Налоговая инвектива

Позвольте предложить тезис: НК как продукт человеческой деятельности - продукт негодный. Причем настолько, что должен ставиться вопрос о полной замене этого нормативного акта. // Максим Гринёв. Специально для Банкир.ру.

// Максим Гринёв, главный редактор Bankir.Ru

Причина столь радикальных мер в том, что документы подобного качества вредят экономике в целом, и НК стал еще одним показателем и стимулятором наметившихся тенденций в управлении экономикой и хозяйствующими субъектами.

Предвидя возражения типа "налоги не любят платить везде", предупредим, что речь пойдет о другом, а именно, о **некоторых** (курс. авт.) основных принципах создания документов, регулирующих экономику.

К сожалению, автор статьи не имел возможности прямого общения с непосредственными создателями НК, но по совершенству творения познается совершенство творца. Исследуй авторы НК эту связь, не родилось бы подобное.

Один (может и один) из авторов пресловутой 25 главы НК Карен Иосифович Оганян, оппонируя критикам своих трудов, решает этот вопрос так: «Я согласен, что любой документ оставляет желать лучшего, поскольку он не может быть идеальным» (Налог на прибыль.//Двойная запись. №5,2003.с.22).

Удивимся столь странной логике: согласиться, что документ оставляет желать лучшего можно, напротив, лишь при условии, что он **может** (курс. авт.) быть идеальным. Критиковать можно только то, что не идеально, но может быть таковым. То, что через критику не может быть улучшено, рождает не критику, а жалость.

Так что не «дух» критиканства заставляет оппонентов указывать на противоречия и откровенную чепуху в НК. Их поведение объяснимо. А вот позицию самого К.И. иначе как банальным желанием сохранить хорошую мину при плохой игре не назовешь.

Мы намеренно не полемизируем с К.И об идеях и идеальном. Эти понятия определяет философия, а не налоговое законодательство, и в дальнейшем будем использовать более доступное понятие - совершенство - и производные от него. Причина - читатель имеет представление о совершенном из опыта собственной жизни.

Возможно ли совершенное налоговое законодательство? - Да, возможно. Сразу оговоримся, что совершенство законодательного акта не означает, что никто из его пользователей не найдет в нем несовершенств, но оно означает, что эти несовершенства могут быть разрешены пользователем в рамках действующего законодательного акта без официального обращения к исполнительным органам или в суд.

Означает ли совершенство законодательного акта, что он не может быть изменен? - Нет, не означает. Это как раз и было бы идеализацией, но эти изменения должны сохранять достигнутое документом совершенство.

Является ли новое налоговое законодательство более совершенным, чем предыдущее? - Нет, не является. Так количество обращений в суды, связанных с разрешением налоговых конфликтов, резко увеличилось. И это только начало.

Приведем цитату одного из авторов НК Шаталова С.Д., которого Починок А. в бытность министром РФ по налогам и сборам охарактеризовал как идеолога налоговых реформ и человека с «нетривиальными рассуждениями».

«Вряд ли реалистично в таких условиях предполагать, что активным участником не только в разрешении налоговых споров, но и в формировании собственно правового пространства в сфере налогообложения могут стать суды..., рассматривающие споры между участниками налоговых отношений и выносящие решения по тем или иным вопросам. Эти сомнения связаны, с одной стороны, с тем, что в РФ нет прецедентного права, характерного для некоторых государств, и по одному и тому же вопросу различные суды могут выносить различные решения. С другой стороны, пропускная способность нашей судебной системы столь незначительна, что даже сегодня большинство дел ждут своей очереди на рассмотрение и вынесение по ним решений в течение многих месяцев и даже лет. Добавим сюда отсутствие достаточного числа судей, квалифицированно разбирающихся в налоговой проблематике, и отсутствии специализированных налоговых судов. Вряд ли можно ожидать, что ситуация

кардинально изменится в ближайшем будущем. В таких условиях чрезвычайно опасно переводить основные действия сторон в налоговых спорах в суд, поскольку это чревато параличом системы, неспособностью правительства собирать налоги и выполнять свои бюджетные обязательства, т.е. глобальным кризисом всего государства» (Шаталов С.Д. Комментарий к налоговому кодексу. М.: МЦФЭР., 1999, с.10).

Это высказывание примечательно по следующим причинам.

Во-первых, г-н Шаталов, отдавая отчет, вовсе не стремился уменьшать количество налоговых споров путем создания совершенного законодательства, а правовое государство, вообще, видит в увеличении судов и «судейских». Во-вторых, кому он адресует свои опасения по поводу перевода налоговых споров в суд и каким способом предлагает их решать?

