

Distr.
GENERAL

CES/AC.68/2004/11
10 March 2004

RUSSIAN
Original: ENGLISH

**СТАТИСТИЧЕСКАЯ КОМИССИЯ и
ЕВРОПЕЙСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ
КОМИССИЯ**

**ОРГАНИЗАЦИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО
СОТРУДНИЧЕСТВА И РАЗВИТИЯ (ОЭСР)**

**КОНФЕРЕНЦИЯ ЕВРОПЕЙСКИХ
СТАТИСТИКОВ**

**КОМИССИЯ ЕВРОПЕЙСКИХ
СООБЩЕСТВ (ЕВРОСТАТ)**

Совместное совещание ЕЭК ООН/Евростата/ОЭСР по национальным счетам
(Женева, 28-30 апреля 2004 года)

ОЦЕНКА И ВРЕМЯ РЕГИСТРАЦИИ НАЛОГОВ И ВЗНОСОВ НА СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ¹

Документ, представленный Статистическим управлением Дании²

ВВЕДЕНИЕ

1. В последнее время вопрос об оценке и времени регистрации налогов и взносов на социальное страхование на счетах вновь привлек к себе пристальное внимание и обрел актуальное значение в процессе обновления СНС. Это обусловлено усилением акцента на операционных результатах деятельности органов государственного управления в целом, и в частности на чистом государственном кредитовании, отражаемом на национальных счетах. В Европейском союзе это является важным политическим вопросом, поскольку играет ключевую роль в управлении евро с помощью процедуры ЭОД.

2. Центральная проблема заключается в том, как определять налоги и взносы на социальное страхование, которые, как ожидается, не будут уплачены, и каким образом их следует отражать на счетах. На микроуровне предполагается, что все начисленные налоги

¹ Статистический отдел представил настоящий документ после истечения официального предельного срока из-за нехватки ресурсов.

² Документ подготовил Оле Бернер.

должны уплачиваться, поскольку это представляет собой юридическое обязательство, а способность к их уплате демонстрируется на момент образования доходов. Однако знаем мы и о том, что на макроуровне незначительная часть начисленных налогов обычно так никогда и не уплачивается.

3. В соответствии с СНС-93 (и ЕСС-95 до внесения в нее изменений в 2001 году) все налоги, подтвержденные налоговыми оценками и т.д., должны регистрироваться в качестве налогов. Та незначительная часть, которая так и не уплачивается, должна регистрироваться либо как списание безнадежных долгов правительством (например, в результате банкротства), либо - если долг аннулируется по взаимному согласию - как капитальный трансферт со стороны правительства. В обоих случаях регистрация должна производиться в момент списания долга или его аннулирования по взаимному согласию, т.е. в момент совершения операции.

4. Хотя по вопросу о том, что налоги должны регистрироваться на момент образования доходов или совершения операций, которые порождают обязательства по уплате налогов, разногласий нет, остается открытым вопрос, следует ли учитывать в системе национальных счетов налоги, которые так и не уплачиваются. В ходе развернувшихся в последнее время дискуссий, главное внимание в которых уделяется влиянию этого на счета органов государственного управления, был выдвинут довод относительно недопустимости того, чтобы все налоги, которые, как ожидается, на макроуровне не будут уплачены, улучшали чистые кредитные позиции органов государственного управления.

5. Чтобы добиться такого результата, были предложены два альтернативных метода.

- Первый заключается в сокращении суммы исчисленных налогов (или налогов, регистрируемых по методу начисления) на расчетные суммы той их части, которая, как ожидается, так и не будет уплачена. По всей системе должны регистрироваться только скорректированные суммы налогов (регистрация чистых поступлений). Расчеты таких сокращенных сумм могут производиться либо непосредственно путем сокращения начисленных сумм, либо путем временной корректировки движения денежных средств (кассовый принцип с временной корректировкой) в зависимости от характера источника данных.
- В соответствии со вторым методом налоги все же регистрируются по методу начисления, но суммы налогов, которые, как ожидается, так и не будут уплачены, регистрируются в качестве капитальных трансфертов государственных органов тем секторам, которые их не уплатили (метод капитальных трансфертов). Никакие суммы не регистрируются как списание безнадежных долгов. Тем самым неуплаченные налоги не будут улучшать чистых кредитных позиций государственных органов.

6. Эти два метода, которые оказывают одинаковое влияние на чистые кредитные позиции государственного сектора, были зафиксированы в качестве изменения в ЕСС-95, и Целевая группа по согласованию счетов государственного сектора (ЦГССГС) рассматривает возможность вынесения рекомендаций о включении этих принципов в обновленный вариант СНС.

