

УДК 657.446  
ББК 65.052.201.4  
О 55

**Е.В. Оломская**

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных (АОД) Кубанского государственного университета, г. Краснодар, Тел.: (861) 219 95 01 (доб. 201), e-mail: olomskie@mail.ru*

## ОСНОВНЫЕ ПРОТИВОРЕЧИЯ В СИСТЕМЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ПУТИ ИХ ПРЕОДОЛЕНИЯ

*(Рецензирована)*

**Аннотация.** В статье рассмотрены основные противоречия в системе нормативного регулирования налогового учета, определены принципы налоговой системы в целом и налогового учета в частности; исследованы соответствия приведенным принципам, определяемые российской системой нормативного регулирования учета; описаны случаи введения налоговым законодательством собственных трактовок понятий, отличных от общепринятых и используемых в других правовых актах; представлены мероприятия, необходимые для создания модели налоговой системы и налогового учета.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, налоговый учет, принципы налогового учета, метод начислений, учетная политика, налоговые доходы, налоговые расходы, налоговая отчетность.

**E.V. Olomskaia**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Audit and Automatic Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861) 219 95 01 (ext. 201), e-mail: olomskie@mail.ru*

## BASIC CONTRADICTIONS IN THE SYSTEM OF REGULATORY TAX ACCOUNTING AND WAYS OF OVERCOMING THEM

**Abstract.** The scientific article reveals the basic contradictions in the system of regulatory tax accounting. It defines the principles of the tax system in general and tax accounting in particular. The paper studies conformity to these principles determined by Russian regulatory accounting system. The author describes the cases of tax legislation introducing their own interpretations of the concepts of non-conventional and used in other legal acts. He also presents the activities necessary for creation a model of the tax system and tax accounting.

**Keywords:** accounting, tax accounting, tax accounting principles, accrual accounting, accounting policy, tax revenues, tax expenditures, tax reporting.

Система налогов и сборов любого государства никогда не встречала единогласного одобрения со стороны налогоплательщиков, в большей или меньшей степени подвергаясь критике. Тем не менее, существуют, по крайней мере, два важнейших условия ее эффективного функционирования, признаваемых непримиримыми оппо-

нентами — государством и налогоплательщиками:

1. Система исчисления и уплаты налогов должна обладать относительной простотой и прозрачностью. Чем проще и очевиднее правила, тем труднее их нарушить и скрыть это. Кроме того, снижаются колоссальные затраты на ведение налогового учета субъектами

бизнеса и последующий контроль со стороны государства.

2. Налоговые ставки должны находиться на уровне, позволяющем добиться максимальных валовых поступлений в бюджет. Он должен быть и ни слишком низок, и ни слишком высок. Чрезмерное налоговое бремя, как известно, приводит к сокращению уровня поступлений в бюджет и развитию теневой экономики.

Российская налоговая система, находясь в стадии реформирования, постоянно претерпевает значительные изменения. Однако эти изменения зачастую лишь усложняют механизм исчисления налогов, не принося при этом коренных улучшений. Остановимся на наиболее ярких противоречиях.

1. *Отсутствие системного подхода в формировании налогового законодательства и, как следствие, налогового учета* — пожалуй, самый главный недостаток. Все остальные в той или иной степени производны от него. В отличие от бухгалтерского учета, систему налогового учета еще предстоит построить. Существующий на сегодняшний день механизм, к сожалению, называть системой еще преждевременно. Каждый налог и методика его расчета существует сам по себе, вне связи с другими налогами и сборами, в то время как налоговое законодательство должно рассматриваться как система, т.е. совокупность элементов, находящихся в отношениях и связях между собой и образующих определенную целостность, единство. Это предполагает как минимум наличие концепции, принципов и терминологического аппарата.

