

- таможенный сбор за хранение товаров на таможенном складе;
- таможенный сбор за таможенное сопровождение;
- таможенная плата за информирование и консультирование.

Их расчет производится по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату таможенного оформления поступивших товаров.

Таможенная пошлина, уплачиваемая по импортным товарно-материальным ценностям, относится на увеличение их стоимости или на издержки обращения (по товарам народного потребления в торговых предприятиях, если это оговорено в приказе об учетной политике предприятия). Начисление таможенной пошлины в учете отражается по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары» и др. и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таможенные сборы, уплачиваемые при таможенном оформлении импорта, учитываются в составе накладных расходов по импортным операциям.

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при импорте товаров, сырья, материалов и других ценностей, засчитывается (вычитается) при расчете НДС, подлежащего уплате по реализованным товарно-материальным ценностям независимо от факта их реализации (при условии расчета с иностранными поставщиками). Налог на добавленную стоимость, уплаченный при ввозе импортного оборудования и других основных средств, подлежит вычету (зачету) при расчете НДС по реализованным товарно-материальным ценностям после ввода основных средств в эксплуатацию в течение 12 месяцев в размере 1/12 от уплаченной суммы (при условии расчета с поставщиками). Ввод основных средств в эксплуатацию должен быть подтвержден документально.

Отпускная цена (цена реализации) на импортные товары, приобретенные за счет собственных валютных средств, формируется субъектами хозяйствования без ограничения. Аналогично устанавливается отпускная цена на импортные товары, если на их оплату покупались валютные средства по курсу выше официального курса Нацбанка Республики Беларусь (при наличии документального подтверждения факта покупки валюты по завышенному курсу). Она устанавливается исходя из затрат по приобретению импортных товаров и оптовой надбавки, позволяющей возместить понесенные расходы и получить определенную прибыль.

Если импортные товары оплачивались валютными средствами, приобретенными на ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа» по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, их отпускная цена устанавливается исходя из контрактной стоимости товаров, пересчитанной в белорусские рубли по официальному курсу Нацбанка РБ на дату таможенного оформления, таможенных платежей, накладных расходов по импорту, связанных с их доставкой и таможенным оформлением, и оптовой надбавки, не превышающей 20% независимо от количества посредников, участвующих в реализации этих импортных товаров.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учеб.-практ. пособие. Под ред. Л.И.Кравченко.– Мн.: ФУАинформ, 2001.
3. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. Под ред. П.С.Безруких.– 4-е изд., перераб и доп.– М.: Бухгалтерский учет, 2002.
4. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие. Под ред. М.И.Баканова.– М.: Финансы и статистика, 2002.
5. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб.-практ. пособие.– Мн.: ООО «ФУАинформ».- 2004.
6. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях.– 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2001.

МЕТОДИКИ РАСЧЕТА НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ В БЕЛАРУСИ И РОССИИ

Т.В. Пищик, БГЭУ

Одним из направлений проводимой налоговой реформы в Беларуси и России является общее снижение налогового бремени. Задача проводимой налоговой реформы не только снизить налоговое бремя в целом на экономику, но и обеспечить снижение нагрузки каждого отдельного субъекта предпринимательской деятельности. Вообще налоговое бремя с общетеоретических позиций выражает денежные отношения, складывающиеся в процессе формирования совокупной цены (меры стоимости) государственных услуг в виде величины или доли возможных налоговых изъятий государством части валовой добавленной стоимости. В этом выражается ценовой характер понятия налогового бремени. На микроуровне налоговое бремя – это

часть дохода экономического субъекта, которая уплачивается государству в виде налогов и платежей налогового характера. Налоговое бремя – это показатель, который имеет количественное значение, измеряющееся в процентах и отражает напряженность налоговых обязательств субъекта предпринимательской деятельности. Под налоговой нагрузкой необходимо понимать абсолютную величину налогового бремени, то есть сумму уплаченных налогов и других обязательных платежей на микроуровне.

