

## МЕТОДЫ РАСЧЁТА НДС В МЕХАНИЗМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

© 2018 **Киевич Александр Владимирович**

доктор экономических наук, профессор кафедры финансов

© 2018 **Конончук Ирина Анатольевна**

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов

© 2018 **Пригодич Ирина Александровна**

кандидат экономических наук, ассистент кафедры финансов

Полесский государственный университет

225710, Республика Беларусь, г. Пинск

E-mail: a.v.kievich@yandex.ru, i\_kononchuk@mail.ru, prigodich.ira@yandex.by

В статье анализируются методы расчёта НДС в различных социально-экономических условиях; подчёркивается, что главной задачей всегда является нахождение наиболее приемлемого момента возникновения налогового обязательства, что позволяет достичь баланса интересов между государством с позиций наполняемости бюджета и плательщиками, стремящихся к укреплению финансовой устойчивости.

*Ключевые слова:* НДС, налоговое обязательство, прямой аддитивный, косвенный аддитивный, прямой метод вычитания, непрямой метод вычитания, метод начисления, кассовый метод.

Построение эффективной налоговой системы государства как открытой, динамичной, сложной среды предполагает учёт особенностей макроэкономической ситуации в стране, изменений финансовых отношений, стратегических целей социально-экономического развития государства и оптимальный набор методов и инструментов. С другой стороны, учитывая взаимосвязь и взаимообусловленность включаемых в налоговую систему государства элементов, их влияние на различные стороны общественного развития и национальной экономики (предпринимательскую активность, инвестиционные возможности, инновационную направленность, размер чистой прибыли, остающейся у субъектов хозяйствования, спрос и предложение, объём инвестиций) дискуссионной темой выступает механизм формирования НДС как нейтрального и наиболее приемлемого по отношению к потребителю и высоко фискального налога.

Как известно, неопенимый вклад в решение проблем функционирования налоговой системы внесли Р. Брейли и С. Майерс, Дж. М. Кейнс, Д. Рикардо, отдельно стоят исследования Ю. А. Лукаша, Б. А. Рагозина, И. А. Майбутова и А. М. Соколовской. Теме развития налоговой системы посвящены фундаментальные научные труды таких белорусских учёных, как Т. И. Василевской, Т. А. Вережубовой, Н. Е. Заяц, Е. Ф. Киреевой, И. А. Лукьяновой, Г. А. Шмарлов-

ской.

В то же время, в изменяющейся среде открытыми остаются проблемы построения НДС и адаптация выработанных теорией налогообложения и применяемой практикой моделей его взимания с учётом экономической специфики каждого государства.

И на сегодня, теория налогообложения выработала четыре метода определения налогового обязательства по НДС с учётом особенностей расчёта добавленной стоимости и применения налоговой ставки:

- прямой аддитивный, основанный на произведении налоговой ставки и суммы расходов на оплату труда с учетом взносов на социальное страхование и прибыли;
- косвенный аддитивный, который предусматривает применение ставки НДС относительно отдельной составляющей добавленной стоимости;
- прямой метод вычитания, базирующийся на нахождении произведения ставки и разницы между стоимостью реализованных потребителю товаров, работ, услуг и стоимостью использованных в процессе производства материальных затрат и основных средств;
- непрямой метод вычитания (зачетный метод), в соответствии с которым размер налога определяется как разница между начисленным налогом (произведение налоговой ставкой

и стоимостью реализованной продукции) и налоговыми вычетами.

Практика построения модели взимания НДС доказала преимущество зачетного метода расчета размера НДС, подлежащего к перечислению в бюджет. Неоспоримым преимуществом данного метода является возможность применения дифференцированных ставок. Учитывая регрессивный характер НДС, направленность проводимой в стране социальной политики и необходимость увеличения социальной справедливости в обществе, неотъемлемым элементом формирования налога стало установление пониженных ставок налога на товары первой необходимости.

Например, в Республике Беларусь (РБ) применяется пониженная ставка НДС в размере 10% при реализации товаров детского ассортимента, отдельных видов продовольственных товаров. Кроме этого правовое регулирование определения НДС вменяет плательщикам право на освобождение от налого-обложения оборотов субъектов малого предпринимательства, административные расходы которых на взимание налога относительно получаемых бюджетом доходов слишком велики, услуг социального характера (медицинские, образовательные, по строительству объектов жилищного фонда, похоронные и другие) [1].

