



НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ

ВЕСТНИК

РОССИЙСКОГО
ГОСУДАРСТВЕННОГО
ТОРГОВО-
ЭКОНОМИЧЕСКОГО
УНИВЕРСИТЕТА



2008 № 2 (23)

**ЮРИДИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ ВЗГЛЯД И
НАЛОГОВЫЙ СМЫСЛ ОДНОИМЕННЫХ ПОНЯТИЙ**

Предприниматель обязан вникать в детали предпринимательского права, налогового нормотворчества и противоречий в законодательстве. С действием различных правовых актов постоянно сталкиваются не только профессиональные юристы, менеджеры, бухгалтера и т.п., но и обыватели. Правило поведения, установленное или санкционированное государством и обеспеченное его принудительной силой, является правовой нормой. Нормативность, общеобязательность, государственная обеспеченность и формальная определенность образуют основные признаки права. Среди источников права выделяются: *правовой (санкционированный) обычай* (ст. 5, 6 ГК РФ допускают применение в гражданских правоотношениях обычаев делового оборота); *правовой прецедент* (в России он не является признанным источником права, но разъяснения пленумов Верховного суда РФ, пленумов Высшего арбитражного суда, решения Конституционного суда РФ относятся к актам официального толкования); *нормативный правовой акт*; *договор нормативного содержания* (например, межгосударственное соглашение об избежании двойного налогообложения).

Возникновение юридических коллизий и конфликтов в трансформационных обществах имеет объективные причины, прежде всего – смена политических приоритетов, экономической системы, морально-этических основ. Эти обстоятельства вызывают стремительное обновление законодательной базы для формирования нового правового порядка. *Действие множества субъектов права, расширяющееся поле российского правового развития обостряет юридические противоречия.* Возьмем отечественное законодательство об акционерных обществах. В ст. 25 Федерального закона «Об акционерных обществах» записано, что все акции являются именованными, а согласно ст. 2 ФЗ «О рынке ценных бумаг» допускаются акции на предъявителя; по-разному регулируется порядок создания совета директоров (наблюдательного совета) и конструирования исполнительного органа общества в законе «Об акционерных обществах» (ст. 64, 69) и в ГК РФ (ст. 103). Часто подзаконные акты противоречат законам. Появление понятия «народное предприятие» в законе от 19.07.98 «Об особенностях правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий)» не сопровождалось внесением дополнений в Гражданский кодекс РФ, что привело к несогласованности между названными правовыми нормами. Согласно п. 2 ст. 3 ГК РФ нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать Гражданскому кодексу.

Ключевой вопрос правового государства – правильное и единообразное применение правовых норм. *Толкование* – это деятельность, направленная на раскрытие подлинного содержания правовых норм в целях их верного применения и совершенствования. По критерию субъектов толкования выделяются официальное и неофициальное толкования; в свою очередь, официальное подразделяется на нормативное и казуальное (толкование правовой нормы применительно к конкретному случаю). Нормативное толкование подразделяется на авторское (аутентичное) и легальное. Последнее, которое выполняется органом, издавшим

нормативный правовой акт без специального указания в законе, осуществляется органом, специально уполномоченным на такие действия законом. Так, конституционные нормы толкует Конституционный суд РФ; это зафиксировано в Конституции РФ ст. 125. Или, например, Президиум Высшего арбитражного суда РФ в информационном письме № 53 от 01.06.00 «О государственной регистрации договоров аренды нежилых помещений», ссылаясь на ст. 651 ГК РФ и ст. 1 ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», подтвердил, что договор аренды нежилых помещений, заключенный *на срок не менее одного года*, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации. Фискальные службы, ссылаясь на позицию Минюста РФ, считают, что договоры аренды нежилых помещений в зданиях или сооружениях подлежат государственной регистрации *независимо от сроков*, на которые они заключены, а арендатор не вправе относить на себестоимость продукции затраты по аренде части здания по договору аренды, не прошедшему государственную регистрацию (Письмо МНС России № 02-3-09/88 от 19.04.00).

Неофициальное толкование не является юридически значимым, не вызывает правовых последствий. К примеру, профессор Патласов О.Ю. публикует комментарии к какому-либо вопросу в газете под рубрикой «Юридическая консультация», однако это не является «истиной в последней инстанции». В зависимости от соотношения буквы закона (текстуальное выражение нормы) и духа закона (смысл содержания в понимании толкующего субъекта) в юридической литературе¹ различают три вида толкования.

1. Адекватное толкование – буквальное совпадение смысла и словесного содержания правовой нормы.
2. Распространительное толкование – трактовка правовой нормы шире ее словесного выражения.
3. Ограничительное толкование – толкование, при котором сужается содержание нормы. Так, согласно п. 2 ст. 23 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны сообщать в налоговую инспекцию по месту учета об открытии (закрытии) счетов в десятидневный срок. В данном случае под термином «счет» понимаются не любые счета, а только текущие и расчетные счета в коммерческих банках, открытые на основе банковского счета. Большая дискуссия разгорелась на предмет терминов «продавец» и «покупатель». По мнению Минфина РФ, организации, выполняющие работы или оказывающие услуги, не вправе уменьшить налогооблагаемый доход на сумму премий и скидок, которые предоставлены заказчикам (Письмо Минфина России от 2.02.2006 г. № 03-03-04/1/70). Налицо ограничительное толкование, т.к. здесь добавляется предмет договора – «продавец товаров», «продавец услуг». Странность толкования означает, что, например, исполнитель услуги ссылаясь на позицию Минфина, откажется выдавать заказчику счет-фактуру на основании того, что ст. 168. НК РФ обязывает выдавать ее продавцов, а не подрядчиков или исполнителей. Организации, оказывающие услуги по ГК РФ продавцами не являются, хотя ГК РФ и не дает четкого определения продавец, связывая лишь эту категорию лишь со сделками купли-продажи. Если обратиться к НК РФ, то не содержится случаев применения терминов «заказчик» («исполнитель») по отношению к договорам выполнения работ или оказания услуг. Кроме того, по содержанию статьи 40 НК РФ продавцом называется лицо не только поставляющее товар, но и оказывающее услуги или выполняющее работы. Ст. 11 НК РФ позволяет обращаться к другим отраслям права лишь при отсутствии определения соответствующего термина в налоговом праве. А так как по смыслу п. 5 и 10 статьи

¹ См.: Правовые акты в сфере налогообложения. Общие положения и специфика/ Э.М. Цыганков, Б.Е. Тохтуратов, А.В. Силкина, Т.А. Ашомко. М., 1999. 64 с.

40 и п. 1 ст. 168, п. 5 ст. 271 НК РФ речь идет о продавце товаров (работ, услуг), то обращение к ГК РФ видится необоснованным.

На жаргоне бизнесменов неправомерные дополнения, интерпретации законов РФ в инструкциях, приказах, письмах принято называть «правовым беспределом». Мы продолжаем демонстрировать, что строгость определений или их отсутствие может приводить к серьезным последствиям. К примеру, инструкция Госналогслужбы России определяла материальную выгоду с целью налогообложения как размер экономии на процентах, уплачиваемых за заемные средства, полученные от организаций в любом виде, в том числе в натуральной форме. Это означало, что, если, например, организация предоставила сотруднику в безвозмездное пользование компьютер, оформив юридически факт передачи договором ссуды, то у гражданина возникает материальная выгода, которую следует обложить подходящим налогом. МНС применяло понятие «ссуда», требуя исчислять налог на доходы физических лиц в связи с появлением материальной выгоды при договорах безвозмездного пользования. Тут явно *смешивались понятия «ссуда» и «заем»*. Так как НК РФ не дает толкования этих понятий (см. ст. 212), следует руководствоваться ГК РФ. Заемом признается передача денежных средств или вещей в собственность. По договору ссуды одна сторона передает другой в безвозмездное временное пользование вещь, а другая сторона обязуется вернуть ту же вещь (ст. 689 ГК РФ). Договор займа описан в главе 42, а ссуда – в главе 36 ГК РФ. По п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты налоговых органов, не соответствующие НК РФ и другим федеральным законам, однако согласно п. 3 ст. 6 НК РФ нормативный акт признается не соответствующим НК РФ в судебном порядке. В нашем примере суд должен руководствоваться п. 7 постановления Пленума ВС и ВАС РФ № 41/9 от 11.06.99 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ», где записано, что принятые до 01.01.99 инструкции Госналогслужбы применяются судами в части, не противоречащей НК РФ, включая, естественно, и ст. 4 НК РФ.

