

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.4

### ОЦЕНКА РОЛИ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ФОРМИРОВАНИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

*д-р экон. наук, проф. П.Я. ПАПКОВСКАЯ*  
(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

*Дается оценка роли налогов в формировании себестоимости продукции. Показано, что механизм взаимоотношений субъектов предпринимательства с государством построен на налогообложении, а степень его развития определяет налоговую емкость производства. Показатель себестоимости не дает представления о реальной базе для исчисления доходности хозяйствования, так как налоги приобрели превращенную форму затрат. Оптимальность их взаимодействия определяет уровень экономической среды, соответствующей условиям предпринимательской деятельности.*

**Ключевые слова:** *налоги, себестоимость, классификация налогов, бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, налоговая система.*

**Введение.** Постановка учетной проблемы в рассматриваемом аспекте является актуальной. В действующих экономических условиях всегда проявляется взаимодействие бухгалтерского учета и налогообложения. Создание оптимального взаимодействия между ними регулируется со стороны государства. Трансформация экономической системы изменила условия хозяйственной деятельности предприятий и тем самым обусловила совершенно иной механизм взаимоотношений субъектов предпринимательства с государством. Эти отношения построены на налогообложении, сущность которого заключается в изъятии государством определенной части валового общественного продукта для формирования бюджета. Степень развития экономических отношений определяет налоговую емкость производства. Следовательно, налоговая система государства складывается и развивается под воздействием экономических, политических и социальных условий. Техника исчисления налогов определяет не столько функциональное содержание налогового механизма, сколько методические подходы к постановке бухгалтерского учета.

**Основная часть.** Налоговая система каждого государства, направленная на достижение определенных социально-экономических целей, является одним из практических механизмов управления. Функционирование этого механизма возможно только во взаимодействии с системой бухгалтерского учета, в котором трансформированно отражается все многообразие налоговых взаимоотношений субъектов налога с государством. Становление рыночной налоговой системы в республике началось в 1990 году, когда был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», согласно которому были установлены для предприятий следующие налоги: налог на прибыль; налог с оборота; налог на экспорт; налог на доход. Верховный Совет Республики Беларусь 20 декабря 1991 года принял Закон «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь», который определил налоговую систему и ее функционирование во всех отраслях экономики, в том числе и в секторе аграрных товаропроизводителей. Для отечественной практики налогообложения характерен большой объем и разнообразие налоговых форм, сложность исчисления многочисленных налогооблагаемых позиций.

Создание рациональных систем налогообложения базируется на классификации налогов, которая определяет выбор источников обложения и ставок налогов в зависимости от особенностей их исчисления, уплаты, отнесения за счет соответствующего источника возмещения [1]. Классификация налогов по определенным признакам необходима как для обоснования смысла и содержания экономических категорий (себестоимость, прибыль, рентабельность), так и для изучения состояния налогового механизма, определения путей его развития. К числу наиболее существенных классификационных признаков относятся [2, с. 109]:

- способ взимания налогов;
- субъект – налогоплательщику;
- орган, который устанавливает и контролирует налоги;
- порядок введения налога;
- уровень бюджета, в который зачисляется налоговый платеж;
- целевая направленность введения налога.

Наиболее полно отличительные критерии классификации налогов представлены у Т.Ф. Юткиной [3, с. 81]. В изложенной классификации по рассматриваемой проблеме выделен такой классификационный признак, как источник уплаты налоговых платежей и сборов. Анализируя с позиции теории и практики как бухгалтерского учета, так и налогообложения, следует отметить выделение автором его в качестве отличительного критерия и вместе с тем недостаточное выражение его сущности в предложенной формулировке. На наш взгляд, данный признак должен быть назван следующим образом: *источник формирования (возмещения) налогов и налоговых платежей*. Такой подход к определению классификационного признака дает возможность изучить место налогов в формировании конечного результата деятельности хозяйствующего субъекта, а также совокупного общественного продукта. В первую очередь, это относится к выявлению роли налогов в формировании затрат предприятий как на стадии производства продукции, так и ее реализации.

Согласно представленному выше подходу к определению классификационного признака, уплачиваемые в настоящее время налоги формируются в следующем порядке:

- включаются в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг);
- включаются в цену реализации продукции (работ, услуг), то есть в себестоимость реализованной продукции;
- являются составным элементом положительного финансового результата хозяйственной деятельности;
- относятся за счет оставшейся в распоряжении предприятия прибыли;
- являются составным элементом совокупного индивидуального дохода.