На практике следует выделять внешнего и внутреннего потребителя информации об уровне налогового бремени. Под “внешним потребителем” понимается государство, под “внутренним” субъект предпринимательской деятельности. Следовательно, показатель налогового бремени на микроуровне будет полезен для анализа состояния отдельного предприятия, а на макроуровне – для прогноза доходов бюджета, развития налоговой базы в целом по экономике и оценки эффективности влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие страны.

Следует сказать, что проблема расчета налогового бремени (налоговой нагрузки) является одной из наиболее важных и дискуссионных в теории налогообложения и практике налогового планирования. Кроме того, величина налогового бремени (налоговой нагрузки) на отрасль, а также на каждое предприятие является одним из наиболее распространенных и часто используемых показателей оценки качества системы налогообложения.

В настоящее время в нашей стране и за рубежом отсутствует единый, научно обоснованный методологический подход к определению налогового бремени (налоговой нагрузки), четкое предназначение и методика расчета этого показателя. Различие методик проявляется в содержании таких ключевых составляющих, как:

- количество обязательных платежей, включенных в расчет налоговой нагрузки;
- общий интегральный показатель, с которым соотносится сумма обязательных платежей.

В современной экономической литературе дискуссии о методике расчета налогового бремени на уровне хозяйствующего субъекта ведутся по следующим основным направлениям.

1. Включать ли в расчет налогового бремени субъекта предпринимательства налог на доходы физически лиц? Так, В.Г. Пансков считает, что не следует включать [10, с. 61], а В.В. Глухов и И.В. Дольдэ включают [3, с. 78-79]. Полагаем, что утяжеление налогового бремени за счет данного налога будет являться элементом двойного счета, так как бремя несут и работник, и предприятие.

2. Учитывать или нет в расчете косвенные налоги исходя из их перелагаемости на конечного потребителя? Считаем обязательным учет данных налогов. Однако в строгом соответствии с методикой их расчета, учитывая налоговые вычеты по НДС. Заметим, что большинство современных авторов (М.Т. Оспанов и др. [9, с. 184]) в своих формулах расчета налогового бремени не учитывают существование налоговых вычетов по НДС, что заведомо приводит к завышению уровня налогового бремени.

3. С чем сравнивать сумму уплаченных хозяйствующим субъектом налогов при расчете налогового бремени? В качестве такого показателя в экономической литературе предлагаются:

а) *прибыль*. На наш взгляд, такой подход принципиально неверен по следующим причинам: во-первых, прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов предприятиями; во-вторых, использование данного показателя приводит к явному завышению значения налогового бремени и возможно получение абсурдного показателя – более 100%, особенно при том, что в современных условиях для многих субъектов предпринимательской деятельности приоритетом является не максимизация прибыли, а различные другие цели;

б) *добавленная или вновь созданная стоимость*. По мнению В.Г. Панскова, методологически несостоятельной является методика расчета совокупной налоговой нагрузки, в которой сумма налоговых поступлений относится к добавленной или вновь созданной стоимости [10, с. 32]. Е.С. Вылкова считает, что начинать расчет налогового бремени необходимо с соотношения суммы налогов с добавленной стоимостью (для большей наглядности и простоты осуществляемых расчетов), а логически заканчивать с использованием показателя доходов (выручки) [4]. С нашей точки зрения, для выявления адекватного показателя, позволяющего получить полезные результаты на практике, сумму уплаченных предприятием налогов и других обязательных платежей необходимо сравнивать с добавленной стоимостью. В основе этого подхода лежит мысль о том, что налог должен быть сопоставлен с источником его уплаты. Источником уплаты всех обязательных платежей является именно добавленная стоимость;

в) *выручка*. При использовании данного показателя необходимо определить методологические подходы к обоснованию: какую выручку целесообразно использовать? Например, В.Г. Пансков солидарен с рядом ученых и практиков и предлагает в качестве такого показателя использовать объем реализованных товаров, включая выручку от прочей реализации [11, с. 19]. В этой связи, мы пришли к выводу о необходимости использовать показатель “налоговые доходы-брутто”, то есть показатель, включающий как выручку от реализации, так и внереализационные доходы, увеличенные на сумму косвенных налогов. Применение такого

показателя позволит рассчитывать, сколько же налогов уплачено в бюджет и внебюджетные фонды при продвижении товара к конечному потребителю. При использовании данного показателя необходимо также учитывать отраслевые особенности предприятия;

г) *определение налогового бремени по отношению к рыночной стоимости бизнеса* в соответствии с предложением Н.Г. Верстиной [1, с. 26]. Однако в связи с тем, что теория и практика финансового менеджмента в Беларуси и России в настоящее время находятся только в стадии становления, такой расчет для большинства субъектов предпринимательской деятельности пока невозможно осуществить.