Вполне могу представить юриста, советующего не обращаться в суд, но экономиста, радеющего об увеличении чиновников - нет. Если еще добавить, что ситуацию, возникшую в связи с выходом НК, подобным образом комментирует автор НК, то представляется, что Починок А. поскромничал с «нетривиальными рассуждениями» Шаталова: он - человек, по меньшей мере, удивительный!

К сожалению, мы поздно узнали об авторе/ авторах НК, и до сих пор мало что знаем, поэтому первый принцип, который должен был быть соблюден - это публичность авторов налогового законодательства.

Все заинтересованные стороны должны иметь представления о достоинствах авторов, их профессиональном уровне и прочее. Опасения, что публичность авторов станет причиной давления на них различных лобби, - аргумент слишком сильный. Он может быть применен и к сторонникам этого взгляда. Тем более что келейность при написании НК как раз и подтвердила опасения на этот счет: «Можно выделить несколько этапов его трансформации (о НК - авт.), далеко не всегда последовательных и зачастую обусловленных тем, какие именно группы и соответствующие групповые интересы в каждый период времени могли оказать наибольшее влияние на принимаемые решения» (Шаталов. Указ. соч.с.7).

Не будем комментировать легкость и такт, с которыми г-н Шаталов сообщает об этом. Заглянув в НК, назовем эти группы: нефтяные, газовые и водочные «короли». То, что содержит НК, их не затрагивает; то, от чего НК отказался, в первую очередь, выгодно им.

Так что, факт, что «Сергей Шаталов был первым, кто начал работу над текстом Кодекса, с жаром отстаивал его необходимость и даже согласился пойти на работу в Минфин, чтобы поскорей увидеть воплощенными в жизнь результаты своего труда» (фраза Починка), мы, следуя его примеру, тактично объясним реализацией мальчишеской мечты о славе Колумба. Хотя, может, и ошибаемся...

Публичность автора предоставляет ему право выбрать между своим добрым именем или угождением частным интересам. Для профессионала этот вопрос решается однозначно.

Второй принцип основывается на специфике налогового законодательства, определяет состав налогового законодательства и иерархичность законодательных актов в нем. Он тесно связан с решением вопроса о пользователях этого законодательства. Наивно полагать, что с налоговым законодательством сталкивается любой гражданин страны, он сталкивается с его последствиями, что не одно и то же.

Вообще, в природе налогового законодательства заложена многосоставность и отсутствие иерархичности, т.е. части равны по статусу.

Многосоставность основывается на различных функциях и статусе участников налогового процесса, иерархичность (читай - ее отсутствие) - на единых задачах, решаемых этим процессом.

Под налоговым процессом мы понимаем объективно отражающий цели государства порядок изъятия установленных законодательством платежей.

Если добавить, что налогообложение объективно основывается на данных БУ, то

структура предыдущего законодательства представляется более совершенной.

Изъяны действительно были: законодателем инструкций был один из участников налогового процесса, а именно, ГосНИ; отсюда, закон имел главенствующую роль над инструкцией; плюс отсутствие в налоговом законодательстве ограничений на формы подзаконных актов.

Предыдущее законодательство, действительно, не устанавливало преград для законотворчества, поэтому в зависимости от потребностей правительства каждый орган мог в меру своих знаний толковать, а в меру своих полномочий - обязывал применять истолкованное. На этой волне разговоры о принятии нового законодательства звучали актуально, но разрешение этих вопросов представляется сомнительным.

Авторы решили, что поскольку лишь для закона требуется утверждение Думой, объединить, на их взгляд, разнокалиберные нормативные акты под одной обложкой, и представить дело так, что к налогам интерес у всех равный.

Основным творческим методом авторов НК стало собирание. Причем, по их задумке, процесс этот перманентный. Если к этому добавить патологическую тягу авторов к детализации, то очевидная громоздкость НК сегодня уже завтра вызовет прилив трогательных воспоминаний.

«Однако формирование достаточно общего - без существенных деталей и отдельных нюансов - налогового законодательства (законов и примерно (что значит «примерно»? - авт.) равных им по статусу нормативных актов региональных органов законодательной власти и представительных органов местного самоуправления) выглядит весьма и весьма спорным с т. зрения его универсальной применимости при отсутствии каких-либо механизмов возможной детализации общих норм в будущем. Такой подход изначально вносит в налоговые отношения элементы субъективизма, неопределенности и, следовательно, потенциальной конфликтности, что, в свою очередь, значительно увеличивает риск принятия ошибочных решений как для налогоплательщика, так и для налоговых органов» (Шаталов. Указ. соч.с.9).