7. Цель настоящего документа заключается в анализе соответствия этих двух методов принципам национальных счетов в целом, сформулированным в СНС 1993 года. В начале документа рассматривается, каким образом рекомендуется регистрировать неуплаченные налоги в основных руководствах (СНС, ЕСС-95 и РСГФ-2001). В главе "Метод начислений и учет на базе нетто в целом" иллюстрируется общий принцип учета по методу начислений. В главе "Принцип регистрации налогов и взносов на социальное страхование на базе чистых поступлений" дается оценка принципа регистрации чистых поступлений по различным видам налогов. Соответствующий метод капитальных трансфертов описывается в главе "Метод капитальных трансфертов". В главе "Заключение" делается вывод о том, что регистрация чистых поступлений будет иметь далеко идущие и нежелательные последствия для системы национальных счетов, тогда как вариант метода капитальных трансфертов вполне мог бы оказаться пригодным в согласованной системе.

СПОСОБЫ УЧЕТА НЕУПЛАЧЕННЫХ НАЛОГОВ ПО РУКОВОДСТВАМ

8. В трех руководствах (СНС, ЕСС и РСГФ-2001) указывается, в каких случаях никакие налоги не должны регистрироваться в системе, невзирая на то, что в принципе они были начислены:

- некоторые операции и другие события, которые по налоговому законодательству должны налагать на соответствующие единицы обязательства по уплате налогов, постоянно выпадают из сферы внимания налоговых органов. Все такие незарегистрированные налоги должны исключаться из налоговых поступлений. Считаться создающими активы для государственных единиц должны только те налоги, которые засвидетельствованы налоговыми оценками и декларациями, счетами-фактурами, таможенными декларациями и/или аналогичными им документами (СНС-7.59 и ЕСС 4.82);
- создающими поступления для государственных единиц считаются только те налоги и взносы на социальное страхование, которые засвидетельствованы налоговыми оценками и декларациями, таможенными декларациями и аналогичными им документами (РСГФ-2001 3.56).

9. Это значит, что в случае, например, скрытой или нелегальной деятельности никакие налоги не должны исчисляться.

10. В СНС дополнительно выделены следующие особые случаи:

- в **некоторых странах** и для **некоторых налогов** уплачиваемые в конечном итоге суммы налогов могут **систематически и существенно отличаться** от сумм, подлежащих уплате, поскольку последние не всегда могут считаться финансовыми обязательствами с точки зрения их понимания в Системе. В таких случаях, учитывая цели анализа и политики, бывает целесообразно исключить из рассмотрения непогашенные налоговые обязательства и ограничить измерение налогов в Системе только фактически уплаченными налогами. При этом фактические налоговые платежи должны учитываться на основе метода начислений, т.е. на момент события, приведшего к возникновению обязательства (СНС 8.50).

11. Кое-кто утверждает, что это можно толковать как означающее, что суммы налогов, не уплаченные по причине банкротства, смерти и т.д., не должны регистрироваться. Однако приведенная формулировка говорит о том, что это не так. Если бы это было так, то текст должен был гласить: "Во **всех странах** и для **практически всех налогов** уплачиваемые в конечном итоге суммы налогов могут **систематически отличаться...**". Вместо этого приведенные положения можно толковать как означающие, что бывают случаи, когда власти не истребуют начисленных налогов и, следовательно, начисленные суммы так и не собираются. На наш взгляд, этот пункт следует сохранить и, возможно, уточнить за счет охвата всех тех неординарных ситуаций, которые, по изначальному замыслу, он и должен был охватывать. В частности, мы считаем, что акцент на вопросе о том, может ли то или иное требование рассматриваться как финансовые обязательства с точки зрения их понимания в системе, следует толковать в контексте микро-макроуровневого характера СНС: "СНС может действовать на разных уровнях агрегирования: на уровне отдельных субъектов хозяйственной деятельности, именуемых в системе институциональными единицами; на уровне групп таких единиц, составляющих институциональные сектора; или на уровне всей экономики в целом" (см. пункт 1.2).

12. Вместе с тем в РСГФ-2001 указывается следующее:

- кроме того, существуют типичные случаи, когда некоторые из этих налогов и взносов на социальное страхование, которые были начислены, так и не будут собраны. Было бы неправильно начислять поступления на ту сумму, которую государственная единица, исходя из реалистичных оценок, не ожидает получить.

Таким образом, разность между начисленными суммами и ожидаемыми поступлениями представляет собой требование, не имеющее реального стоимостного выражения, и не должна регистрироваться в качестве поступления. Регистрируемая в качестве поступлений сумма налогов и взносов на социальное страхование должна представлять собой сумму, которую, исходя из реалистичных оценок, ожидается получить (РСГФ-2001 3.57).

13. Этот пункт можно толковать только следующим образом: незначительные суммы начисленных налогов, которые не уплачиваются по причине банкротства, смерти и т.д., должны вычитаться из начисленных сумм, а на счетах должны регистрироваться только сокращенные суммы. Вместе с тем этот пункт, как представляется, вступает в противоречие с пунктом 10.36 РСГФ-2001, который гласит:

- применительно к финансовым активам кредитор может установить, что финансовое требование уже стало непогашаемым по причине банкротства должника или в силу иных факторов. В этом случае кредитор должен изъять это требование из своего баланса посредством проводки через счет других изменений в объеме активов.

