

ФИНАНСЫ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УДК 336.226.212.1

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВ ИЗ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И ИХ УЧЕТА

канд. экон. наук, доц. **В.В. БОГАТЫРЕВА, М.А. АВИЛКИНА**
(Полоцкий государственный университет)

Рассмотрена проблема двойного налогообложения при исчислении налогов из выручки, признаваемой по методу отгрузки. Во избежание необоснованного завышения размеров налоговых поступлений и устранения проблемы двойного налогообложения предложена новая методика налогообложения выручки, предусматривающая уменьшение величины налоговых платежей, исчисляемых в соответствии с действующим налоговым законодательством. Это приведет к более справедливому обложению налогоплательщиков рассмотренными налогами, что будет содействовать снижению общей налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования и увеличению конечного финансового результата их хозяйственной деятельности. Применение новой методики послужит мощным импульсом на пути эффективного функционирования структур экономики страны, что в свою очередь приведет к пополнению государственного бюджета.

Введение. Одним из важнейших условий успешного проведения широкомасштабных и многоуровневых экономических реформ, проводимых в Республике Беларусь и других странах СНГ, является проведение эффективной налоговой политики в государстве.

Налоги являются частью расходов любого субъекта хозяйствования, поэтому необходимо детально исследовать методику их формирования с целью максимально точного выявления степени их влияния на финансовый результат.

Платежи в бюджет и во внебюджетные фонды – одна из составляющих расходов любого предприятия. Основными группами таких платежей для промышленных предприятий Республики Беларусь являются налоги, уплачиваемые из выручки от реализации продукции (работ, услуг) и прибыли предприятия, а также налоги, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг).

Выручка составляет часть доходов субъекта хозяйствования, а значит, платежи, уплачиваемые из нее, уменьшают доход и, как следствие, финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта.

Согласно действующему законодательству к числу налогов, уплачиваемых из выручки, относят:

- налог на добавленную стоимость;
- отчисления единым платежом сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия, аграрной науки и налога с пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды (республиканский единый платеж).

К налогам, взимаемым из прибыли юридических лиц, относят:

- налог на недвижимость;
- налог из прибыли;
- транспортный сбор на обновление и восстановление городского, пригородного пассажирского транспорта, автобусов междугородного пассажирского сообщения и содержание ведомственного городского электрического транспорта;
- сбор на развитие и содержание инфраструктуры города (района).

Основными налоговыми платежами, относимыми на себестоимость продукции, согласно действующему законодательству являются отчисления из фонда оплаты труда.

Данные платежи часто имеют значительный удельный вес в общей сумме выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг). Следовательно, исчисленная общая сумма налоговых платежей в бюджет оказывает существенное влияние на окончательный результат деятельности субъектов хозяйствования.

Основная часть. Сегодня действующее налоговое законодательство допускает два метода признания выручки: «по отгрузке» и «по оплате». Подавляющее большинство субъектов хозяйствования Республики Беларусь на практике отражают реализацию продукции (работ, услуг) по мере отгрузки товаров (работ, услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. Данный метод учета выручки предполагает исчисление и уплату налогов в бюджет в течение 60 дней после отгрузки товаров (работ, услуг) независимо от даты и срока перечисления денежных средств покупателем (заказчиком) поставщику за приобретенную продукцию (товары, работы, услуги).

На данный момент налоговая политика Республики Беларусь предусматривает налогообложение выручки, в состав которой включаются помимо полной себестоимости и прибыли прямые и косвенные налоги. Следовательно, при действующей системе налогообложения неизбежна проблема двойного налогообложения. Это объясняется тем, что базой налогообложения при исчислении налогов из выручки признается величина выручки, не очищенная от прямых и косвенных налогов, входящих в ее состав. Результатом двойного налогообложения является необоснованное завышение размеров платежей в бюджет и внебюджетные фонды, подлежащих уплате субъектом хозяйствования.