Революционным можно назвать решение Конституционного суда РФ по иску к государству (Министерству по налогам и сборам РФ) 38 предпринимателей без образования юридического лица, использовавших упрощенную систему налогообложения. В июне 2003 г. КС РФ признал, что положения законодательства, согласно которым ПБОЮЛ, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, не были освобождены от уплаты НДС и налога с продаж, неконституционны. Малые предприятия пять лет платили налоги без должных оснований, возникает вопрос о реальности требований возмещения из бюджета уплаченного ранее НДС.

Комичными порой выглядят разъяснения официальных органов. Классический пример – ответ правового департамента Минтруда России по вопросу о применении статьи 177 ТК РФ о гарантиях и компенсациях работникам, совмещающим работу с обучением в образовательных учреждениях: «В настоящее время существует два мнения по поводу применения положений названной статьи... До формирования практики применения Кодекса дать конкретные разъяснения по существу поставленных вопросов не представляется возможным» (2.04.2002 г.). Парадоксально, что Минтруд России – один из разработчиков ТК РФ – не знает, как применять его статьи.

Законодатель установил максимальный срок, в течение которого Минфин России должны давать ответы на запросы – 2 месяца; по решению руководителя (или его заместителя) финансового органа этот срок может быть продлен еще на один месяц (п. 3 ст. 34.2 НК РФ). Письменные разъяснения налогоплательщикам со стороны не только министерств (Минфина РФ, ФНС, ФСС РФ, ПФ РФ и др.), но и сотрудников инспекций освобождают фирму от ответственности. Организации

вправе использовать ответы на частные запросы других организаций. Такую точку зрения высказал Пленум Высшего арбитражного суда в постановлении от 28.02.01 г. № 5, указав, что не имеет значения, кому адресовано разъяснение: участнику спора или неопределенному кругу лиц. В Письме Минфина России от 21 сентября 2004 г. отмечено, что не имеет значение, адресовано разъяснение определенному налогоплательщику или всем заинтересованным лицам. Теперь в п.8. ст. 75 НК РФ указано, что разъяснения должны быть даны непосредственно самому налогоплательщику или же «неопределенному кругу лиц». В любом случае организация, которая руководствовалась письменными разъяснениями, освобождается от ответственности на основании статьи 111 НК РФ. Однако, налогоплательщики используют порой письма о частных случаях и применяют необоснованно, т.е. имеет не строго аналогичную ситуацию. В связи с чем, Минфин России выпустил письмо от 13.02.2006 г. № 03-11-04/4/79, разъяснив, что письма чиновников не носят нормативного характера, т.е. налогоплательщики не должны следовать им безусловно. На методические рекомендации можно сослаться как на письменное разъяснение налогового законодательства, выполнение которого позволит избежать штрафа (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Примером является постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 16.05.06 № А65-8413/2004-СА1-29. Согласно новой редакции п.8. ст.75 НК РФ и пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, с налогоплательщика, который следовал письменным разъяснениям Минфина России, нельзя взыскивать не только штраф, но и пени.

Налоговики не вправе доначислять налоги, если эти действия идут вразрез с положениями методических рекомендаций по применению соответствующих глав НК РФ (Письмо Минфина России 16.06.06 № 03-06-04-04/24). Поправки в НК РФ лишили ФНС России права издавать нормативные акты по налогам и сборам. Пп. 5 и 1 ст. 32 НК РФ ныне прямо установлена обязанность налоговых органов руководствоваться разъяснениями Минфина России. Тем не менее, инспекции обязаны применять ранее изданные методички МНС России, организации же могут использовать методические рекомендации налогового ведомства для защиты собственных интересов. Методические рекомендации по применению норм НК РФ особенно хороши тем, что их нельзя использовать против налогоплательщика. Если инспекторы доначислят налог только на основании рекомендаций, суд, вероятнее всего, станет на сторону компании, т.к. в методичках нет правил, обязательных для фирм; они лишь разъясняют действующие законы, их применение (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.04.05 № А56-21739/2004). Этот подход относится не только в отношении методических рекомендаций, но и в отношении иных ведомственных нормативных актов, которые затрагивают налоговые обязательства. Так, в Инструкции по заполнению декларации по ЕНВД (утверждена приказом Минфина России от 01.11.04 № 96н) записано, что количественные показатели с дробной частью 0,5 и выше надо округлять до целых значений в сторону увеличения. То есть если значение показателя площади торгового зала 18,5 кв. метров, то в декларации необходимо показать 19 кв. метров. Если плательщик этого не сделает, налоговики производят доначисления. Но НК РФ не выдвигает требования по округлению, поэтому судьи стоят на стороне фирм (постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.01.06 № А05-9679/2005-18).

Идеальным вариантом было бы наличие определений в законах соответствующих экономической сущности явлений. Например, ключевое понятие «имущество» определяется в ГК РФ пообъектной характеристикой гражданских прав и не дается его цельного определения. А ведь «имущество» это и важнейшая правовая категория. Поэтому этот вопрос пока остается в поле дискуссий ученых-юристов, чаще определяющих его как совокупность экономических ценностей; материальных и нематериальных (ценностей), а также различного рода

обременений (пассивы участников гражданского оборота)¹. Включение нематериальных пассивов в понятие имущества, как это делает З.А. Ахметьянова в работе «Правовой статус имущества юридических лиц», с позиции экономиста явно не бесспорно. Закон РФ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» №315-ФЗ от 29 июля 1998 г. (в ред. закона от 27 июля 2006 г. N 157-ФЗ) к объектам оценки относит: отдельные материальные объекты (вещи); совокупность вещей, составляющих имущество лица, в том числе имущество определенного вида (движимое или недвижимое, в том числе *предприятия*); право собственности и иные вещные права на имущество или отдельные вещи из состава имущества; права требования, обязательства (долги); работы, услуги, информация; иные объекты гражданских прав, в отношении которых законодательством Российской Федерации установлена возможность их участия в гражданском обороте. Как известно, научные дискуссии в итоге перемещаются из научной плоскости в содержание законов, и ошибочность позиций авторитетов в области права приводит иногда к экономическому абсурду.

В гражданском законодательстве появилось понятие «чистые активы», но опять без четкого определения. Показатель чистых активов отражает степень защищенности кредиторов, по экономическому содержанию представляет активы, свободные от обязательств перед третьими лицами. В соответствии с ГК РФ (ч.1) чистые активы должны превышать размер уставного капитала или быть ему равным. Анализ чистых активов необходим также при реструктуризации бизнеса, реформирования, продажи части организации, санации в рамках антикризисного менеджмента. В связи с этим выделяются:

- балансовые – для целей соответствия размеру уставного капитала;

- санационные – демонстрируют результаты работы внешнего управляющего; помимо балансовых содержат активы – капитал кредиторов форме кредиторской задолженности, временно находящийся в распоряжении организации должника по решению Арбитражного суда и подлежащий возврату по плану реструктуризации задолженности;

- ликвидационные чистые активы возникают при ликвидации фирмы, если после удовлетворения претензий всех кредиторов, погашения прочих затрат остается имущество или денежные средства.

Ст. 132 п. 2 ГК РФ включает в состав имущественного комплекса предприятия его долги. Юристы, на наш взгляд, здесь смешивают понятия «чистые активы» и «имущество». Экономическое содержание чистых активов описывается, в частности, в приказе Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. N 10н, 03-6/пз "Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ." Под стоимостью чистых активов понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету. Оценка имущества, средств в расчетах и других активов и пассивов производится с учетом требований положений по бухгалтерскому учету и других нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Для оценки стоимости чистых активов составляется расчет по данным бухгалтерской отчетности, отражается в справке к форме №3 «Отчет об изменении капитала». В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);

¹ См.: Юридический энциклопедический словарь / Гл. ред. О.Е. Кутафин. –М.: Большая Российская энциклопедия. 2003. С. 190.

- оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

- долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства по займам и кредитам;
- кредиторская задолженность (за исключением задолженности участникам по выплате доходов);
- резервы предстоящих расходов;
- прочие краткосрочные обязательства.

