

Материалы налоговых проверок показывают, что значительная часть допущенных ошибок в исчислении платежей носит непреднамеренный характер и обусловлена сложностью и нестабильностью налогового законодательства, неоднозначностью ряда его положений. Следовательно, в качестве первоочередных мероприятий нужно рассматривать предотвращение налоговых нарушений.

Совершенствование деятельности инспекций Министерства по налогам и сборам по обеспечению полного и своевременного поступления средств в бюджет предполагает не расширения штатов инспекторов и усиления карающих мер, а изменение характера взаимоотношений с налогоплательщиками в рамках налогового законодательства.

Несмотря на создание в стране основ налогового законодательства, сохраняются немалые трудности в исчислении и уплате налогов. Множество вопросов, возникающих при совершении хозяйственных операций, учете налоговых платежей и их исчислении, не получают ответов из-за несовершенства методической базы налогообложения. Требования налогового законодательства и бухгалтерского учета при переходе на международные стандарты часто не совпадают.

Наличие таких противоречий приводит к нарушениям в порядке исчисления налогооблагаемой базы, искажению начисленных сумм налогов и, как следствие этого, к огромным финансовым санкциям.

Сотрудники налоговых служб должны более тесно сотрудничать с налогоплательщиками по разъяснению налогового законодательства, порядка исчисления и уплаты налогов, с комментариями новых нормативных актов. Ныне эта работа носит эпизодический, несистемный характер. Настало время, когда работу налоговой службы следует оценивать не количеством выпущенных в свет нормативных актов, не суммой начисленных штрафов, а уровнем владения работниками предприятий и организаций и в целом населением вопросами налогообложения. Проблема эта касается всех и каждого в отдельности, а стало быть, носит всеобщий характер. Следовательно, Министерству по налогам и сборам не следует ограничиваться изданием лишь Вестника по налогам и сборам, а организовать регулярную передачу на телевидении по вопросам налогообложения юридических и физических лиц. В ней в ненавязчивой форме, не канцелярским сухим языком, а просто и доступно доводить до населения, руководителей и работников предприятий порядок исчисления и уплаты налогов, намечаемые мероприятия, их необходимость, сущность, цели и задачи. Если нормативные документы будут вырабатываться с участием народа, а не в кабинетной тиши, они найдут понимание и отклик у налогоплательщика.

Ныне такой работы с налогоплательщиками практически не ведется, если не считать периодически появляющегося на экранах телевизоров ролика, где уже изначально налогоплательщики представлены в виде мошенников, пытающихся бежать со своим капиталом за границу. И лишь неудачная попытка ее пересечения приводит их к пониманию необходимости уплаты налога. Такая "работа" способна лишь противопоставить интересы налогоплательщиков и налоговых органов.

Все, что мы имеем, чем располагаем (в лице государства) обязаны налогоплательщику. Потому он заслуживает уважения, партнерского отношения к нему. От того, насколько принципы налогообложения будут отвечать интересам всех участников налоговых отношений, будет зависеть и успех дела.

В заключение хотелось бы отметить, что налоговым органам пора приступать к созданию принципиально новых технологий налоговой деятельности на основе применения компьютерных сетей и баз данных с целью всемерного усиления роли предварительного и текущего контроля по разъяснению налогового законодательства, сбору, обработке и анализу широкой информации о налогоплательщиках, на основании которых могут осуществляться выборочные проверки налогоплательщиков.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дейко, А. К. Налоговая система в социально-экономическом развитии Республики Беларусь/ А. К. Дейко/ Информационный бюллетень Администрации Президента РБ. — 2006. — № 2.
2. Налоги в Республике Беларусь: Теория и практика в цифрах и комментариях/ В. А. Горджан [и др.]; под общ. ред. В. А. Горджан. — Мн.: Светоч, 2002.

ИЗДЕРЖКИ ОБРАЩЕНИЯ: СУЩНОСТЬ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ЗНАЧЕНИЕ ИХ СНИЖЕНИЯ

Д.А. Папковская, БГЭУ

Товарное обращение является неотъемлемым элементом рыночной экономики, определяющим ее суть и общественное назначение. Торговля как отрасль экономики во многом способствует решению главной задачи общественного производства — удовлетворению разносторонних потребностей людей и этим самым связывает

производство с потреблением, поддерживая баланс между предложением и спросом. Данная специфическая особенность, в первую очередь, касается природы и методики формирования финансовых результатов и затрат предприятий торговли.