Следует сказать, что в экономической литературе имеются различные попытки математически формализованного расчета налогового бремени, которые целесообразно объединить в две основные группы: суммовые и мультипликативные [2, 5, 6, 9].

Для оценки налогового бремени в российской практике используют общие и частные показатели. При этом общий показатель тяжести налогового бремени – процентное соотношение всех уплаченных налогов к выручке от продаж. Такой показатель рекомендован Департаментом налоговых реформ при Министерстве Финансов Российской Федерации. Он рассчитывается по формуле:

$$Y^H = \frac{N^{PB} - S - CC + V^o - E^o + V^{внер} - P^ч}{P^p - CC + V^o - V^{внер} - E^{внер}} \quad (1)$$

где N^{PB} – выручка от продаж (включая НДС, акцизы, налог с продаж);

S – себестоимость;

CC – издержки обращения;

V^o – операционные доходы;

E^o – операционные расходы;

$V^{внер}$ – внереализационные доходы;

$E^{внер}$ – внереализационные расходы;

P^p – прибыль от продаж;

$P^ч$ – чистая прибыль (нераспределенная прибыль отчетного года).

Наряду с этим можно рассматривать данный показатель по отношению к чистой прибыли. Тогда формула (1) примет вид:

$$Y^Y = \frac{N^{hd} - S - CC + V^o - E^o + V^{dylh} - H^x}{P^ч} \quad (2)$$

Кроме общих показателей оценки налогового бремени на практике используются частные показатели: отношение суммы налогов, уплачиваемых из выручки к валюте баланса, отношение суммы налогов, уплачиваемых за счет издержек производства и обращения к их сумме, отношение налога на прибыль к прибыли до налогообложения и др.

Для обеспечения единого подхода к оценке уровня номинальной и реальной налоговой нагрузки на конкретное предприятие специалистами управления экономического анализа Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь предлагается специальная методика расчета [7, с. 53-70]. Они предлагают рассчитывать такие показатели, как реальная и номинальная налоговая нагрузка предприятия, налоговых изъятий из добавленной стоимости. По мнению разработчиков, применение рекомендуемой методики позволяет обеспечить единый методологический подход при расчете данного показателя и полную сопоставимость уровня налоговой нагрузки с предыдущими периодами, когда действовал старый метод исчисления НДС, что очень важно для отслеживания динамики данного показателя. Помимо этого, предлагаемые рекомендации дают возможность реально определить не только уровень налогового бремени на предприятиях различных отраслей и видов деятельности, но и оценить степень влияния на его величину различных факторов. Следует также отметить, что не только предприятия, но и работники предприятия (физические лица) несут налоговое бремя, для комплексной оценки которого авторы предлагают использование таких показателей, как уровень прямых и косвенных налоговых изъятий, налоговая нагрузка на физическое лицо.

Использование указанного подхода позволит оценить реальный уровень налоговой нагрузки на физических лиц, поскольку учитывает не только прямые налоги, уплачиваемые в бюджет, но и завуалированные в цене товаров и услуг косвенные налоги.

С нашей точки зрения, каждая из предлагаемых методик определения налогового бремени (налоговой нагрузки) уникальна и позволяет рассчитать определенный параметр, который в той или иной степени близок к величине фактического налогового бремени. Между тем основная идея оценки системы налогообложения состоит в том, чтобы разработать такой показатель налогового бремени, который можно было бы использовать в качестве универсального показателя, позволяющего сравнивать уровень налогообложения в разных

отраслях национальной экономики, а также определять, как изменение числа налогов, налоговых ставок и льгот повлияло на деятельность субъекта предпринимательства.

