

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-75-86

УДК 657(045)

JEL M41, M49, H29, K34

Экономическое содержание и правовая форма: современные подходы к анализу противоречий

А.А. Аксентьев

Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

АННОТАЦИЯ

Экономическое содержание и правовая форма являются важными факторами, определяющими характер отражаемой в отчетности информации. В целях финансового и налогового учета принцип «приоритет экономического содержания над правовой формой» (от англ. substance over form) применяется в каждой из информационных систем по своему, что позволяет в полной мере удовлетворять пользователей по части данных, необходимых как для принятия экономических решений, так и проведения фискальных процедур. **Объектами** исследования являются финансовое и налоговое направления, а также соответствующие им подходы к анализу противоречий между «содержанием» и «формой». Автором представлены ключевые аспекты, отражающие современные взгляды научного сообщества, а также дискуссионные вопросы, касающиеся применения упомянутого выше принципа. Выводы многих экспертов позволяют утверждать, что по данной теме до сих пор существуют разногласия, определяющие актуальность изучения концепций, которые объясняют взаимодействие «сущности» и «формы» как в финансовом, так и налоговом учете. Результаты работы предназначены для специалистов в сфере бухгалтерского учета, аудита и налогового права. **Ключевые слова:** экономическое содержание; правовая форма; сущность важнее формы; бухгалтерский учет; налоговый учет; теории корпоративного управления; текстуализм; связанные стороны; налоговое право

Для цитирования: Аксентьев А.А. Экономическое содержание и правовая форма: современные подходы к анализу противоречий. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(4):75-86. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-75-86

ORIGINAL PAPER

Economic Substance and Legal Form: Modern Approaches to Contradictions' Analysis

A.A. Aksent'ev

Kuban State University, Krasnodar, Russia

ABSTRACT

Economic substance and legal form are important factors that determine the nature of the information reflected in the reporting. The specialists apply the principle of "substance over form" in each of the information systems in its own way for financial and tax accounting. This makes it possible to fully satisfy users in terms of the data necessary both for making economic decisions and for conducting fiscal procedures. The objects of the study are the financial and tax areas, as well as their respective approaches to the analysis of contradictions between substance and form. The author presents key aspects that reflect the modern views of the scientific community, as well as describes the controversial issues regarding the application of this principality. The conclusions of many experts allow us to assert that there are still disagreements on this subject. They determine the relevance of studying the concepts that explain the interaction of substance and form in both financial and tax accounting. The results of the work are intended for specialists in the field of accounting, auditing and tax law.

Keywords: economic substance; legal form; substance over form; accounting; tax accounting; theories of corporate governance; textualism; related parties; tax law

For citation: Aksent'ev A.A. Economic substance and legal form: Modern approaches to contradictions' analysis. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(4):75-86. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-4-75-86

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях отношения, складывающиеся между корпорациями, становятся более сложными. Многие предприятия посредством операций с капиталом формируют большие группы, подконтрольные одной или нескольким корпоративным образованиям. В силу этого усложняется анализ взаимодействия между ними, поскольку появляются связанные стороны и операции. Правовые аспекты не всегда являются всеобъемлющим способом оценки характера и адекватности финансово-хозяйственной деятельности, когда все бизнес-единицы учитываются в рамках их консолидации в виде «единого предприятия».

Ныне ключевым принципом составления финансовой отчетности является «приоритет экономического содержания над правовой формой», означающий, что собственники бизнеса, менеджеры, инвесторы и другие заинтересованные стороны смогут увидеть основные реалии деловых операций, осуществляемых корпорацией и подконтрольными ей группами предприятий в целом.

Развитие теорий корпоративного управления привело к возникновению кардинально нового подхода, согласно которому противоречия между «сущностью» и «формой» рассматриваются в спектре их организационного проявления. Идеи использования теории управления в бухгалтерском учете и аудите выдвигались многими исследователями, однако они затрагивали лишь отдельные ее элементы. Предложение же о применении нескольких концепций (теорий), в том числе агентской; институциональной, зависимости от ресурсов и теории управленческой гегемонии, — было выдвинуто и обосновано в [1].

Теории корпоративного управления позволяют не только объяснить причины несоответствия между содержанием и формой, но и показать, как оно влияет на отношения, складывающиеся между собственниками бизнеса, менеджментом, внутренней службой аудита и другими функциональными блоками корпорации, а также с внешними экономическими субъектами. Сторонники данного направления считают, что именно особенности взаимоотношений между указанными субъектами обуславливают характер соответствия «сущности» и «формы». Так, информационная асимметрия между менеджерами и акционерами предопределяет оппортунистическое поведение первых, проявляющееся в искажении экономической действительности для повышения личного (а не корпорации) благосостояния. Согласно агентской теории такие «издержки» снижаются при независимости внутрен-

ней аудиторской службы от руководства в вопросах финансовой отчетности. Наблюдательный совет (совет директоров) организует самостоятельный мониторинг, к которому не имеет отношения правление, и контроль за деятельностью «агентов». В таком случае акцент делается на обеспечении надежности финансовой отчетности, которая должна соответствовать принципу «сущность выше формы» и показывать собственникам бизнеса реальную картину финансовой деятельности. С концепцией управленческой гегемонии ситуация иная: прочные связи между советом директоров и менеджерами, в том числе из внутренней аудиторской службы и бухгалтерии, приводят к независимости по «форме», но не по «сущности»; при этом защитником интересов акционеров становится внешний аудит, на который возлагается ответственность за достоверность отчетности.