Согласно действующим нормативным положениям к первой группе налогов относятся платежи в фонды социальной защиты населения, экологический налог, налог на недвижимость. Экологический налог и затраты на экологию – неравнозначные понятия. Например, исследуя затраты на экологию, Л.В. Масько отмечает «...в составе расходов организации присутствуют текущие, которые связаны с поддержанием и охраной природных ресурсов, находящихся на ее территории, но не участвующих в процессе производства, не уменьшающих налоговую базу при расчете налогов, поэтому у субъекта хозяйствования нет заинтересованности в осуществлении таких расходов» [4, с. 83]. В связи с таким положением встает вопрос, насколько обоснованно такое включение налогов в состав производственных затрат, и как это сочетается с экономическим механизмом хозяйствования. Опыт зарубежных стран свидетельствует о различных подходах к его решению.

Основным критерием, послужившим основанием для такого отнесения указанных налоговых платежей, на наш взгляд, является историческая практика использования различных факторов производства в качестве объекта налогообложения. Опять же, возникает вопрос, насколько необходима такая множественность источников формирования налогов, может быть, достаточно было бы одного вида налога?

Взаимоотношения субъектов предпринимательства с государством, обусловленные развитием различных форм налоговых обязательств, не изменили самой сущности бухгалтерского учета, который формирует всю исходную информацию о состоянии этих обязательств. Теоретическое исследование сущности показателя себестоимости как экономической категории, являющейся объективным экономическим выражением процесса производства, а также анализ действующей учетной практики и налогообложения позволяют сделать вывод о неправомерности включения налогов в состав затрат хозяйствующих субъектов, так как в сложившейся ситуации налоговый механизм определяет формирование затрат с целью налогообложения. Включение налогов в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) не дает представления о реальной базе для исчисления доходности хозяйствования, так как налоги приобрели превращенную форму затрат. В этой связи делаем вывод о том, что источником формирования (возмещения) налогов не могут выступать затраты на стадии процесса производства. Записи на счетах бухгалтерского учета рассмотренных налогов и налоговых платежей по дебету счетов затрат и кредиту счетов расчетов с бюджетом отражают субъективное начало в категории «себестоимость».

Вместе с тем нельзя отрицать использование в качестве налоговой базы таких факторов производства, как земля, природные и трудовые ресурсы, но источником налога может выступать только доход, получаемый на стадии реализации (продажи). Поэтому источником их возмещения должна являться реализационная цена.

Во второй группе находятся налоги, включаемые в цену реализации продукции и тарифы на услуги (работы). К ним относятся НДС, акцизы. Выручка является также источником формирования единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции, введенного Декретом Президента Республики Беларусь 13 июля 1999 г., № 27. Источником их формирования является выручка от реализации продукции (работ, услуг). Устанавливаемые в соответствии с Законом «О бюджете Республики Беларусь» отпускные цены включают указанные налоги, сборы и отчисления в определенной последовательности. Такая ступенчатость включения предполагает соответствующий подход при их исчислении для целей уплаты в бюджет.

Предметом дискуссии ученых и специалистов по налогообедению является многообразие используемых налоговых баз, проблема их выбора не решена. Поэтому в целях совершенствования налогообложения производителей сельскохозяйственной продукции Декретом Президента Республики Беларусь 13 июля 1999 г., № 27 установлен единый налог, ставка которого сейчас равна 1% от валовой выручки. В ее состав включается сумма средств от реализации продукции (работ, услуг), а также иного имущества и доходов от внереализационных операций. Для того чтобы сельскохозяйственные товаропроизводители смогли перейти на уплату единого налога, необходимо соблюсти одно условие – выручка от реализации произведенной ими продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства должна составлять не менее 70% общей выручки за предыдущий финансовый год. Применение данного вида налога освобождает производителей сельскохозяйственной продукции от уплаты всех налогов, кроме НДС, акцизов, налога на доходы (дивиденды), пошлин, лицензионных и регистрационных сборов, взносов в фонды социальной защиты населения, таможенных платежей. Опыт показал целесообразность его введения.

В структуре налогов наибольший удельный вес занимают налоги, включенные в цену реализации продукции (работ, услуг). Основным из них является налог на добавленную стоимость [5]. Этот налог обеспечивает наибольшие поступления в бюджет, так как взимается косвенным путем у потребителей через более высокие цены. В отличие от прямых налогов он менее заметен и меньше обостряет социальную напряженность. Вместе с тем он увеличивает продажную стоимость продукции и усиливает инфляцию. В нем заложена опасность затронуть затраты предприятий на стадии производства.