*Концепция.* Следует определить место системы в правовом пространстве, установить, будет ли налоговое законодательство иметь собственную правовую действительность (собственные базовые схемы и понятия), не зависеть от других отраслей, либо будет строиться как надстройка над ними (и если да, то какими). Теоретически законодательство о налогах не должно иметь собственного пространства экономической действительности, иначе будет нару-

шаться продекларированный принцип нейтральности налогообложения. Следует точно выделять области, которые не урегулированы другими отраслями законодательства, либо не позволяют достигать поставленных задач. Налоговая система должна быть определена в целом, установлены ее элементы, определена их взаимосвязь. Модель должна отвечать таким основным принципам построения моделей как открытость (возможность расширения) и гибкость (возможность внесения изменений).

*Принципы.* Необходимо четко определить общие принципы налоговой системы в целом, и налогового учета — в частности. К первым необходимо отнести следующее:

— обеспечение стратегических целей развития государства. Запрет введения норм для решения однодневных задач. Необходима научная обоснованность норм и система экспертной оценки проектов законодательства;

— нейтральность законодательства. В функции налоговой системы не должно входить регулирование отношений между хозяйствующими субъектами;

— соразмерность. Разумное соотношение наполняемости бюджета и неблагоприятных для налогоплательщика последствий налогообложения. Налог не должен быть установлен произвольно, он должен иметь экономическое обоснование. В основе налоговой базы может находиться только объективный, то есть независимый от воли сторон и правил исчисления экономический (финансовый) показатель;

— справедливость. Каждый гражданин обязан принимать участие в финансировании его расходов соразмерно своим доходам и возможностям. На каждом этапе развития налоговой системы государство устанавливает налоговые льготы для выполнения стратегических (тактических) целей;

— рациональность. Издержки по взиманию налога должны быть соразмерны с налоговыми поступлениями. Совокупный эффект от применения законодательства должен превышать

затраты на его выполнение. Непродуманное, необоснованное завышение затрат на ведение налогового учета значительно ограничивает как возможности обеспечения процессов накопления, развития бизнеса, снижает показатели его рентабельности, а значит, ставит под угрозу реализацию стратегических целей развития государства;

— заинтересованность налогоплательщика в соблюдении законодательства. Налогоплательщик должен видеть результат того, на что идут его налоги (часть заработанных им средств). Законодательство заведомо не должно формулировать нереальные нормы и требования, которые невозможно или практически невозможно выполнить. Оно не должно искушать налогоплательщика на невыполнение заведомо невыполнимых норм и толкать на поведение по выбору норм, которые было бы лучше, выгоднее всего нарушить. Налогоплательщик должен платить налоги, а не штрафы. Недопустимо наказывать за последствия применения неясных норм;

— непротиворечивость. Из налогового законодательства не может одновременно выводиться некое положение и его отрицание. Должна быть обеспечена непротиворечивость общих и специальных норм. Противоречие между принципами и частными нормами в рамках законодательства о налогах должно рассматриваться как неустранимое и толковаться в пользу налогоплательщика. Это проблема законодательства, а не налогоплательщика. Обеспечение непротиворечивости может быть достигнуто путем применения современных методов моделирования.

*Терминология.* Запрещение трактовки терминов и понятий специального права в целях налогового законодательства. Введение налоговых терминов возможно только при отсутствии понятий специального права и только в целях обеспечения ясности применяемых норм.

Как видно из сказанного, существующее налоговое законодательство не отвечает критериям системности.

Ее отсутствие законодатель стремится исправить многочисленными поправками, дополнениями, исключениями, изданием комментариев, методических рекомендаций, рассмотрением примеров и пр. Система предполагает увязку всех ее частей. Таким связующим звеном должна была стать первая часть Налогового кодекса. Однако чем больше глав вводилось во вторую его часть, тем меньшее значение имели положения части первой, так как каждая новая глава вводила свои определения и понятия, применяемые только в целях конкретной главы. И если учесть, что даже после внесения поправок уровень проработки концепции налогового учета остается крайне низким и не соответствует сложности современного бизнеса, становится очевидной необходимость изменения такого законодательства.