В последние годы в рамках социально ориентированного подхода стали подниматься вопросы, касающиеся анализа противоречий между «сущностью» и «формой». Представители этого направления считают, что высшему руководству необходимо воздержаться от повышения акционерной стоимости как основной цели деятельности корпорации. Предпочтительнее становятся философия максимизации ценности стейкхолдеров и забота о долгосрочном здоровье компании. Примером является отказ от инвестиций в обслуживание инфраструктуры [2]. Многие менеджеры считают, что престижней тратить финансовые ресурсы на строительство новых зданий, позволяя старым разваливаться: «форма» показывает расширение, экстенсивное развитие, что должно «впечатлять» инвесторов и повышать акционерную стоимость. Однако тем самым руководство по «существу» жертвует безопасностью людей и окружающей среды во имя мнимого «роста». Сторонники социально ориентированного подхода на примере несоответствия сущности и формы призывают современные корпорации нести ответственность не только перед акционерами, но и иными заинтересованными сторонами. Вред, нанесенный последним, может быть значительнее тех «выгод», которые создаются путем прироста стоимости бизнеса в отчетах.

Принцип приоритета содержания над формой перерос в целую концепцию в налоговом праве, зародившуюся в США. Проблемы, связанные с обоснованностью соответствий «сущности» и «формы», до сих пор рассматриваются исследователями, а вопрос о том, в каком виде суды должны оценивать налоговые инциденты («сущность важнее формы»

или «форма важнее сущности»), поднялся на международный уровень. Научное сообщество выдвигает два фундаментальных подхода к его решению: текстуальный (textualism) и нетекстуальный (non-textualism) [3].

В рамках первого в налоговом праве главенствует принцип «форма важнее сущности» — иначе говоря, текст кодекса является определяющим. Суды буквально интерпретируют закон на основе значения слов в тексте. Сторонники нетекстуального подхода выходят за рамки «формы» закона, когда доказательства намерений экономического субъекта становятся ключевыми, т.е. реальность сделки важнее строгости буквы налогового кодекса. В США в 2010 г. была кодифицирована доктрина экономической сущности (economic substance doctrine), параллельно применяемая судами в соответствии с практикой общего права [4].

Вышеизложенное обуславливает актуальность изучения теоретических направлений в рамках рассматриваемой темы и выделение наиболее значимых для научного сообщества проблемных аспектов.

МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Научные исследования по теме представлены двумя актуальными направлениями (рис. 1).

Отметим, что указанные концепции отражают авторское отношение к современным точкам зрения по вопросам изучения экономического содержания и правовой формы. Из зарубежных публикаций мы выделяем работы Y. Chen [5], C. Istrate [6], A.B. Sulistiyo [7], M. Namour [8], чьи исследования соответствуют бухгалтерскому подходу, J. Cohen [1] — корпоративному подходу, H.H. Friedman, F. Kass-Shraibman [2] — социально ориентированному подходу, J.B. Donaldson [9], G. Macdonald [10], C.A. Wilson [11] — нетекстуальному подходу, A.D. Madison [3] — текстуальному подходу.

Российские ученые основное внимание в вопросах «содержания» и «формы» уделяют бухгалтерскому подходу, и здесь надо отметить значимость работ Д.В. Луговского [12], Е.В. Оломской [13], Н.В. Генераловой [14], А.В. Луканиной [15, 16].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Ключевое значение финансового учета состоит в том, что бухгалтеры предоставляют информацию, которая является полезной для принятия деловых и экономических решений, но при этом сама по себе она не должна их определять [17]. Впервые принцип приоритета содержания над формой появился в США в Заявлении Совета по

принципам бухгалтерского учета¹ в 1970 г. Согласно этому документу финансовый учет акцентирует внимание на экономической сущности сделки или объекта независимо от того, имеют ли они юридическую форму, отличающуюся от ее экономического содержания.

Составители финансовой отчетности отражают операции способом, который наилучшим образом характеризует их деловой смысл [8]. Принципиальная суть финансового учета заключается в том, что он показывает реальное состояние корпорации — это утверждение можно подкрепить словами профессора М.И. Кутера, которые характеризуют факты хозяйственной жизни (факты состояния): «Предприятие замри, я тебя сфотографирую». Когда бухгалтер составляет баланс на конец отчетного периода, информация должна соответствовать действительности. Инвесторы принимают решения на основе того, как корпорация функционирует «по существу», а не «на бумаге» (где возможны искажения из-за применения юридической формы).

Примерами зарубежных исследований, объясняющих суть принципа «substance over form», являются: [тематика: лизинг (финансовая аренда)] [8], [тематика: историческая и справедливая стоимость] [7], [тематика: связанная сторона и сделка] [5] и др.

В случае лизинга возникает так называемая «классическая дилемма», согласно которой у лизингодателя объекта фактически нет, но юридически право на него остается. А лизингополучатель, напротив, экономически пользуется объектом, приносящим соответствующие выгоды, а «по форме» права на этот актив у него отсутствуют. Поэтому, согласно принципу приоритета экономического содержания над правовой формой, арендатор будет отражать используемый объект у себя в отчетности, поскольку по «существу»² он им пользуется, хотя и не обладает правом собственности.

Другой пример — «продажа с обратной арендой». Часто компании в случае кассовых разрывов и проб-

¹ APB Statement 4; Основные концепции и принципы бухгалтерского учета, лежащие в основе финансовой отчетности коммерческих предприятий (Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises). URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1171&context=aicpa_assoc (дата обращения: 05.08.2021).

² Этот же принцип обязывает применять МСФО (IFRS) 16 «Аренда», требующий, чтобы составители финансовой отчетности учитывали сущность договора аренды для целей бухгалтерского учета. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IFRS_16.pdf (дата обращения: 29.07.2022).