Не утверждаем, что детализация - это плохо, но она хороша только после обобщения.

Это научный подход, а не обывательский.

Поэтому возврат к существованию закона и инструкции неизбежен, но со следующим дополнением.

Написанные для различных пользователей и ситуаций, имеющие характерные отличия, закон и инструкция - одно и тоже законодательство. Это не противоречие, а антиномия.

Это не означает, что инструкция не может детализировать закон, но означает, что они дополняют друг друга. В любом случае, обобщению как методу, за редким исключением, должно быть отдано предпочтение.

Налоговое законодательство - не резиновый шар и не энциклопедия налоговых казусов и коллизий. Оно ограничено ограниченностью (извините за тавтологию) фактов хозяйственной деятельности. Факты эти давно обнаружены, разобраны и обобщены. Представлять, будто НЗ проливает свет на природу этих фактов, - невежество.

«Вместе с тем предложенная конструкция выглядит достаточно хрупкой, поскольку в большей степени ориентирована на идеальные модели (в частности, на непосредственный учет не в качестве идеологии законодателя при конструировании системы, а в качестве прямых норм, подлежащих непосредственному применению, - отдельных общефилософских принципов (чем С.Д. не угодила «наука наук»? - авт.), чрезвычайно трудных для практической реализации (еще бы! Сказал бы лучше, для понимания. - авт.), на «принцип справедливости» и «учет фактической способности к уплате налогов», на презумпцию невиновности налогоплательщиков, на сокращение административных и расширение судебных процедур) и иногда представляется несколько оторванной от жизни» (Шаталов. Указ. соч.с.10-11).

Не знаем, с кем полемизировал С.Д., цитируя вполне устоявшиеся понятия, но по тому, как здесь все свалено в кучу, можно судить, что представлением об экономике как подсистеме государства и налогах как части этой подсистемы он не обладает.

Третий принцип - определение структуры нормативного документа, который основывается на специфике «жанра». Пользователь должен иметь возможность найти то, что его интересует не только по оглавлению. Он должен не только проникнуться логикой авторов, но их логика должна не противоречить логике пользователей. Резюмируя, скажем, аморфность НК - свидетельство того, что порядка в мыслях у авторов предыдущего законодательства было значительно больше.

Четвертый принцип - язык НЗ. Он должен быть русским. Не литературным русским, поскольку при написании налогового законодательства не обойтись без специальных терминов, но русским: в России, в т.ч. нормативные акты, принято писать на русском языке. То, что НК - это перевод или подстрочник зарубежного законодательства, - миф. Язык - это адекватное выражение мысли. На языке Налогового Кодекса не говорят и не думают, так можно только написать.

Мы не будем приводить примеров: читатель может сам открыть наугад любую страницу НК или даже оглавление, и если объемы прочитанного и пригодного для пересказа будут отличаться, то - у читателя все в порядке.

Практику, когда представители официальных органов ездят по городам и весям и путано разъясняют (заметьте, не бесплатно), **что хотел сказать законодатель** (курс. авт.), нормальной не назовешь.

Это не к тому, чтобы перестали ездить, а к тому, чтобы научились писать.

В самом тяжелом положении оказались специалисты, не заставшие предыдущее налоговое законодательство. Их старшие коллеги хоть могут догадаться, о чем может идти речь.

Пятый принцип - это определение налоговым законодательством понятий, использованных в нем.

Авторы задали себе вопрос: действительно ли, для расчетов и проверки налогов

необходимы специальные экономические знания? Нельзя ли создать отдельный институт налоговых специалистов? Решили: почему бы и нет. В противном случае, планета вращаться не перестанет.

Доводим до сведения, что налогами изначально занимается экономика, налоги - ее раздел. Чтобы только ознакомиться с тем, что открыто, авторам НК не хватит жизни.

Избегать экономических понятий при написании налогового законодательства или толковать эти понятия с обывательской точки зрения - отвергать еще и логику (есть такая наука!).

Используемые в налоговом законодательстве понятия должны быть тождественны определенным экономикой значениям. Попытка для написания НК и стандартов БУ использовать исключительно понятия доход и расход - сродни составлению алгоритма задачи высшей математики, используя исключительно сложение и вычитание.

Так, НК, пытаясь обойтись минимумом понятий, выхолостил такие понятия, как выручка, реализация, затраты (себестоимость), вознаграждение за труд и др., необходимость в определении которых ощущалась и предыдущем законодательстве.