*2. Введение налоговым законодательством собственных трактовок понятий, отличных от общепринятых и используемых в других правовых актах.* Статья 38 Налогового кодекса РФ [1] дает определение таких терминов, как «имущество», «товар», «работа», «услуга». Содержание этих понятий однозначно и четко определено нормами гражданского законодательства. Недопустимо вкладывать в них иной, отличный от общепринятого смысл. При наличии острой необходимости ограничить или расширить круг объектов налогообложения целесообразно указать, какие объекты исключаются (добавляются) при расчете налоговой базы. Кроме того, такая формулировка, как «товаром для целей настоящего кодекса признается ...» с точки зрения логики и здравого смысла выглядит не совсем корректно.

Данное противоречие еще в большей степени проявилось во второй части Налогового кодекса РФ, давшей трактовку терминов и понятий уже не в отношении налоговой системы в целом, а применительно к каждому отдельно взятому налогу. Согласно ст. 149 Налогового кодекса к учреждениям культуры и искусства в целях настоящей главы относятся театры,

кинотеатры ... [1]. Не вправе законодательство заниматься квалификацией организаций в части их отнесения к той или отрасли. Если законодатель хочет ограничить круг организаций, в отношении которых применяются нормы, он так и должен формулировать свою позицию, а именно: «Данная норма применяется в отношении следующих видов учреждений: театры, кинотеатры и т.д.». При этом важно заметить, что любые перечисления чреватны неполнотой. Невозможно предусмотреть все ситуации и предугадать их изменение. Однако в полной мере данное противоречие проявилось в гл. 25 [2], которая ввела собственный понятийный аппарат, позаимствовав практически все термины из других отраслей знания, в частности, термины бухгалтерского учета, придав им новое значение и смысл, введя свою классификацию доходов и расходов в целях расчета налога. Более того, определения вводились только в целях исчисления налога на прибыль. Например, в целях гл. 25 вводится понятие основных средств и определяется механизм их амортизации. У организаций возникает вопрос, какой показатель остаточной стоимости основных средств использовать в целях исчисления налога на имущество: бухгалтерский или налоговый? В соответствии с гл. 30 Налогового кодекса РФ расчет налога осуществляется на основании среднегодовой стоимости имущества организации, которая рассчитывается по данным бухгалтерского учета. Возникает вопрос, может ли такое законодательство, в котором одни и те же объекты определяются по-разному для исчисления разных налогов, претендовать на системность?

**3. Отсутствие принципов налогового учета.** Как говорится в [3], Налоговый кодекс РФ явно провозглашает всего лишь один принцип налогового учета — принцип последовательности учетной политики, но и о нем тут же забывает. Призывая соблюдать преемственность в методах учета, изменять их лишь с начала нового финансового года, да и то в случае крайней необхо-

димости, законодатель вводит новые и корректирует действующие положения чуть ли не ежедневно. О какой последовательности учетной политики налогоплательщика можно говорить, если она отсутствует на национальном уровне — на уровне принципов налогового учета? А ведь принцип последовательности предполагает очевидные следствия: акты законодательства не должны вводиться задним числом, а изменения, вносимые в текст нормативных документов в течение года, должны вступать в действие с начала нового налогового периода. Разве можно назвать последовательной учетную политику, которая предполагает определение дохода для целей исчисления НДС на основе кассового метода, а для исчисления налога на прибыль — правового (или наоборот). А такая возможность прямо предусмотрена Налоговым кодексом РФ (ст. 167, ст. 271—273) [1].

**4. Сложность налогового учета.** Современная налоговая система в целом и налоговый учет, в частности, постоянно усложняются. С одной стороны, это вызвано объективными изменениями хозяйственных механизмов, развитием бизнеса, появлением его новых форм, усилением интеграционных процессов, с другой, — за таким усложнением далеко не всегда стоят реальные экономические потребности. Сложнее — не значит лучше! Как сказано выше, каждое нововведение, помимо всего прочего, должно оцениваться с точки зрения рациональности (как для государства, так и для налогоплательщиков). Налоговый учет должен быть направлен на решение своей основной и единственной цели — определение налоговой базы. Кратчайший путь к этой цели обеспечивает выбор в качестве такой базы экономических показателей:

— объективно существующих в экономической науке и хозяйственной практике;

— доступных для понимания лицами, не имеющими специального экономического образования;

— расчет которых опирается на сведения, которые подтверждены,

могут быть объективно проверены и перепроверены;

— не подверженных влиянию субъективной воли исполнителей;

— легко исчисляемых (определяемых).