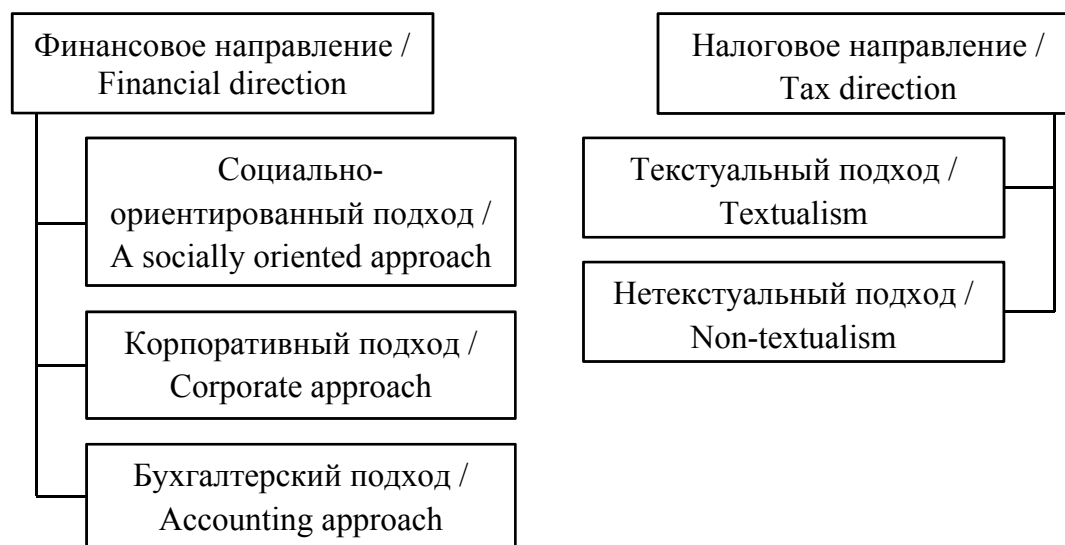


Рис. 1 / Fig. 1. Основные научные направления исследований противоречий между «сущностью» и «формой» / The major scientific directions of research of the contradictions between substance and form

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

лем с ликвидностью продают свои активы банку, который затем сдает имущество в аренду. Хотя при этом происходит только переход прав собственности, а экономическая реальность для компании не изменяется, факт продажи и обратная аренда считаются одной сделкой³.

Историческая стоимость, уделяющая большее внимания «форме» в виде доказательств операции, является более обоснованной, чем «сущность» справедливой стоимости активов [7]. В последнем случае оценка согласуется с концепцией приоритета содержания над формой, поскольку используется актуальная ценовая информация на конкретный период времени и при текущей рыночной конъюнктуре. Однако в случае оппортунистического и эгоистичного поведения человека возрастает риск искажения и исторической, и справедливой стоимости. При этом в концептуальных рамках указанный приоритет является «нормативом», с помощью которого происходит правильная базовая оценка сделки [7].

Ключевым примером применения принципа «substance over form» считаются связанные стороны и операции. Корпорации манипулируют прибылью посредством связанных транзакций, чтобы повысить финансовый результат в отчетности и избежать налогов [5]. Банкротство в конце 2001 г. энергетической

корпорации Enron доказало общественности важность предоставления финансовой отчетности, отражающей содержание, а не форму. В ином случае возможна практика искажения экономических реалий с целью обмана инвесторов и акционеров. Так, Enron Corp., благодаря измененной методологии бухгалтерского учета, завысила свою прибыль на 544 млн долл., а собственный капитал — на 1,2 млрд долл. [18]. В результате в течение декабря 2001 г. собственный капитал акционеров Enron снизился на 1,7 млрд долл., а цена акций на момент банкротства составляла меньше 1 долл. за штуку.

Практика манипулирования прибылью корпорации Enron заключалась в применении следующих инструментов [18]:

- учетной политики «неконсолидации» специализированных предприятий;
- учета продаж неконсолидированным, но фактически контролируемым компаниям;
- практики учета доходов будущих периодов преждевременно и практики учета доходов от продажи форвардных контрактов, представленные как кредиты;
- учета по справедливой стоимости⁴;
- учета собственных акций, выпущенных специализированными предприятиями и находящимися в их владении;

³ Особенности учета зависят от конкретных обстоятельств сделки продажи с обратной арендой. В частности, их регламентирует МСФО (IFRS) 16 «Аренда», п. 98–103. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IFRS_16.pdf (дата обращения: 29.07.2022).

⁴ Бухгалтеры Enron Corp. учитывали стоимость торговых инвестиций, которая была основана на недостоверных цифрах.

- недостаточного раскрытия информации о сделках связанными сторонами и конфликтах интересов, а также об издержках акционеров.

Таким образом корпорация предоставляла общественности «мошенническую» информацию путем признания доходов, которых никогда не было [19]. При этом ее менеджеры обманывали не только собственников бизнеса, но и регулирующие органы [(SEC — комиссию по ценным бумагам) и IRS (службу внутренних доходов)]. Крах Enron и финансовый хаос привели к принятию в 2002 г. закона Сарбейнса-Оксли, ужесточившего санкции за фальсификацию финансовой отчетности и повысившего контроль за ее регулированием в США.

Другой способ увеличения прибыли — это применение связанных сторон и их «неконсолидации». Та же самая Enron Corp. спонсировала многие компании с целью укрытия доходов, полученных из-за рубежа, а некоторые из специализированных предприятий платили ей комиссионные за гарантии по кредитам. В соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной жизни выручка должна признаваться в течение периода действия договора, однако корпорация регистрировала в качестве доходов авансовые платежи целиком. Помимо этого, многие из контролируемых Enron Corp. компаний не консолидировались, что позволяло скрывать долги и убытки, «переданные» путем фиктивных опционов, свопов и форвардных контрактов [19]. Поскольку корпорация гарантировала банковский долг специализированных предприятий, а основным их активом были акции самой компании, снижение их стоимости обуславливало недостаточность собственных средств для покрытия долга, что, в свою очередь, приводило к тому, что Enron Corp. должна была взять обязательства на себя; так как связанные компании не консолидировались, долги акционерам в финансовой отчетности не показывались.

Корпорация Enron Corp. «переводила» свои акции на специализированные предприятия, чтобы в их отчетах фиксировать доходы от прироста стоимости. В связи с тем, что национальные правила США не разрешают регистрировать увеличение дохода по мере прироста стоимости собственных акций, корпорация делала это с помощью связанных сторон. Последнее, согласно принципу «сущность выше формы», запрещено (как и в случае с убытками от снижения стоимости акций), однако фиксировать их в качестве расходов было и не нужно, поэтому свою долю потерь Enron Corp. просто не отражала.