С 30 марта 2003 г. произошли изменения в составе учитываемых активов и пассивов. Ныне целевые финансирование и поступления; отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, определяемые по ПБУ 18/02 и отражаемые в составе внеоборотных активов (стр. 145 разд. 1 Ф.1) и долгосрочных обязательств (стр. 515 разд. 11 Ф.1) в расчет не берутся. Стоимость чистых активов равна сумме стр. 490 «Капитал и резервы» и 640 «Доходы будущих периодов» за минусом задолженности учредителей по взносам в уставный капитал и собственных акций выкупленных у акционеров¹. Для ООО действовал порядок, установленный в разделе 3 «О чистых активах организации» приказа Минфина РФ № 81 от 28.07.95. Министерством финансов РФ в Письме от 22 октября 2004 г. N 07-05-19/7 сообщает следующее: «Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" не предусматривает установление каким-либо органом исполнительной власти порядка оценки чистых активов организаций, созданных в форме обществ с ограниченной ответственностью. При этом обращаем внимание, что установление порядка оценки стоимости чистых активов обществ с ограниченной ответственностью для определения действительной стоимости доли участника, выходящего из общества, и иных целей, определенных Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью", не входит в компетенцию Министерства финансов РФ». Важно, что при определении чистых активов организации учитываются не только обязательства гражданско-правового характера, но и прочие пассивы, включая задолженность по налогам и перед внебюджетными фондами. Проблемы возникают тогда, когда ошибочные выводы налоговых органов, уменьшающие чистые активы на сумму доначисленной задолженности, перед соответствующим бюджетом не оспариваются. Тем самым нарушаются права заинтересованных лиц – акционеров, кредиторов. Чистые активы – экономический показатель, характеризующий финансовое положение юридического лица, имущество – вещное понятие, отражающее функциональную структуру и состояние имущества (дебиторскую задолженность, товарные запасы, нематериальные активы, средства в незавершенном производстве, основной капитал и оборотные средства и пр.).

После принятия Гражданского кодекса из российского законодательства исчезло понятие предприятия, ныне оно применяется юристами только по отношению к унитарным предприятиям. С одной стороны, предприятие можно рассматривать как имущественный комплекс (ст. 132 ГК РФ). С другой – как разновидность организации (если речь идет о муниципальной или государственной

¹ См.: Банк В.Р., Банк С.В., Солоненко А.А. Бухгалтерский учет и аудит в условиях банкротства: учеб. пособие. М.: ТК Велби, Изд-во проспект, 2006. С. 87.

структуре). В практике мы изучаем предприятие не как набор зданий, машин, оборудования, земли, а как социальную систему – организацию. Так, если экономист скажет «организационно-правовые формы предприятий», это «режет ухо» у правоведов; юридически правильное выражение «организационно-правовые формы коммерческих организаций». Много говорится о поддержке реального сектора экономики, тем не менее, законодательно изменено понятие предпринимательской деятельности. Если раньше она определялась как деятельность по производству товаров, осуществлению работ и услуг, то теперь вместо производства говорится о «пользовании имуществом, продаже товаров» (п. 1 ст. 2 ГК РФ), т.е. речь идет о сфере обращения. Такие законодательные новации имеют экономические последствия и одновременно отражают политические приоритеты. Считаю ошибочным отход от понимания предприятия как хозяйствующего субъекта, осуществляющего деятельность, прежде всего по производству товаров и оказанию услуг; трактование предприятия как субъекта права необоснованно сведено к понятию юридического лица. Гражданский кодекс РФ не дает специального определения термину «организация»; НК РФ вводит специальное определение организаций, к которым относит российских и иностранных юридических лиц, их филиалы и представительства, созданные на территории России. По ряду позиций НК РФ определяет некоторые понятия «для целей налогообложения». Так, в определение счета, данного в НК РФ, не входят ссудный и депозитный счета, так как это внутренние счета банка, поэтому от налогоплательщиков не требуется сообщать об открытии этих счетов. НК одновременно использует близкий по значению терминологический аппарат, не описывая различий. К примеру, употребляются понятия «филиалы и иные обособленные подразделения» (ст. 19), «обособленные подразделения» (ст. 23), «филиалы и представительства» (ст. 83). Определение обособленного предприятия, приведенное в статье 11 НК РФ, шире понятия «обособленное подразделение», используемое в ГК РФ.

Анализируя любое явление, надо учитывать позицию, с которой оно рассматривается, и цель рассмотрения. Так, *одно и то же понятие имеет различный смысл в правовом, экономическом и бухгалтерском понимании*. К примеру, что такое добавочный капитал? Добавочный капитал представляет собой суммы от дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов со сроком полезного использования свыше 12 месяцев; эмиссионный доход акционерного общества (суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных обществом акций, за вычетом издержек по их продаже); безвозмездно полученные организацией ценности; средства ассигнований из бюджета, использованные на финансирование долгосрочных вложений. Отсутствие в пассивах западных бухгалтерских балансов добавочного капитала, означает, во-первых, отсутствие в этой позиции, которую можно сравнить с «горячим воздухом», глубокого экономического смысла, во-вторых, механический прием уравнивания сторон баланса после переоценки основных средств, приводящей к увеличению размера актива на фоне инфляции. Кроме того, добавочный капитал искажает ряд экономических показателей, например финансовую устойчивость предприятия.

Зададимся простым вопросом: что такое амортизация? Экономист-конкретник скажет, что это «начисление износа», «списание стоимости», «возмещение в денежной форме потребленных средств производства за счет включения в издержки»; политэконом обратит внимание на другой аспект – формирование фонда возмещения основного капитала и напомним тезис К. Маркса об амортизации: «...машины не создают никакой стоимости, но переносят свою

собственную стоимость на продукт, для производства которого они служат»¹. Экономисты-теоретики, как правило, отождествляют величину износа и амортизационные отчисления². Что же должен ответить бухгалтер? Это – элемент издержек, статья калькуляции себестоимости продукции. С момента введения амортизации в России прошло более 100 лет, но многие положения об амортизации того времени не утратили своей силы и актуальности. Однако, вне поля амортизации оставались нематериальные активы, арендованное имущество. Нормы амортизации были дифференцированы в зависимости от вида основных средств. Как правило, амортизация рассчитывалась линейным методом, путем применения установленных законом или уставом предприятия единых норм амортизационных отчислений или методом уменьшаемого остатка.

Среди функций амортизации выделяются:

- денежное возмещение износа основных средств;
- инвестирование на простое (расширенное) воспроизводство;
- формирование издержек;
- определение налогооблагаемой прибыли;
- экономическое обоснование инвестиций;
- предотвращение морального и физического износа основных средств;
- стимулирование технического прогресса.

Амортизационные отчисления иногда называют отчислениями на потребление капитала. В зарубежной экономической мысли амортизация рассматривается с четырех позиций: бухгалтерской, финансовой, налоговой, экономической, а амортизационные объекты подразделяются на шесть основных категорий: амортизация основного капитала; амортизация общественного капитала (акций); амортизация расходов по учреждению фирмы; амортизация потерь; амортизация долгов; амортизация дефектных активов.

Амортизация общественного капитала – это ежегодное возмещение акционерам номинальной стоимости акций акционерным обществом. Этот процесс не оказывает влияния на стоимость капитала, но является гарантом акционерного общества от массового востребования средств. Амортизация расходов по основанию фирмы допускается налоговыми органами с целью облегчения деятельности вновь появившегося предприятия. При больших затратах в период создания фирмы, включение их в полном объеме в издержки первого отчетного периода, привели бы отрицательному бухгалтерскому финансовому результату. Поэтому такие затраты распределяются, как правило, на пять лет. Амортизация потерь и затрат по общепринятой в мировой практике положениям распределяются на следующие прибыльные годы в пределах пяти лет. Амортизация долгов сводится к частичному/полному списанию сомнительных (безнадежных) сумм дебиторской задолженности из-за того, что их возмещение было бы связано со значительными расходами. То есть «амортизация» – отказ от получения дебиторской задолженности от неплатежеспособного должника. К амортизации дефектных активов относятся капиталовложения, полученные от государства в виде концессии, которые возмещаются государству бесплатно с истечением срока концессии, амортизируются в течение всего этого срока. Выделяют финансовую амортизацию и амортизацию основного капитала. Финансовая – распределение во времени возмещения банковского кредита, т.е. погашение кредиторской задолженности в сроки и на условиях кредитного договора. Амортизация основных средств – это операция распределения затрат по созданию или приобретению основных средств в течение многих отчетных периодов и в течение времени, соответствующего конкретному объекту предприятия. В международном стандарте финансовой отчетности № 16 «Основные

¹ См.: Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т. 23. С. 398.

² См. напр.: Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика: Пер. с англ. М.: 1993. С. 437.

средства» (МСФО 16) амортизация определяется как «систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы». Таким образом, зарубежное толкование амортизации является достаточно расширенным по сравнению с российским пониманием.