Известно, что большая часть налогов, уплачиваемых налогоплательщиком в бюджет, включена в цену товаров (работ, услуг) и фактически оплачивается покупателем в момент реализации. Однако проблема двойного налогообложения способствует «замораживанию» части оборотных средств субъектов хозяйствования, применяющих метод учета выручки «по отгрузке», на сумму необоснованного завышения величины налоговых платежей. Это в свою очередь снижает эффективность хозяйственной деятельности организаций и оказывает существенное влияние на конечный финансовый результат. Поэтому необходимо рекомендовать такую методику налогообложения выручки, которая устраним проблему двойного налогообложения, и будет содействовать увеличению конечного финансового результата организаций. Это в итоге может послужить одним из факторов выхода из состояния убыточности некоторых предприятий.

На основе вышеизложенного предлагаем **новый способ налогообложения выручки**.

Цель предлагаемой новой методики – устранить двойное налогообложение, а значит способствовать увеличению финансового результата деятельности субъектов хозяйствования.

Совершенствование методики исчисления налогов из выручки может быть представлено предложением нового алгоритма расчета общей суммы налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет. Устранение двойного налогообложения приведет к более обоснованному налогообложению субъектов хозяйствования и дополнительному высвобождению денежных средств, что даст возможность предприятиям, учреждениям, организациям более эффективно осуществлять свою экономическую политику.

Для решения вышеупомянутой проблемы необходимо определить общую сумму завышения налоговых платежей в результате двойного налогообложения. Для этого нужно детально рассмотреть структуру и порядок исчисления каждого налога и условно выделить выручку, «очищенную» от прямых и косвенных налогов.

Изучив действующий порядок налогообложения выручки, не освобожденной от прямых и косвенных налогов, становится возможным определить величину необоснованного завышения налоговых платежей в результате налогообложения налогов, содержащихся в выручке.

Приведем *методику расчета величины необоснованного завышения налоговых платежей в результате двойного налогообложения*. Для этого условно выделим выручку (B_0), освобожденную от налогов, относимых на себестоимость ($H_{c/c}$), и налогов, взимаемых из прибыли (H_n). Следовательно, величины НДС и единого платежа (ЕП), уплачиваемых из выручки, можно представить следующим образом:

$$НДС = \frac{(B_0 + H_{c/c} + H_n)18}{118} = \frac{18}{118} B_0 + \frac{18}{118} (H_{c/c} + H_n). \quad (1)$$

Нетрудно заметить, что в результате двойного налогообложения величина налога на добавленную стоимость необоснованно завышена на сумму, равную $\frac{18}{118} \cdot (H_{c/c} + H_n)$.

Аналогично рассмотрим структуру и порядок исчисления единого платежа:

$$\begin{aligned} ЕП &= \frac{((B_0 + H_{c/c} + H_n) - НДС) \cdot 3}{100} = \left((B_0 + H_{c/c} + H_n) - \frac{18}{118} B_0 - \frac{18}{118} (H_{c/c} + H_n) \right) \frac{3}{100} = \\ &= \left(\frac{100}{118} B_0 + \frac{100}{118} (H_n + H_{c/c}) \right) \frac{3}{100} = \frac{3}{118} B_0 + \frac{3}{118} (H_n + H_{c/c}). \end{aligned} \quad (2)$$

Согласно формуле (2) величина единого платежа завышена на сумму, равную $\frac{3}{118} (H_n + H_{c/c})$.

Рассмотрим структуру и порядок формирования величин налоговых платежей, взимаемых из прибыли. К налогам, уплачиваемым из прибыли, относят:

- налог на недвижимость ($НН$);

- налог на прибыль (НП);
- транспортный сбор на обновление и восстановление городского, пригородного пассажирского транспорта, автобусов междугородного пассажирского сообщения и содержание ведомственного городского электрического транспорта (Hmp);
- сбор на содержание и развитие инфраструктуры города (Hинф).