Приведенный пример подчеркивает практику преобладания формы над содержанием, которая уси-

ливалась давлением рынка капитала на публичные компании, заставляя их идти на мошенничество [19]. Но подход, при котором руководство ставит цель максимизации доходности компании ради инвесторов, не позволяет поддерживать долгосрочное благополучие [2]. Поскольку многие инвесторы являются институциональными, то и максимизировать их прибыль вовсе бессмысленно, потому что им важнее «видимость долгосрочного здоровья». Приверженность высшего руководства цели максимизации акционерной стоимости заставляет менеджмент ставить «форму» выше «содержания», разрушая перспективы будущего роста из-за отсутствия инноваций и боязни «плохой прибыли». Но если финансовый результат вуалируется в отчетах с помощью методологии, проверяемой аудиторами, то инвестиции в развитие требуют социально ориентированной точки зрения, основанной на анализе выгод и потерь, которые несут заинтересованные стороны, а не только инвесторы.

Когда корпорация придерживается подхода «форма» важнее «сущности», возникает иллюзия финансового развития, что приводит к необъективным бизнес-решениям со стороны как потенциальных инвесторов, так и менеджеров, реализующих неадекватные стратегические цели, поставленные советом директоров на основе финансовой отчетности. Это и объясняет несоответствие в цепочке интересов руководства и акционеров, когда после достижения краткосрочных ценовых показателей разрушается долгосрочная экономическая целесообразность. Вот почему аудиторами крайней важно видеть различия между формой и содержанием при выражении мнения по поводу достоверности финансовой отчетности. Мировой опыт показал, что соблюдение принципа «substance over form» в целях финансового учета обеспечивает не только адекватное, но и устойчивое восприятие финансовой действительности, а корпорация может соединить свои кратко- и долгосрочные ориентиры. В противном случае происходит «разрыв» в интересах, приводящий к банкротству компании.

Концепция корпоративного управления позволяет учитывать характер взаимоотношений между акционерами, советом директоров и правлением способами, в различной степени влияющими на финансовую отчетность и процесс аудита [1].

Суть агентской теории состоит в том, что из-за разделения собственности и контроля в поведении менеджеров (агентов) как заинтересованных экономических субъектов, могут проявляться элементы оппортунизма. Общим договорным способом сокращения «агентских издержек» является предоставление

независимой стороне возможности контролировать руководство [1]. Но важно понимать, что взаимоотношения высшего менеджмента зависят от типа корпоративной модели — англо-американской или континентальной. В первом случае речь идет о совете директоров, который может заменять собой исполнительный орган, во втором — о наблюдательном совете, который не вмешивается в хозяйственную деятельность и осуществляет контроль за действиями правления, в том числе с позиции коммерческой целесообразности и необходимости.

Согласно агентской теории совет директоров как независимая сторона и связующее звено между акционерами и менеджерами утверждает положения, определяющие особенности вознаграждения агентов, контроля и мониторинга финансово-хозяйственной деятельности, проведения внутренних ревизионных процедур и т.д.

В рамках бухгалтерского подхода необходимо понимать, какое влияние менеджеры и аудиторская служба оказывают на составление финансовой отчетности и ее проверку: независимая от правления аудиторская служба обеспечивает качество финансовой отчетности, а дополнительные затраты на внешние аудиторские услуги способствуют повышению прозрачности и справедливости бухгалтерской информации. Агентская теория подразумевает, что правление, совет директоров и аудиторская служба в случае споров и разногласий будут сотрудничать с наблюдателем (главным аудитором), что позволит снизить агентские издержки. Таким образом, с позиции агентской теории принцип «сущность важнее формы» достигается, если большинство директоров аудиторской службы независимы от правления.

В теории зависимости от ресурсов собственники бизнеса полагаются на совет директоров как на орган, обеспечивающий доступ к дефицитным ресурсам и управление ими [1]. В таком случае он является не просто контролирующим органом, но партнером, участвующим в определении корпоративной стратегии и политики. Этот подход позволяет максимизировать прибыль в долгосрочной перспективе благодаря «связям» членов совета директоров и их «ресурсам» (отраслевому опыту, доступу к внешним активам, знакомствам и т.д.). В свою очередь, менеджмент и другие заинтересованные стороны смогут максимально быстро принимать эффективные бизнес-решения.

Если акционерам важнее процесс мониторинга отчетности, независимый директор, специализирующийся на финансах и бухгалтерском учете, может послужить ключевым «дополнением» в качестве члена

управленческой команды, который содействует совету директоров, предоставляя им своевременную и стратегическую информацию. Если речь идет о руководстве внутренней аудиторской службой, то специалисты, владеющие отраслевыми знаниями, будут в большей степени способны понимать, интерпретировать и оценивать то, что происходит в жизни корпорации, чем независимые эксперты. Очевидно, что найти независимого директора, обладающего обширными «ресурсами» сложно, поэтому корпорациям приходится идти на компромиссы, учитывая потенциальные выгоды или потери от взятого за основу характера взаимоотношений.

Ориентация на концепцию зависимости от ресурсов позволяет повысить ценность действующей структуры управления, используя имеющиеся у менеджмента знания и опыт для достижения долгосрочных целей; но с другой стороны, качество финансовой отчетности будет повышаться за счет профессиональных способностей бухгалтеров и аудиторов к оценке и интерпретации деловых активностей и связанных с ними рисков. В последнем случае эксперты смогут оценивать по «существу» адекватность и правильность использования методологии учета, реалистичность хозяйственных операций и их соответствие действительности.