В отечественной литературе иногда проводится различие между амортизацией и амортизационными отчислениями. По мнению И.И. Веретенниковой, такой подход более логичен и правомерен как с теоретической, так и практической точки зрения. Амортизация – это процесс переноса основными фондами своей стоимости на выпускаемую продукцию с целью их простого воспроизводства. Амортизационные отчисления – это результат процесса амортизации, т.е. это часть стоимости основных средств или других объектов амортизируемого имущества, подлежащая переносу на затраты по производству продукции за какой-либо период¹. Наряду с понятиями «амортизация» и «амортизационные отчисления» используется понятие «износ»; иногда они отождествляются. Так, в пункте 17 ПБУ 6/01 используются понятия «амортизация» и «износ», при этом названное Положение не дает сущностного отличия данных терминов. Износ отражает старение действующих фондов, а амортизация представляет собой накопление денежных средств на замену основных фондов путем включения амортизационных отчислений в издержки производства (обращения). Для характеристики этих понятий используются специфические и только им присущие показатели. Например, износ бывает двух видов: физический и моральный, т.е. износ отражает «качественные» характеристики основного капитала степень его изношенности и степень соответствия уровню технического прогресса. Механизмы начисления амортизации отражают «количественные» стороны, а именно - скорость переноса первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств на издержки производства (обращения). По основным фондам, по которым амортизация не начисляется, износ рассчитывается исходя из стоимости основных фондов и нормативного времени нахождения их в эксплуатации. Износ и амортизация в ряде случаев начисляются по разному составу основных фондов. Итак, амортизация и износ представляют собой самостоятельные экономические категории, различные как по сущности, так и по величине, при этом в нормативных документах эти понятия иногда рассматриваются как синонимы. Как известно, бухгалтерский учет в отличие от экономической теории или экономики фирмы – нормативная дисциплина, строго опирающаяся на законодательные предписания. Постановление Правительства РФ № 1672 от 31.12.97 «О мерах по совершенствованию порядка и методов определения амортизационных отчислений» определяло, что с 1998 г. все амортизационные отчисления на полное восстановление основных фондов, в том числе рассчитанные ускоренным методом и использованные «не по целевому назначению», по установленным нормам включаются в себестоимость в целях налогообложения. С этих позиций в российском учете, амортизация – право на налоговые вычеты, а не обязанность осуществлять инвестиции в реновацию основных средств фирмы. Размер амортизационных отчислений абсолютно оторван от фактического морального и физического износа основных средств. В целях стимулирования обновления машин и оборудования малым предприятиям в первый год их функционирования было предоставлено право, наряду с применением механизма ускоренной амортизации, списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы свыше трех лет. В п. 54. Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (Приказ Минфина РФ от 13.10.03 №91н) было сказано, что малые предприятия могут применять коэффициент ускорения, равный 2. Ясно, что данный механизм является серьезным регулятором налоговых платежей, так как позволяет

¹ См.: Веретенникова И.И. Амортизация и амортизационная политика. М., 2004. С. 55.

резко увеличить бухгалтерские издержки. С 1.01.2006 г. плательщики налога на прибыль получили право одновременно списывать 10% стоимости новых основных средств в первый месяц амортизации (ст. 259 НК РФ), что позволяет увеличить расходы и снизить текущий налог на прибыль, но при этом возникает расхождение в налоговом и бухгалтерском учете, т.к. правила бухучета амортизационную премию не предусматривают. В этом смысле организациям выгодно пользоваться амортизационной премией выборочно – по отношению к дорогим объектам. Т.к. экономия по недорогим объектам, к примеру с ценой 10001 руб. минимальная, а документооборот возрастет. Бухгалтерии придется ежемесячно погашать отложенные налоговые обязательства, которые возникли из расхождений между суммами списанных расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Но, Минфин решил ущемить в очередной раз права налогоплательщика через трактование нормы НК РФ. В письме от 13.03.06 г. №03-03-04/1/219 указывается, что применять амортизационную премию можно либо по всем основным средствам или отказаться от нее. Можно, на наш взгляд, попытаться противостоять такой позиции, но в учетной политике прописать, во-первых, возможность амортизационных премий по отдельным группам основных средств, во-вторых, четко указать процент списания в пределах до 10%.

Такой смысл амортизации не соответствует западному взгляду: там наблюдается относительное совпадение экономического смысла с бухгалтерским трактованием. Впрочем, в зарубежной литературе при рассмотрении вопроса отличия вмененных издержек (издержек, связанных с упускаемыми возможностями наилучшего использования ресурсов фирмы) от бухгалтерских применительно к заработной плате, прибыли и амортизационным отчислениям, отмечается, что «по-разному бухгалтеры и экономисты относятся к амортизации»¹.

Рассматривая тот или иной вопрос, необходимо изучить еще и отраслевые методические нормативные материалы; кроме того, совместные компании осуществляют отчетность и по международным стандартам финансовой отчетности.

Различия во взглядах маркетолога, юриста, бухгалтера можно продемонстрировать на примере рекламы. Реклама в **теории и практике маркетинга и рекламы** – это «оплаченная не персонализированная коммуникация, осуществляемая идентифицированным спонсором и использующая средства массовой информации с целью склонить к чему-то аудиторию или повлиять на нее»². Этическую сторону рекламы описывает Международный кодекс рекламной практики, одобренный Международной торговой палатой. Российский рекламный кодекс, подготовленный в соответствии с Международным Кодексом рекламной деятельности, является обобщенным кодифицированным актом, включающим в себя систему понятий, рекомендаций и процедур, принимаемым Рекламным Советом России в целях упорядочения и эффективного развития рекламной деятельности в России посредством добровольного соблюдения его норм субъектами рекламной деятельности. Он направлен на формирование цивилизованного рынка рекламы, развитие здоровой конкуренции, появление на рынке добросовестной рекламы; Кодекс не входит в противоречие с российским законодательством о рекламе и формирует в развитие статьи 5 ГК РФ более обширную сферу понятий, правил и процедур по сравнению с установленной законодательством, формализуя при этом сложившиеся в рекламной практике России правила и обычаи делового оборота. Формирование Кодекса предполагает также создание системы профессиональных понятий, единой терминологии, признаваемой и используемой на рекламном рынке России. В рамках Кодекса

¹ См.: Пиндайк Р., Рубинфельд Д. Микроэкономика: Сокр пер. с англ. / Науч. ред. В.Т. Борисович и др. М., 1992. С. 191.

² См.: Уэллс У., Бернет Дж., Мориарти С. Реклама: принципы и практика. СПб., 1999. С. 32.

термин "реклама" трактуется в самом широком смысле, включая в себя любую форму рекламы товаров, услуг и оборудования, вне зависимости от используемого средства массовой информации и включая рекламные заявления на упаковке, ярлыках и в материалах торговых точек (на месте продажи). Термин "этичность (рекламы)" трактуется как соответствие формы и содержания рекламной информации, условий, порядка, времени и способов ее распространения правилам этики, т.е. совокупности норм поведения, традиций и моральных принципов, сложившихся в обществе; термин "пристойность (рекламы)" трактуется как соответствие содержания рекламной информации общепринятым правилам приличия, определяющим морально - нравственные аспекты поведения человека в социальных отношениях, нарушение которых расценивается окружающими как явное неуважение личности и достоинства человека, как вызов общественному мнению. **Юрист** будет апеллировать к закону. «О рекламе» от 13.03.2006 N 38-ФЗ, где приведено следующее определение рекламы – информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке. Ненадлежащая реклама (недобросовестная, недостоверная, скрытая и др.) - реклама, не соответствующая требованиям законодательства (ст. 5). **Для бухгалтера** определение рекламы имеет смысл лишь с позиции налога на рекламу, в странах, где он взимается, и порядка отнесения затрат на рекламу на себестоимость продукции. Федеральным законом от 29.07.2004 №95 пятипроцентный налог на рекламу исключен из налоговой системы России с 01.01.2005, т.е. на территории России этот налог больше не взимается. Законом Москвы на территории Москвы введен специальный налоговый режим (ЕНВД) для деятельности по распространению и размещению наружной рекламы. Далее бухгалтер разбирается с понятием наружная реклама. Согласно статьи 346.27 Налогового кодекса РФ, распространением и (или) размещением наружной рекламы признается деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламы рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы (щитов, стендов, плакатов, световых и электронных табло и иных стационарных технических средств, в т.ч. перетягов), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие. А это значит, что действие указанного закона не распространяется: услуги по распространению и (или) размещению наружной рекламы, осуществляемой с помощью выносных щитовых конструкций, переносных рекламных конструкций, ограждений, подъемных воздушных средств (шаров, аэростатов, дирижаблей), а также лотков, тележек, зонтиков, киосков и иных технических средств); на организации или на индивидуальных предпринимателей, являющиеся агентами по рекламе; на организации или на индивидуальных предпринимателей, осуществляющих самостоятельное распространение и (или) размещение рекламной информации о своих товарах (работах, услугах). Если организация, занимающаяся наружной рекламой была переведена на ЕНВД это означает следующее. «Вменёнка» вводится вместо общей системы налогообложения и заменяет собой налог на прибыль, налог на имущество и ЕСН. Выплаты страховых взносов в пенсионный фонд осуществляются в обычном порядке, но вычитаются из ЕНВД в случае, если составляют не более 50% от суммы ЕНВД. Все остальные налоги и сборы уплачиваются: таможенные пошлины и сборы, транспортный налог, земельный налог, государственные пошлины.