Прибыль (Pr) организации можно условно представить следующим образом:

$$Pr = \text{Выручка} - \text{НДС} - \text{ЕП} - C/Cn = (Bo + Hn + Hc/c) - \left(\frac{18}{118}Bo + \frac{18}{118}(Hc/c + Hn) \right) - \left(\frac{3}{118}Bo + \frac{3}{118}(Hn + Hc/c) \right) - C/Cn = \left(Bo - \frac{18}{118}Bo - \frac{3}{118}Bo \right) + \frac{97}{118}(Hc/c + Hn) - C/Cn = \frac{97}{118}Bo + \frac{97}{118}(Hc/c + Hn) - C/Cn, \quad (3)$$

где C/Cn – полная себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг).

Рассмотрим структуру налогов, ежемесячно взимаемых из прибыли:

$$HH = \frac{1}{12}0,01O\Phi, \quad (4)$$

где OΦ – остаточная стоимость основных производственных и непроизводственных фондов, подлежащих налогообложению.

$$НП = (Pr - HH)0,24 = 0,24 \left(Bo - \frac{18}{118}Bo - \frac{3}{118}Bo \right) + 0,24 \frac{97}{118}(Hc/c + Hn) - 0,24C/Cn - \frac{1}{12}0,24 \cdot 0,01O\Phi = 0,24 \frac{97}{118}Bo + 0,24 \frac{97}{118}(Hc/c + Hn) - 0,24C/Cn - 0,02 \cdot 0,01O\Phi. \quad (5)$$

$$Hmp = (Pr - НП - HH)0,02 = 0,02 \left(\frac{97}{118}(Bo + Hc/c + Hn) - C/Cn - \frac{0,24 \cdot 97}{118}(Bo + Hc/c + Hn) + 0,24C/Cn + \frac{0,24}{12}0,01O\Phi - \frac{1}{12}0,01O\Phi \right) = \frac{0,02 \cdot 0,76 \cdot 97}{118}Bo + \frac{0,02 \cdot 0,76 \cdot 97}{118}(Hc/c + Hn) - 0,02 \cdot 0,76 \cdot \frac{12C/Cn + 0,01O\Phi}{12}. \quad (6)$$

В результате двойного налогообложения из формулы (6) очевидно, что величина транспортного сбора завышена на сумму, равную $\frac{0,02 \cdot 0,76 \cdot 97}{118}(Hc/c + Hn)$.

$$Hинф = (Pr - НП - HH - Hmp)0,01 = ((Pr - НП - HH) - 0,02(Pr - НП - HH))0,01 = 0,01 \cdot 0,98(Pr - НП - HH) = 0,98 \frac{Hmp}{2} = \frac{0,98 \cdot 0,01 \cdot 0,76 \cdot 97}{118}Bo + \frac{0,98 \cdot 0,01 \cdot 0,76 \cdot 97}{118}(Hc/c + Hn) - 0,98 \cdot 0,01 \cdot 0,76 \cdot \frac{12C/Cn + O\Phi}{12}. \quad (7)$$

Из формулы (7) следует, что величина сбора на содержание и развитие инфраструктуры города завышена на сумму, равную $\frac{0,98 \cdot 0,01 \cdot 0,76 \cdot 97}{118} \cdot (Hc/c + Hn)$.

Во избежание необоснованного завышения размеров налоговых платежей в бюджет и устранения проблемы двойного налогообложения представляется целесообразным уменьшить величину налоговых поступлений, исчисляемых согласно действующей методике налогообложения, на размер выявленных завышений налоговых сумм.

Согласно представленным формулам (1) – (7) очевидно, что величина необоснованного завышения налоговых платежей в результате наличия двойного налогообложения рассчитывается следующим образом:

$$\begin{aligned} & \frac{18}{118} \cdot (Hc/c + Hn) + \frac{3}{118} \cdot (Hn + Hc/c) + 0,24 \cdot \frac{97}{118} (Hc/c + Hn) + \frac{0,02 \cdot 0,76 \cdot 97}{118} (Hc/c + Hn) + \\ & + \frac{0,98 \cdot 0,01 \cdot 0,76 \cdot 97}{118} (Hc/c + Hn) = \left(\frac{18}{118} + \frac{3}{118} + \frac{0,24 \cdot 97}{118} + \frac{0,02 \cdot 0,76 \cdot 97}{118} + \frac{0,98 \cdot 0,01 \cdot 0,76 \cdot 97}{118} \right) (Hn + Hc/c) = (8) \\ & = 0,39387(Hn + Hc/c). \end{aligned}$$