Соответственно методика расчета не должна содержать неясностей, двусмысленных формулировок, противоречий. Изложение положений законодательства должно быть рассчитано на понимание их субъектами налоговых правоотношений. Формулировки законодательного акта должны пониматься однозначно и не предполагать наличия комментариев. Если поправки к тексту законодательного акта касаются практически всего объема и составляют более 50% этого объема, а текст комментариев к законодательству на порядок больше самого законодательства, это говорит об отсутствии концепции в акте и о несоответствии текста одному из основных критериев качества. Условие правильного и бесконфликтного применения законодательства — его одинаковое толкование всеми участниками налоговых правоотношений. Это возможно в том случае, если законодатель обеспечивает ясность и понятность норм. Данное требование достигается наличием точно описанной концепции (структуры) закона, выраженной в преамбуле, определения применяемых терминов и понятий, правильного выбора уровня, а также способов обобщения и конкретизации.

*5. Неоправданно высокие затраты на ведение учета* — прямое следствие его неоправданно высокой сложности, с одной стороны, и отсутствия системности, — с другой. С введением гл. 25 Налогового кодекса в нашей стране заговорили о полномправном самостоятельном налоговом учете. И хотя с принятием ПБУ 18/02 его ведение пытаются императивно связать с бухгалтерским финансовым учетом, это отнюдь не снижает трудоемкости. Штат учетного персонала за период рыночных преобразований многократно увеличился и неуклонно продолжает расти. Недоумение вызывает тот факт, что все это происходит в усло-

виях повсеместного распространения вычислительной техники, которая способна заменить тысячи счетоводов, избавить от механического рутинного труда. Однако все развивается по другому сценарию. Появившаяся возможность сократить трудозатраты за счет автоматизации компенсируется навязыванием бизнесу новых, все усложняющихся требований и методик учета, зачастую не всегда оправданных. Отсюда можно сделать вывод о том, что принцип рациональности вовсе не учитывался законодателем при разработке системы (если только ее можно назвать системой) налогового учета. Вывод очевиден: законодательство должно быть компактным, прозрачным и понятным.

*6. Открытый перечень налоговых расходов.* Практика показывает, что подавляющее число арбитражных дел по налогу на прибыль касается вопроса о составе затрат, включаемых в себестоимость. С одной стороны, есть ст. 252 Налогового кодекса, где для целей налогообложения в налоговом периоде принимаются экономически оправданные затраты, с другой — есть ст. 270, где дается перечень расходов, принимаемых в целях налогообложения. Этих двух статей было бы вполне достаточно для того, чтобы решить прозрачно налоговые вопросы по составу затрат, включаемых в расходы налогового периода. Однако подавляющая часть гл. 25 посвящена классификации доходов и расходов и их конкретному перечню. Кроме того, этот перечень может быть расширен, поскольку п. 49 ст. 270 уточняет, что в него могут быть включены и иные расходы, удовлетворяющие классификации, описываемой в остальных статьях гл. 25. Имеем коллизию: бухгалтер неизбежно будет зависеть от государства в лице налогового инспектора, когда не увидит в тексте главы определенного вида расходов.