Возражение, будто эти понятия в других языках имеют другие оттенки или даже смысл - не повод отказываться от них: экономисты всех стран легко различают, о чем идет речь.

Кстати, понятия доход и расход в экономике - это родовые понятия нескольких десятков понятий, причем в макро- и микроэкономике применяемых по-разному. Они для российского экономиста даже не являются антонимами в строгом смысле (антоним понятия расход в русском языке - это приход). Доход - это всегда разница, даже если вычитаемое равно нулю. Признак дохода, что он реально увеличивает капитал, а не только актив. Поэтому, в случае перевода на английский, в частности, при определении прибыли, доход, о котором идет речь НК, должен быть переведен как выручка от реализации (*revenues from sales*), а расход как себестоимость реализованных товаров (*cost of good sold*) (См.: Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета. М.: ФиС, 1993.- 496 с.). Выручка - не доход, как утверждает ПБУ №18 «Доходы организаций». Она не всегда приводит к увеличению капитала. Если выручка не покрывает текущих затрат

предприятия, она приводит к его уменьшению, но не перестает оставаться выручкой.

Некомпетентность проявилась и в определении НК понятия расход через понятие затраты, которое само нуждается в определении. Авторам показалось, что расход - это затраты.

Предыдущее законодательство тоже плохо улавливало эту разницу, но хоть не определяло одно через другое. Эти два понятия, действительно, близки по смыслу, но в экономике и в налоговом законодательстве используются в различных ситуациях: расход связан с фактом оплаты, в зависимости от чего уменьшает или не уменьшает налогооблагаемую базу; затраты - с фактом отнесения на себестоимость продукции.

Другую логическую ошибку допустили авторы, ограничившись определением дохода через родовое, по отношению к нему, - экономическая выгода. Требовалось указать, как отличить доход от других, входящих в понятие экономическая выгода, поскольку объем этого понятия шире. Кроме того, ни в I, ни во II части НК авторы не указали, чем доход физических лиц отличается от дохода юридических, и чем руководствовались, когда начисления на заработную плату назвали налогом (если бы указали, избежали бы многих ошибок).

Хотя приверженность к логике у авторов наблюдается.

Уже упоминаемый К.И.Оганян, рассуждая о том, надо ли платить налог на прибыль с беспроцентных или низкопроцентных для предприятия займов, заявляет: «Не стоит забывать об экономической выгоде. Впрочем, то, что нет «прямого» дохода, конечно, проблема. Поэтому пока мы в министерстве только отрабатываем общее мнение по налогообложению займов, советуясь с юристами и сотрудниками других департаментов» (См.: Указ. соч.).

Вообще, наступление именно на эти хозяйственные операции со стороны налоговых органов вызывает недоумение: банки давно перестали выполнять свои функции кредитных учреждений и производить деньги в необходимом для экономического потенциала страны количестве, и речь должна идти об ограничении доли прибыли банков от «побочных» видов деятельности и создании альтернативных кредитных

учреждений. Но, это к слову...

Конечно, если прибыль - это доход, а доход -это экономическая выгода, тогда - конечно... Вот только задумывался ли К.И., почему налог назван налогом на прибыль, а не налогом на экономическую выгоду? Задумывался ли он, что прибыль не виртуально, а денежном выражении учитывает всю массу экономических выгод: и близость к поставщику и потребителю, и школьную дружбу, и знакомство с банкиром, и, извините, уровень знаний.

Если бы К.И. еще узнал о том, что существует механизм, способный это учесть, а именно, БУ, то... мы бы о К.И. никогда не узнали.

Одновременно и не случайно вместе с подготовкой НК была начата работа по внедрению так называемых Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Почему так называемых? Потому что МСФО далеки от стандартов. Их появление было связано с довольно сомнительными намерениями транснациональных корпораций создать универсальный учет. Скоро поняв бессмысленность этих занятий, МСФО стали частью процесса глобализации. МСФО основываются не на принципе унификации, а на синтезе существующих в различных странах подходов учета и оценки объектов БУ. Свою роль они оценивают скромно - гармонизация (читай - согласование) учета и отчетности в различных странах.

Конечно, для какой-нибудь «банановой республики» МСФО могут оказать неоценимую услугу, но для России, подарившей миру не одного Нобелевского лауреата в области экономики...