14. Хотя настоящий документ по сути касается вопросов, относящихся к системе национальных счетов в целом, РСГФ-2001 также имеет важное значение в этом контексте в силу двух причин. Во-первых, оно конкретно касается налогов и взносов на социальное страхование через призму видения сектора органов государственного управления, и в нем заявляется, что конечная цель руководства заключается в согласовании системы СГФ с СНС 1993 года в той мере, в какой это соответствует цели подкрепления экономического анализа сектора органов государственного управления. Во-вторых, и исходя из вышесказанного, важно проводить различие между СГФ и полной системой национальных счетов, такой, как СНС или ЕСС. В СГФ больше свободы в определении индивидуальных операций применительно ко времени регистрации и оценке, поскольку при этом нет необходимости думать об учете контрагентской стороны. Концепции, разграничения и т.д., которые считаются полезными в СГФ, нельзя автоматически рассматривать как применимые в более широком контексте национальных счетов.

МЕТОД НАЧИСЛЕНИЙ И УЧЕТ НА БАЗЕ НЕТТО В ЦЕЛОМ

15. В СНС 1993 года (и в ЕСС-95 до внесения в нее изменений в 2000 и 2001 годах на основе постановлений Совета и Комиссии) все участники хозяйственной деятельности и сами операции учитываются по системе четверных бухгалтерских записей на основе метода начислений. По каждой нефинансовой хозяйственной операции между двумя агентами система фиксирует запись на нефинансовых счетах либо в качестве

использования, либо в качестве ресурсов двух агентов (либо секторов, к которым принадлежат участники операции). Одновременно с этим это зеркально фиксируется на финансовых счетах двух агентов и отражается на их балансах по состоянию на конец года. Счета институциональных секторов в системе могут рассматриваться как агрегирование индивидуальных счетов всех субъектов хозяйственной деятельности/институциональных единиц, которые относятся к данному сектору (СНС 1.2).

16. Метод учета в СНС иллюстрируется в таблице 1 на примере продажи товаров или услуг стоимостью 100 единиц производителем (кредитором) другому субъекту хозяйственной деятельности (должнику). Купля-продажа финансируется посредством коммерческих кредитов, предоставляемых производителем своему клиенту. Для упрощения мы исходим из того, что в году $t=1$ ничего больше не происходит, и не принимаем во внимание издержки производства, существование балансов на начало года, изменения рыночных цен на активы и т.д. Таким образом, в балансе на конец года $t=1$ показаны активы в виде коммерческих кредитов и чистая стоимость собственных средств в размере 100 единиц у производителя, а также обязательства по коммерческим кредитам в размере 100 единиц у клиента, у которого чистая стоимость финансовых активов равна - 100.

17. Должник не выполняет своих обязательств в следующие годы. В году $t=n$ происходит единственное событие: клиент (должник) становится банкротом. Это отражается на счетах других изменений в объемах активов двух сторон, и у кредитора/должника вследствие этого аннулируются соответственно суммы по статьям активов/пассивов в части коммерческих кредитов. На балансах по состоянию на конец года $t=n$ у обеих сторон по чистой стоимости собственных средств показан 0.

Таблица 1. Методика учета в СНС в случае банкротства

	Клиент/должник		Производитель/кредитор	
Год t=1				
Счет производства	Использование	Ресурсы	Использование	Ресурсы
Рыночная продукция	100			100
Финансовый счет	Изменения в активах	Изменения в пассивах и чистая стоимость средств	Изменения в активах	Изменения в пассивах и чистая стоимость средств
Коммерческие кредиты		100	100	
Чистое кредитование (+)/ чистые заимствования (-)		-100		100
Баланс на конец года t=1	Активы	Пассивы	Активы	Пассивы
Коммерческие кредиты		100	100	
Чистая стоимость средств		-100		100
Год t=n				
Счет других изменений в объеме активов	Изменения в активах	Пассивы	Изменения в активах	Пассивы
Потери на коммерческих кредитах		-100	-100	
Баланс на конец года t=n	Активы	Пассивы	Активы	Пассивы
Коммерческие кредиты		0	0	
Чистая стоимость средств		0		0

18. Если бы система была изменена в целях отражения исключительно операций, приводящих к возникновению требований, которые в конечном счете погашаются, то в этом случае состоялся бы переход на регистрацию чистых поступлений. В случае упрощенного примера, приведенного в таблице 1, производство и продажа товаров и услуг производителем и все соответствующие бухгалтерские проводки, описывающие финансирование и другие изменения в объемах активов (в случае банкротства), уже в системе не фиксировались бы. В таком случае система счетов уже не позволяла бы отражать важные юридически связывающие экономические операции, и в результате складывалась бы искаженная картина процесса производства в отрасли или секторе.