Для сельскохозяйственных предприятий республики установлена ставка по этому виду налога – 10% при реализации продукции растениеводства и животноводства. При реализации других видов продукции ставка налога составляет 20%. В бухгалтерском учете начисление данного вида налога к уплате отражается по дебету счетов реализации и кредиту счета по учету расчетов с бюджетом. В дебетовой части счетов для учета процесса реализации отражается производственная себестоимость реализованной продукции, расходы по реализации, управленческие расходы, а также включенные в цену реализации налоги.

В целях упорядочения учета налогов, формируемых в процессе реализации, а также ресурсных налоговых платежей, целесообразно в аналитическом учете (регистр – Накопительная ведомость учета налогов) отражать общую сумму налогов за отчетный период в разрезе между видами реализуемой продукции пропорционально выручке от реализации каждого из них. Такая систематизация учета налоговых платежей из выручки обеспечит наглядность их состояния в хронологическом порядке, позволит сформировать необходимую информационную базу для выявления реального вклада самого субъекта предпринимательства в результативность процесса производства и реализации и для контроля за налоговой нагрузкой.

Налоговый механизм формирования производственных затрат с целью налогообложения наибольшее проявление получил в налоге на прибыль. Налог на прибыль относится к третьей группе налогов. Источником его формирования является прибыль, так как в бухгалтерском учете начисление к уплате указанного налога отражается бухгалтерской записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». В случае получения убытка хозяйствующий субъект не уплачивает налог на прибыль. В хозяйственной деятельности часто возникает ситуация, когда приходится обосновывать правомерность включения некоторых затрат в состав себестоимости в связи с определенными хозяйственными факторами, подтверждающими реальное состояние учетных объектов на предприятии. Решение о включении таких затрат в себестоимость на основе мнения специалистов по бухгалтерскому учету для повышения достоверности информации о хозяйственной деятельности является правомочным, «... однако на практике в таких ситуациях возникают вопросы, касающиеся налогообложения и, в частности, исчисления налога на прибыль» [6].

**Заключение.** Рассматриваемая сложность учетно-налоговых вопросов обусловлена доминирующей ролью системы налогообложения. Разнообразие объектов налога определяет количество их видов. Источником же их формирования является только доход, прибыль и выручка – для юридических лиц и заработная плата (совокупный доход), дивиденды – для физических лиц. Следовательно, объект и источник для налога на прибыль совпадают – это прибыль.

Методический аппарат и практический механизм бухгалтерского учета формируется под сильным и целенаправленным воздействием законодательно регулируемого налогообложения. Техника исчисления налогов определяет не столько функциональное содержание налогового механизма, сколько методические подходы к постановке бухгалтерского учета в целом и производственного в частности. В этой связи многие экономические категории процесса воспроизводства, такие как себестоимость, прибыль, рентабельность, получают не соответствующее им в теории практическое содержание.

Фискальный уклон налогообложения на систему бухгалтерского учета будет всегда трансформированным. Это приводит к необходимости формировать бухгалтерские концепции с налоговым пре-

ломлением. Обеспечить взаимосвязь бухгалтерского учета и налогообложения можно при условии формирования реальных показателей результативности хозяйствования и необходимого информационного поля для действующего налогового законодательства. Налоговая система должна быть стабильной и непротиворечивой.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : Кодекс Респ. Беларусь, 19 дек. 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 02 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 18 окт. 2016 г. № 432-З.
2. Налоги и налоговое право: учеб. пособие для студентов вузов / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, О.Н. Попов ; под ред. А.В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
3. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение : учебн. для студентов вузов. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 429 с.
4. Масько, Л.В. Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств / Л.В. Масько. – Новополоцк : ПГУ, 2015. – 224 с.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Кодекс Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-З : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 9 янв. 2017 г. № 15-З.
6. Папковская, П.Я. Формирование оценки запасов / П.Я. Папковская // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. – 2017. – № 5. – С. 80–82.

*Поступила 02.10.2017*

#### THE ASSESSMENT OF THE ROLE OF TAXES IN THE FORMATION OF THE COST OF PRODUCTION

*P. PAPKOVSKAYA*

*The role of taxes has been assessed in the formation of production costs. It is indicated that the mechanism of relations between business entities and the state is based on taxation. The degree of its development determines the tax capacity of production. The cost index does not give an idea of the real basis for calculating the profitability of management, since taxes have acquired a transformed form of costs. The optimal nature of their interaction determines the level of the economic environment that corresponds to the conditions of entrepreneurial activity.*

**Keywords:** *taxes, prime cost, classification of taxes, accounting, accounting (financial) reporting, tax system.*