Теория управленческой гегемонии предполагает, что высшее руководство самостоятельно выбирает работников, готовых быть пассивными участниками процесса управления и зависеть от менеджмента в получении информации как о фирме, так и ее отрасли [1]. Такой подход больше соответствует принципу «форма важнее сущности». Если в агентской теории совет директоров выступает в качестве независимой стороны, наблюдающей за адекватностью и обоснованностью действий руководства, то в теории управленческой гегемонии функции исполнительных органов (например, правления) ограничены одобрением со стороны высшего менеджмента. В этом случае принятые решения могут быть подчинены интересам не собственников бизнеса, а группы лиц, в чьих компетенциях находится определение курса действий, что не позволяет проводить независимый мониторинг и контроль. Например, генеральный директор, контролируя потоки информации, может влиять на совет директоров или просто не предоставлять ему нужные сведения; заметим, что довольно часто генеральный директор является председателем совета директоров. В этом случае он может назначать главного бухгалтера и аудитора (внутреннего наблюдателя) самостоятельно, что лишает финансовую отчетность независимости (возможности

проверки и контроля). Соответственно, аудиторская служба, находясь под давлением менеджмента, не будет задавать «неудобных вопросов», касающихся финансово-хозяйственной деятельности. Эта теория также подразумевает, что главный бухгалтер и аудитор в случае возникновения противоречий будут на стороне своих руководителей, что автоматически искажает понимание бизнес-процессов. Таким образом, внутренняя аудиторская служба является «беззубым бумажным тигром» [1], а вся ответственность в определении достоверности отчетности лежит на внешних аудиторах.

В рамках институциональной теории большое значение имеют официально установленные правила, нормы и некоторые условности, в силу чего менеджеры могут «подражать» руководящим лидерам независимо от того, эффективны их методы или нет. В этом случае приоритет содержания над формой может быть как соблюден, так и нарушен. В мировой практике считается «символическим», когда аудиторская служба самостоятельно нанимает и увольняет аудитора, повышая доверие в глазах акционеров, поскольку не позволяет совету директоров влиять на контрольные процедуры проверки финансовой отчетности. Эта теория также предполагает, что привлечение работников осуществляется на основе принятых в обществе правил и норм (наличие сертификатов, учет предыдущей должности, опыта работы и т.д.).

Институциональная среда является определяющей с позиции принятия решений и взаимодействий директоров друг с другом для достижения поставленных задач: если аудиторская служба придерживается интересов руководства, то независимость в контроле и мониторинге будет отсутствовать, а внутренние аудиторы станут поддерживать менеджмент даже в тех вопросах, с которыми могут быть и не согласны. Но возможен и иной случай, когда аудиторская служба, придерживаясь принятых отраслевых принципов (например, профессиональной этики), будет стремиться сохранять свою независимость в оценке финансового состояния.

Приоритет содержания над формой в финансовом направлении предполагает, что отражение экономических реалий в отчетности является фундаментальным инструментом, позволяющим общественности и собственникам бизнеса принимать деловые решения. Но когда речь идет о налоговом направлении, то в качестве основного пользователя информации выступает государство, заинтересованное в получении налоговых доходов и стимулировании предпринимательской активности с помощью установления льгот. Из этого

следует и целевая направленность: при финансовом — отражение хозяйственной действительности, при налоговом — удовлетворение фискальных потребностей государства. В последнем случае соотношение «сущности» и «формы» предполагает выбор ключевых приоритетов: уважение прав и свобод налогоплательщиков; справедливость с позиции оценки налоговых инцидентов; повышение собираемости налогов и пр., что одновременно и в равной степени не может быть достигнуто. В силу этого выделяются два подхода: текстуальный и нетекстуальный.

Текстуальная концепция опирается на идею, что закон интерпретируется напрямую на основе текста, одобренного законодательным органом. «Форма» закона является главенствующей в определении последствий налоговых споров, т.е. «буква налогового кодекса» есть отражение намерений государства. Следовательно, когда суды толкуют значение текста, они его объективизируют, т.е. не ищут, что было задумано законодателем, а принимают за данность смысл, заключенный в «форме».

«Текстуализм» представляет собой идеал формализма» [3, с. 715], однако ни одна формальная система не может обеспечить соблюдение справедливости абсолютно по всем видам налоговых инцидентов. Так или иначе возникнут вопросы, ответов на которые нет в законодательстве, и это подчеркивает актуальность и важность применения человеческого профессионального суждения. А оно, как известно, субъективно и может выходить за рамки нормативной «формы» установленных требований. Последнее подразумевает, что намерения государства будут реализовываться не с помощью утвержденных на все случаи правил, а при помощи поиска доказательств, подтверждающих достижение цели, изначально задуманной и изложенной в тексте.

Несомненное преимущество текстуальной концепции — определенность в налоговом планировании [3]. Налоговые менеджеры могут предлагать финансовым директорам такие направления хозяйственной деятельности, которые будут минимизировать и оптимизировать налоговые потоки, легализующие конечный финансовый результат. Отмеченный подход снижает риски, поскольку в основе лежит принцип соблюдения «формы» законодательства, которая является отражением намерений государства по ряду выбранных им социально-экономических вопросов.

Может сложиться ситуация, когда налогоплательщик применяет «форму» закона не в целях, ради которых она была разработана, а для собственного неправомерного обогащения. Здесь уместно проци-

тировать профессора Дж. Айзенберга: «Когда кто-то называет собаку коровой, а затем требует субсидию, предусмотренную законом для коров, очевидный ответ состоит в том, что закон означает не это» [20].

Приверженцы нетекстуальной концепции считают, что имеет смысл игнорировать Налоговый кодекс, закладывая в основу экономические принципы и/или мотивацию налогоплательщиков [3], т.е. они пытаются реализовать намерение законодателя, выходя за рамки нормативно-правового акта. Развитие налогового права в США привело к тому, что при оценке налоговых инцидентов суды обязаны руководствоваться требованием, согласно которому сделка должна иметь «деловую цель» или заключать в себе «экономическое содержание»⁵, т.е. тщательно подготовленная форма может скрывать и маскировать подлинную, лежащую в основе транзакции сущность [9]. Однако в научном сообществе до сих пор продолжаются дискуссии по поводу применения налоговых доктрин, в которых экономическое содержание превалирует над правовой формой.