19. Кроме того, регистрация чистых поступлений по нефинансовым и финансовым операциям за данный год не может быть окончательной до тех пор, пока не станет известно наверняка, были ли погашены соответствующие финансовые требования. Во многих случаях это не будет признаваться кредитором до того, как должник либо объявит себя банкротом (в случае корпораций), либо скончается. Регистрация чистых

поступлений в принципе опирается на доскональное знание на микроуровне всех финансовых требований, которые не удовлетворяются, того, какие операции порождают эти требования и когда они совершаются. Это противоречит СНС 1993 года, в которой используется учет по методу полных начислений, поскольку сроки такого учета полностью согласуются с определением хозяйственной деятельности и других потоков и с методами их учета субъектами хозяйственной деятельности и система автоматически отражает любое накопление просроченных задолженностей в виде обязательств, которые подлежат погашению, но пока не погашены. В принципе, в соответствии с СНС, вполне можно составлять окончательные счета сразу же по завершении конкретного периода. В целом в основу любой системы учета должен быть положен либо принцип начислений, либо принцип кассового учета для окончательного составления счетов на конец периода. Доступность данных и, следовательно, их надежность на этот момент могут быть неудовлетворительными, но это - практические проблемы, которые не имеют отношения к фундаментальным принципам системы, где более поздние события не влияют на более ранние.

20. Вероятнее всего, систему учета для всей экономики, основанную на общем использовании принципа регистрации чистых поступлений, нельзя будет внедрить ни в принципе, ни на практике. Из нее, вне всякого сомнения, выпадут часть производства, которая является реальной, и какие-то части всех видов операций в экономике, и тем самым будет складываться искаженная картина состояния экономической деятельности. Пригодность такой системы можно поставить под сомнение. Изменится ли ситуация, если принцип регистрации чистых поступлений применять только в отношении определенной группы операций, например в случае налогов и взносов на социальное страхование? Но зачем регистрировать определенную группу операций, связанных с государственным сектором, не так, как другие операции и сектора?

ПРИНЦИП РЕГИСТРАЦИИ НАЛОГОВ И ВЗНОСОВ НА СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ НА БАЗЕ ЧИСТЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ

21. В настоящей главе анализируется воздействие регистрации налогов и взносов на социальное страхование на базе чистых поступлений на систему национальных счетов. Метод регистрации чистых поступлений означает, что никакие налоги, которые, как ожидается, не будут уплачены, не включаются в регистрируемые суммы налогов. Расчет чистых сумм мог бы производиться либо непосредственно путем сокращения начисляемых сумм (на основе исторически сложившихся коэффициентов неуплаты), либо путем временной корректировки денежных потоков (кассовый принцип с временной корректировкой). В нижеследующих разделах будет изучен метод регистрации различных типов налогов и взносов на социальное страхование в соответствии с принципом регистрации чистых поступлений.

Корпоративные налоги

22. Первым примером является корпоративный подоходный налог, который так и не уплачивается из-за банкротства данного конкретного корпоративного предприятия. Этот случай довольно простой: в году $t=1$ корпоративное предприятие генерирует доходы и за этот год начисляется/декларируется подоходный налог. В СНС это отражается на счете вторичного распределения доходов в качестве проводки по D.51 *Подоходные налоги* в графе "использование" у корпоративного предприятия и в графе "ресурсы" у органов государственного управления. Одновременно это отражается на финансовых счетах обеих сторон, и, поскольку корпоративное предприятие не уплачивает налог в году $t=1$, для того и для другого сектора делается проводка по F.79 *Прочая дебиторская/кредиторская задолженность*. Когда органы государственного управления в году $t=n$ списывают это требование по причине банкротства корпоративного предприятия, эти активы/пассивы взаимно зачитываются проводками по *счету других изменений в объеме активов* по аналогии с гипотетическим примером, приведенным в таблице 1.

23. При режиме регистрации чистых поступлений методика учета будет совершенно иной. Когда государственный орган в году $t=n$ списывает задолженность по подоходному налогу по причине банкротства корпоративного предприятия, счета за год $t=1$ приходится пересматривать. Все проводки, описанные выше в этом примере за год $t=1$, придется аннулировать, и никаких проводок за год $t=n$ не будет производиться. Это служит отражением того, что принцип регистрации чистых поступлений имеет более узкие границы учета, чем СНС: при этом учитываются только те операции, которые в конечном итоге приводят к платежам. Здесь возникает также ретроактивный учет, поскольку может пройти много лет, прежде чем будет осознано, было ли фактически удовлетворено то или иное финансовое требование или нет по причине банкротства или иных событий.

Налоги с доходов от занятости

24. Во многих странах налоги с доходов от занятости вычитаются работодателем и уплачиваются непосредственно органу государственного управления (по принципу текущего удержания налогов из заработной платы). По СНС-93 заработная плата и оклады регистрируются на базе брутто таким образом, как будто они уплачиваются сектору домашних хозяйств, который впоследствии платит налоги непосредственно органам государственного управления. Таким образом, роль предприятий заключается лишь в совершении операций от имени другой единицы и она не отражается на счетах.

25. Если предположить, что корпорация не перечисляет эти налоги государственному органу по причине банкротства, то что же произойдет в случае применения кассового принципа учета налогов с временной корректировкой? Это иллюстрируется на примере таблицы 2 ниже.