Согласно пункту 4 статьи 264 Налогового Кодекса РФ к расходам организации на рекламу в целях главы 25 относятся: расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети; расходы

на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов; расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании. Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах 2-4 пункта 4 статьи 264 Кодекса, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процент выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 Кодекса.

Зададимся простым вопросом: что такое **розничная и оптовая торговля**? В экономической, маркетинговой и товароведческой литературе мы прочтем примерно следующее: «Розничная торговля – все виды деятельности, связанные с доставкой товаров непосредственно населению. Она является последним звеном в цепи распределения общественного продукта...»; «Оптовая торговля – вид торговли, обеспечивающий связь между производством и розничной торговлей; торговля большими партиями товаров»¹. В государственном стандарте, применяемом в торговле, записано: «Оптовая торговля – это торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием»². Фискальное понимание этого вопроса было куда более запутанным. Противоречия НК РФ и ГК РФ, толкуемые налоговыми органами исходя из НК РФ, приводят к абсурду. Так, если вы купили один коробок спичек или одну жевательную резинку и рассчитались кредитной карточкой, то ваша сделка признавалась оптовой. Более того, строго по НК РФ вам должны выписать счет-фактуру и накладную. Суть проблемы заключается в следующем. ЕНВД распространяется только на операции розничной торговли, оптовые операции облагаются налогами в общем порядке. С 1 января 2003 г. вступила в действие глава 26.3 НК РФ о ЕНВД, где не было оговорено, что расчеты с помощью пластиковых карт относятся к розничной торговле; тогда как в ранее действовавшем законе о едином налоге № 148-ФЗ от 31.07.98 имелась следующая фраза: «...к продаже за наличный расчет приравнивается продажа с проведением расчетов посредством кредитных и иных карточек, по расчетным чекам банков». В письме № 22-1-14/384-Е893 от 17.02.03 МНС России уведомляло, что если магазин принимает к оплате пластиковые карточки, то налоги он должен платить в общеустановленном порядке. То есть магазины, фактически торгующие в розницу, обязаны вести раздельный учет по операциям с карточками и по расчетам наличными или не принимать карточки к оплате. Согласно ст. 346.27 НК РФ розничная торговля – это «торговля товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет». Для доказательства своей правоты по отношению к «вменщикам» налоговые органы обращаются к ГК РФ (ст. 140 и 861), где под наличным расчетом понимается расчет наличными деньгами; а к безналичному расчету относится расчет платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, по инкассо и в иных формах, предусмотренных законодательством (ст. 862 ГК РФ). Правда, в ГК РФ розничной торговлей считается деятельность по продаже товаров в розницу непосредственно покупателю «для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью» (ст. 492). Тогда как налоговики в основу берут форму расчетов, не принимая в расчет

¹ См.: Носова С.С., Талахадзе А.А. Экономика: Энциклопедический словарь. М., 2003. С. 291, 361.

² См.: ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения».

покупателя (гражданина или юридическое лицо), цель покупки, назначение товара. В Положении о безналичных расчетах (п. 1.2 Положения Банка России № 2-П от 03.10.02) приведены те формы расчетов, на которые этот документ распространяется, и операции по карточкам среди них нет. Трактровка в пользу налоговых органов содержится в Положении о порядке эмиссии карт, из которого следует, что часть таких платежей оформляется как безналичные (п. 5.7 Положения № 23-П от 09.04.98). С 1 января 2004 г. вступили в силу изменения в гл. 26.3 НК РФ о едином налоге на вмененный доход, касающиеся понятия «розничная торговля»; теперь «розничная торговля» определена как торговля товарами и оказание услуг покупателям не только за наличный расчет, как раньше, но и за расчет с использованием платежных карт.

Теоретически должно действовать правило: если положение налогового законодательства не ясно, то прав налогоплательщик (п. 7 ст. 3 НК РФ). Новые трактовки розничной торговли не сняли всех вопросов. С 1 января 2006 г. розничная торговля облагается ЕНВД, если с покупателем заключается договор розничной купли продажи (ст. 346.27 НК РФ). В журнале «Главбух» №7 за 2006 г. в статье «Сложные вопросы по ЕНВД: отвечает Минфин» утверждается, что отпуск продуктов даже большими партиями больницам, школам, детским садам являются покупкой «для личных» нужд, а не для продажи и не для использования в предпринимательской деятельности, следовательно, заключаемый с ними договор нужно рассматривать как договор розничной купли – продажи и платить с таких продаж ЕНВД¹. На наш взгляд, это не бесспорное толкование: образовательные учреждения оказывают и дополнительные платные услуги, как в прочем и лечебные заведения; в школе за питание детей взимается плата, равно как в калькуляцию за содержание ребенка в ДДУ включается стоимость питания, по экономическому содержанию исходя из объема закупок, здесь налицо мелкооптовые закупки, кроме того, некоммерческим организациям и учреждениям не запрещено заниматься предпринимательской деятельностью, а также организация питания детей не является основной уставной деятельностью, например, школы. Если товары реализует розничный магазин, то торговля подпадает под ЕНВД (письма от 10.01.2006 г. № 03-11-04/3/3 и от 27.12.2005 г. № 03-11-04/3/190). Это так, но если магазин не заключает оптовых договоров. Так как розничному магазину невыгодно платить по некоторым оптовым сделкам общие налоги, поэтому документы, как правило, оформляются на физических лиц. Минфин России указал, что продавец не обязан контролировать покупателя и выяснять цель приобретения товара (Письмо от 10.01.2006 г. № 03-11-04/3/3). Особые сложности возникают у предпринимателей подпадающих под несколько режимов налогообложения. При совмещении общего режима и ЕНВД общие расходы теперь следует распределять не поквартально, а рассчитывать соотношение доходов нарастающим итогом с начала календарного года. Но возникают ситуации, когда одновременно упрощенная система и ЕНВД, например, продуктовый рынок работает на упрощенной системе, а за сдачу части торговых мест в аренду ПБЮЮЛ подпадает под ЕНВД как за передачу стационарных торговых мест без зала обслуживая в аренду (п.2 подп. 13 ст. 346.26 НК РФ). В данной ситуации избежать ЕНВД можно, заключив договор простого товарищества. Другой пример, когда один и тот же вид деятельности облагается и по упрощенной системе и ЕНВД. В Москве ЕНВД для перевозок не введен. Доходы облагаются в общем порядке и по упрощенной системе. А доход при транспортировке грузов (перевозке пассажиров) в другие регионы или из других может облагаться ЕНВД, если у нее не более 20 транспортных средств (ст. 346.26 НК РФ). Тогда московская организация встает на учет по месту осуществления

¹ См.: Огиренко Е.А. Разбираемся с понятием розницы для ЕНВД // Главбух, 2005. № 4. С. 78-79.

деятельности и платит налог в бюджет другого региона (письмо УФНС России по г. Москве от 17.08.05 г. № 18-11/3/58352).

Правовой бухгалтерский и экономический взгляд отличает степень понятийной строгости. К примеру, в определенном контексте экономист, как и обыватель, использует в качестве синонимов термины «издержки», «затраты», «расходы», «потери», «себестоимость». Для финансового анализа, бухучета и налогового учета – это разные понятия. Даже составные элементы этих понятий формируются по-разному в зависимости от цели. Так, затраты относятся на себестоимость продукции в полном размере, а вот для целей налогообложения корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

Неоднозначно употребляется и термин «капитал». В бухгалтерском балансе России термин «капитал» связывается с другими терминами. Статьи «Уставный капитал» и «Добавочный капитал» употребляются для обозначения акционерного капитала, который в балансах международного стандарта состоит из «основного» и «дополнительного» («внесенного капитала»). В деловом мире этот термин (капитал) имеет широкое употребление. Часто капиталом обозначают все средства компании, включая весь акционерный капитал (основной и дополнительный), прибыль прошлых лет, долгосрочные ссуды и текущие обязательства, т.е. итог пассива баланса. Этот международный опыт вполне приемлем, с нашей точки зрения: капитал компании (предприятия) – это вся собственность, находящаяся в его распоряжении, числящаяся на его балансе, включенная в оборот, – как своя собственность, так и чужая, т.е. заемная.

Вместе с тем существует стремление исключить из суммы капитала текущие (краткосрочные) обязательства, оставив в составе «чистого используемого капитала» только акционерный капитал и долгосрочные обязательства, сумму которых в российской практике называют устойчивыми пассивами, а в международной – вложенным капиталом. Понятие «чистого используемого» капитала уравнивается с понятием «чистых активов».