Таким образом, критическое осмысление имеющихся в экономической литературе и практике налогового планирования, подходов белорусских и российских авторов к определению содержания и обоснованию методики расчета налогового бремени позволяет разработать авторскую методику определения налоговой нагрузки на субъектов предпринимательской деятельности.

Считаем, что для субъектов предпринимательской деятельности налоговую нагрузку целесообразнее определять по отношению к вновь созданной стоимости, то есть добавленной стоимости предприятия, поскольку она в конечном счете, является источником для уплаты всех налогов, формирования фонда оплаты труда, прибыли и т.д.

Для этого предлагаем использовать две методики:

- 1) с учетом косвенных налогов;
- 2) без учета косвенных налогов.

Предлагая данные методики, мы исходим из того, что косвенные налоги, в конечном счете, возвращаются и их влияние временное, то есть реально предприятию требуется больше оборотных средств на сумму косвенных налогов.

Формула по первой методике расчета налоговой нагрузки будет выглядеть следующим образом:

$$НН1 = \frac{(Нп+Нпп-Впп)+(Нс+Нсн-Всн)+(Нр+Нрн-Врн)+(Ни+Нин-Вин)+(Нп+Нпп-Впп)+(Нпр+Нпрн-Впрн)}{ДС}, \quad (3)$$

где НН1 – налоговая нагрузка с учетом косвенных налогов;

Нп – налоги на потребление;

Нпп – недоимка по налогам на потребление;

Впп – налоговые вычеты по налогам на потребление;

Нс – социальные налоги и отчисления;

Нсн – недоимка по социальным налогам;

Всн – налоговые вычеты по социальным налогам;

Нр – ресурсные налоги и отчисления;

Нрн – недоимка по ресурсным налогам и отчислениям;

Врн – налоговые вычеты по ресурсным налогам;

Ни – имущественные налоги;

Нин – недоимка по имущественным налогам;

Вин – налоговые вычеты по имущественным налогам;

Нп – подоходные налоги;

Нпп – недоимка по прочим подоходным налогам;

Впп – налоговые вычеты по подоходным налогам;

Нпр – прочие обязательные платежи;

Нпрп – недоимка по прочим обязательным платежам;

Впрн – налоговые вычеты по прочим налогам;

ДС – добавленная стоимость.

Формула по второй методике расчета налоговой нагрузки примет вид:

$$НН2 = \frac{НН1-(Нп+Нпп-Впп)}{ДС}. \quad (4)$$

Предложенная методика расчета налоговой нагрузки позволит: во-первых, учесть все налоги и другие обязательные платежи (за исключением налога на доходы физических лиц); во-вторых, учесть недоимки по обязательным платежам; в-третьих, учесть вычеты по налогам и другим обязательным платежам; в-четвертых, изучать влияние косвенных налогов на налоговую нагрузку и оценить его в количественном измерении.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Верстина Н.Г. Налоговое планирование как элемент финансовой политики реструктурируемого предприятия/ Финансы.– 2002.– № 4.
2. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России.– М.: Прогресс, 1999.
3. Глухов В.В., Дольда И.В. Налоги: Теория и практика.– СПб.: Специальная литература, 1997.
4. Е.С. Вылкова. Расчет налогового бремени в современных российских условиях/ Налоговый вестник.– 2002.– № 12.
5. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты/ Финансы.– 1998.– № 9.
6. Козлов Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия/ Финансовый менеджмент.– 2002.– № 1.
7. Налоги в Республике Беларусь: Теория и практика в цифрах и комментариях В.А. Гурджан, Н.Э. Масинкевич, В.В. Шевцова и др.: Под общ. ред. В.А. Гурджан.– Мн.: ПЧУП "Светоч", 2002.– 256 с.

8. Налоги: Учеб./ Под ред. Н.Е. Заяц, Т.И. Василевской и др.— Мн., 2000.— 368с.
9. Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений.— СПб.: Издательство СПб ГУЭФ, 1997.
10. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации.— М.: Книжный мир, 2000.
11. Пансков В.Г. Налоговое бремя, в российской налоговой системе/ Финансы.— 1998.— № 11.