Поскольку внешние границы применения принципа «substance over form» четко не обозначены, существуют две сдерживающие силы: конкуренция налогоплательщика и добровольное судебное ограничение [9]. Первая ведет к тому, что налоговые менеджеры стремятся минимизировать налоговое бремя корпорации, а вторая, наоборот, — к повышению доходов в пользу государства. Заметим, что налоговая практика и множество судебных споров не предоставляют единой позиции по поводу выбора наиболее оптимального и адекватного подхода к анализу противоречий между «сущностью» и «формой» в налоговом праве.

Концепцию нетекстуализма взяли за основу многие страны. С одной стороны, когда бизнес-сущность сделки контролирует ее налоговые инциденты, увеличивается пространство для создания элементов актуальной информации [7], что определенно позволяет государству оценивать «по существу», достигаются ли установленные цели. Но, с другой стороны, если правовые инструменты не соответствуют реальной сделке или же не формулируют ее полностью, налогоплательщик может в своих интересах выдвигать аргументы за применение принципа «сущность важнее формы» [9, 11]. Последнее порождает неопределенность в планировании, когда анализ последствий сделки явно зависит от решения судьи в пользу или государства, или плательщика налога.

На практике суды стремятся применять принцип «substance over form» с целью переквалификации выявленных фискальными структурами фактических обманов со стороны налоговых агентов [11], и справедливо, что последствия нарушений проявляются в виде доначисления налогов и наложения штрафов на основе реальных действий налогоплательщика. Такой подход применяется и в российском налоговом праве, на что указывает постановление Пленума ВАС⁶. Так, при оценке арбитражными судами обоснованности налоговой выгоды нужно учитывать, имело ли место осуществление реальной предпринимательской деятельности (деловой характер операции). Уместно вспомнить, что в правах налогового органа, согласно НК РФ, применение «налоговой реструктуризации», суть которой состоит в определении размера доначислений расчетным путем. Последнее является более честным по отношению к налогоплательщику, поскольку учитываются экономические реалии, а не только правовая форма⁷. Однако в российской практике многие вопросы нетекстуального подхода до сих пор остаются открытыми. Из-за того, что разумная конструкция закона не позволяет толковать слова за пределами их ограниченного диапазона значений [3], возникает необходимость применения профессионального суждения, основанного на принципах, которые необходимо закреплять концептуально и нормативно.

В условиях нетекстуального подхода практика позволяет утверждать, что форма, выбранная налогоплательщиком для отражения операций в налоговом учете, не имеет обязательной силы. Следовательно, когда корпорация предоставляет документы фискальным структурам, последние проверяют факт соответствия правовой формы содержанию, и при выявлении нестыковок между ними действительность выступает единственным объективным способом оценки последствий такого «нарушения».

Финансовое направление обеспечивает приоритет экономического содержания над правовой формой, удовлетворяя информационные потребности стейкхолдеров. В случае же налогового направления этот принцип затрагивает интересы двух субъектов: государства, осуществляющего фискальные процедуры

⁶ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». П. 3–6. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/ (дата обращения: 05.08.2021).

⁷ Налоговый кодекс РФ. пп. 7, п. 1, ст. 31. URL: <https://www.nalkod.ru/?ysclid=15w90s1oto855482332>

⁵ Согласно U.S. Code § 7701(o)(5)(A).

