При использовании контрарных налоговых счетов, все изменения временных разниц, произошедшие в течение отчётного периода, собираются на счёте 99-Н. Эта величина может использоваться для расчёта расхода (дохода) по отложенному налогу отчётного периода путём её умножения на налоговую ставку. Такие изменения в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 отражаются на счетах учёта отложенных налогов (09 и 77) в корреспонденции со счётом расчётов по налогу на прибыль (68). Судьба суммы, накопленной на счёте 99-Н «Налоговые разницы периода» должна быть такой же, как и основного сальдо по 99 счёту. После того, как сумма, отражённая по счёту 99-Н была использована для расчёта расхода (дохода) по отложенным налогам, она списывается на специально открытый счёт 84-Н «Налоговые временные разницы». Сальдо этого счёта отражает сумму всех имеющиеся у организации временных налоговых разниц на данный момент времени. Эти же разницы одновременно отражены на контрарных налоговых счетах учёта активов и обязательств. При их списании они пройдут в учёте тем же путём через счёт 99-Н и попадут на счёт 84-Н. Если на некоторый момент времени все налоговые временные разницы окажутся списанными, то сальдо счёта 84-Н окажется равным нулю, и данный счёт будет закрыт.

Кредитовое сальдо счёта 84-Н означает, что сумма имеющихся у организации вычитаемых временных разниц превышает сумму налогооблагаемых временных разниц. Кредитовое сальдо показывает прибыль прошлых периодов, учтённую «раньше времени» в налоговом учёте. Это значит, что с этой прибыли уже был уплачен «раньше времени» налог, и организация имеет резерв по уплате налога в будущем. Этот резерв отражается в балансе организации в виде отложенного налогового актива. Поэтому кредитовое сальдо счёта 84-Н, умноженное на налоговую ставку, должно равняться величине отложенного налогового актива, отражённого в балансе организации.

Дебетовое сальдо счёта 84-Н означает, что сумма имеющихся у организации налогооблагаемых временных разниц превышает сумму вычитаемых временных разниц. Дебетовое сальдо показывает «недоучтённую» в прошлых периодах в налоговом учёте прибыль. Это значит, что в будущем, когда эта прибыль будет учтена, с неё придётся заплатить налог, что будет являться для организации дополнительным налоговым бременем. Эта будущая дополнительная налоговая нагрузка отражается в балансе органи-

зации в виде отложенного налогового обязательства. Поэтому дебетовое сальдо счёта 84-Н, умноженное на налоговую ставку, должно равняться величине отложенного налогового обязательства, отражённого в балансе организации.

Соотношение счёта 84-Н со всеми остальными контрарными налоговыми счетами характеризует двойственность бухгалтерского учёта и преимущества двойной записи. Любая налоговая временная разница имеет две стороны. Во-первых, она представляет собой разницу между бухгалтерской и налоговой оценкой актива или обязательства. Это отражается на контрарном налоговом счёте, открытом к счёту данного актива или обязательства. Во-вторых, она представляет собой разницу между бухгалтерской и налоговой прибылью за тот период, в котором она возникла. Проходя через 90-е счета финансовых результатов, эта разница накапливается на счёте 84-Н «Налоговые временные разницы». На контрарных счетах все временные разницы привязаны к конкретным учётным объектам, а на счёте 84-Н они собраны все вместе и отражены в совокупности.

В отношении постоянных разниц метод контрарных счетов также может применяться достаточно эффективно. На основе данного метода организуется общая система учёта, где временные и постоянные разницы рассматриваются в комплексе. В отличие от временных, постоянные налоговые разницы являются текущими учётными объектами. Их возникновение и погашение ограничено одним отчётным периодом и не выражается в балансовых показателях. Поэтому их учёт также должен быть ограничен текущим периодом. Это возможно сделать, если связать постоянные разницы с результатными счетами, которые закрываются в конце периода. Большинство постоянных разниц, как было показано выше – это расходы, не признаваемые в целях налогообложения. Если выражаться в бухгалтерской терминологии 90-х годов, то это расходы, «осуществляемые за счёт чистой прибыли». Теперь, когда налоговый и бухгалтерский учёт разделились, «осуществление за счёт чистой прибыли» справедливо только для налогового учёта. В бухгалтерском учёте такие расходы будут формировать финансовый результат вместе со всеми остальными.