В условиях рыночной экономики решения по издержкам производства и величине цен принимает производитель — продавец, предварительно учитывая такие экономические и рыночные факторы как средняя норма прибыли, эффективность имеющихся в распоряжении средств производства, индивидуальные и общие затраты производства, полная фактическая себестоимость товарной единицы, конечный потребительский спрос на данную продукцию. Главными факторами, которые влияют на цену товара в условиях рыночных экономических отношений, выступают спрос и предложение, а точнее процесс их взаимодействия с целью установления разнозначной цены. Совокупность всех других микро- и макроэкономических факторов (стоимость производственных ресурсов, уровень налогообложения, выпуск денежной массы и др.) оказывает влияние на цену опосредованно — через изменение спроса и предложения.

Актуальность проблемы обеспечения достоверности показателей бухгалтерской отчетности обуславливает необходимость незамедлительного создания соответствующего инструментально-методического аппарата, составной частью которого будет являться совокупность терминов и понятий. Эффективность функционирования всей системы бухгалтерского учета выражается в способности обеспечить получение информации, адекватной реальной хозяйственной действительности. Поэтому этот эффект зависит от конкретизации понятий и терминов, являющихся базовыми при формировании результативных показателей. В отечественных нормативных документах, регулирующих систему бухгалтерского и налогового учета, учебных, а также научных изданиях строго не закреплены различия в таких терминах как «издержки обращения», «расходы на реализацию» и «затраты».

Действующие в республике законодательные положения по бухгалтерскому учету, в частности, по учету затрат не содержат определения издержек и расходов на реализацию по их сущности. Нельзя признать всеобъемлющим решение вопроса о сущности издержек, затрат и расходов на реализацию в нормативных документах. Современные условия функционирования хозяйствующих субъектов, налоговый характер их взаимоотношений с бюджетом, а также повышающиеся требования пользователей к показателям финансовой отчетности усиливают необходимость четкой регламентации терминологии учета.

Так, в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета в торговых организациях расходы по реализации товаров должны отражаться на субсчете 44-2 «Издержки обращения». В то же время в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета не конкретизировано содержание данного субсчета. Такая несогласованность в содержании утвержденного плана счетов и субсчетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению привела к тому, что в последнее время экономической категории «издержки обращения» уделяется недостаточно внимания в научной литературе. В тоже время в учетной практике торговых организаций издержки обращения как категория, характеризующая затраты и расходы хозяйствующих субъектов, используется постоянно. Это характерно как для отечественных торговых организаций, так и для субъектов хозяйствования России и Украины.

Изучение литературных источников и учетной практики торговых организаций свидетельствует о том, что затраты торговых организаций по доведению товаров от производителя до потребителя и смену форм стоимости образуют себестоимость их услуг. Эта себестоимость услуг торговой организации представляет собой издержки процесса обращения.

Издержки обращения торговых организаций обслуживают их товарооборот. Как экономическая категория товарооборот представляет собой процесс обращения товаров (реализация и возобновление запасов) в хозяйствующем субъекте, занимающемся розничной, оптовой торговлей [1]. В то же время действующей Инструкцией по учету розничного товарооборота, товарных запасов в торговле категория товарооборота определяется как «...продажа продовольственных и непродовольственных товаров населению за наличный и безналичный расчет...» [2]. По нашему мнению, определение товарооборота в качестве объема продаж является необоснованным. Товарооборот по своему сущностному содержанию должен выражать оборот конкретного вида товара от момента закупки до его реализации и быть представленным не в сумме реализованных товаров, а в днях оборота (днях нахождения в торговой организации). Вместо этого показателя необходимо как в инструктивных документах, так и в учетной практике использовать термин «объем реализации». Объем реализации товаров определяется суммой денежных средств, поступивших в торговую организацию за проданные товары. Поэтому нет оснований признать товарооборот и объем реализации равнозначными показателями. Исходя из этого издержки обращения следует рассматривать в качестве затрат торговых организаций по обслуживанию товарооборота (обращения товаров), начиная с приобретения товаров, по их хранению и реализации с учетом расходов по обслуживанию и организации деятельности хозяйствующего субъекта.