26. Валовая заработная плата и оклады не меняются, поскольку они по-прежнему регистрируются на основе начислений. В приводимом ниже примере предполагается, что 100 единиц регистрируются в графе ресурсов по счету вторичного распределения доходов в секторе домашних хозяйств (В.5, сальдо первичного дохода). Предположим далее, что начисленные налоги на эти доходы составляют 30 единиц, но со временем уплачиваются в общей сложности лишь 20, а 10 остаются неуплаченными по причине банкротств. В соответствии с кассовым принципом учета с временной корректировкой только 20 единиц регистрируются в графе использования D.51 (Подходные налоги). Если ничего больше не регистрировать, то у нас образуется по сектору домашних хозяйств неправильная сумма располагаемого дохода (80), поскольку домашние хозяйства не получили этих 10 единиц, которые были удержаны корпорацией.

Таблица 2. Домашние хозяйства, счет вторичного распределения доходов

Использование		Ресурсы		
D.51	Подходные налоги	20	V.5 Сальдо первичного дохода	100
?	Исправление	10		
V.6	Располагаемый доход	70		

27. Чтобы получить правильную сумму располагаемого дохода по сектору домашних хозяйств, необходимо включить исправление в размере 10 единиц. Точнее говоря, чтобы прийти к правильной сумме располагаемого дохода в секторе домохозяйств, необходимо вычесть из первичного дохода всю начисленную сумму.

28. Отсюда вывод о том, что, даже если использовать принцип регистрации чистых поступлений, сумма, регистрируемая в графе использования по счету вторичного распределения доходов домохозяйств, должна рассчитываться по методу полных начислений налогов на заработную плату и оклады, удержанных работодателем. В развитых странах эта сумма является значительной: порой она превышает 50% от общей суммы налогов.

29. При использовании принципа регистрации чистых поступлений корректировочная статья должна регистрироваться либо в качестве прямого трансферта в период корпорации, либо в качестве налога, уплаченного органам государственного управления, и последующего трансферта органом государственного управления корпорации. Третьим вариантом может стать условное начисление отрицательного налога корпорации органу государственного управления.

Взносы на социальное страхование

30. Здесь в рамках этой проблематики рассматриваются только D.6111 (Фактические отчисления работодателей на социальное страхование) и D.6112 (Взносы наемных работников на социальное страхование). Кроме того, для упрощения мы исходим из того, что взносы на социальное страхование перечисляются только в сектор органов государственного управления.

31. Сначала рассмотрим D.6112 (Взносы наемных работников на социальное страхование). В СНС-93 эти платежи включаются в оплату труда работников, получаемую домашними хозяйствами, и впоследствии регистрируются как суммы, уплачиваемые домашними хозяйствами органам государственного управления. Однако на практике эти платежи обычно вычитаются работодателем и переводятся непосредственно органу государственного управления.

32. Если корпорация по причине банкротства не уплачивает вычтенные взносы работников на социальное страхование, то возникает ситуация, аналогичная случаю (вышеупомянутому) налогов на доходы от занятости. Принцип регистрации чистых поступлений в данном случае также требует регистрации полной начисленной суммы в графе использования счета вторичного распределения доходов домашних хозяйств.

33. Что же касается D.6111 (Фактические отчисления работодателей на социальное страхование), то здесь ситуация может быть иной. В СНС-93 этот поток средств точно соответствует D.121 (Фактические отчисления работодателей на социальное страхование), что составляет часть оплаты труда работников. Если это строгое соответствие сохранить, то D.121 также придется регистрировать на кассовой основе с временной корректировкой. Это означает, что оплата труда работников более не будет регистрироваться на основе начислений, поскольку ее часть будет учитываться на кассовой основе с временной корректировкой. Изменение стоимостной оценки оплаты труда работников соответствует изменению валовой прибыли.

34. Если, с другой стороны, полное соответствие между D.121 и D.6111 устранить, то вполне можно принять решение регистрировать D.121 по методу начислений. По всей видимости, это приведет к некоторой путанице и явно потребует определенной переработки текста тех положений СНС, которые касаются этих операций.

35. Если предприятие по причине банкротства не переводит фактических отчислений работодателей на социальное страхование, то в этом случае вновь возникает ситуация, аналогичная случаю налогов на доходы от занятости, который приводился выше, и это требует регистрации полной начисленной суммы на счетах домашних хозяйств.

Налоги на продукты

36. В силу самого своего характера налоги на продукты всегда взимаются "единицей, выступающей в роли агента другой единицы", то есть предприятием, выступающим в роли агента налогового органа. Предприятие регистрируется в налоговом органе, и предусмотрены правовые нормы отчетности и перевода платежей, причитающихся государственному органу. Даже если налоги предприятием не уплачиваются, налоговые требования государственного органа будут определяться и регистрироваться на финансовых счетах. В соответствии с принципом начислений эти требования будут продолжать числиться в качестве активов на балансе государственных органов до тех пор, пока они полностью или частично не будут удовлетворены за счет реализации активов предприятия-банкрота или не будут списаны в качестве других изменений в объеме активов.

