

При этом классификация капитала по правовым ограничениям его использования формируется системно на счетах бухгалтерского учета и показывается в бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы». А классификация капитала по источникам его образования — внесистемно. Иным способом эту информацию не получить, поскольку исходный источник при осуществлении определенных хозяйственных операций (например, увеличение уставного фонда за счет нераспределенной прибыли) теряется. Мы полагаем, что в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках обязательно должна быть показана информация о классификации капитала по источникам образования, поскольку именно данная классификация должна стать основой проведения экономического анализа, целью которого является сопоставление данных о вложенном собственниками капитала (внешний источник) и заработанном капитале (внутренний источник).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденная постановлением Минфина РБ от 26.12.2003 г. № 181 (в ред. от 07.07.2005 № 89).
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная постановлением Минфина РБ от 26.12.2003 г. № 182 (в ред. от 07.07.2005 г. № 89).
3. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина РБ от 14.02.2008 г. № 19 (в ред. от 14.02.2010 № 19).
4. Соколов, Я. В., Бутынец Ф. Ф., Горещкая Л. Л., Панков Д. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. М., 2005.
5. Соловьева, О. В. МСФО. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. М., Эксмо, 2010, 288 с.
6. Хендриксен, Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М., 2000

УЧЕТ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ – НАЗРЕВШАЯ НЕОБХОДИМОСТЬ

И. В. Цыкунов, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

В статье освещаются вопросы организации учета таможенных платежей в странах-членах таможенного союза: Беларуси, России и Казахстане. На основании сопоставительного анализа законодательства этих стран и роли таможенных платежей в формировании доходов их бюджетов сделаны выводы о неудовлетворительном состоянии учета таможенных платежей в Беларуси и Казахстане. Сформулированы отраслевые особенности таможенных органов, определяющие специфические требования к учету таможенных платежей и принципы организации учета таможенных платежей.

The article highlights the problems of organization of custom duties in the member countries of the Customs Union: Belarus, Russia and Kazakhstan. Based on comparative analysis of legislation in these countries and the role of customs duties in the formation of incomes of their budgets conclusions about the poor condition of custom duties in Belarus and Kazakhstan. Formulated sectoral peculiarities of customs authorities, defining specific accounting requirements for customs duties and principles of group organization of custom duties.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, таможенные платежи, учет таможенных платежей, Таможенный союз.

Значительная часть задач по регулированию внешней торговли, решаемых таможенными органами, реализуется посредством взимания таможенных платежей. В связи с этим таможенные органы несут ответственность за перечисление в республиканский бюджет в полном объеме таможенных пошлин, налогов и сборов от внешней торговли.

Таможенным кодексом таможенного союза закреплено, что при перемещении через таможенную границу уплачиваются следующие платежи:

- экспортные таможенные пошлины;
- импортные таможенные пошлины;
- налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РБ;
- акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию РБ;
- таможенные сборы;
- денежные взыскания (штрафы) за нарушение таможенных правил;
- иные платежи и сборы в соответствии с законодательством РБ.

Сбор таможенных платежей предполагает выполнение таможенными органами следующих функций:

- начисление и учет платежей в бюджет;
- контроль правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты платежей в бюджет;
- взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет пеней и штрафов по ним.

Традиционно велика фискальная роль таможенных платежей, которые формируют примерно 1/3 часть доходов бюджета Республики Беларусь (табл. 1).

Таблица 1

Доходы бюджета Республики Беларусь от таможенных платежей

Год	Сумма таможенных платежей, поступивших в доход бюджета РБ, млрд. рублей	Доля доходов бюджета РБ от таможенных платежей (данные округлены до целых процентов в большую сторону), %
2007	9 640,7	27
2008	15 411,4	32
2009	12 426,0	27
2010	12 700,0	43

Источник: собственная разработка

Взвешенная государственная политика по взиманию таможенных платежей является не просто фискальным инструментом, она должна быть инструментом развития внешней торговли и экономики страны в целом. Для практической реализации такой политики необходимо выработать научно обоснованные методики, касающиеся взимания таможенных платежей.

Актуальной проблемой эффективного управления финансами государства в условиях рыночной экономики является формирование необходимого и достаточного набора специальных экономических показателей, которые могли бы полно и всесторонне отразить состояние эффективности сбора таможенных платежей, их структуру, влияние внешних и внутренних факторов на величину взимаемых таможенных платежей, планировать доходы бюджета от деятельности таможенных органов на будущие периоды.

Формирование и проведение подобной государственной политики трудно представить без надежного учетно-аналитического обеспечения, касающегося вопросов взимания таможенных платежей. Работа по ведению учета и анализа позволяет получить четкую картину по данному направлению, определить факторы, влияющие на уплату таможенных платежей, выявить резервы и предложить мероприятия, способные устранить существующие недостатки.