Для более полного и объективного рассмотрения экономической категории «издержки обращения» необходимо сделать акцент на классическое экономическое понимание этой категории, данное К. Марксом.

«Одна часть процессов обращения имеет целью простое изменение формы стоимости, то есть подготовку и осуществление акта купли-продажи, перевод стоимости из одной ее формы — товарной в другую — денежную. Эти процессы и вызываемые ими затраты являются результатом товарного характера производства, никакой новой стоимости они не создают. Общий закон заключается в том, что все издержки обращения, вытекающие лишь из превращения формы товара, не прибавляют к нему никакой стоимости».

Следовательно, издержки обращения представляют собой затраты торговой организации по обслуживанию процесса обращения товаров. Однако необходимо отметить, что в действующей Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации» не дано определения издержкам обращения. В данном нормативном документе присутствуют такие категории как затраты и расходы. Вместе с тем в пункте 6 данной инструкции отмечено, что в организациях торговли себестоимость реализованных товаров включает в себя «...стоимость реализованных товаров ... плюс издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары» [4]. Это говорит о том, что все-таки термин «издержки обращения» нашел косвенное отражение в нормативном документе, следовательно, является признанным.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что издержки обращения присущи сфере товарного обращения и представляют собой затраты, произведенные торговой организацией при приобретении, доставке, хранении и реализации товаров. В связи с тем, что нормативному регулированию подвержены только категории «затраты» и «расходы», необходимо определить взаимосвязь издержек обращения с данными категориями и уточнить (квалифицировать) их содержание.

В соответствии с действующей Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации» затраты представлены как «стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг» [4]. Следовательно, осуществление затрат связано с уменьшением одних активов с условием равного прироста других активов в течение определенного периода времени. К ним относятся: амортизация основных средств, расходование материальных ценностей, начисленная оплата труда и другое использование ресурсов. Другими словами затраты — это сумма стоимостей потребленных ресурсов. Констатация (признание) затрат производится в том периоде, когда были использованы финансовые, трудовые, материальные и другие ресурсы. Затраты, как правило, приводят к возникновению расходов. Они могут совпадать с расходами в период их возникновения, если в результате их осуществления получены доходы или доходы будут отсутствовать как в отчетном, так и в будущих периодах. Поскольку затраты представляют собой стоимостную оценку потребленных в процессе хозяйственной деятельности материально-денежных и финансовых ресурсов, то они имеют тенденцию накопления до момента признания их в виде создаваемых активов или в качестве расходов организации.

Нормативное регулирование категории затрат свидетельствует, что они не оказывают влияние на изменение собственных источников организации (прибыли), так как не сопоставляются до определенного момента с доходами. Вследствие этого они не уменьшают экономические выгоды хозяйствующего субъекта.

Осуществление затрат субъект хозяйствования производит в процессе своего функционирования как в производственной (уставной), так и в инвестиционной деятельности (сфере капитальных вложений). Поэтому затраты формируют два вида активов – внеоборотные и оборотные активы, длительность использования которых в хозяйственной деятельности организации неодинакова как по сущностному содержанию, так и по временному периоду. Капитальные затраты по созданию объектов внеоборотных активов трансформируются в оборотные активы в соответствии со сроком их полезного использования в предпринимательской деятельности. При наступлении отчетного периода, когда оборотные активы принимают участие в поступлении доходов организации, затраты капитального характера также трансформируются в расходы. Данное суждение о сущности и характере затрат представлено схематично на рисунке 1.

Категория «расходы» в Инструкции «Расходы организации» определена как «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников...» [4]. Расходы могут быть определены (признаны) только в сопоставлении с суммой полученных доходов. Расходы представляют собой только часть затрат организации, которая относится к доходам отчетного периода. Разграничение терминов «затраты» и «расходы» базируются на том, что осуществление затрат не уменьшает собственных источников организации и произведенные затраты в отличие от расходов не оказывают влияние на формирование ее финансового результата за отчетный период.