Согласно действующему налоговому законодательству общая сумма налоговых платежей ($\sum H$), уплачиваемых в бюджет, составляет величину, выраженную в формуле (9):

$$\sum H = НДС + ЕП + Hn + Hc/c. \quad (9)$$

На основе вышеизложенного стоит предложить новый способ взимания налоговых платежей в бюджет.

Реформирование порядка налогообложения может быть представлено снижением величины налоговых поступлений на общую сумму завышений налоговых сумм, имеющих место при двойном налогообложении. В данном случае экономически обоснованная величина налоговых поступлений ($\sum H'$) при устранении фактора двойного налогообложения будет представлена как разница сумм, рассчитанных с помощью формул (9) и (8) соответственно:

$$\sum H' = НДС + ЕП + Hn + Hc/c - 0,39387 \cdot (Hn + Hc/c) = НДС + ЕП + 0,60613 \cdot (Hn + Hc/c). \quad (10)$$

Примечание. Формулы (1) – (10) являются собственной разработкой авторов. Вывод указанных формул произведен на основе положений изученных законодательных актов Республики Беларусь, регламентирующих порядок исчисления рассмотренных налоговых платежей.

Это приведет к более справедливому обложению налогоплательщиков рассмотренными налогами, что будет содействовать снижению общей налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования и увеличению конечного финансового результата их хозяйственной деятельности.

На основании вышеприведенных расчетов общей суммы завышения налоговых платежей нами разработана **Форма для расчетов завышения величины каждого налога в отдельности в результате двойного налогообложения** (табл. 1).

Во избежание необоснованного завышения размеров налоговых платежей в бюджет и устранения проблемы двойного налогообложения представляется целесообразным уменьшить величину налоговых поступлений, исчисляемых согласно действующей методике налогообложения, на размер выявленных завышений налоговых сумм (табл. 2). Это приведет к более справедливому обложению налогоплательщиков рассмотренными налогами, будет содействовать снижению общей налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования и увеличению конечного финансового результата их хозяйственной деятельности.

Значимость разработанной системы формирования и учета налогов из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) состоит в исключении одного из факторов уменьшения источников собственных средств организации. Высвободившиеся денежные средства предоставляют дополнитель-

ные возможности эффективного функционирования субъектов хозяйствования в условиях действующей налоговой политики.

Таблица 1

Форма расчета завышения величины налоговых платежей в результате двойного налогообложения

№	Вид налогового платежа	Ставка налога, %	Порядок расчета величины завышения налоговых платежей	Величина завышения налоговых платежей, руб.
	1	2	3	4
1	Налог на добавленную стоимость		$\frac{C_{ндс}}{100 + C_{ндс}} \cdot (H_c / c + H_n)$	
2	Единый платеж		$\frac{C_{ен}}{100 + C_{ндс}} \cdot (H_c / c + H_n)$	
3	Налог на прибыль		$\frac{C_{нп}}{100} \cdot \frac{100 - C_{ен}}{100 + C_{ндс}} \cdot (H_c / c + H_n)$	
4	Транспортный сбор»		$\frac{C_{тр}}{100} \cdot \frac{100 - C_{нп}}{100} \cdot \frac{100 - C_{ен}}{100 + C_{ндс}} \cdot (H_c / c + H_n)$	
5	Сбор на содержание и развитие инфраструктуры города (района)		$\frac{100 - C_{тр}}{100} \cdot \frac{C_{инф}}{100} \cdot \frac{100 - C_{нп}}{100} \cdot \frac{100 - C_{ен}}{100 + C_{ндс}} \cdot (H_c / c + H_n)$	
6	ИТОГО	X	X	

Источник: собственная разработка. Расчет произведен на основе положений изученных законодательных актов Республики Беларусь, регламентирующих порядок исчисления налогов из выручки, налогов из прибыли и налогов, относимых на себестоимость произведенной продукции (работ, услуг).