Введение в российскую практику МСФО вызывает трепет у самого руководителя Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности МФ РФ Бакаева А.С.: «Экономические последствия перехода России на международные стандарты в достаточной степени не проанализированы». Сам он смутно представляет, что было и что есть в российском учете. Единственное, в чем он уверен, что от специалистов, которые будут сталкиваться с МСФО, «потребуется также хорошее знание английского языка для непосредственного ознакомления с первоисточником» (См.: Бакаев А.С. Российский учет и международные Стандарты финансовой отчетности.// Бухгалтерский учет. №3, 2003, с. 6).

Интересно, а сам Александр Сергеевич владеет английским языком?

Официальная версия компании по внедрению МСФО - их отсутствие препятствует вхождению российских предприятий на западные рынки, а также зарубежным инвестициям в экономику России. То, что это повод, подтверждает факт, что в списке причин, почему с Россией не надо иметь дело, эта причина на Западе не называется. Их БУ сам далек от МСФО. Устрани мы этот повод, появится другой. Превращение России из «империи зла» в страну, где правит мафия, - часть экономической политики, направленная на удержание инвестиций и защиту своих рынков. Это проявление мировой экономической конкуренции. Как говорится, «загружают» того, кто «загружается».

«Наши стандарты» были ничуть не хуже: они прекрасно справлялись с функцией обеспечения достоверного отражения финансово-экономического положения предприятия на отчетную дату. И прозрачность (открытость) здесь ни при чем. Правительство само положило ей конец в 1996 г., обязав статистические органы торговать «нашей» отчетностью, тем самым сделав все предприятия «транспарентными». Так что, в области прозрачности мы впереди планеты всей. Вот только при «поголовной» прозрачности судить о прозрачности предприятия не имеет смысла. Кроме того, это породило проблему «рисованной» отчетности. Но, это тема для отдельного разговора.

Вообще, ценность бухгалтерской отчетности определяется ее возможностями достоверно (объективно) отражать финансово-экономическое состояние предприятия (о чем говорилось выше) и достигается: 1) унификацией учета и оценки объектов БУ; 2) способностью форм бухгалтерской отчетности предоставить необходимую пользователю информацию без раскрытия информации, относящейся к разряду коммерческой.

НК и отдельные ПБУ обесценили бухгалтерскую отчетность. Произошло это благодаря следующему.

Различия в способах начисления амортизации для целей налогообложения (по НК) и для БУ (ПБУ №6/01 «Учет основных средств»), различия, допустимость которых признало и ПБУ №18 «Учет расчетов по налогу на прибыль» привели к тому, что менеджмент предприятия, в зависимости от своих целей, может увеличивать или уменьшать активы

предприятия. Например, для подтверждения обеспеченности кредита - увеличивать, для расчета величины чистых активов, в случае выхода одного из участников, - уменьшать.

Чтобы подтвердить реальность оценки ОС, теперь не только потребуются согласие предприятия, доскональное изучение учетной политики, но также аналитические данные БУ, которые, бесспорно, являются коммерческой тайной. Прибавьте к этому время и деньги.

Амортизационные отчисления становятся для предприятия источником в сумме, учитываемой для целей налогообложения. Это не означает, что способы начисления амортизации не могут быть различны (в зависимости от потребностей в инвестициях государство **обязано** (курс. авт.) обязывать предприятия применять тот или иной способ/способы), но начисление в БУ должно совпадать с налогообложением всегда.

Исключение из ф.№1 «Баланс предприятия» справочных статей о первоначальной стоимости ОС и сумме амортизационных отчислений и перенесение суммы амортизационных отчислений (тем более, по данным БУ) в приложение к годовому балансу тоже не является оправданным: исчезает наглядность, возможность анализа, снижается статус промежуточной отчетности.

Мы не будем рассказывать, как в сегодняшней ситуации недобросовестный участник рынка может предоставлять заинтересованным пользователям «рисованную» отчетность. Скажем только, что сделать это легко. Ни статистические, ни налоговые органы, ни институт аудиторов не решают этой проблемы. Это касается этики бизнеса и требует, помимо устранения указанных недостатков, других механизмов.

В соответствии с НК, максимум что ожидает предприятие за подобное нарушение - это штраф 2000 руб., а за повторное нарушение - 5000 руб.

Другое сомнительное нововведение связано со списанием всей суммы расходов (нормативных и сверхнормативных) на затраты и включение сверхнормативных расходов, а также расходов, которые ранее списывали за счет оставшейся в распоряжении предприятия прибыли, в ф. № 2.

Непосредственно БУ это затронуло мало: в зависимости от развитости управленческого учета на предприятии, указанные операции и так проводили через актив, а вот для внешних пользователей и собственников предприятия - это событие значительное.