Поэтому для отражения постоянных налоговых разниц точнее всего подходят контрарные налоговые счета, открытые к счетам учёта доходов и расходов, в корреспонденции с контрарным счётом к счёту прибылей и убытков. То есть, образование постоянной налогооблагаемой разницы в результате непризнанного в целях налогового учёта расхода (по основной деятельности) будет отражено записью: Д 99-Н «Налоговые разницы периода» – К 90-Н «Налоговые разницы по продажам». Запись по кредиту счёта 90-Н означает, что расходы, связанные с производством и реализацией, признаются в налоговом учёте на меньшую сумму, чем в бухгалтерском учёте. Причём постоянные налоговые разницы учитываются на этом счёте в совокупности с временными

разницами, так как дальнейшее их влияние на финансовые показатели будет абсолютно одинаковым. Симметричной обратной проводкой отражается постоянная вычитаемая разница.

На счёте 99-Н в течение периода накапливаются все возникающие постоянные разницы. То есть, данный счёт открывается и используется ещё до окончания периода и подведения итогов. Накопленная на этом счёте сальдированная сумма в конце периода (до подведения итогов) умножается на налоговую ставку, и в результате получается величина постоянного налогового обязательства (или требования). Только после этого производится списание сальдо со счетов 90-Н и 91-Н на счёт 99-Н. Итоговое сальдо счёта 99-Н покажет только временные разницы. Все постоянные разницы автоматически погасят сами себя. Поэтому на счёт 84-Н будут списываться только временные разницы.

Если постоянная разница связана не с текущим расходом, а с активом (отнесена на счёт затрат), то её возникновение будет отражаться проводкой: Д 99-Н «Налоговые разницы периода» – К 20-Н «Налоговые разницы по основному производству» (или любой другой затратный счёт). Если основное производство ещё не дало готовую продукцию, которая оказалась к концу периода реализованной, то постоянная разница трансформировалась во временную. Однако, бухгалтеру не нужно задумываться о том, какая разница в какую трансформируется, поскольку на налоговых контрарных счетах все виды разниц отражаются вместе, и их не нужно между собой разделять.

Единственный счёт, где необходимо отделить постоянные разницы от временных, это счёт 99-Н «Налоговые разницы периода». Налоговые разницы, попавшие на этот счёт в течение периода до подведения итогов, являются постоянными разницами. Их сальдированная сумма используется для расчёта дополнительного налогового расхода[22]. Налоговые разницы, оказавшиеся на этом счёте после списания на него величин со счетов 90-Н и 91-Н, являются временными разницами. Их сальдированная сумма используется для расчёта отложенных налогов, а затем списывается на счёт 84-Н.

Таким образом, метод контрарных счетов позволяет вести системный бухгалтерский учёт всех видов налоговых разниц без каких либо исключений. Разумеется, этот метод является далеко не единственным для синтеза задач налогового и бухгалтерского учётов. Подобные методы внедряются разработчиками известных программных продуктов по ведению бухучета в виде своеобразных налоговых надстроек к основным бухгалтерским системам. В виду их разнообразия любая нормативная регламентация

[22] Дополнительный налоговый расход – это результат умножения постоянных разниц на налоговую ставку. В ПБУ 18/02 он обозначен совершенно неуместным термином «постоянное налоговое обязательство». Использование термина обязательство в данном случае совсем не подходит, так как речь идёт об уточнении величины расхода по налогу на прибыль. К бухгалтерскому балансу, в котором отражаются обязательство данный объект учёта не имеет никакого отношения.

таких методов нанесла бы только вред. Только сама организация способна выбрать для себя наиболее эффективный способ.