Действующей Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета такие издержки процесса заготовления товаров, как проценты за пользование кредитом квалифицированы (определены) в качестве операционных расходов, что нельзя признать обоснованным. По своему сущностному содержанию проценты за кредит, используемый для приобретения товаров, являются издержками обращения, так как являются затратами, обслуживающими один из этапов товарооборота — их заготовление. Вместе с тем следует отметить, что данные издержки (проценты за кредит) не в полной мере могут быть признаны текущими издержками (расходами отчетного периода). Часть из них трансформируется в отложенные издержки, так она



Рис. 1. Схема осуществления затрат организации для формирования ее активов
Примечание. Источник: собственная разработка на основании изучения литературных источников

приходится на остаток нереализованных товаров. К отложенным издержкам следует также отнести часть транспортных услуг, потребленных в процессе заготовки товаров и относящихся к нереализованному их остатку.

Текущие издержки представляют собой систематически (регулярно) осуществляемые затраты, которые соотносятся с регулярно получаемыми доходами (доходами вида деятельности). Представленный классификационный подход к издержкам обращения и их взаимосвязи с операционными и внереализационными расходами позволяет обеспечить возможность построения информационно обоснованных методик их бухгалтерского учета.

При рассмотрении категории издержек обращения необходимо остановиться на их регламентации Законом о бухгалтерском учете и отчетности. В соответствии со статьей 11 Закона оценка имущества производится в сумме фактических расходов на его приобретение, т.е. «в состав фактически произведенных расходов на покупку имущества включаются стоимость самого объекта имущества, таможенные пошлины, иные платежи, а также затраты на заготовку и доставку имущества, в том числе осуществляемые другими организациями». В таком случае затраты в торговых организациях по приобретению товаров обращаются в активы организации. Такая оценка имущества является не совсем обоснованной, так как, как было отмечено ранее, данные расходы обслуживают один из этапов товарооборота, в частности, этап приобретения товаров и, следовательно, в дальнейшем при их реализации превращаются в расходы организации либо в отчетном периоде, либо становятся расходами будущих периодов. Поэтому обоснованно затраты по приобретению товаров считать издержками обращения.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» является во многом отражением Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации». Однако такое отражение не присуще международным стандартам, то есть в настоящее время в системе международных стандартов отсутствует стандарт по расходам. Тем не менее, в главе 1 международных стандартов финансовой отчетности «Принципы составления финансовой отчетности» дается следующее определение расходов: «расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [3].

Для торговых организаций отличительным признаком для классификации расходов являются этапы товарооборота. Как отмечалось, товарооборот представляет собой следующие этапы движения товаров: закупка, хранение и реализация. Поэтому издержки обращения представляют собой часть затрат и расходов торговых организаций в процессе движения товаров до потребителя. Они не должны включать операционные и внереализационные расходы. Взаимосвязь издержек обращения и расходов можно представить в виде следующей схемы (рис. 2).

Как было отмечено, в состав издержек обращения не входят операционные расходы. Действующей Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета такие издержки процесса заготовки товаров как проценты за пользование кредитом квалифицированы (определены) в качестве операционных расходов, что нельзя признать обоснованным. По своему сущностному содержанию проценты за кредит,