*7. При сопоставлении налоговых доходов и расходов не работает метод начислений.* При определении прибыли с доходами сравниваются не расходы, а затраты. Иначе говоря, списываются затраты на приобретение,

а не расходы на производство и продажу. Возникает вопрос: как можно вообще исчислить финансовый результат? Как без наличия информации о затратах в калькуляционном разрезе (налоговый учет не предполагает процедуры калькулирования) можно определить размер незавершенного производства, используя метод нормативной (плановой) себестоимости? Как без калькуляционного подхода к составу затрат учесть потери от брака, простоев? Используя термины бухгалтерского учета «метод нормативной (плановой) себестоимости», «потери от брака», «потери от простоев», налоговое законодательство не предложило своей методики оценки указанных потерь. В результате метод начислений, слепо заимствованный из бухгалтерского учета, остается лишь на бумаге, поскольку невозможно при отсутствии процедуры калькуляции, а также в условиях признания расходами лишь экономически целесообразных затрат обеспечить увязку доходов и расходов. Кроме того, если количество исключений из принципа (ст. 270) сопоставимо с количеством случаев его применения, возникает сомнение в праве такого положения называться принципом. Принцип увязки доходов и расходов — есть целая концепция, в полной мере реализовать которую возможно только на основе профессионального суждения и в совокупности с применением других принципов и приемов бухгалтерского учета [4]. Что же касается налогового учета, то он по определению не приемлет профессионального суждения, ему чужды такие методические приемы, как доходы и расходы будущих периодов. А ведь без них метод начислений не работает. И уж совсем не совместим с методом начислений перенос убытков на будущее, предусмотренный Налоговым кодексом.

Итак, как видно из сказанного, все перечисленные недостатки тесно связаны, переплетены друг с другом. Один порождает другой, имеет схожие причины с третьим, последствия с четвертым и т.д. Поэтому и разрешать их нужно не по одному, а в комплексе.

Никакие поправки в гл. 25 не в состоянии изменить сложившейся ситуации, если отсутствует концепция системы налогового учета как таковая, ее цель и принципы формальны, а терминология не выдерживает никакой критики. Для преодоления сложившейся ситуации, прежде всего, необходимо создание модели налоговой системы и налогового учета. Это требует проведения следующих мероприятий:

- экспертизы действующих налогов и сборов на соответствие принципам налогообложения (экономическая обоснованность, соразмерность, ясность и т.д.);

- создания алгоритма и математической модели расчета всех налогов;

- четкого определения цели, задач, предмета, метода, объектов, субъектов и принципов налогового учета;

- разработки единых подходов к исчислению налоговой базы;

- отказа от использования собственной терминологии для идентификации объектов гражданских, финансовых, трудовых и прочих правоотношений, за исключением налоговых;

- определения с учетом принципов налогообложения в отношении каждого налога и сбора возможности использования информации, формируемой в бухгалтерском учете. Обоснование необходимости расчета налоговой базы на основе отличных от бухгалтерского учета способов оценки и группировки объектов наблюдения и детальное описание алгоритма исчисления налоговой базы с использованием такой методики;

- написания текста нормативного документа, регламентирующего налоговый учет (отдельной главы в составе первой части Налогового кодекса РФ).

Налог на прибыль, равно как и любой другой, следует рассматривать как элемент налоговой системы. Он находится в отношениях и связях с другими элементами системы (другими налогами: налогом на добавленную стоимость, налогом на имущество и т.д.).

Экономически прибыль как разница между признанными за отчетный

период доходами и расходами связана с активами организации. Любые произведенные в отчетном периоде затраты признаются либо расходами, то есть влияют на прибыль организации, либо активами [4]. Финансовый результат служит базой, экономическим основанием налога на прибыль, активы, соответственно, — налога на имущество. Поэтому имеет место методологическая связь между двумя такими налогами, как налог на прибыль и налог на активы (имущество). Все затраты, которые не будут признаны расходами в целях налогообложения прибыли, будут признаны стоимостью активов и войдут в базу расчета налога на имущество. Государство получит налог в любом случае, его величина регулируется только соотношением ставок. Какая-либо самостоятельная система налогового учета для налога на имущества также некорректна, как и для налога на прибыль.