Не менее важным аспектом прямого метода расчета НДС является необходимость документирования сумм налогов, уплаченных поставщикам материальных ресурсов и основных средств, одним из способов которого выступает предоставление счетов-фактур. В условиях проблемы огромных расходов на налоговое администрирование их выставление в электронном формате (ЭСЧФ) позволяет переориентировать вектор государственной контрольной деятельности в сторону камерального контроля, повысив его эффективность. Заинтересованность плательщиков в оптимизации налогов вызывает ответную реакцию, результатом которой становится усиление контрольных действий со стороны покупателей продукции за правильным расчетом выставленного в счетах-фактурах НДС. Поэтому налоговое право дает четкое указание на порядок создания счетов-фактур, особенности их составления в зависимости от направлений реализации продукции, видов оказываемых плательщиком услуг, момента фактической реализации товаров, работ, услуг и сроки

предоставления партнерам.

Определение величины НДС предусматривает указание на момент возникновения налогового обязательства и права уменьшения его величину на размер налога, ранее уплаченного при приобретении продукции. В международной практике закрепился метод начисления, в соответствии с которым налоговое обязательство и право на налоговые вычеты возникает в момент отгрузки продукции, и кассовый метод, при котором факт оплаты товара влечет за собой необходимость исполнения долга по уплате НДС.

Выбор одного из вариантов или их комбинация подразумевает учёт специфики национальной налоговой системы, уровня конкурентоспособности отраслей, инвестиционных возможностей субъектов хозяйствования, состояния расчетов в стране, особенностей целей и направлений социально-экономического развития государства.

В РБ долгое время к условиям выбора метода определения даты возникновения налогового обязательства (между методом начисления и кассовым методом) налогоплательщики отдавали предпочтение первому варианту учета выручки, так как он предусматривает перечисление налогов в бюджет при наличии реального источника их уплаты: выручки и прибыли. Это особо актуально в условиях, существующих в больших масштабах фактов несвоевременных поступлений денежных средств на счета продавцов из-за отсутствия средств на счетах контрагентов. Задержки в оплате покупателями отгруженной им продукции обуславливают аналогичные финансовые затруднения у поставщиков. В таком замкнутом круге финансовых задолженностей находилось большинство субъектов хозяйствования, о чем говорят статистические показатели (табл. 1).

По состоянию на 31.12.2013 г. общая сумма кредиторской задолженности организаций составляла 241,3 трлн. руб., дебиторской — 195,2 трлн. руб. При этом и та и другая возросла за 2008–2013 гг. более чем в 6 раз при значительном росте задолженности налогоплательщиков перед бюджетом (с 0,058 трлн. руб. до 0,066 трлн. руб.).

За указанный период темпы роста дебиторской и кредиторской задолженности значительно превышали темпы роста ВВП. Одновременно наблюдалась положительная динамика поступлений НДС в консолидированный бюджет

Таблица 1. Состояние расчетов в Республике Беларусь за 2008–2017 гг., трлн. руб.

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*	2017*
Кредиторская задолженность	38,6	49,0	57,8	140,0	182,7	241,3	284,0	353,1	39594 млн.руб	44190 млн.руб
Дебиторская задолженность	31,2	42,6	49,5	107,1	155,2	195,2	218,7	269,8	29943 млн.руб	32873 млн.руб
Задолженность по налогам и сборам	0,058	0,059	0,032	0,028	0,207	0,066	0,184	0,6	131 млн.руб	133,8 млн.руб
Поступления в консолидированный бюджет по НДС	8,3	11,9	11,8	26,5	45,4	56,2	69,8	72,7	8,2 млрд.руб	8,6 млрд.руб

\*- деноминированные

Источник: собственная разработка авторов на основании данных [2]

РБ и постепенное сокращение задолженности по налоговым платежам (табл. 2).

Данное обстоятельство указывает на то, что в условиях выбора между различными методами определения момента фактической реализации продукции для целей налогообложения плательщики могли маневрировать между ними, подстраиваясь под складывающиеся условия как внутренней, так и внешней среды функционирования, что являлось одним из факторов, который положительно повлиял и на финансовое состояние самих плательщиков, и на наполняемость государственного бюджета.

Проводимая политика, направленная на гармонизацию налогового законодательства стран-членов ЕЭС, унификация национальных стандартов финансовой отчетности с МСФО, ожидаемый эффект и перспективы сближения налогового и бухгалтерского учета переориентировали в РБ практику расчетов по налогам с бюджетом, и с 01.01.2014 законом был введен всеобщий порядок учета выручки от реализации по методу начисления, при котором налоговые обязательства по НДС по времени совпадают с моментом отгрузки продукции.