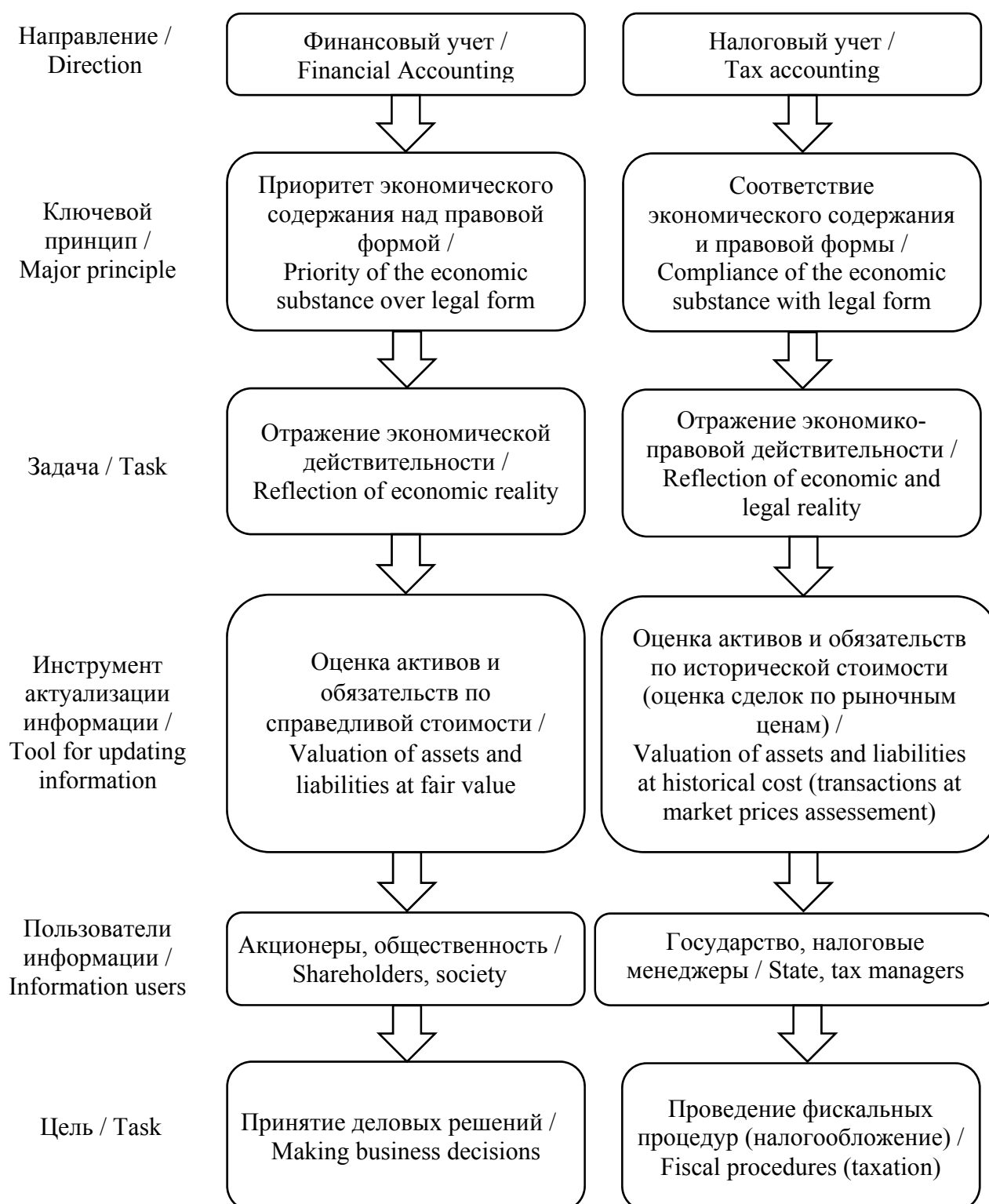


Рис. 2 / Fig. 2. Ключевые особенности применения принципа «substance over form» в финансовом и налоговом учете / Important features of the application of the “substance over form” principle in financial and tax accounting

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

и отражающего интересы общественности, и налогоплательщика, являющегося ее частью. Соблюдение «справедливого баланса» выражается в том, что в руках законодателя — «форма», а у плательщика налога — «экономическое содержание»; при этом можно согласиться с российскими исследователями, считающими, что преобладание экономического над юридическим, равно как сущности над формой (или наоборот), невозможно [12, 13]. Но это допустимо только в налоговом направлении, а указанный «баланс» позволяет вывести следующее правило: *экономическое содержание отражает действительность, в то время как правовое ее закрепляет*. В фискальных целях одно не может существовать без другого, но в интересах акционеров и собственников бизнеса финансовые реалии могут быть не определены соответствующей формой.

ОБСУЖДЕНИЕ И ВЫВОДЫ

Ряд российских исследователей рассматривают противоречия между «сущностью» (*S*) и «формой» (*F*) с точки зрения природы фактов хозяйственной жизни [14, 15]. «Столкновение» экономических и юридических слоев предопределяет существование двух типов соотношений: $S = F$ и $S \neq F$ [14]. Превалирование одного над другим отражается на оценке активов и обязательств: в случае преобладания формы в ее основу закладывается юридическая концепция; при соблюдении приоритета содержания — экономическая [16].

Поскольку правила бухгалтерского учета не должны регламентировать налогообложение, закономерно различие между финансовым и налоговым учетом, ибо принцип «substance over form» в каждой из систем применяется по-разному. Так, один и тот же документ может удовлетворять аудитора с позиции подтверждения факта хозяйственной жизни, но не налогового инспектора, который, изучая соотношения между правовой формой и экономической действительностью, может запрашивать дополнительные данные, обосновывающие деловой характер операций [6]; однако последнее добавляет неопределенности в плане соблюдения записанных в кодексе правил и норм и подрывает доверие к всеобъемлющей налоговой системе [4].

Тем не менее выводы, отражающие концептуальную разницу в применении этого принципа в финан-

совом и налоговом учете, представлены на рис. 2, где четко обозначены два основных направления, в рамках которых рассматривается соотношение экономического содержания и правовой формы: финансовое и налоговое.

Представители первого акцентируют внимание на том, что финансовая оценка активов, обязательств и хозяйственных операций должна отражать экономическую действительность. Однако степень соответствия такой оценки определяется в зависимости от выбранного руководством подхода.

Корпоративный подход базируется на четырех признанных научных сообществах теориях: агентской, зависимости от ресурсов, управленческой гегемонии, институциональной. Ориентация экономического субъекта на один из подходов будет определять, соблюдается ли принцип приоритета экономического содержания над правовой формой и соответствует ли финансовая оценка экономической действительности.

В налоговом направлении также два подхода: текстуальный и нетекстуальный. Иногда как синтез двух подходов выделяется третий — контекстуальный, однако в настоящее время он не имеет широкого распространения и его концептуальные положения практически отсутствуют.

Принцип «substance over form» в налоговом направлении основан на идее о том, в какой степени должны совпадать интересы государства и налогоплательщиков. В последние десятилетия нетекстуальный подход начинает закрепляться на нормативно-правовом уровне многих стран. Его суть состоит в том, что экономическая сущность сделки контролирует ее налоговые инциденты, поэтому форма закона не обязательно будет покрывать все хозяйственные операции.

Однако, согласно нетекстуальной концепции, там, где форма и содержание не сходятся, проводятся надзорные и контрольные процедуры, но фактически фискальный орган при этом будет облагать налогом совершенную реальную экономическую операцию.

Учитывая, что российским научным сообществом многие аспекты финансового и налогового направления до конца не изучены, вопросы применения доктрин экономической сущности и ее вариаций (доктрин поэтапной транзакции и приоритета сущности над формой) в национальном налоговом праве нуждаются в особом внимании и дальнейшем исследовании.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Cohen J., Krishnamoorthy G., Wright A. Form vs. Substance: the implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2008;27(2).