ВЫВОДЫ

Разделение налогового и бухгалтерского учёта можно констатировать как состоявшийся факт. Оно явилось результатом действия объективных причин, которые проявились на современном этапе развития мировой экономики. Разделение учётов нельзя назвать сугубо российским явлением. Оно в той или иной степени в разное время проявилось во всех национальных экономических системах, базирующихся на рыночных принципах. В России за полтора постсоветских десятилетия в целом повторились те же процессы, которые происходили в странах Запада в последние три-четыре десятилетия. Хотя в частностях эти процессы имели свою национальную уникальность.

Главной причиной разделения учётов стало принципиальное различие между целями расчёта налогов и налогового администрирования с одной стороны и целями формирования финансовой отчётности для принятия экономических решений с другой стороны. Из всех разрозненных потребностей внешнего использования бухгалтерской информации компаний эти два направления стали играть настолько значимую социально-экономическую роль, что для обеспечения каждого из них потребовалось обособленное независимое внешнее регулирование. Различные цели потребовали использования не только разных, но и противоположных регулятивных принципов. В результате требования к исходящей итоговой информации, предоставляемой налоговым и бухгалтерским учётом, оказались несовместимыми. Для совмещения остался возможным ввод данных, а также в какой-то степени сам учётный процесс, но без претензий на совмещение на выходе.

Принцип экономической обоснованности налогов, на котором строится налоговая система, требует применения в качестве объектов налогообложения реальных экономических показателей. Это соображение ориентирует налоговую систему на показатели финансовой отчётности, так как они являются лучшим отражением экономической реальности. Однако, такая ориентировка справедлива лишь для наиболее общего уровня подходов, используемых в учёте. С продвижением от общего к частному растёт количество решений, необходимых для достижения налоговых целей, которые несовместимы с решениями тех же вопросов для финансовой отчётности.

В контексте использования налогов в качестве инструмента макроэкономической государственной политики ориентировка на показатели финансовой отчётности эффективна только для пассивного сглаживании циклических колебаний экономики через систему встроенных стабилизаторов. В то же время привязка к финансовой отчётности становится препятствием для активного регулирования через дифференциацию налоговой нагрузки посредством налоговых льгот и иных подобных инструментов.

Если экономическую обоснованность налогов связывать со справедливостью налогообложения, то использование правил бухгалтерского учёта для налоговых целей также является неоднозначным. Экономически обоснованная система показателей финансовой отчётности теряет своё качество при выдёргивании из неё отдельных элементов. Для конкретизации объектов налогообложения без такого выдёргивания не обойтись. Но отдельно взятый показатель вне контекста остальных не является отражением экономической успешности налогоплательщика, каким является вся финансовая отчётность, и в результате справедливость утрачивается. Например, налогообложение прибыли по кассовому методу представляется более справедливым, чем по методу начисления, так как уплата налога производится исключительно денежными средствами. При таком условии распределение налоговой нагрузки по периодам, основанное на денежных потоках, а не на начислениях, более адекватно соотносится со способностью налогоплательщика уплачивать налог.

Цели налогообложения не позволяют реализоваться основополагающим принципам составления финансовой отчётности и не обеспечивают качественных характеристик отчётной информации. Наихудшим образом обстоит дело с такой качественной характеристикой как надёжность финансовой информации. Фактически все элементы, обеспечивающие эту характеристику, при попытках их применения в целях налогообложения выворачиваются наизнанку и дают не просто нулевой, но даже отрицательный эффект.

Априори не может реализоваться нейтральность информации, поскольку налоговый учёт ведёт сам налогоплательщик. Любая предоставляемая им информация о своих же налогах заведомо предвзята. Преследование выгоды экономическими субъектами является основной движущей силой рыночной экономики, и стремление к минимизации налогов является самым естественным и нормальным поведением налогоплательщика. Расчёт налогов проверяется налоговыми органами, у которых также заведомо предвзятый взгляд, противоположный налогоплательщику. Для взаимодействия налогоплательщика и налоговых органов стимулирующие факторы делают совершенно неприемлемыми те нормативные условия, в которых взаимодействуют составитель финансовой отчётности и независимый аудитор. Профессиональное суждение, которое является естественным способом конкретизации требований стандартов финансовой отчётности, в отношении расчёта налогов совершенно неприемлемо.