Исчисление налога предполагает наличие информационной системы его подсчета. Главным при этом должен стать вопрос: надо ли создавать полностью свою (специально для целей налогообложения) информационную систему подсчета налоговой базы или можно взять за основу готовую, уже существующую систему учета. Бухгалтерский учет на сегодняшний день — единственная и лучшая система, способная смоделировать картину реального финансового положения и финансовых результатов деятельности компании.

Мировая и отечественная наука и практика сформулировали ряд важнейших принципов (допущений и требований), выполнение которых при идентификации, оценке и классификации объектов бухгалтерского наблюдения позволяет с достаточной степенью уверенности определить отчетную информацию как полную и достоверную [5].

Правовым гарантом обеспечения полной и достоверной финансовой информации служит законодательство о бухгалтерском учете, система его нормативного регулирования. Альтернативой бухгалтерскому учету может быть метод оперативного (внесистемного)

учета финансовых результатов и других необходимых показателей. Вопрос заключается лишь в степени достоверности такой информации и необходимости наличия двух параллельных систем. Общеизвестно, что системный метод обеспечивает более высокую степень достоверности, чем оперативный. Сказанное, однако, вовсе не означает отсутствия необходимости в последнем. Самостоятельная система налогового учета, ведущаяся с помощью оперативного метода учета, необходима в двух случаях:

— если организация в силу экономических или законодательных причин вправе не вести бухгалтерский учет вообще;

— бухгалтерская информационная система не содержит показателя, требуемого для расчета налоговой базы.

При разработке системы налогового учета должны приниматься терминология и понятия бухгалтерского учета. Анализ текста налогового законодательства показал, что он содержит перечень и свое налоговое определение практически всех основных финансовых показателей организации (имущество, товары, основные средства, нематериальные активы, доходы, расходы, незавершенное производство и т.п.), содержащихся в системе бухгалтерского учета, что свидетельствует о полном дублировании бухгалтерской системы финансовой информации, а значит, об отсутствии самостоятельной методологии налогового учета как такового, как системы принципов.

Применяется терминология тех отраслей права, в отношении норм которого устанавливаются отклонения. Например, при определении видов доходов и расходов должна применяться бухгалтерская терминология. Классификация доходов и расходов для целей налогообложения не нужна, как и понятие себестоимости для целей налогообложения. Нет необходимости в подробном перечне состава затрат, относимых на себестоимость. Нет необходимости при контроле исполнения законодательства в проверке принципа экономической оправданности расхо-

дов. Проверке подлежат исключения из принципа. Подробные классификации доходов и расходов необходимы лишь в целях управления бизнесом и составления финансовой отчетности, в налоговом учете необходимость в них отсутствует. Национальные системы бухгалтерского учета в рыночной экономике совершенствуются в направлении их гармонизации с международными правилами. Целью такого процесса признается формирование более достоверной, чем ранее, информации о бизнесе компаний. В этой связи динамика законодательства по бухгалтерскому учету, его постоянные изменения имеют целью повышение достоверности финансовой информации. В противном случае эти изменения не имеют смысла и практического значения.

Многочисленные противоречия и неясности бухгалтерского законодательства объективны и в каждом конкретном случае могут быть разрешены однозначно, что можно закрепить при принятии учетной политики организации.

Таким образом, ни динамичность бухгалтерского законодательства, ни его несовершенство, выражающееся в многочисленных противоречиях и неясностях, не могут служить достаточным аргументом в пользу создания альтернативной информационной системы. Налоговое законодательство объективно заинтересовано в совершенствовании системы бухгалтерского учета, так как это отвечает одному из главных принципов налогообложения — экономической обоснованности налога — и обеспечивает механизм реализации этого принципа.

Наиболее рациональным видится построение модели налогового учета по принципу отклонений (корректировок) показателей, сформированных в бухгалтерском учете.

Количество однозначно трактуемых и экономически выверенных и обоснованных отклонений, даже если они многочисленны, проще для понимания, исполнения, экономичнее и разумнее, чем параллельное законодательство, по-своему, далеко не всегда

корректно трактующее экономический смысл хозяйственных операций.