37. Если, с другой стороны, будет принято решение применять кассовый принцип с временной корректировкой, то та часть налога, которая в конечном итоге не будет уплачена, будет считаться неначисленной, а налоговый сбор предприятия, который первоначально и привел к возникновению этого налогового требования, будет считаться никогда не имевшим места. Но это "переписывание истории" создает особенно значительные трудности, поскольку здесь речь идет об операциях с товарами и услугами, а также о счетах производства и образования доходов. Можно отметить, что принцип учета по методу начислений, так сказать, имеет свои корни в части системы, касающейся товаров и услуг. Он был принят на вооружение в системе не по свободному выбору, а в силу необходимости - для того, чтобы счета имели значимость и обеспечивали экономически и аналитически полезное описание реальной части экономики (а также в целом согласовывались с правилами хозяйственного учета).

38. Ниже объясняется, почему внедрение частичного учета по кассовому методу вступает в противоречие с базовой структурой той части СНС-93/ЕСС-95, которая касается производства. Почему это так, легче всего увидеть на примере таблицы ресурсов

и использования, содержание которой должно согласовываться со счетом товаров и услуг, счетом производства и счетом образования доходов по стране в целом, а также со счетами производства и со счетами образования доходов по отраслям и секторам. Упрощенная версия этой таблицы показана в таблице 3 ниже. Идентичность этой таблицы должна непременно обеспечиваться на любом уровне агрегирования. Чтобы оценить полные последствия этого, здесь следует также объяснить правила учета, которые представляют собой отступление от принципа начисления.

Таблица 3. Упрощенная таблица использования (таблица затрат-выпуска)

	Отрасли			Конечное исполь- зование	Итого	
	1	2	Итого			
Продукты	1	10	60	70	30	100
(в базисных ценах)	2	15	53	68	132	200
Итого, в базисных ценах		25	113	138	162	300
Чистые налоги на продукты		5	7	12	40	52
Итого, в ценах покупателей		30	120	150	202	352
Добавленная стоимость в базисных ценах		70	80	150	.	.
Выпуск продукции в базисных ценах		100	200	300	.	.

Примечание. На основе таблицы 9.10 ЕСС. В случае этой иллюстративной таблицы предполагается полное попарное соответствие между продуктами и отраслями.

39. В том примере, который приведен в таблице 3, имеются две отрасли, производящие два продукта. Отрасль 1 производит только продукт 1, и предполагается, что выпуск продукции в базисных ценах составляет 100 единиц. Соответственно, отрасль 2 производит продукт 2, а стоимость продукции составляет 200. Предполагается, что чистые налоги на продукты составляют в общей сложности 52 единицы. ВВП составляет 202, что можно рассчитать, используя часть таблицы, касающуюся производства, как $300-150+52$, или по части таблицы, касающейся расходования, в качестве суммы видов конечного использования.

40. Первоначально в таблице использования все начисленные налоги на продукты включаются в цены покупателей либо на этапе конечного использования, либо на этапе промежуточного потребления. Эти налоги выделяются в специальной строке таблицы использования в базисных ценах. Сумма всех позиций в этой строке равна начисленным налогам на продукты.

41. Теперь предположим, что 2 единицы из 52, составляющих чистые налоги на продукты, так и не собираются государственным органом и в конечном итоге списываются. Если принять на вооружение принцип кассового учета с временной корректировкой, то сумма в строке чистых налогов на продукты должна составить 50, и одна или более из позиций в таблице должны быть соответственно сокращены.

42. Поскольку эти налоги фактически были уплачены конечными или промежуточными пользователями, записи в строке "Итого, в ценах покупателей" отражают экономические реальности и не могут быть изменены без искажения описания состояния экономики. Это значит также, что ВВП в расходной части (202) не должен затрагиваться переходом на кассовый метод учета. Единственная возможность в этом случае будет заключаться в сокращении цифр в строке налогов на продукты, которые в итоге должны дать сумму, которая в конечном счете уплачивается государственному органу, в сохранении итогового показателя в ценах покупателей и в последующем увеличении базисной стоимости некоторых продуктов. На детализированном уровне потоков товаров и отраслей это непременно будет означать произвольную корректировку некоторых записей в счетах.

43. Будет довольно легко уменьшить все элементы в строке "Чистые налоги на продукты", чтобы получить 50, и увеличить все цифры в ячейках базисных цен, с тем чтобы элементы в строке "Итого, в ценах покупателей" остались неизменными. Это будет представлять собой автоматическую макрокорректировку, не подкрепленную никакой информацией на микроуровне. Повышательная корректировка цифр в ячейках базисных цен приведет к увеличению на 2 стоимости выпущенной продукции и добавленной стоимости в базисных ценах. Эта процедура окажется возможной только в том случае, если с самого начала будет существовать полный набор данных, полученных методом начислений. Если же данные по налогам имеются только на кассовой основе, трудно понять, как можно установить, что сама разница между ресурсами и использованием так или иначе в процессе балансирования не сказывается на части, касающейся расходования, и тем самым не затрагивает ВВП.

44. Можно применить и более сложные методы, но трудно представить себе, что производство в базисных ценах на наиболее детализированном уровне может быть увеличено (в данном примере на 2) непосредственно на основе первичной статистики, касающейся того, кто является производителями и кто - пользователями этой дополнительной продукции. Следовательно, хотя на агрегированном уровне внести корректировки, как представляется, легко, сделать это на надежной основе на детализированном уровне на практике невозможно.