Исключение сделано для малых организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. При учете выручки по методу оплаты продукции налоги должны быть перечислены со счета налогоплательщика в бюджет в месяце, следующем за месяцем (кварталом) поступления выручки от реализации продукции, но не позднее 60 дней со дня отгрузки продукции. Это положение Налогового кодекса дает малому предприятию в случаях финансовых затруднений возможности маневра с временным использованием принадлежащих бюджету средств в собственном денежном обороте. В его основе находится регулирование договорных отношений с покупателями продукции относительно перенесения сроков ее оплаты с конца текущего месяца на начало следующего. Момент оплаты за отгруженный товар, выполненную работу и услугу влечет за собой возникновение налогового обязательства по НДС и у индивидуальных предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения.

В изменившихся условиях плательщики потеряли действенный инструмент регулирова-

Табл. 2. Темпы роста ВВП, НДС и задолженности в Республике Беларусь за 2008–2017 гг.

Показатели	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Темпы роста НДС	99,4	143,4	99,2	в 2,25 раза	171,3	123,8	124,2	104,2	112,8	104,8
Темпы роста задолженности по налогам	39,1	100,3	54,5	87,2	в 7,4 раза	31,7	в 2,7 раза	в 3,3 раза	в 2,2 раза	102,1
Темпы роста ВВП	110,4	100,2	107,7	105,5	101,7	101	101,7	96,2	97,4	102
Темпы роста кредиторской задолженности	121,3	126,8	117,9	В 2,4 раза	130,3	132,1	117,7	124,3	112,1	111,6
Темпы роста дебиторской задолженности	127,1	136,4	116,2	в 2,2 раза	144,9	125,8	112,1	123,4	111	109,8

Источник: собственная разработка авторов на основании данных [2]

ния и выстраивания оптимальных отношений с государственным бюджетом, который был задействован и доказал свою эффективность в системе налогового менеджмента, позволяя адекватно реагировать экономическим агентам на постоянно изменяющиеся условия ведения финансово-хозяйственной деятельности и оптимизировать свои расходы, в том числе налогового характера [3].

Следует отметить, что применяемый в Республике Беларусь метод начисления в наибольшей степени соответствует экономической сущности НДС как налога на потребление. Это связано с тем, что момент оплаты не создает непосредственные условия для потребления, так как в случае предоплаты либо в случае оплаты без поставки товара, схема реализации которой часто применяется в целях уклонения от уплаты налога, не всегда происходит встречный поток товара, направленного на потребление, либо временной лаг между оплатой и потреблением слишком велик, что может также стать причиной неэффективного использования ресурсов.

При учете выручки от реализации по факту отгрузки продукции исключаются варианты притворных денежных операций. Данный метод облегчает проведение налогового контроля по взиманию НДС, так как установление момента отгрузки продукции значительно проще, чем момент получения денег за отгруженную в адрес покупателя продукцию.

Фискальный интерес государства в пополнении государственного бюджета как финансовой основы взятых на себя обязательств по предоставлению обществу общественных благ проявляется в установлении метода начисления как инструмента, обеспечивающего стабильные и более высокие объемы налоговых поступлений, нежели при ином методе. Такие догмы базируются на условиях выполнения договорных обязательств и исполнении налогового долга плательщика при наличии финансовых возможностей. В противном случае отсутствие оборотных средств, необходимых для расчета с бюджетом по мере реализации продукции, дороговизна заемных средств приводит к росту налоговой задолженности и ухудшению финансового состояния плательщика, на которого дополнительным бременем также ляжет тяжесть штрафных санкций.

Перевод в РБ налогоплательщиков на порядок учета выручки от реализации продукции по

факту ее отгрузки покупателю не изменил проблему неплатежей, а усугубил еще более. За период 2013–2017 годы задолженность по налогам и сборам выросла более чем в 7 раз (табл. 1). Несмотря на положительную тенденцию превышения темпов роста НДС над темпами роста ВВП, за рассматриваемый период рост поступлений НДС в консолидированный бюджет страны в абсолютном выражении не достиг и двукратного размера (с 56,2 трлн. руб. по итогам деятельности за 2013 год до 8,6 млрд. денонмированных рублей за 2017 год). Это обстоятельство вызвано замедлением темпов роста ВВП в течение 2013–2014 гг., когда экономика государства продемонстрировала прирост ВВП не более 1%, экономическим спадом за период 2015–2016 годы (табл. 2). Внешние и внутренние шоки отразились и на платежной дисциплине субъектов хозяйствования: кредиторская и дебиторская задолженность по состоянию на конец 2017 года, увеличилась, соответственно, на 82% и 68% по сравнению со значениями данных показателей на 31.12.2013 г. Отдельной проблемой можно выделить рост просроченной задолженности в банковской системе [4].