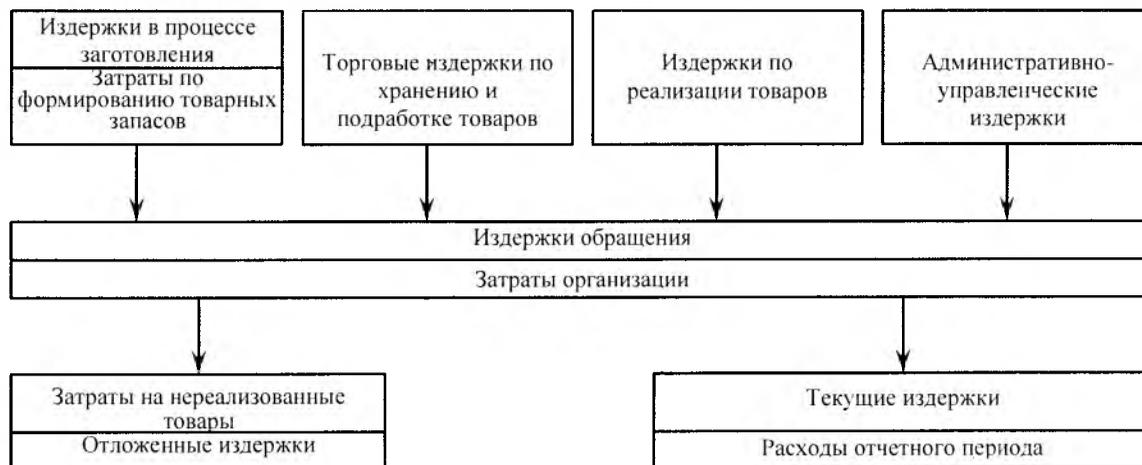


Рис. 2. Взаимосвязь категорий «издержки обращения», «затраты» и «расходы»
Примечание. Источник: собственная разработка на основании изучения литературных источников.

используемый для приобретения товаров, являются издержками обращения, так как являются затратами, обслуживающими один из этапов товарооборота — их заготовление. Вместе с тем следует отметить, что данные издержки (проценты за кредит) не в полной мере могут быть признаны текущими издержками (расходами отчетного периода). Часть из них трансформируется в отложенные издержки, так она приходится на остаток нереализованных товаров. К отложенным издержкам следует также отнести часть транспортных услуг, потребленных в процессе заготовления товаров и относящихся к нереализованному их остатку.

Текущие издержки представляют собой систематически (регулярно) осуществляемые затраты, которые соотносятся с регулярно получаемыми доходами (доходами вида деятельности). Представленный классификационный подход к издержкам обращения и их взаимосвязи с операционными и внереализационными расходами позволяет обеспечить возможность построения информационно обоснованных методов их бухгалтерского учета.

Сравнительный анализ нормативного регулирования рассматриваемой категории «расходы» показывает, что в странах, ориентирующихся на построение национальных систем бухгалтерского учета на международные стандарты, ее определение является созвучным и базируется на том, что это либо уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов, либо уменьшение активов.

В таких странах как Россия, Украина, Латвия и Беларусь определения понятия расходов организации базируются на определении расходов, которое содержится в международных стандартах финансовой отчетности. Однако следует отметить, что такое определение не соответствует общепринятому пониманию данных категорий как работниками учетных служб, так и научных исследователей. Определение категории должно быть понятным и соответствовать своему сущностному содержанию. Данное в Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации» определение расходов как уменьшение экономических выгод является сложным к восприятию и пониманию, так как не совсем ясно, что такое «экономическая выгода». Экономическая выгода как категория имеет слишком широкое представление. Азрилиян А.Н. трактует понятие выгода как получение определенных преимуществ, дополнительного дохода, прибыли. Можно сделать вывод, что речь идет о собственных источниках (капитале). Однако согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» экономическая выгода — возможность имущества способствовать притоку денежных средств или иных активов в организацию. В указанной же выше Инструкции «Расходы организации» уменьшение экономических выгод предполагает уменьшение активов организации. В связи с этим считаем, что необходимо осуществлять взаимосвязь отечественного опыта использования учетных категорий с требованиями международных подходов и стандартов, а не просто использовать не совсем удачный их перевод. Категории и термины по своей сути должны идентифицировать факты хозяйственной деятельности и их толкование должно быть понятным и в теории, и в учетной практике.

Проведенное исследование учетной терминологии позволяет сделать вывод о том, что расходы представляют собой уменьшение затрат по формированию оборотных активов при наступлении периода признания их в сопоставлении с получаемыми доходами и влияют на формирование финансового результата организации.

ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ЛИТЕРАТУРНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред А.Н. Азрилияна. — М.: Институт новой экономики, 1999.— 574 с.
2. Инструкция по учету розничного товарооборота, товарных запасов в торговле, утв. Постановление Министерства статистики и анализа Республики Беларусь № 59 от 02.07.2002 г.
3. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности/ Палий В.Ф.— М.: Аскери, 1999.— 352 с.
4. Стандарты бухгалтерского учета: сб. норматив. док.— Мн.: Информпресс, 2006.— 204 с.