Ещё более недопустимым для налогообложения является требование осмотрительности. В контексте объектов налогообложения оно равносильно тому, как потребовать от налогоплательщика стремиться занижать налоговые базы. Основываясь на принципе осмотрительности и первичности баланса, требования стандартов финансо-

вой отчётности строятся на презумпции расхода, когда для признания актива необходимы доказательства. В противовес этому, отвергая принцип осмотрительности и основываясь на первичности прибылей и убытков, нормативные требования к налоговому учёту строятся на презумпции отсутствия расхода, когда для его признания необходимы доказательства.

Также несовместимы подходы к построению требований о применении в учёте расчётных оценок. Если для финансовой отчётности регламентация оценок количественными критериями наносит вред, так как стимулирует составителей отчётности к искусственной подгонке фактов, то для налогообложения такая регламентация остро необходима, так как позволяет избежать искажения фактов в результате стремления налогоплательщика к минимизации налогов.

Те же причины не позволяют в налоговом учёте реализоваться приоритету содержания над формой. Требование к определённости параметров налогообложения обусловливает необходимость формализации налоговых норм. Порядок расчёта налогов определяет размер безвозмездно отчуждаемого имущества и поэтому всегда является предметом острых споров, в том числе судебных. Такие конфликты не могут нормально разрешаться без достаточно формализованной нормативной базы. Вопросы налогообложения могут решаться в соответствии с экономическим содержанием хозяйственных операций, не совпадающим с их юридической формой, только при том условии, что налоговое законодательство придаст этому экономическому содержанию новую юридическую форму.

Основополагающим конституционным принципом, на котором базируется налоговая система, является законодательное установление налогов. Исполнение этого принципа на практике означает установление всех параметров налогообложения непосредственно в налоговом законе. Попытки привязать параметры расчёта налогов к нормам другой смежной ветви законодательства, предназначенным для решения других задач, приводят к нарушению данного принципа, которое наносит двойной вред как налоговой системе, так и смежной сфере регулирования. Налоговая система лишается определённости, что приводит к резкому мультиплицированию конфликтных ситуаций и ставит под вопрос конституционность такого налога. Смежная система регулирования, в частности, система стандартов отчётности, теряет способность решать свои задачи, так как она не приспособлена для функционирования в условиях наличия прямых налоговых последствий. Подобные привязки, к сожалению, до сих пор имеют место в российском законодательстве. Скорейшее избавление от них является необходимым условием для эффективной работы национальной системы налогообложения и института

финансовой отчётности, а также для успешного сближения налогового и бухгалтерского учёта.

Попытки достичь разнонаправленных целей одними и теми же нормативными требованиями являются следствием распространённого заблуждения о том, что в этом может заключаться сближение бухгалтерского и налогового учёта. Сближение учётов действительно является значимой проблемой для организаций, решение которой позволило бы сократить их непроизводственные издержки. Но если производить её решение на спонтанной непродуманной основе, то усилия могут привести к ровно противоположным результатам, как сейчас происходит с российским бухгалтерским учётом.

Все перечисленные выше факторы несовместимости целей налогообложения и финансовой отчётности относятся к требованиям, предъявляемым к итоговой информации. Именно этот уровень является предметом нормативного регулирования, и поэтому попытки совмещать учёты в самих нормативных требованиях бессмысленны. Но необходимость получения различных данных на выходе не препятствует сближению и даже совмещению учётных систем. Причём это сближение окажется тем эффективнее, чем в большей степени останется свобода выбора у самой организации для решения этого вопроса.

Нынешний российский бухгалтерский учёт по своей сути представляет собой результат попытки совместить несовместимое – соединить расчёт налогов и составление отчётности не на уровне ведения учёта организацией, а на уровне нормативных требований к итоговой информации. Пытаться достичь нечто среднее между двумя разными целями – означает заранее обречь себя на неудачу – достичь третьей цели, в которой нет надобности. Нормативные требования к российскому бухгалтерскому учёту, претендуя на то, чтобы сделать его универсальным средством, превратили его в бесполезное средство. Организации не только не избавились от необходимости двойного учёта, но и получили в довесок третий учёт.