Между тем, состояние дел по организации учета таможенных платежей в таможенных органах Республики Беларусь далеко от реальных потребностей и не соответствует важности задач, решаемых таможенными органами. Анализ действующей нормативной базы показал следующее:

1. Основу законодательства составляет Таможенный кодекс Таможенного союза, в котором таможенным платежам посвящен раздел 2. Таможенный кодекс определяет общие положения о таможенных платежах; порядок исчисления и уплаты таможенных платежей; сроки и порядок уплаты таможенных пошлин, налогов; обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов; возврат (зачет) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов; взыскание таможенных пошлин, налогов, т.е. Таможенный кодекс устанавливает базовые принципы исчисления и уплаты таможенных платежей, вопросы организации учета таможенных платежей в нем совершенно не отражены.

2. Основным документом, определяющим практические аспекты взимания таможенных платежей является Постановление ГТК РБ от 24 января 2007 г. № 11 «О некоторых вопросах, связанных со взиманием таможенных платежей, процентов» [1]. Данное постановление в значительной степени дублирует нормы Таможенного кодекса, разъясняя порядок исчисления таможенных платежей, в том числе и в зависимости от выбранной таможенной процедуры, определяет порядок освобождения от уплаты таможенных платежей, предоставления отсрочек (рассрочек) по уплате таможенных платежей и некоторые другие положения. В контексте организации учета таможенных платежей интерес в данном постановлении представляет Инструкция о порядке заполнения некоторых таможенных документов, используемых для отражения сумм таможенных платежей, процентов. Данная инструкция определяет перечень документов, используемых для отражения сумм таможенных платежей и форму журнала, для регистрации данных документов.

Таким образом, можно констатировать, что в настоящее время в таможенном законодательстве детально разработаны порядок исчисления, уплаты, порядок возврата излишне уплаченных (взысканных) платежей и порядок взыскания своевременно неуплаченных таможенных платежей и в то же время законодательство никак не определяет порядок организации учета таможенных платежей, а оговаривает лишь отдельные элементы системы учета: перечень используемых первичных документов и порядок их заполнения, а также порядок регистрации данных документов. Так же необходимо обратить внимание, что в белорусском законодательстве нет даже упоминания о таком документе, как «лицевой счет плательщика». Традиционно он является основным итоговым документом, используемым фискальными органами для отражения состояния плательщиков по расчетам с бюджетом.

Таким образом, таможенные органы точно знают кто, когда и сколько должен уплатить таможенных платежей, но не знают, как их учитывать, составлять отчетность и анализировать ее.

Несколько иная ситуация в рассматриваемом вопросе в таможенных органах Российской Федерации. Пере-

числим основные нормативные документы (Таможенный кодекс таможенного союза не упоминается, так как он уже рассмотрен и содержит нормы, единые для всех стран – членов Таможенного союза):

Приказ Федеральной таможенной службы Российской Федерации от 26 января 2010 года № 117 «Об утверждении Порядка реализации единой государственной учетной политики в Федеральной таможенной службе» [2];

Приказ Федеральной таможенной службы Российской Федерации от 27 июня 2008 года № 786 «Об утверждении Инструкции о порядке ведения бюджетного учета таможенных и иных платежей в таможенных органах» [3];

Приказ Федеральной таможенной службы Российской Федерации от 03.08.2009 № 1400 «Об утверждении Порядка ведения лицевого счета участника внешнеэкономической деятельности» [4].

Анализ приведенных нормативных документов показал, что в таможенных органах Российской Федерации создана полноценная система учета таможенных платежей. При этом, прежде всего, обращает на себя внимание первый из перечисленных документов. Он устанавливает в таможенных органах единую государственную учетную политику: в части организации бухгалтерского учета таможенными органами, как организации, финансируемой из бюджета и учета таможенных платежей. Здесь обращает на себя внимание применение в данном документе термина «администрируемые платежи». Применение данного термина подчеркивает, что таможня должна не просто обеспечивать взыскание платежей с участников ВЭД, но и управление этими денежными средствами, что должно реализовываться посредством их учета и контроля. Нельзя забывать, что применительно к Республике Беларусь, речь идет об одной трети доходной части бюджета страны.

Второй из перечисленных документов непосредственно устанавливает порядок ведения бюджетного учета таможенных платежей в таможенных органах Российской Федерации. Обращает на себя внимание п. 6 «Порядок ведения оперативного учета администрируемых поступлений по лицевым счетам таможенных органов...».