Правительство России, принимая постановления о переоценке основных средств, называет объект переоценки то «основными фондами», то «основными средствами». Так, письмо Министерства РФ по налогам и сборам № ВГ-6-02/288 от 17.04.00 называется «О переоценке основных средств». Приказ Минэкономразвития России, Минфина России, Минимущества России и Госкомстата России от 25.01.03 г. № 25/6н/14/7 в редакции приказа от 2.10.06 г. № 306/120н/139 называется «Порядок проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений». В постановлении «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов» № 627 от 24.06.98 под основными фондами понимаются здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства и пр. В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, утвержденным постановлением Госстандарта РФ № 359 от 26.12.94, основными фондами являются активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг. Для бухгалтера слово фонды ассоциируется больше с источниками.

В НК РФ внесены поправки, согласно которым результаты переоценки основных средств (определение текущей (восстановительной стоимости)) после 2002 года отражаются только в бухгалтерском учете. Стоимость основных средств, по которой они отражены в налоговом учете, остается неизменной. Примечательно, что данные новации приняты в мае 2002 года, но вступили в силу «задним числом» - с 1 января 2002 г. Порядок переоценки основных средств, приобретенных после 1 января 2002 года. Означает, что переоценка не влияет на налогооблагаемую прибыль организации, т.е. величина дооценки (увеличения стоимости основных средств) не увеличивает налогооблагаемую прибыль, а сумма уценки не уменьшает

ее. Не меняется стоимость основного средства в налоговом учете, и, поэтому не изменяются амортизационные отчисления. Переоценка основных средств, приобретенных до 1 января 2002 г., влияет на стоимость основных средств в налоговом учете, но, не в полном размере: "переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30 % от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года". Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом №91н Минфина РФ от 13 октября 2003 г., земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат. С 2006 г. согласно нового ПБУ 6/01 факт переоценки отражается следующим образом: если стоимость возросла, сумма увеличения относится на счет 83 «Добавочный капитал» и включается в показатель строки 420; дооценку в сумме предыдущей уценки надо списать не на не счет 91 «Прочие доходы и расходы», а на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Если стоимость основных средств стала меньше, то сумма уценки относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и отражается по строке 470. В новой редакции ПБУ 6/01 не содержится указаний на способы переоценки, тогда как ранее фиксировались 2- индексации и прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Но, пункт 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (Утв. приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н), по-прежнему, содержит положение о проведении переоценки путем индексации (с учетом индекса-дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным ценам. Поэтому, никаких последствий исключение части пункта 15 ПБУ 6/01 не повлекло. С 2002 года Госкомстат России индекс-дефлятор не рассчитывает, но применять индексный метод можно: организация вправе сама разработать индексы для переоценки основных средств или использовать индексы, разработанные НИИ статистики Госкомстата России на коммерческой основе (письмо Минфина России от 31 июля 2003 г. № 04-02-05/3/63). Обращаем внимание на то, что результаты переоценки учитываются при расчете налога на имущество. Ранее это норма содержалась в ныне не действующем Федеральном законе от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий», но эти указания актуальны и сейчас (письмо Минфина России от 30 ноября 2004 г. № 03-06-01-04/150).

Приказ Минфина РФ от 30.03.01 № 26н. Зарегистрирован Министерством юстиции РФ 28.04.01 № 2689 (в ред. приказа Министерства финансов РФ от 12.12.05 № 147н, зарегистрированного Министерством юстиции РФ 16.01.06 № 7361) Об утверждении ПБУ «Учет основных средств» ПБУ 6/01 так определяет понятие основные средства: при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования

определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. При определении срока полезного использования ориентиром может служить Классификация основных средств, утвержденная постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). С 2006 года доходные вложения в материальные ценности (имущество, которое организация приобрела для целей сдачи в аренду или лизинг) входят в состав основных средств и облагаются налогом на имущество. Ранее доходные активы были отдельной категорией активов, которая не облагалась этим налогом (письмо Минфина от 19 ноября 2004 г. № 03-06-01-04/139). Применять ускоренную амортизацию смогут не только лизинговые организации, но и все, кто начисляет амортизацию методом уменьшаемого остатка. Изменен также порядок списания стоимости малоценных основных средств. Организациям предоставлено право отражать малоценные активы, отвечающие критериям основных средств, в составе материально-производственных запасов, отразив это в учетной политике, иначе налоговики могут признать все малоценные активы организации основными средствами и доначислить по ним налог на имущество. Предельный лимит Минфин России увеличил до 20 000 руб., однако фирма для сближения бухгалтерского и налогового учета, может установить для своей деятельности пониженный лимит (в пределах 20 000 руб.), например, 10 000 руб., но тогда объекты со стоимостью от 10 000 до 20 000 руб. будут признаваться основными средствами и с них придется платить налог на имущество.

С помощью учетной политики можно устранять неясности и иметь доказательства в суде при возникновении спора с налоговыми органами. Вот несколько примеров. Действующий ПБУ предписывает учитывать как одно основное средство объект со всеми принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный элемент. Приобретается системный блок, принтер, сканер и пр. Если учесть раздельно при стоимости до 10 тыс. руб. списываем одновременно на затраты, если в учетной политике прописано, что принтер, используется как сетевой и не связан с конкретным компьютером. Если это одно основное средство, то будет начислять амортизация, налог на имущество. Или еще типичный пример, закрепление в учетной политике возможности принятия организацией к учету в качестве основного средства здания, право собственности на которое отсутствует. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (Приказ Минфина РФ от 13.10.03 №91н) предоставляют право организации принимать к бухучету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены первичные документы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые. Такой учет является правом, а не обязанностью. Основные средства – это имущество организации, используемое при осуществлении коммерческой деятельности. По договору аренды автомобиля, компьютера, нежилых строений и прочего организация получает во временное пользование не объекты основных средств, а имущество физических лиц.

Президиум Высшего арбитражного суда в постановлениях № 2299/95 от 27.02.96, № 4342/95 от 27.02.96, № 3651/95 от 25.06.96 признал, что арендные платежи по договорам аренды имущества с физическими лицами не могут относиться в состав затрат при исчислении себестоимости для целей налогообложения. В письме № ВГ-6-02/271 МНС от 11.04.00, в ст. 606 и ст. 608 ГК РФ также поддерживается такой подход. Однако в консультациях по бухучету иногда оспаривается такой порядок и предлагается относить к объектам основных производственных фондов объекты аренды независимо от того, с кем заключен договор аренды – юридическим лицом или физическим, делая упор на критерий характера использования арендованного имущества.

Экономист-теоретик может «подлить масла в огонь», заметив, что термин «основные фонды» использовался в централизованной экономике, а применительно к рыночной уместно говорить об основном капитале. Основной капитал в экономической теории – это блага, многократно используемые в производстве и переносящие свою стоимость на готовое изделие по частям, а оборотный капитал потребляется однократно, т.е. за один производственный цикл. В хозяйственной практике и учете в оборотный капитал (сырье, топливно-энергетические ресурсы, вспомогательные материалы) включаются малоценные активы, которые с позиций строгой теории следовало бы отнести к основному капиталу. Термин «основной капитал» практически не встречается в отечественных нормативных документах. Представляется, что основные фонды – более широкое понятие, включающее основные средства, дебиторскую задолженность, денежные средства (каассу, расчетные счета, валютные счета).

Термин «капитал» используют и для обозначения активов. В этом случае термин используется в экономическом смысле, т.е. имеется в виду сразу и форма, и содержание. Общеизвестно деление капитала на «основной» и «оборотный». Эти категории бесполезно искать в пассиве бухгалтерского баланса. Там можно лишь распределение капитала на собственный (или акционерный) и на заемный. Оборотный капитал представляет разность оборотных активов и краткосрочных обязательств (стр. 290 Ф.1 – стр. 690 Ф.1). «Основной» и «оборотный» капитал, их различия, обнаруживаются при изучении актива бухгалтерского баланса. Основной капитал представляет собой стоимость средств труда, которые используются в производственном процессе многократно, и переносят на производимые продукты свою стоимость частями. Возвращается основной капитал к собственнику в виде амортизации. Оборотный капитал характеризует стоимость предметов труда, которая переносится на произведенный товар целиком и возвращается к собственнику в денежной форме полностью после реализации товара. И основной, и оборотный капитал – части производительного капитала, который может быть как собственным, так и заемным. В преломлении к анализу финансовой устойчивости предприятия – это нефинансовые активы. Основной капитал – это долгосрочные нефинансовые активы, а оборотный капитал – текущие нефинансовые и финансовые активы. С активом бухгалтерского баланса связан и еще один термин: «инвестируемый капитал». Капитал, превращенный в акции, облигации, паи других предприятий, существует как долгосрочные финансовые активы, приносящие либо долю в прибыли других предприятий, либо дивиденды (проценты). Это и есть инвестируемый капитал в узком смысле. Он не связан с производством на данном предприятии. В бухгалтерском балансе России инвестируемый капитал трактуется шире: он размещается во «внеоборотных активах». Инвестируемый капитал в широком смысле включает «Незавершенное строительство» (остатки со счетов «Капитальные вложения», «Оборудование к установке» и «Авансы выданные» – в части авансов, выданных строителям), а также «Долгосрочные финансовые вложения» (инвестиции в дочерние, зависимые

и другие общества – в форме приобретения пакета акций, приобретения пая, передачи техники и т.п., а также долгосрочные займы, предоставленные на срок более чем 12 месяцев).