Российский бухгалтерский учёт стал для организаций третьим холостым учётом по той причине, что в его нормативной базе стали реализовываться похожие на МСФО требования на старой основе, которая предназначена совсем для другого. Современный российский бухгалтерский учёт базируется на имущественном юридическом подходе к определению бухгалтерских категорий, в то время как бухгалтерский учёт по МСФО базируется на информационном знаковом подходе к их определению. Имущественный подход ориентирует российский учёт на решение административных вопросов – таких как расчёт налогов, налоговое администрирование, имущественный контроль и т.п. Но эти вопросы, для которых такая основа была бы удобна, в стандартах по бухгалтерскому учёту не решаются. Вместо этого в них переписываются видо-

изменённые правила МСФО, которые не ложатся на неподходящую почву, и поэтому на практике не работают. В результате такой учёт не служит ни целям налогообложения, ни целям финансовой отчётности, а только ложится дополнительным бременем издержек на организации.

Бухгалтерский учёт, основанный на имущественных категориях, может быть полезен, если не станет позиционироваться как инструмент создания финансовой отчётности, а будет выполнять присущие ему функции административного характера. Для такого бухгалтерского учёта вполне подходит название, использованное в обсуждавшемся в последний год законопроекте Минфина, – «официальный». Важнейшей административной функцией учёта является расчёт налогов. Поэтому сближение налогового учёта с официальным бухгалтерским учётом должно заключаться в полном их совпадении, включая единство системы нормативных требований. Цели официального бухгалтерского учёта во всех аспектах совместимы с целями налогообложения, и никаких объективных причин для их разделения не существует. Наряду с расчётом налогов с помощью официального бухгалтерского учёта могут решаться сопутствующие задачи – такие как налоговое администрирование, имущественная идентификация юридических лиц, решение вопросов реорганизации юридических лиц, имущественный контроль и т.п.

Бухгалтерский учёт, основанный на информационных категориях, может быть полезен, если не станет позиционироваться как инструмент налогообложения, а будет выполнять свою функцию создания финансовой отчётности, полезной для принятия экономических решений. Для такого бухгалтерского учёта подходит название, которое иногда уже используется в его отношении, – «финансовый». Цели финансового бухгалтерского учёта несовместимы с целями налогообложения. Поэтому сближение налогового учёта с финансовым бухгалтерским учётом может реализовываться только через совместное решение общих задач. Пути такого сближения наилучшим образом сможет выбрать сама организация, и задача законодателя состоит в том, чтобы создать для этого благоприятные условия. С помощью финансового бухгалтерского учёта могут решаться любые сопутствующие цели при условии, что они ограничиваются получением экономической информации, содержащейся в финансовой отчётности.

Постановка разных целей не является препятствием для сближения учётного процесса и сокращения тем самым непроизводственных издержек предприятий. Если для этого будет создано благоприятное правовое поле, то у финансового и налогового (или официального) учёта отыщется достаточно много совместных задач, чтобы отпала необходимость создания организациями двух учётных систем.

Первое, что нужно для успешного сближения – это две независимые системы нормативных требований к финансовой отчётности и к расчёту налогов, которые не должны пересекаться между собой и содержать взаимные ссылки. Каждая из систем нормативных требований должна преследовать только собственные цели и не обременяться чужими задачами.

Требования к финансовой отчётности можно не изобретать заново, а просто изложить в российских стандартах требования МСФО. Если базировать эти правила на информационных категориях и исключить использование этих правил для целей налогообложения, то никаких препятствий для их практической реализации не будет, введение требований МСФО в России станет возможным в течение одного-двух лет.

Все нормативные требования к налогообложению необходимо формализовать непосредственно в Налоговом кодексе или принятых в соответствии с ним законах. Эти требования необходимо ограничить сугубо налоговыми целями и исключить все наследные нормы, перекочевавшие в налоговое законодательство из бухгалтерского учёта. Особенно это касается 25 главы НК «Налог на прибыль организаций». В целях создания благоприятной основы для сближения учётов налоговые нормы должны предоставлять налогоплательщику возможность использовать методы учёта, применяемые им при составлении финансовой отчётности. Эти опции не должны быть обязательными. Если налогоплательщик стремится легитимно оптимизировать налоги, выбирая наиболее выгодные законные способы расчёта налогов, сознательно соглашаясь с возникновением учётных разниц, то нельзя ему в этом препятствовать. Иначе забота о налогоплательщике обернётся против него самого.