Данные тенденции косвенно свидетельствуют о значительной зависимости эффективности применяемого метода и наличия задолженности перед контрагентами. В сложившихся условиях роста дебиторской задолженности и увеличения складских запасов признание выручки для целей налогообложения по отгрузке оказывает негативное влияние на финансовое состояние предприятий. В результате белорусские субъекты хозяйствования, еще не располагая реальным источником уплаты НДС, должны платить налоги, зачастую привлекая для этого дорогостоящие кредитные ресурсы.

Сложное финансовое состояние многих предприятий (более 15% от общей численности организаций составляют убыточные, более 20% имеют рентабельность менее 5%, то есть являются потенциально убыточными) также является фактором нерациональности признания выручки по объему отгруженной продукции в стоимостном измерении.

В сложившихся условиях оправданной мерой проводимой в стране налоговой политики, направленной не только на обеспечение наполняемости бюджета, но и на стимулирование экономического роста, повышение конкурентоспособности национальной экономики,

обеспечение уровня фискальной нагрузки, не приводящего к изъятию средств у предприятий, необходимых для инвестирования в инновации и техническое перевооружение, является предоставление плательщикам права выбора при исчислении налогов метода признания выручки [5].

Интересным видится сочетание кассового метода и метода начисления в его различных комбинациях. Обеспечение наполняемости бюджета на всех его уровнях, стимулирование покупателей к выполнению определенными договорами обязательств, включая своевременные расчеты за приобретенные товары, возможно при признании налогового обязательства по отгрузке, и возникновения права на налоговые вычеты по НДС, выставленного поставщиками за отгруженную продукцию, по факту ее оплаты. Безусловно, это несколько усложнит налоговую систему, но одновременно, в условиях РБ, придаст ей характер стимулирующей.

Таким образом, выбор между применяемыми в практике построения налоговых систем ме-

тодов определения выручки для целей налогообложения определяется множеством факторов, среди которых уровень экономического состояния государства, проводимая в стране налоговая политика, стратегические цели социально-экономической политики и спектр применяемых инструментов тактических действий в заданных рамках, финансовое состояние субъектов хозяйствования и качественное состояние расчетов. И признание доходов в момент реализации в сложном механизме исчисления НДС является приемлемым в системах, функционирующих в условиях благоприятной экономической ситуации с высоким уровнем налоговой культуры, развитой культурой партнерских отношений. В ситуации дефицита оборотных средств у плательщиков, высокой стоимости кредитных ресурсов, неисполнения платежной дисциплины и роста дебиторской задолженности, ослабления финансового состояния организаций и падения темпов роста ВВП оптимальным вариантом видится сочетание двух методов или право выбора плательщиком метода расчета НДС.

#### Библиографический список

1. Финансы: учебное пособие / Бухтик М.И., Киевич А.В., Конончук И.А., Самоховец М.П., Чернорук С.В. — Пинск: ПолесГУ, 2017.
2. Состояние расчетов [Электронный ресурс].— Режим доступа: [http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/makroekonomika-i-okruzhayushchaya-sreda/finansy/godovye-dannye\\_14/sostoyanie-raschetov-v-respublike-belarus/](http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/makroekonomika-i-okruzhayushchaya-sreda/finansy/godovye-dannye_14/sostoyanie-raschetov-v-respublike-belarus/) (посещен 25.01.2018).
3. Киевич А.В., Бухтик М.И., Койпаш Д.А. Роль доходов населения в финансировании реальных инвестиций в Республике Беларусь / А.В. Киевич., М.И. Бухтик., Д.А. Койпаш // Экономические науки. 2017. № 3 (148). С. 83–88.
4. Пригодич И.А. Рейтинги банков Республики Беларусь / И.А. Пригодич // Экономика и банки. 2017. № 1. С. 71–76.
5. Конончук И.А. Реализация налоговой политики, стимулирующей страхование в Республике Беларусь / И.А. Конончук // Экономика и банки. 2017. № 1. С. 2–10.

Поступила в редакцию 09.05.2017 г