Если раньше для **подтверждения** (курс.авт.) суммы сверхнормативных расходов и израсходованных менеджментом в течение года сумм за счет собственных средств предприятия, благодаря т. н. увязкам, достаточно было иметь фф. №1 и №2, то теперь для этого необходима еще и налоговая декларация по налогу на прибыль, которая защищена НК как налоговая тайна. Если раньше отчетность предприятия проверялась налоговым органом на предмет правильности ее составления (вновь благодаря увязкам), то теперь пользователь вынужден верить в добросовестность и профессионализм составившей ее стороны.

Не надо обманываться расшифровками и пояснениями к балансу. Они, опять-таки, могут быть подтверждены только данными БУ.

Конечно, существуют независимые аудиторы, но насколько они независимы, знает тот, кто платит. Вот вам и поле для злоупотреблений менеджеров.

Мы очень часто что-то заимствуем, нередко разрушая накопленный и будущий потенциал отечественной науки. Наше заимствование напоминает обезьянничество. Тот факт, что у нас не «как у всех», - еще не повод, очертя голову, ломать и копировать, тратя народные деньги, и создавать никому не нужные рабочие места, потому что «у всех» бывает всякое.

Сегодня образцом для нас стала американская модель БУ со своим плюрализмом и либерализмом. Так вот, недавние скандалы с компаниями Enron , Arthur Andersen и Rolcome - свидетельство, что не все у них в порядке.

Назвать эти факты национальным позором Америки - было бы слишком, но позором американского национального учета - не преувеличение.

А теперь сопоставьте эти факты с тем, что в российском бизнесе ограниченная форма ответственности - привилегия не только акционерных обществ, в отличие от Америки, плюс прибавьте уровень нашей корпоративной этики и мягкость наказания - и будущая картина вырисовывается сама собой.

Теперь несколько слов о «вершине» творчества реформаторов - о налоговом учете и связанном с ним ПБУ № 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

В рамках статьи мы не будем описывать эволюцию представлений «отцов» НК по данному вопросу, тем более что она и сейчас находится в движении, и закончится все тем, что налоговый учет окажется не чем иным как учетом налогов в БУ.

Скажем только, что одной из причин этого «изобретения» стало непонимание природы ОС, амортизационных отчислений и расходов, связанных (нормативных и сверхнормативных) или несвязанных с получением предприятием прибыли.

Налоговому законодательству не обойтись без экономической теории, оно должно быть написано не юристами, а экономистами. Юриспруденция и экономика находятся в таком же отношении, как, например, юриспруденция и строительство. Здесь ключевое слово не «законодательство», а «налоговое».

Для налогового законодательства право предприятия с помощью амортизационных отчислений уменьшать прибыль до ее налогообложения - это, во-первых, признание государством объективной необходимости ОС для производственного процесса; во-вторых, проявление государством заинтересованности в возобновляемости и непрерывности этого процесса. Это справедливо и для нормативных расходов.

Объявление какого-либо рода расходов сверхнормативными - это, с одной стороны, антизатратный механизм; с другой - памятка для собственников, что не все произведенные управляющими расходы являются оправданными, не все могут быть восстановлены за счет покупателя, а значит, что они (эти расходы) уменьшают имущество собственников.

Несвязанные же с получением прибыли расходы приводят минимум к ухудшению качественных показателей предприятия.

Учитывая специфику ОС и амортизации, скажем, что современное российское законодательство закрепило за ОС право иметь две жизни: видимую - основанную на данных БУ; и реальную невидимую - основанную на данных т.н. налогового учета.

Таким образом, официальная финансовая отчетность со всеми своими расшифровками утратила значительную часть своей «потребительной стоимости» для пользователей, о чем говорилось выше. Для работы с ней требуются значительные корректировки, которых в отчетности нет.

Не ошибемся или ошибемся не очень, если скажем, что самый большой шок у бухгалтерского сообщества вызвало появление ПБУ № 18. Говоря словами сатирика, они понимали, что что-то не понимают, но что они не понимают, они понять не могли.

Кроме откровенных ляпов и недоговоренностей, авторы применяли знакомые каждому бухгалтерскому уху понятия в таких вариантах и сочетаниях, что вряд ли это не отразилось на здоровье отдельных наиболее вдумчивых читателей.

Возникало ощущение, что некоторые кодифицируемые счетами понятия стали менять ориентацию. Стремление различать при неумении найти общее выразилось в рассуждениях о разных разницеах, условных расходах и доходах (кто, когда и о чем условились - так и останется тайной). Не трудно догадаться, что «условные» расходы и доходы выливаются в «условную» прибыль.