Законодателю при построении нормативных требований следует сконцентрировать внимание на том, чтобы закрыть для налогоплательщика возможности недобросовестного манипулирования требованиями налогового законодательства, которые вызывают значимый налоговый эффект. В частности, ограничения на признание расходов в налогообложении прибыли, приводящие к возникновению постоянных разниц, можно признать в большинстве своём оправданными. Но того же самого нельзя сказать про временные разницы. Моменты признания доходов и расходов, применяемые при составлении финансовой отчётности должны быть доступными, но не обязательными для целей налогообложения, так как их вариации в основном не вызывают значительного налогового эффекта. Налоговые ограничения по моментам признания доходов и расходов должны строиться таким образом, чтобы появление временных разниц объяснялось лишь собственным выбором налогоплательщика, и разницы при этом были бы налогооблагаемыми. Неизбежные вычитаемые временные разницы могут быть оправданы

только в исключительных ситуациях, таких как перенос на будущее налоговых убытков.

Выполнение указанных условий необходимо для создания благоприятной и адекватной нормативной базы, в которой предприятия смогут успешно решить задачу сближения налогового и бухгалтерского учёта. Решение этой задачи сократит непроизводственные издержки предприятий, и будет способствовать более эффективному распределению ограниченных ресурсов в экономике. Самое главное, что решение задачи сближения учётов с использованием описанного подхода, не только не нанесёт ущерба, но напротив будет способствовать одновременному совершенствованию налоговой системы и института финансовой отчётности.

Краткие формулировки выводов по результатам исследования:

Разделение бухгалтерского и налогового учётов представляет собой объективный процесс, обусловленный несовпадением целей налогообложения и финансовой отчётности

Существует целый ряд факторов, которые привели к применению несовместимых принципов в налогообложении и в формировании финансовой отчётности; наиболее значимыми из них являются нейтральность и предвзятость информации, применение профессионального суждения, соотношение юридической формы и экономического содержания, принцип осмотрительности и регулятивные презумпции, применение расчётных оценок, необходимость законодательного установления налогов, регулятивная функция налогов

Современный российский бухгалтерский учет не востребован и представляет собой третий холостой вид учёта, поскольку не направлен на достижение какой-то конкретной цели; попытки поиска компромиссов направили его между разными целями

Основным условием эффективности системы налогообложения и финансовой отчётности является независимость нормативных требований к каждой из этих систем

Не существует никаких объективных предпосылок для разделения бухучета, решающего задачи административного характера, и налогового учета, поэтому эти учёты должны быть полностью совмещены

Целевая несовместимость налогового учёта с бухгалтерским наблюдается только в той степени, в которой бухучет является средством формирования финансовой отчётности, поэтому объективная проблема совмещения существует только между налоговым и т.н. «финансовым учётом»

Задача сближения двух учётов может и должна решаться путём реформирования того и другого: в бухгалтерском учёте должны быть выделены задачи администра-

тивного характера, не направленные на формирование финансовой отчётности, и полностью приведены в соответствие с требованиями налогового законодательства; в налоговом учёте там, где это не идёт в ущерб интересам налоговой системы, для налогоплательщика должны быть нормативно доступны (но не обязательны) те методы учёта, которые он применяет при формировании финансовой отчётности

При реформировании правил налогообложения прибыли в части сближения с финансовым учётом следует решить следующие задачи: устранение бухгалтерских норм, непосредственно не связанных с расчётом налоговой базы; устранение требований к аналитическому учёту, непосредственно не связанных с расчётом налоговой базы; устранение требований, ограничивающих раннее признание доходов и позднее признание расходов; либерализация требований по раннему признанию расходов и позднему признанию доходов путём установления предельного момента, охватывающего аналогичное правило для финансовой отчётности