Такое построение обеспечивает основные свойства модели: открытость (всегда можно добавить или убрать новые отклонения без изменения самой модели) и гибкость (возникновение новых производств, хозяйственных ситуаций или операций потребует лишь изменения состава отклонений, а не переписывания всей системы).

К примеру, возможен нижеследующий подход к определению отклонений:

а) в отношении видов доходов и расходов:

— доходы, не признаваемые в целях налогообложения. В бухгалтерском учете — доход, в налоговом — не доход, или наоборот;

— расходы, не принимаемые в целях налогообложения. Законодательство содержит конечный перечень четко сформулированных видов расходов, не принимаемых в целях налогообложения;

б) в отношении величины (суммы) доходов и расходов. Отдельные виды доходов и расходов принимаются в целях налогообложения не в полной сумме (нормируемые расходы). Должна учитываться возможность достаточно простого исчисления норматива;

в) в отношении периодов признания доходов и расходов. Только допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни как один из фундаментальных принципов бухгалтерского учета, без которого невозможно сформировать достоверную информацию. При этом для крупного бизнеса — широкие возможности в создании резерва, а для малого — возможность применения альтернативной (действительно упрощенной системы налогообложения). Дифференцированный подход в отношении отдельных налогов или видов доходов и расходов неприемлем.

В целях обеспечения адекватности системы налогового учета налоговой системе, а последней — хозяйственному механизму страны можно сформулировать ряд принципов:



— *ясность*. Законодательство формулирует нормы-принципы. Запрещения или исключения из общих норм должны носить ясный и понятный характер, перечень исключений должен быть конечным. Не налогоплательщик должен доказывать экономическую целесообразность расходов, а налоговые органы — нецелесообразность. При отсутствии какого-либо вида расходов в перечне исключений (т.е. непринятии расходов в целях налогообложения) налогоплательщик обязан сам решить, относится ли данный вид расходов к категории экономически оправданных затрат или нет;

— *соразмерность*. Разумное соотношение наполняемости бюджета и неблагоприятных для налогоплательщика последствий налогообложения.

Налог должен иметь реальный источник уплаты. Налог не должен уплачиваться «из ничего»;

— *рациональность*. Достигается построением системы налогового учета, максимально использующей бухгалтерские данные;

— *простота*. Простота исчисления и уплаты налога должны быть обеспечены перераспределением обязанностей между налогоплательщиком и государством в отношении учета налога в разрезе уровней бюджетов. Иными словами, обязанность налогоплательщика должна заканчиваться исчислением и уплатой налога по месту нахождения организации. Перераспределение сумм налога между уровнями бюджета и внебюджетными фондами есть прямая функция бюджетной системы.

#### Примечания:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №146-ФЗ от 31.07.98 г. [в ред. от 28.12.13 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №117-ФЗ от 05.08.00 г. [в ред. от 28.12.13 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2014. Загл. с экрана.
3. Оломская Е.В. Учетные принципы — объединяющий фактор формирования бухгалтерской и налоговой информационных систем // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. Экономика. 2011. №4 (87). С. 139—150.
4. Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг, 2012. 512 с.
5. Тхагапсо Р.А. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее // Международный бухгалтерский учет. 2010. №5. С. 22—27.

#### References:

1. Tax Code of Russian Federation (Part One): The Federal Law №146-FZ dated from 31.07.98, [in an edition of 28.12.13] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.
2. Tax Code of Russian Federation (Part Two): The Federal Law №117-FZ dated from 05.08.00, [in an edition of 28.12.13] // HLS ConsultantPlus. M., 2014. Title from the screen.
3. Olomskaya E.V. Accounting principles — the unifying factor of forming accounting and tax information systems // The Bulletin of the Adyghe state University. Economics. 2011. №4 (87). P. 139—150.
4. Kuter M.I. Introduction to Accounting: Textbook. Krasnodar: Education-South, 2012. 512 p.
5. Tkhangapso R.A. Accounting: past, present and future // International accounting. 2010. №5. P. 22—27.