Обретение уверенности бухгалтерами началось после семинаров с участием представителей Минфина: на семинарах были даны контривки (проводки).

Вообще, перевод БУ в разряд эзотерических знаний представляется забавным. Не удивлюсь, если скоро появятся объявления гуру-бухгалтеров, связанных с «высшими сферами» и потому знающих все.

Итак, были даны проводки. Дебет и кредит счета 68 уравнились какими-то отсутствующими в плане бухгалтерских счетов счетами с названиями, синонимичными сути дебета и кредита счета 68.

Вот здесь все и выяснилось! Творцы ПБУ утверждали, что не весь уплачиваемый в бюджет налог на прибыль является для предприятия расходом, а только часть, начисляемая с балансовой прибыли. Другая же часть, со сверхнормативных расходов - это актив.

Если это действительно так, то именам наших соотечественников стоять в коротком ряду величайших экономистов. Да что там экономистов! Сам монах Пачоли (1445-1517 гг.) не смог бы удержать слез радости, видя столь неформальный подход к своему открытию.

Что нам позволяет утверждать, будто авторы ПБУ рассуждали именно так? - Данные ими проводки. Проводки для бухгалтера говорят больше, чем тысячи прочитанных страниц; проводки - это квинтэссенция (читай - пятый элемент) любой экономики; проводки - это индикатор нашего экономического мышления.

Если предыдущее налоговое законодательство не скрывало, что за счет ограничения на списание расходов в себестоимость, увеличивается **реальная** (курс. авт.) ставка налога на прибыль, то настоящее, подгоняемое идеей низких налогов, этот факт пытается стыдливо замолчать.

Поэтому еще один, шестой, принцип налогового законодательства - оно должно быть удалено от влияния политической конъюнктуры. Изменение налогового законодательства должно служить не политическим амбициям, а благу экономики. Понижение или повышение налоговых ставок - это один из экономических инструментов, а не повод спекулировать или критиковать.

Оценивая рекомендуемые проводки, скажем языком юридическим: эти проводки ничтожны. Это признали и сами авторы, классифицировав остатки по предлагаемым счетам как внеоборотные активы и долгосрочные обязательства (если бы они знали, что это такое...). Для приведения баланса (ф.№1) в пригодное для анализа состояние

остатки по счетам 09, 99 должны быть просто списаны за счет собственных источников, а проводка Дт68/Кт77 должна быть просто свернута. И все!

Мы намеренно прерываем разговор о II части НК: разбор ошибок только этой части послужил бы поводом к написанию многотомной монографии, и переходим к I части. Свою критику мы построим преимущественно на том, что в ней отсутствует и тем не менее вступает в противоречие с изложенным в ней. Вновь остановимся на самых значимых моментах.

Итак, в ней отсутствует указание на функции налогов. Их три.

Первая, фискальная: зависимость расходов государства от доходов.

Вторая, стимулирующая: заинтересованность государства в существовании и развитии отдельных отраслей, а также в реализации общегосударственных программ происходит через систему льгот.

Отказ от этого инструмента - признание, что рынок - система саморегулирующаяся, не нуждающаяся ни в чем, тем более, в правительстве.

Предыдущее налоговое законодательство имело изъяны в системе льгот. Часть льгот распространялась на предприятия, в уставном капитале или среднесписочной численности которых присутствовала доля лиц, нуждающихся в компенсации или государственной поддержке. Другая же часть льгот была абсолютно оправдана.

Заявления президента и правительства о заинтересованности в инвестициях и в решении обострившихся экологических проблем при отказе от льгот по этим видам деятельности выглядят нелепо.

Третья, регулирующая. Эта функция связана с обязанностью государства регулировать

инфляцию. При увеличении инфляции - налоги повышаются, при уменьшении - наоборот. Государство должно иметь право пользоваться этим инструментом, тем более что другие (ГКО) оно само и разрушило в 1998 году. Следует напомнить, что повышение налогов по этой причине должно сопровождаться созданием в рамках Бюджетного кодекса стабилизационного фонда.

Закрепление этих функций в налоговом законодательстве будет шагом вперед и создаст предпосылки для действительной транспарентности экономической политики государства. Это был седьмой принцип.

Следующее - это отсутствие в НК четко сформулированных принципов налоговой системы и принципов налогообложения. Если первое еще как-то присутствует в нем, то о принципах налогообложения - вновь ни слова.

Под налоговой системой понимается совокупность участников налогового процесса, их прав и обязанностей, а также перечень, порядок согласования, утверждения и вступления в силу налоговых нормативных актов.