В балансе международного стандарта нет позиции «Незавершенное строительство», так как в мировой практике строительство ведут обычно специализированные фирмы, изготавливающие свою продукцию «под ключ» и продающие ее как обычный товар. Инвестиции на Западе – это долгосрочные финансовые вложения, т.е. инвестируемый капитал – это долгосрочные финансовые активы, которые подразделяются на прямые инвестиции, дающие право на контроль и управление теми предприятиями, куда вложен капитал, и портфельные инвестиции, которые составляют менее 10% в акционерном капитале других предприятий, что дает права на контроль и управление ими¹.

В ГК РФ и законах применительно к акционерным обществам и обществам с ограниченной ответственностью употребляется понятие «уставный капитал», имеющее одинаковое экономическое содержание – обеспечение прав кредиторов; складочный капитал присутствует в товариществах на вере и в полных товариществах; паевой фонд – в кооперативе; а вот в государственных и муниципальных унитарных предприятиях – *уставный фонд*². Так как права акционеров обеспечиваются делением уставного фонда на доли (паи, акции), в балансах западных корпораций иногда отсутствует статья «Уставный фонд»; вместо нее в пассиве баланса отражается величина обращающихся на отчетную дату акций компании. С точки зрения бухгалтерского учета уставный капитал – это стоимостная оценка акций (применительно к акционерным обществам); с позиции права – стоимостная оценка имущества организации, в пределах которой она отвечает по обязательствам кредиторов; экономическая характеристика уставного капитала описывается в литературе как минимальная сумма материальных и денежных ресурсов, необходимая для финансового и материального обеспечения первого производственного цикла, т.е. размер уставного капитала должен быть выше стоимости основных и нормируемых оборотных средств. К ним относят все оборотные активы фирмы за минусом отгруженной продукции и денежных средств.

Не случайно экономике проводит различие между бухгалтерскими и экономическими издержками и, соответственно, бухгалтерской и экономической прибылью. В западной экономической мысли отсутствует понятие «себестоимость». Правда, в немецком языке благодаря ГДР существовал аналог – "die Selbstkosten". Наиболее близким по смыслу к понятию себестоимости является понятие «бухгалтерские издержки» – все явные, т.е. документально подтвержденные, издержки. Так как они связаны в основном с приобретением ресурсов у сторонних организаций, то их можно отождествить с понятием *внешних издержек*. Разграничим кратко понятия «расходы», «затраты», «издержки», «убытки», «потери». Расходы – потребление благ при производстве товаров и оказании услуг, т.е. любая деятельность, связанная с использованием ресурсов. Под издержками понимается количество факторов производства, оцененных в деньгах. Потери – дополнительные расходы, сверх нормально ожидаемого уровня, снижение прибыли (дохода) в сравнении с ожидаемыми величинами. Убытки имеют место при неблагоприятном стечении обстоятельств, просчетах и являются дополнительными расходами.

Отношение к фигуре бизнесмена зависит от восприятия его как партнера или эксплуататора наемных работников; ключевым в этом вопросе является понимание

¹ См.: Абриютина М.С., Грачев А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учебно-практ. пособие. М.: Изд-во «Дело и сервис», 2000. – С. 28–35.

² Законы РФ: «О производственных кооперативах» № 209-ФЗ от 19.02.96, ст.10 «Паевой фонд кооператива»; «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 08.02.98, ст.14 «Уставной капитал общества»; «Об акционерных обществах» от 26.12.95 № 208-ФЗ; ГК РФ, ст. 70, 83, 90, 99, 113.

экономического источника и социального содержания прибыли. А. Смит полагал, что прибыль – «плата за надзор», Ж.Б. Сэй считал ее смешанным доходом (процентом на вложенный капитал, платой за управление и за особый риск). А. Маршалл рассматривал как плату «за ожидание», компенсацию за риск и за организацию. В учебнике К. Макконнелла и С. Брю «Экономикс» прибыль представлена как отдача от предпринимательской способности, от взятой ответственности за экономические риски. К. Маркс описывал прибыль как нетрудовой (эксплуататорский) доход. Какую «компенсацию» получает бизнесмен за риск? Он является претендентом на экономическую (чистую) прибыль. «Бухгалтерская» прибыль – это то, что остается от общей выручки фирмы после выплат внешним поставщикам. Но помимо явных издержек существуют вмененные (скрытые) издержки, т.е. платежи за аналогичные ресурсы, которыми владеет сама фирма или сама их использует. Может быть положительная бухгалтерская прибыль и отрицательная экономическая (убытки) одновременно. С точки зрения экономиста, фермеры, владеющие землей, оборудованием и инвентарем и использующие общественный труд, в значительной мере завышают свою экономическую прибыль, если они вычитают из общего дохода свои платежи внешним поставщикам за семена, удобрения, топливо и др. Используя свои собственные ресурсы, не учитывают вмененные издержки на ренту, ссудный процент и заработную плату. Процент на собственный капитал, заработная плата за труд самого фермера являются не прибылью, а платежами, которые необходимо было бы производить, если бы предложение этих ресурсов было бы внешнее. Таким образом, экономическая прибыль – остаток от общего дохода после вычета издержек – является платой за предприимчивость¹. Под экономической прибылью понимают также прирост экономической стоимости компании. Итак, в общем виде прибыль – это выручка минус затраты (издержки) производства – это понимание в рамках концепции эффективности или наращивания капитала; а трактование прибыли как прирост в течение отчетного периода собственного капитала, результат улучшения благосостояния фирмы вписывается в концепцию сохранения капитала. Так как существует множество категорий издержек, уместно заключить, что имеется несколько видов прибыли. Выручка за вычетом внешних (явных) издержек составит бухгалтерскую прибыль. Выручка за минусом экономических издержек – экономическую прибыль. Экономическая прибыль меньше бухгалтерской. Разницу между бухгалтерской и экономической прибылью называют нормальной прибылью, так как внутренние неявные начисления фирмы в виде отдачи собственных ресурсов производства рассчитывают на уровне среднего нормального вознаграждения фактора производства. В российском финансовом менеджменте, экономике предприятий определенной отрасли бухгалтерскую прибыль называют балансовой прибылью, экономическую – остаточной, нормальную – плановой (нормативной) прибылью. В бухгалтерском учете (Форма 2) выделяются: прибыль от продаж (валовая), прибыль (убыток) с оборота, прибыль (убыток) до налогообложения, прибыль (убыток) от обычной деятельности, чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода). МСФО имеет 2 составляющие прибыли (убытка): прибыль и убыток от обычной и прочей видов деятельности. В настоящее время ПБУ 9/99 и 10/99 (в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г.) приблизили составляющие прибыли к МСФО. Однако, форма №2 Отчета о прибылях и убытках в редакции Приказа Минфина РФ от 31.12.2004 г., содержит строки, отражающие прочие доходы и расходы в разрезе процентов к получению и уплате, доходов от участия в других организациях, прочих

¹ См. подр.: Макконнелл Кэмпбелл Р., Брю Стэнли Л. Экономика: принципы, проблемы и политика. В 2 т. Пер. с англ. Т. 2. М., 1993. С. 182.

операционных и внереализационных доходов и расходов, т.е. налицо противоречие национальных стандартов и отчета о прибылях и убытках.

В отечественном правовом поле достаточно несуразностей с которыми сложно бороться. Например, организация работает по ЕНВД, тем не менее обязана вести бухгалтерский учет в полном объеме, т.к. в действующей редакции федерального закона «О бухгалтерском учете» (в редакции Федеральных законов от 23 июля 1998 года № 123-ФЗ, от 28 марта 2002 года № 32-ФЗ, от 31 декабря 2002 года № 187-ФЗ, от 31 декабря 2002 года № 191-ФЗ, от 10 января 2003 года № 8-ФЗ, от 28 мая 2003 года № 61-ФЗ, от 30 июня 2003 года № 86-ФЗ), имеется указание об освобождении от бухучета только организаций и предпринимателей без образования юридического лица, работающие по упрощенной системе налогообложения. Это позиция подтверждена Минфином в Письме от 22.08.2005 г. №03-11-04/3/58. Российский предприниматель часто стоит перед дилеммой – *чем руководствоваться: духом или буквой закона?* И в основе выбора лежит наличие квалифицированных юристов в штате, возможности спорить с контролирующими инстанциями и отстаивать свою позицию в суде. Справедливости ради надо сказать, что менталитет россиян далек от принципа законопослушности. Если сегодня какой-нибудь профессор, являясь консультантом или референтом лиц и обладающий законодательной инициативой органов, пишет проект изменений в какой-либо закон, а сразу после принятия поправок издает (на гонорарных условиях, естественно) книгу с названием типа «101 способ обойти налоги», то вряд ли вкупе с нашими установками на обхождение законов можно создать совершенную законодательную систему.