2. Friedman H.H., Kass-Shraibman F. 'Substance Over Form': Meaningful Ways to Measure Organizational Performance. *SSRN Electronic Journal*. 05.03.2018. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3128595
3. Madison A.D. The tension between textualism and substance-over-form doctrines in tax law. *Santa Clara Law Review*. 2003;43(3):699–750.
4. Desloge S. Clarity or Confusion?: The Common Law Economic Substance Doctrine and Its Statutory Counterpart. *Journal of Legislation*. 2019;46(2):326–345.
5. Chen Y. Use the Substance-over-Form Convention to Regulate the Related Transaction. *International Journal of Business and Management*. 2009;4(3):156–158.
6. Istrate C. Substance over form in a Romanian book-tax approach. *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași. Științe economice*. 2011;(58):29–39 (In Romanian).
7. Sulistiyo A.B. Mengungkap kompleksitas masalah pada konsep substance over form. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*. 2014;18(3):293–310. (In Indonesian).
8. Hamour M., Shakil M.H., Akinlaso I.M., Tasnia M. Contemporary issues of form and substance: an Islamic law perspective. *ISRA International Journal of Islamic Finance*. 2019;11(1):124–136.
9. Donaldson J.B. When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer. *Marquette Law Review*. 1964;(48):41–52.
10. Macdonald G. Substance, Form and Equity in Taxation and Accounting. *The Modern Law Review*. 1991;54(6):830–847.
11. Wilson C.A. "Form" Determines "Substance": A Call to Reign in Tax Law's Substance-Over-Form Principle. *Creighton Law Review*. 2020;53(3):553–574.
12. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой. *Международный бухгалтерский учет*. 2007;5(101):31–37.
13. Оломская Е.В. Учетные принципы — объединяющий фактор формирования бухгалтерской и налоговой информационных систем. *Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика*. 2011;(4):139–150.
14. Генералова Н.В. Преобладание сущности над формой. *Финансы и бизнес*. 2011;(3):170–184.
15. Луканина А.В. Теория слоев фактов хозяйственной жизни как основа принципа приоритета содержания над формой. *Вестник Челябинского государственного университета*. 2014;15(344):62–72.
16. Луканина А.В. Анализ базовых категорий МСФО в рамках принципа приоритета содержания над формой. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;32(374):28–40.
17. Whitaker C. Bridging the Book-Tax Accounting Gap. *The Yale Law Journal*. 2005;115(3):680–726.
18. Benston G.J., Hartgraves A.L. Enron: what happened and what we can learn from it. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2002;21(2):105–127.
19. Baker C.R., Hayes R. Reflecting form over substance: the case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*. 2004;15(6–7):767–785.
20. Isenbergh J. Musings on Form and Substance in Taxation (reviewing *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* by Boris I. Bittker). *University of Chicago Law Review*. 1982;49(3):859–884.

REFERENCES

1. Cohen J., Krishnamoorthy G., Wright A. Form vs. Substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2008;27(2).
2. Friedman H.H., Kass-Shraibman F. 'Substance Over Form': Meaningful Ways to Measure Organizational Performance. *SSRN Electronic Journal*. 05.03.2018. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3128595
3. A.D. The tension between textualism and substance-over-form doctrines in tax law. *Santa Clara Law Review*. 2003;43(3):699–750.
4. Desloge S. Clarity or Confusion? The Common Law Economic Substance Doctrine and Its Statutory Counterpart. *Journal of Legislation*. 2019;46(2):326–345.
5. Chen Y. Use the Substance-over-Form Convention to Regulate the Related Transaction. *International Journal of Business and Management*. 2009;4(3):156–158.

6. Istrate C. Substance over form in a Romanian book-tax approach. *Analele Științifice ale Universității Alexandru Ioan Cuza din Iași. Științe economice*. 2011;(58):29–39 (In Romanian).
7. Sulistiyo A.B. Mengungkap kompleksitas masalah pada konsep substance over form. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*. 2014;18(3):293–310. (In Indonesian).
8. Hamour M., Shakil M.H., Akinlaso I.M., Tasnia M. Contemporary issues of form and substance: An Islamic law perspective. *ISRA International Journal of Islamic Finance*. 2019;11(1):124–136.
9. J.B. When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer. *Marquette Law Review*. 1964;(48):41–52.
10. Macdonald G. Substance, Form and Equity in Taxation and Accounting. *The Modern Law Review*. 1991;54(6):830–847.
11. Wilson C.A. “Form” Determines “Substance”: A Call to Reign in Tax Law’s Substance-Over-Form Principle. *Creighton Law Review*. 2020;53(3):553–574.
12. Lugovskoy D.V., Olomskaya E.V., Molodtsova Yu.N. Priority of economic content over legal form. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2007;5(101):31–37. (In Russ.).
13. Olomskaya E.V. Accounting principles are a unifying factor in the formation of accounting and tax information systems. *Vestnik Adygejskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika = Bulletin of the Adyghe State University. Series 5: Economy*. 2011;(4):139–150. (In Russ.).
14. Generalova N.V. The predominance of essence over form. *Finansy i biznes = Finance and business*. 2011;(3):170–184. (In Russ.).
15. Lukanina A.V. The theory of layers of facts of economic life as the basis of the principle of the priority of content over form. *Vestnik CHelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of the Chelyabinsk State University*. 2014;15(344):62–72. (In Russ.).
16. Lukanina A.V. Analysis of the basic categories of IFRS within the framework of the principle of priority of content over form. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2015;32(374):28–40. (In Russ.).
17. Whitaker C. Bridging the Book-Tax Accounting Gap. *The Yale Law Journal*. 2005;115(3):680–726.
18. Benston G.J., Hartgraves A.L. Enron: What happened and what we can learn from it. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2002;21(2):105–127.
19. Baker C.R., Hayes R. Reflecting form over substance: The case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*. 2004;15(6–7):767–785.
20. Isenbergh J. Musings on Form and Substance in Taxation (reviewing Federal Taxation of Income, Estates and Gifts by Boris I. Bittker). *University of Chicago Law Review*. 1982;49(3):859–884.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Андрей Андреевич Аксентьев — магистрант, Кубанский государственный университет, бухгалтер ООО «Перспектива», Краснодар, Россия

Andrei A. Aksent'ev — master's student, Kuban State University, accountant LLC “Perspektiva”, Krasnodar, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>
anacondaz7@rambler.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
 Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 24.03.2022; после рецензирования 05.05.2022; принята к публикации 29.07.2022.
 The article was submitted on 24.03.2022; revised on 05.05.2022 and accepted for publication on 29.07.2022.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
 The author read and approved the final version of the manuscript.