Учет платежей по каждому участнику ВЭД, регулируется последним из перечисленных приказов ФТС России. Он определяет порядок ведения лицевого счета плательщика, на котором «ведется учет операций по начислению и уплате таможенных и иных платежей, административных штрафов, внесению и возврату/зачету денежного залога, по поступлению и возврату денежных средств участнику внешнеэкономической деятельности (далее – участник ВЭД). Данные лицевых счетов участников ВЭД группируются в оперативном учете на счете 06 «Расчеты с участниками ВЭД» в корреспонденции с соответствующими счетами оперативного учета (далее – ОУ)». Здесь заслуживает внимания указание на ведение оперативного учета таможенных платежей, для которого применяются специальные счета оперативного учета, отражающие специфику данных учетных операций.

Кроме того, в Российской Таможенной академии по инициативе Федеральной таможенной службы введено изучение специальной дисциплины «Учет таможенных платежей» и готовится издание соответствующего учебника.

Таким образом, в Российской Федерации создана полноценная система учета таможенных платежей. Ведение учета таможенных платежей ведется таможенными органами в рамках единой государственной учетной политики. Вместе с тем, учет таможенных платежей организован по типу управленческого учета, когда применяется система специальных счетов, но метод двойной записи не используется. Кроме того, система учета таможенных платежей отражает трехуровневую структуру таможенных органов Российской Федерации (Федеральная таможенная служба – региональные таможенные управления – таможни). Среднему уровню в вопросах администрирования таможенных платежей отведена довольно большая роль, что вынуждено, с учетом размеров страны, усложняет систему учета и отчетности по таможенным платежам.

Состояние учета таможенных платежей в Казахстане можно оценить как промежуточное, между Россией и Беларусью. Основным нормативным документом является Приказ Председателя Агентства таможенного контроля Республики Казахстан от 8 июля 2004 года № 300 «Об утверждении Правил учета поступлений в бюджет таможенных платежей и налогов» [5]. Анализ данного документа показывает, что учет ориентирован на ведение лицевого счета плательщика (достаточно подробно описаны форма лицевого счета и порядок заполнения его граф), а так же такого документа, как «Книга сводных итогов», которая представляет собой свод данных всех лицевых счетов плательщиков по месяцам и за год. Каких-либо норм по организации учета в общепринятом понимании данный документ не содержит.

Крайне важным представляется тот факт, что, в классическом понимании, бухгалтерский учет позволяет реализовать контрольную функцию, которая заключается в гарантии достоверности отражения учетной информации и формирования отчетности. Кроме того, правильно организованный бухгалтерский учет формирует информационную систему (через предоставление набора необходимых показателей) для анализа и прогнозирования работы организации. Всего этого таможенные органы Республики Беларусь в настоящее время так же лишены.

Между тем, с учетом важности таможенных платежей как инструмента регулирования ВЭД и их фискального значения, вполне обоснованно утверждать о необходимости создания полноценной системы учета таможенных платежей, учитывающей отраслевые особенности таможенных органов. К таким особенностям можно отнести:

1. специфический порядок исчисления и уплаты таможенных платежей;
2. наличие специфических первичных документов;
3. первостепенную важность контрольной функции для системы учета таможенных платежей;
4. автоматизированную обработку учетной информации с возможностью взаимодействия системы учета с

4. в рамках таможенного союза учет таможенных платежей целесообразно вести по единым правилам, но унификация учета таможенных платежей будет серьезно осложнена различными подходами к исполнению бюджета по доходам и различной структурной организацией таможенных органов в странах – членах таможенного союза.

5. Приказ Председателя Агентства таможенного контроля Республики Казахстан от 8 июля 2004 года № 300 «Об утверждении Правил учета поступлений в бюджет таможенных платежей и налогов» [Электронный ресурс]. – 2007. – Режим доступа: http://e.customs.kz/wps/portal/customs!/ut/p/c1/Y67DolwFlafXSc4B6y0a-tAuVRhQNIupDGE1HBxMca-vTA5EDD-Z_z-ywEL0w3u5Vv39OPgOqjARjVJ1LmkMsQ4Kw6YkOKiAsaQ63Di2p0r8I9acDrzo4hSjRhHP9LX-dvt9Q1OiwVf7s8cV8Rxyz8P4STHvgEDIn5dKDSfXGkmVV7ukQVguqZ1tzc8el2hT-5E890H_VoUuw!!/dl2/d1/L0IJSklna21BL0IKakFBTxBQKVSQ0pBISEwWUZOQTFOSTUwLTVGd0EhIS83XzRJTU9RN0gyMDBCVEwSTRKS0hNTFfzMDgxL2RKX246Nzg1NzAwMDY!/?WCM_PORTLET=PC_7_4IMOQ7H200BUA0I4JHMLQ3081_WCM&WCM_GLOBAL_CONTEXT=/wps/wcm/connect/ru/portal/zakonodatelstvo/prikazy/description/prikazu300