Таблица 2

Форма расчета налоговых поступлений при устранении проблемы двойного налогообложения

Выручка от реализации продукции (т., р., у.)	Налоги из выручки (2)		Фактиче- ская себе- стоимость реализо- ванной продукции (т., р., у.)	Налогооб- лагаемая прибыль от реализации продукции (т., р., у.)	Налоги из прибыли (5)				Налоги, относимые на себесто- имость продукции (т., р., у.)	Общая сумма налогов к уплате в бюджет при действующей методике налогообложения	Общая сумма завышения налоговых платежей, подлежащая удержанию	Всего налогов к уплате в бюджет
	НДС	ЕП			НН	НП	Н _{тр.}	Н _{инф}				
(1)	(2а)	(2б)	(3)	(4)	(5а)	(5б)	(5в)	(5г)	(6)	(7)	(8)	(9)

Источник: собственная разработка. Расчет произведен на основе положений изученных законодательных актов Республики Беларусь, регламентирующих порядок исчисления налогов из выручки, налогов из прибыли и налогов, относимых на себестоимость произведенной продукции (работ, услуг).

Примечание. Для расчета общей суммы завышения налоговых платежей (графа 8), подлежащей удержанию субъектами хозяйствования с целью избежания проблемы двойного налогообложения, необходимо обратиться к форме (см. табл. 1). В столбец 8 данной таблицы заносится итоговая сумма, рассчитываемая в ячейке на пересечении строки 6 и столбца 4 формы в таблице 1.

Заключение. Использование новой методики исчисления налогов из выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) позволяет полностью решить проблему двойного налогообложения и устранить негативное влияние существующего порядка налогообложения выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) на величину финансового результата хозяйственной деятельности юридических лиц. Это послужит мощным импульсом на пути эффективного функционирования структур экономики страны, что в свою очередь приведет к пополнению государственного бюджета.

Новая методика позволяет полностью устранить негативное влияние двойного налогообложения на размер конечного финансового результата субъектов хозяйствования. Высвободившиеся денежные средства предоставят возможность субъектам хозяйствования, применяющим учет выручки по мере отгрузки, более эффективно осуществлять свою экономическую политику, направленную на увеличение положительного финансового результата.

ЛИТЕРАТУРА

1. О налоге на недвижимость: Закон Респ. Беларусь, 23 декабря 1991 г., №1337-ХП (с изм. и доп.) // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2007. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 07.03.2007.
2. Об утверждении Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на недвижимость организациями: Постановл. Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 31 янв. 2004 г., № 14 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2007. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 07.03.2007.
3. О вопросах взимания налогов на доходы и прибыль: Постановл. Кааб. Министров Респ. Беларусь, 26 июля 1996 г., № 492 (с изм. и доп.) // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2007. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 07.03.2007.
4. О налогах на доходы и прибыль: Закон Респ. Беларусь, 22 декабря 1991 г., № 1330-ХП (с изм. и доп.) // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2007. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 07.03.2007.
5. Об утверждении Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: Постановл. Мин-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, 31 янв. 2004 г., № 19 (с изм. и доп.) // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2007. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 07.03.2007.
6. Об утверждении Инструкции о целевом транспортном сборе на обновление и восстановление транспорта общего пользования, используемого на маршрутах в городском пассажирском, пригородном и междугородном автобусном сообщении: утв. Решением Минского област. Совета депутатов 28 декабря 2005 г. № 168 (с изм. и доп.) // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2007. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 07.03.2007.
7. Об утверждении Инструкции о целевом сборе на содержание и развитие инфраструктуры города (района): утв. Решением Минского областного Совета депутатов 26 декабря 2006 г. № 259 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – 2007. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 07.03.2007.

Поступила 18.07.2007