Под налогообложением - процесс определения налогооблагаемой базы, исчисления, начисления и уплаты установленных законодательством платежей. Отсутствие изложенных принципов налогообложения приводило и приводит к неоправданной детализации, тиражированию различных разъяснений и писем, не позволяет обосновать обязанность по уплате налогов в спорных случаях; кроме того, не гарантирует налогоплательщику, что завтра ему вдруг не придется начислять знакомый налог на незнакомую налогооблагаемую базу и не исключает ситуаций, когда налогоплательщик, выполнив свои обязательства перед бюджетом, после этого не сможет рассчитаться с другими кредиторами (все это было не раз).

Здесь уместно процитировать Гельвеция: «Знание некоторых принципов легко возмещает незнание некоторых фактов».

Это был восьмой принцип.

Девятый принцип касается законодателя налогового законодательства. Это один из самых сложных вопросов. Причина - оценка качества налогового законодательства требует специальных знаний. Депутаты, вряд ли, ими обладают, поэтому в порядке утверждения НК Думой видится элемент лукавства. Конечно, они имеют право привлекать экспертов, но это не снимает проблемы.

Решение видится в создании института независимых присяжных бухгалтеров (по примеру Америки), в компетенцию которых будет входить в том числе экспертиза налогового законодательства. Это нечто вроде Конституционного суда, но с рядом отличий. Одно из них - их избирает бухгалтерское сообщество. Поэтому встает вопрос об объединении специалистов БУ в общероссийскую организацию и придание ей соответствующего статуса. Сегодня бухгалтеры разобщены, их мнение нигде не учитывается, хотя именно они в большинстве являются носителями пусть маловостребованных нашей экономикой знаний.

Создание подобных структур невозможно без инициатив академической науки, но представляется своевременным.

Заключительный в рамках данной статьи, десятый, принцип определяет характер комментариев к налоговому законодательству.

Современные законодатели, в том числе, г-н Шаталов, исходят из того, что комментарий - это постатейные критические замечания, вводящие читателя в проблематику действующего законодательства. Авторы не особенно смущает противоречие между творцом и творением. Они с такой легкостью с кем-то полемизируют, предупреждают и находят противоречия в созданном не без их участия, что аллюзия на Франкенштейна напрашивается сама собой. Пассажи типа «к сожалению», «возможно» и др. в комментариях недопустимы.

Комментарий - это толкование, это механизм детализации, это документ, помогающий пользователю в практическом применении налогового законодательства и свидетельствующий об отсутствии противоречий между общим и частным. Именно на этом основано преимущественное право автора толковать нуждающееся в толковании, право, которое авторы НК и реализовали.

Подытоживая, скажем, что автору статьи не встречались люди, аргументировано утверждающие, что новое законодательство лучше старого, как раз напротив, поэтому несколько слов о некоторых, на взгляд сторонников НК, аргументах.

Первый аргумент - НК снизил ставки налогов.

Этот аргумент легко разбивается о риторический вопрос: а разве предыдущее законодательство не позволяло их снижать? Разве оно не имело таких прецедентов?

Аргумент второй, периодически звучащий с экранов телевизоров - введение НК повысило собираемость налогов.

Это тоже не аргумент. Под собираемостью налогов понимается отношение начисленных предприятием (заметьте, не государством), налогов и предприятием же уплаченных, из чего следует, что собираемость при любом налоговом законодательстве стремится к единице. Если же под собираемостью официальные лица подразумевают соответствие запланированных налоговых поступлений фактическим, то об этом так и необходимо говорить.

Автор не питает иллюзий по поводу аргументации против изложенного в статье. Она будет (если она вообще будет) в виде рассуждений о многообразии подходов, о рецидивах старого мышления или в виде скрытых ссылок на авторитеты.

Перефразировав мысль Честертона, скажем так: плохо не то, что некоторые люди являются носителями философии, отличной от моей; плохо то, что свою философию они не могут выразить.

Опасность кроется также в том, что правительство не готово радикально менять НК, как оно это сделало с предыдущим законодательством. Это равносильно признанию ошибки. Оно будет призывать выискивать рациональные зерна и изменять НК «порциями поправок» (фраза С.Д. Шаталова). Но так как этих зерен в общей массе немного, то автор закончит тем, с чего начал: НК как продукт человеческой

деятельности - продукт негодный, причем настолько, что должен ставиться вопрос о полной замене этого нормативного акта.

И чем скорее мы обнаружим стремление к этому, тем лучше...