Отечественный бизнесмен прежде чем руководствоваться новым законом, положением, инструкцией, письмом¹ должен быть уверен в двух моментах: *опубликован ли этот документ и прошел ли он процедуру регистрации в Минюсте.* С 1990 г. в России введена государственная регистрация нормативных актов министерств, ведомств, госкомитетов, затрагивающих интересы граждан или носящих межведомственный характер. Если документ не прошел регистрацию в Минюсте, но опубликован, то применение его положений является проблематичным. Заметим, что под официальным опубликованием понимается помещение полного текста документа в специальных изданиях, признанных официальным действующим законодательством. Среди них: «Российская газета», «Собрание законодательства Российской Федерации», «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти» издательства «Юридическая литература», «Вестник Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг», «Бюллетень международных договоров», «Вестник Банка России». Механизм государственной регистрации нормативных правовых актов раскрывается в Приказе Министерства юстиции РФ от 4 мая 2007 г. № 88 «Об утверждении Разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации».

К постоянному изменению правил игры на экономическом поле можно адаптироваться, но настоящим «бичом» предпринимательства является придание нормативному акту обратной силы. Ст. 54 и 57 Конституции РФ строго ограничивают такие случаи. *Не имеют обратной силы законы, устанавливающие или отягощающие ответственность, а также законы, устанавливающие новые*

¹ Телеграммы и письма не относятся к нормативным документам (Приказ Минюста РФ от 4 мая 2007 г. №88). К числу нормативных правовых актов в России относятся законы, указы Президента, постановления Правительства РФ, иные нормативные документы государственных органов. НК РФ не относит инструкции к налоговому законодательству. Бухгалтер не обязан руководствоваться письмами, если они невыгодны для налогоплательщика, но если они содержат рекомендации в пользу налогоплательщика, можно смело применять их в работе; причем ссылаться на старые письма МНС после 2.08.04 г. (даты вступления поправок в НК РФ, связанных с изменением структуры исполнительной власти) тоже допустимо наравне с письмами Минфина РФ.

налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков. На практике эти азбучные истины, к сожалению, не всегда выполняются. Например, упоминавшиеся уже Методические рекомендации по применению главы 21 «НДС» НК РФ, утвержденные Министерством по налогам и сборам 20.12.00, освобождают налогоплательщика-предпринимателя, в том числе фермера, от уплаты НДС, но если в течение года выяснится, что его трехмесячный оборот превысил один миллион рублей, с предпринимателя задним числом будет взыскан НДС, начиная с первого месяца превышения. Это положение извращает природу косвенного налога. Предприниматель уплачивает налог, который взыскал с покупателей. Но, получив освобождение, он не включал НДС в цену реализации, получается, что налог взыскивается с дохода самого предпринимателя.

По принципу однотипности методологических подходов к построению систем бухучета выделились три основные модели:

- англо-американская, характеризующаяся низкой регламентацией, ориентацией на стандарты, разрабатываемые профессиональными организациями бухгалтеров, и нормы профессиональной этики, гибкостью учетной политики предприятий;
- континентальная (Австрия, Франция, ФРГ) отличается высоким уровнем государственного правового регулирования, консерватизмом учетной политики;
- южноамериканская (Аргентина, Боливия, Бразилия), учитывающая значительный индекс инфляции.

Поэтому для гармонизации учета были приняты международные стандарты финансовой отчетности (International Accounting Standards), которые носят рекомендательный характер. В России осуществляется Программа реформирования системы бухучета. Расхождения в системах национального учета препятствуют привлечению иностранных инвестиций, создают сложности для деятельности совместных предприятий. Среди примеров особенностей российской системы можно назвать обязательное совпадение финансового и хозяйственного года, использование национальной валюты (рубля), тогда как отчетность ТНК подготавливается в валюте страны, где располагается ее штаб-квартира, чаще это доллары США; в англо-американской модели расположение счетов осуществляется по мере убывания ликвидности, в отечественном плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций присутствует их нумерация; южноамериканская модель допускает корректировку отдельных статей баланса на индекс инфляции, что, в принципе, ухудшает возможности динамичного анализа показателей финансового положения.

Сравнение национальных законодательств и международного права позволяет также выявить согласованность и противоречия. И только четкое следование законодателей принципам примата законов более высокого уровня и построение на этой основе правового государства приближает к преодолению коллизий. В условиях глобализации, увеличения числа совместных организаций с иностранными инвестициями, деятельности ТНК настоятельным требованием выступает сближение национальных законодательств. Сегодня бизнесмен, вступающий в отношения с зарубежным партнером, обязан знать хозяйственное право партнера и бизнес-обычай. Согласно ст. 5 ГК РФ обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе. Торговые обычаи, в частности, учитываются при разрешении споров в международном коммерческом арбитражном суде при ТПП РФ. Особую роль в последние десятилетия стали играть так называемые ненормативные методы унификации права международных контрактов. К примеру, если взять базисы поставки, то в США термин «фоб» имеет то же значение, что и «франко». Следует учесть, что ваш

партнер может пользоваться иной редакцией ИНКОТЕРМСа – не 2000, а, скажем, 1990, поэтому лучше поинтересоваться о юридической природе данного документа в стране-партнере. Так, в Испании (по импортным операциям), на Украине и в Ираке ИНКОТЕРМС признается нормативным документом, а, к примеру, в Польше лишь как торговый обычай. Очень часто при возникновении споров большое значение имеет место (страна) подписания контракта или указанное место заключения договора независимо от фактической встречи и места проведения переговоров. Так как ряд моментов не оговаривается в контрактах, при возникновении споров по умолчанию вступают нормы права и торговых обычаев территории, указанной в контракте как место фактического подписания документа.

В марксистской политэкономии прослеживалась линия о примате базисных (производственных) отношений перед надстроечными: правовыми, этическими, моральными, семейными, религиозными и т.д. Современная связь юридических и экономических отношений более многосложна. Прямое лоббирование интересов определенных групп в парламенте непосредственно отражается на принимаемых законах. На первый план выступают проблемы учета экономического смысла и целесообразности при формировании законодательной базы. Кроме того, без гармонизации самих правовых норм невозможно достичь эффективности функционирования правовой системы. На сегодня остается оговаривать область применения понятия и в каждом конкретном случае сопровождать разъяснениями по вкладываемому содержанию. Такой методологический подход позволил бы в перспективе избегать путаницы в научной, комментарной, учебной литературе и неверных формулировках в правовых нормах.

Таким образом, в России быстрое обновление законодательства предъявляет к бизнесу не только повышенные требования к отслеживанию всех изменений, но и порой резко ухудшает их правовое положение. В России очень сильно проявляется в нормотворчестве отраслевая специфика. В крестьянском (фермерском) хозяйстве есть члены, но нет членства, как в кооперативе. Какой западный юрист объяснит этот нонсенс? Неясно, кому предъявлять требования: главе или всем членам. Арбитражная практика показывает, что нельзя по предложениям налоговой инспекции ликвидировать КХ без статуса юридического лица. Законодатель сам подталкивает к поиску способов уклонения от налогов. Важнейшим инструментом снижения платежей единого социального налога является амортизационная политика, которая должна ответить на вопросы: какие ставки амортизационных отчислений будем принимать, будем ли вводить режим ускоренной амортизации и как будем переоценивать основной капитал? Бизнесмен должен четко проводить различие между экономическим, правовым и бухгалтерским восприятием одноименных понятий. Законодательство является неустоявшимся, и предприниматели должны знать значительный массив правовых трактовок одних и тех же явлений и ситуаций. «Дыры» в законодательстве активно используют предприимчивые граждане. В законопослушной Европе имеется целая армия налоговых консультантов, предлагающих услуги по оптимизации налоговых платежей.

И.М. Рассолов

к.ю.н., доцент кафедры гражданского права и процесса РГТЭУ

ИНТЕРНЕТ-ПРАВО – МЕЖОТРАСЛЕВОЙ ИНСТИТУТ ПРАВА

В обозримом будущем перед Россией встанет непростая задача вхождения в цивилизованное информационное общество и ликвидации отставания в развитии информационно-коммуникативных технологий страны, в связи с этим предстоит большая законотворческая работа в области подготовки международных актов и