

использованных организацией за определенный период. При этом главным отличием понятий «издержки» и «затраты» является то, что в то время как затраты охватывают все израсходованные в организации ресурсы, издержки относятся только непосредственно к выпуску продукции. Под термином же «расходы» следует понимать ту часть затрат организации, которая будет соотнесена с доходами за данный период для оценки результатов деятельности. При этом понятия «затраты на производство» и «затраты предприятия» (или просто «затраты») существенно отличаются, а термин «затраты на производство» фактически является синонимом «издержек». Следовательно, понятие «затраты предприятия» (или просто «затраты») несколько шире, чем «себестоимость», которая представляет собой стоимостную оценку ресурсов, использованных в процессе производства и реализации.

Таким образом, «затраты», произведенные организацией в данном отчетном периоде, переходят, в зависимости от того, будут ли они сопоставляться с доходами данного или последующих отчетных периодов, в категорию «расходы будущих периодов», «затраты, не включаемые в себестоимость» и «затраты, включаемые в себестоимость» (войдут в категорию «издержки»). Под расходами будущих периодов понимаются затраты предприятия, отнесенные в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов». При этом «расходы будущих периодов» также в дальнейшем перейдут в категорию «издержек» в том отчетном периоде, в котором они будут отнесены на себестоимость продукции. Расходы, формирующие «предстоящие расходы» (имеется в виду расходы, собранные по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов»), в аналогичном отчетном периоде перейдут в категорию «издержек», но при этом в состав «затрат» они войдут лишь в том отчетном периоде, когда резерв предстоящих расходов будет использован. «Расходы текущего периода», образованные за счет «издержек», а также «затрат, не включаемых в себестоимость», будут соотнесены с доходами за текущий период. Данная категория подразделяется, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации», на «расходы по видам деятельности», «операционные расходы» и «внеоперационные расходы».

Такой подход к рассмотрению основных категорий управленческого учета позволит определить и закрепить использование отдельных понятий, устранить терминологические разночтения, внести определенность в используемый категориальный аппарат.

*И.В. Цыкунов*

*Белорусский государственный экономический университет (Минск)*

## **ТАМОЖЕННАЯ СТОИМОСТЬ ТОВАРОВ — НОВЫЙ ВЗГЛЯД**

Вопросы таможенной стоимости товаров никогда не были в тени. И такое повышенное внимание к данной области внешнеэкономической деятельности можно легко объяснить. Таможенная стоимость является

основой для расчета таможенных платежей — таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость. Это является причиной того, что субъекты ВЭД и контролирующие их органы уделяют ей повышенное внимание: первым она интересна с точки зрения минимизации уплаты таможенных платежей, а вторым — с точки зрения исполнения плана по доходам бюджета. Традиционно считается, что неверное определение таможенной стоимости, так называемое ее «занижение», в условиях высоких ставок таможенных платежей может принести импортеру немало очевидных выгод.

Однако, по мнению автора, в настоящее время сложились объективные условия для нарушений совсем иного рода. Они связаны с импортом товаров по завышенной стоимости. Возможно ли такое в принципе? Ведь исходной причиной нарушений в рассматриваемой области является получение импортером дополнительного дохода, а увеличение цены товара приводит к росту таможенных платежей.

На самом деле уровень таможенного обложения для различных товаров весьма значительно отличается. В настоящее время в Республике Беларусь сложились объективные условия для импорта товаров по завышенной стоимости. Это связано с принятием Республикой Беларусь нового импортного таможенного тарифа (утвержден Указом Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2007 г., № 699 и вступил в силу с 1 января 2008 г.).

Новый таможенный тариф является значительным шагом на пути либерализации внешней торговли и в нем прежде всего обращает на себя внимание высокая доля нулевых процентных ставок, а также ставок — 5 % и 10 %. Их общая доля превышает 66 % общего количества адвалорных ставок. При этом доля ставок, установленных на уровне 25 % и более, составляет менее 1 %. Преобладание низких ставок делает экономически целесообразным ввоз по завышенной стоимости большинства товаров. Особенно это вероятно для товаров, облагаемых по ставкам 0 % и 5 %.

Продемонстрируем на примере возможный вариант внешнеэкономической операции по импорту товаров с завышенной стоимостью. На первом этапе покупатель-импортер заключает внешнеэкономический контракт с посредником с учетом предполагаемого «завышения» цены товара. С учетом цены товара, указанной в контракте, происходит официальный расчет по сделке. Далее на втором этапе посредник заключает свой договор на поставку товара в адрес белорусского импортера. Здесь расчеты производятся по реальной стоимости товара, так как посредник-нерезидент маскирует эту разницу в ценах или выдает ее в качестве своей «законной» прибыли. Такой посредник, как правило, располагает возможностью «низкого» налогообложения.

На третьем этапе производится доставка товара и определяется его таможенная стоимость. Как правило, таможенные органы не реагируют на аномально высокую цену товара. Кроме того, для этого случая у импортера может быть убедительное объяснение «нужности» посредника. Здесь следует обратить внимание на то, что при такой схеме импор-

тер располагает подлинными документами на товар, в соответствии с которыми производится расчет по сделке, и таможенное законодательство формально не нарушается.

Кроме того, схема с «завышением» стоимости товара гораздо более доходна по сравнению с «классическим подходом», когда таможенная стоимость занижается. Завышая стоимость товара и переводя на счет посредника дополнительные денежные средства, импортер фактически имеет в виде неучтенного дохода всю данную сумму (за минусом расходов по содержанию посредника и уплаты им налогов). Таким образом, чтобы получить ощутимый (по сравнению с ценой товара) дополнительный доход нет смысла завышать стоимость товара в несколько раз. «Завышение» может быть сопоставимо с нормальным рыночным колебанием цены товара. Это значительно усложняет для контролирующих органов возможность выявления таких внешнеторговых сделок.

Вместе с тем массовый ввоз товаров по завышенной стоимости может иметь крайне негативные последствия. Основным из них является незаконный вывоз капитала. Оценить масштабы такой деятельности крайне сложно, тем более, что пока ей не уделяется должного внимания. Кроме того, при этом искажаются торговый баланс страны и статистика внешней торговли в сторону увеличения стоимости импорта. Формальное отсутствие нарушений таможенного законодательства при импорте товаров по завышенной стоимости и «помощь таможене» при выполнении фискальной функции частично объясняют причину, по которой до сих пор таможенные органы не обращают внимания на проблемы «завышения» таможенной стоимости. А отсутствие проблем со стороны таможни делает такой бизнес для импортера более предсказуемым и менее рискованным.

При этом очевидно, что с учетом особенностей нового таможенного тарифа важность фискальной составляющей взимания таможенных платежей с завышенной таможенной стоимости невелика, так как применение такой схемы импорта к товарам, не облагаемым таможенными пошлинами или облагаемым по низким ставкам, не приводит к ощущаемому увеличению доходов бюджета.

Приведенный в данной статье взгляд на проблему контроля таможенной стоимости импортируемых товаров нуждается в дополнительной оценке и осмыслении. Заинтересованным государственным органам необходимо точно оценить значимость данной проблемы, четко сформулировать признаки таких нарушений, выработать механизм их выявления и предупреждения. Не исключено, что при этом могут понадобиться определенные законодательные инициативы с целью приведения нормативной правовой базы в соответствие с требованиями времени.