45. Таким образом, итоговый показатель в ценах покупателей по всем видам использования останется неизменным, включая промежуточное потребление, а добавленная стоимость в базисных ценах возрастет со 150 до 152. Если оставить первоначальную добавленную стоимость в базисных ценах, полученную из статистических источников, то ВВП в части, касающейся производства, в данном случае составит только 200 (=150+50) и система окажется несбалансированной. Следует отметить, что, даже если базисная производственная статистика будет рассчитываться в ценах производителей, НДС не будет включаться, а это наиболее распространенный тип налогов на продукты.

46. Из вышеописанного вытекает новое определение базисных цен. Это новое определение в данном случае будет гласить следующее (добавление выделено курсивом):

- базисная цена - это цена, уплачиваемая производителям покупателями за единицу произведенной продукции в виде товара или услуги, минус любые подлежащие уплате налоги на данную единицу как следствие ее производства или продажи (ЕСС 3.48);
- *плюс та часть таких налогов, которая в конечном итоге не собирается государственными органами.*

47. В системе национальных счетов базисные цены определяются на согласованной основе по продуктам, отраслям и секторам. Следовательно, при новом определении базисных цен потребуется делать отдельные оценки позиций "Налоги на продукты, которые в конечном счете не собираются органами государственного управления" применительно к каждому продукту, отрасли и сектору (и в разбивке по типам налогов). При применении принципа регистрации чистых поступлений неуплаченные налоги в случае банкротств не будут регистрироваться в системе, и это может иметь прискорбные последствия для описания состояния экономики. Дело в том, что в соответствии с методом регистрации чистых поступлений налоговые обязательства предприятия-банкрота никогда не отражаются, хотя эти налоговые обязательства могли, по крайней мере частично, способствовать его банкротству. Обанкротившееся впоследствии предприятие на счетах выглядит лучше, чем в реальности.

48. Хотя при нормальных обстоятельствах это может создавать лишь незначительные проблемы, эта методика может иметь довольно серьезные последствия для описания состояния экономики в периоды крупных экономических кризисов, когда суммы неуплачиваемых налогов существенно возрастают. Экономический анализ подобного кризиса будет искажаться тем, что сектор предприятий, в частности, будет выглядеть на счетах лучше, чем в реальности.

Общие замечания

49. В предыдущих пунктах описывается в порядке противопоставления учет по методу начислений и учет по кассовому методу с временной корректировкой с принципиальной точки зрения исходя из микро-макроуровневого характера системы СНС. Можно утверждать, что, невзирая на принципиальные проблемы, возникающие при внедрении метода регистрации чистых поступлений на микроуровне, эти проблемы можно преодолеть на практике на макроуровне. Если относительные размеры неохватываемых операций на макроуровне невелики, то в этом случае метод регистрации чистых поступлений по конкретной группе операций (например, по налогам) легко вписывается в методику учета при игнорировании лежащих в их основе микроопераций. Но даже в этом случае должны быть найдены ответы по крайней мере на два вопроса: i) допустимо ли в системе экономического учета, чтобы регистрация некоторых операций находилась в зависимости от будущих событий? Это вполне может поставить тех, кто занимается учетом на национальном уровне, в трудное положение. Сумма неуплачиваемых налогов зависит как от будущих бизнес-циклов (банкротства), так и от различных административных инициатив в отношении сбора налогов в будущие годы; и ii) каков смысл окончательных показателей национальных счетов в подобной ситуации? Реальные показатели, получаемые по кассовому методу с временными корректировками, будет трудно инкорпорировать на моменты их появления, а это в некоторых случаях может происходить через много лет после отчетного периода.

50. Можно выдвинуть довод о том, что учет по методу начислений может приводить к систематическому завышению оценок финансового положения кредиторов и к систематическому занижению оценок положения должников. Нельзя ли для преодоления этой проблемы воспользоваться идеей учета всех потерь, обусловленных банкротствами и смертью физических лиц, в рамках системы на такой же основе, как и капитальных трансфертов кредиторов должникам? Не будут ли в этом случае, с точки зрения системы национальных счетов, должники никогда не считаться банкротами?

МЕТОД КАПИТАЛЬНЫХ ТРАНСФЕРТОВ

51. В ответ на критику, сводящуюся к тому, что учет налогов по методу полных начислений приводит к завышению оценки финансового положения государственных органов, был предложен альтернативный способ регистрации налогов на базе чистых поступлений - метод капитальных трансфертов.