ПУТИ РЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМ КОМПЛЕКСНОЙ АВТОМАТИЗАЦИИ УЧЕТА ТОВАРОВ НА ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Н.В. Ковалева, канд. экон. наук, ст. преподаватель БТЭУ

Успешное решение многих проблем, связанных с учетом товарных операций, можно осуществить с помощью ЭВМ и других современных технических средств. В розничной торговле нашей страны уже начинают применяться кассовые аппараты с автоматическим считыванием информации о товаре с ярлыков или упаковок со штриховым кодом. Обработка экономической информации на ЭВМ с использованием терминалов, микропроцессоров и других технических средств позволяет получать информацию об остатках, поступлении, реализации и прочем выбытии товаров в самом подробном ассортименте, что улучшает управление торговым процессом и предупреждает завоз в розничную торговую сеть товаров, не пользующихся спросом покупателей. С помощью ЭВМ автоматически контролируется выполнение поставщиками договоров поставки товаров в развернутом ассортименте, изучается удовлетворение покупательского спроса и проводится другой оперативный анализ, который не может вестись вручную или с использованием простейшей вычислительной техники.

Данная методика учета, в условиях компьютеризации экономической работы должна быть внедрена в практику работы торговых предприятий Республики Беларусь, так как она является наиболее эффективной и отражает необходимые процессы по управлению торговлей, а не традиционно сложившиеся.

При внедрении комплексной автоматизации весь учет предполагается вести в системе, где будут формироваться справочники партнеров, товаров, магазинов или секций магазина и отслеживаться движение финансовых и товарных потоков. В системе, имеющей сквозную аналитику, информация вводится один раз, после чего становится доступной в любом модуле системы, где это необходимо. Естественно, доступ к базе данных разграничен. Руководитель предприятия, товаровед, администратор базы данных имеют различные полномочия и защищены каждый своим паролем.

Что касается товарного учета, то внедрение автоматизированной технологии требует 100%-ной маркировки товара. Главная цепочка движения товара может быть представлена так: закупка у поставщика — оприходование на склад — передача в торговый зал — продажа покупателю; при принятии товара на консигнацию: принятие товара — оприходование на склад — передача в торговый зал — продажа покупателю — расчет с поставщиком. С внедрением автоматизированной системы управления сама цепочка не изменится, просто технология процесса и управления им будет другой.

Рассмотрим данные процессы более подробно.

Первый этап начинается с закупки товара и оприходования его на складе. С точки зрения автоматизации здесь могут быть три принципиально различных варианта. Первый вариант — товар расфасован, упакован и уже имеет штриховой код. Тогда при оприходовании менеджер склада считывает этот код сканером и заносит в компьютер количество товара. Второй вариант — товар упакован, но не имеет штрихового кода. В этом случае менеджер склада при помощи компьютера имеет возможность быстро сформировать уникальный код для каждого товара в международном стандарте кодирования EAN 8 или EAN 13. После формирования кода эта информация передается на термопринтер, подключенный к компьютеру, и наклейка с кодом распечатывается. После прикрепления наклейки можно считать, что товар отмаркирован и оприходован. Третий вариант — товар весовой. Крупные супермаркеты и торговые дома предпочитают свести к минимуму процедуры взвешивания непосредственно в торговом зале и предлагают покупателю уже расфасованный товар. Не стоит думать, что фасовка в торговом зале несовместима с автоматизированными технологиями, но об этом — чуть ниже. Фасовка товара на складе производится при помощи электронных весов, которые также стыкуются с компьютером. Переданная из компьютера информация о коде товара, наименовании и цене и вместе с данными о весе указывается на этикетке, которая приклеивается на упаковку. Таким образом, находящийся на складе товар полностью отмаркирован и готов для передачи в торговый зал магазина.

Второй этап. После того, как на складе сформирован справочник товаров и у каждого товара есть свой уникальный код, справочник можно передавать на кассовые аппараты. Это может сделать менеджер