52. В постановлении ЕС, на основании которого в ЕСС-95 был введен способ регистрации налогов на базе чистых поступлений, в качестве альтернативы регистрации чистых поступлений был предложен метод капитальных трансфертов. Если использовать этот вариант, то налоги будут регистрироваться на основе полных начислений в соответствии с СНС-93, но воздействие на государственные финансы всех налогов, которые так и не уплачиваются, нейтрализуется капитальными трансфертами органов государственного управления тем институциональным единицам, которые полностью или частично не выполняют своих обязательств по начисленным налогам. В СНС-93 и ЕСС-95 в качестве капитального трансферта учитывается только аннулирование налоговых обязательств по взаимному согласию двух сторон. В соответствии с постановлением ЕС по налогам капитальный трансферт в данный конкретный период равен сумме всех налоговых обязательств, которые окончательно аннулируются без их исполнения во все будущие периоды по всем налогам, начисленным за данный период. В таблице 1 (случай банкротства) метод капитальных трансфертов, в соответствии с постановлением ЕС, будет отражаться посредством аннулирования всех записей по налоговым обязательствам на финансовом счете и на балансе года (t) и по статье других изменений в объеме активов за год (n) и введения позиции капитального трансферта за год (t) от кредитора должнику.

53. По пересмотренной ЕСС для учета налогов в теории требуется досконально знать будущие налоговые платежи, период, за который они были первоначально начислены, или налоговые требования, которые в конечном счете аннулируются, в привязке к периоду, за который они были первоначально начислены. На практике это требование, разумеется, выполнить невозможно и допускается использование коэффициентов несобираемых налогов, рассчитанных на основе накопленного опыта.

54. Кроме того, в соответствии с этим методом капитальный трансферт регистрируется на момент, когда обе стороны все еще признают налоговое требование и на микроуровне не совершается никаких операций, указывающих на капитальный трансферт. Такое финансовое обязательство, как оно понимается в СНС-93, существует на конец рассматриваемого периода.

55. С учетом этих серьезных критических замечаний целесообразно рассмотреть вопрос о регистрации компенсирующего капитального трансферта по налогам, которые так и не уплачиваются, в период, когда фактически происходит окончательное аннулирование долга либо по взаимному согласию, либо путем одностороннего списания в случае смерти или банкротства. В этом случае отпадает необходимость в ретроактивном учете или оценке на основе накопленного в прошлом опыта. В таблице 1 капитальный трансферт в размере 100 единиц и операция на финансовом счете по статье коммерческих кредитов на

ту же самую сумму будут показаны за год (n), и при этом не будет производиться никаких записей по счету других изменений в объеме активов за этот же год. Все позиции за год (t) останутся незатронутыми. Эта идея в настоящем документе больше не анализируется, но, вне всякого сомнения, она заслуживает изучения до введения в СНС метода учета на базе нетто.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

56. Проведенный в настоящем документе анализ показал, что использование принципа регистрации чистых поступлений, т.е. принципа, когда налоги, которые начисляются, но в конечном счете не собираются государственными органами, не должны регистрироваться в системе, будет иметь далеко идущие и нежелательные последствия для системы национальных счетов.

57. В этой связи рекомендуется, невзирая на то что регистрация чистых поступлений в части статистики государственных финансов может быть предпочтительной для отражения реальных показателей на счетах государственного сектора, не вводить этот метод регистрации в СНС.

58. Основные проблемы с методом учета налогов и взносов на социальное страхование на базе чистых поступлений в системе национальных счетов сводится к следующему:

- если сокращаться на суммы, которые, как ожидается, так и не будут уплачены, будут только налоги и взносы на социальное страхование, то это создаст аномалию, поскольку другие кредиторы в экономике могут нести потери того же порядка, что и государственные органы (особенно с учетом того, что государственные органы обычно находятся в благоприятном правовом положении для получения причитающихся долгов, так как они относятся к категории привилегированных кредиторов);
- использование национальных счетов в качестве основы для экономического анализа будет подорвано, поскольку обязательства по налогам, которые впоследствии не будут уплачиваться, не будут отражаться в системе. Таким образом, положение предприятий будет выглядеть лучше, чем в реальности;
- если принцип регистрации чистых поступлений будет введен в качестве общего правила учета налогов, некоторые виды налогов все же придется и далее регистрировать в соответствии с принципом полных начислений. Это будет касаться тех подоходных налогов и взносов на социальное страхование, по которым предприятие действует от имени других единиц. В развитых странах они составляют значительную сумму, порой превышающую 50% всех налогов.

59. Если принцип начислений будет сохранен, но будет сочтено желательным устранить воздействие неуплачиваемых налогов на статьи чистого кредитования чистых заимствований государственных органов (и симметрично с этим всех других секторов), можно было бы рассмотреть модель капитальных трансфертов. Однако при этом, возможно, стоит подумать о том, чтобы в качестве капитальных трансфертов органов государственного управления соответствующим секторам регистрировались только налоги, окончательно списанные в данный период.

60. Приведенный выше анализ и сформулированные выводы носят строго методический характер, и из них нельзя делать заключение о том, что практические методы, применяемые национальными счетоводами, которым, как правило, приходится работать с данными, которые отнюдь не идеально вписываются в концепции национальных счетов, являются неприемлемыми и ошибочными. Вместе с тем, не следует допускать, чтобы трудности, связанные с практическим применением, ставили под сомнение достоинства этой методологической основы. Кроме того, некоторые страны, возможно, по тем или иным причинам напрямую предпочли пойти на определенное отступление от международных систем.
