

УДК 657.1.012.1

DOI 10.52928/2070-1632-2025-72-3-11-15

**ОТРИЦАТЕЛЬНЫЕ АКЦИЗЫ В УЧЕТЕ НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ****А.В. ГУДОШНИКОВ**
(ОАО «Нафтан», Новополоцк)

Проведен анализ изменений налогового кодекса в части особенности применения налоговых вычетов по акцизам на нефть и нефтепродукты в контексте влияния на учетно-аналитическую систему белорусских НПЗ. Выявлен ряд проблем и существенных аспектов, которые дополняют суть акциза как налога и, соответственно, требуют доработки действующих подходов к их учету. В частности выделены вопросы учета отрицательных сумм акцизов, детализации основного и компенсирующего компонентов налоговых вычетов по нефтепродуктам, происхождения нефти и элементов, формирующих ставку акциза на нефть, проблемы взаимодействия и обмена информацией с государственными органами. В качестве базового способа решения этих проблем обосновывается необходимость использования отдельного счета для учета вычетов по акцизам, позволяющего провести изменения в учетно-аналитической системе белорусских НПЗ в части отрицательных акцизов наиболее эффективно.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый вычет, акцизы, отрицательный акциз, нефть, нефтепродукты.

Введение. Существенные изменения условий деятельности требуют от субъектов хозяйствования соответствующей реакции в части доработки своей учетно-аналитической системы. К таким изменениям для нефтеперерабатывающих предприятий можно отнести дополнение Налогового кодекса Республики Беларусь статьями 159-1 и 159-2, которые регламентируют особенности применения налоговых вычетов производителями нефтепродуктов и применения налоговых вычетов по операциям с нефтью. Значимость этих изменений для нефтеперерабатывающих предприятий отмечается в открытых источниках. В частности, по обратному акцизу на нефть «белорусские НПЗ в 2024 году рассчитывают получить 2,1 млрд белорусских рублей; в 2023 году планировалось получение около 1,3 млрд белорусских руб.¹».

В таких условиях акцизы для нефтеперерабатывающих предприятий Республики Беларусь приобретают особую актуальность, так как не только существенно влияют на результаты их деятельности, но и являются предметом межправительственных соглашений. Отсутствие опыта применения отрицательных акцизов в отрасли нефтепереработки поднимает ряд вопросов, связанных с доработкой учетно-аналитической системы предприятий. Целью данной работы является выявление проблем, связанных с применением обратных акцизов белорусскими НПЗ в части его влияния на учет и отчетность, и определение путей их решения. Для этого будут решены следующие задачи:

- провести анализ налоговых изменений, связанных с введением обратных акцизов в Республике Беларусь;
- определить проблемы, с которыми сталкиваются нефтеперерабатывающие предприятия при учете обратных акцизов;
- предложить пути решения проблем, связанных с учетом обратных акцизов.

Основная часть. Как отмечает Матальцкая С.К., «значение и содержание учетно-аналитической системы заключается в том, что она функционирует непрерывно, повышает качество и расширяет область практического применения учетной информации, оказывает положительное влияние на качество формируемой и предоставляемой отчетности, её показатели и в целом на эффективность учетной информации для пользователей» [1, с. 20]. Акцизы в этой системе традиционно рассматриваются как простой и понятный объект бухгалтерского учета. В части налоговых платежей большую значимость имеют вопросы исчисления и формирования информации по другим налоговым платежам: например, современные подходы к определению налоговой нагрузки предприятий в зависимости от их уровня рентабельности, предлагаемые Короткевичем А. и др. [2, с. 37]. Также в структуре налоговых доходов бюджета акцизы уступают по значимости НДС, подоходному налогу, налоговым доходам от внешнеэкономической деятельности, налогам на доходы и прибыль (совокупно) и в период с 2020 по 2022 год их удельный вес составлял от 7,5% до 8,28% в общей структуре налоговых доходов консолидированного бюджета Республики Беларусь [3, с. 83].

Непосредственно хозяйственные операции, связанные с начислением и уплатой акцизов без особенностей 2021 и 2022 гг., и соответствующие им корреспонденции в соответствии с типовым планом счетов Республики Беларусь описаны как в научной литературе, так и методических рекомендациях (таблица). Вместе с тем налоговые нововведения 2021 и 2022 гг., связанные с акцизами, меняют сущность данного налогового платежа и требуют детального анализа введенных изменений для того, чтобы обоснованно подходить к доработке действующей учетно-аналитической системы предприятий.

¹ URL: https://www.tvr.by/news/ekonomika/seliverstov_bielarus_rasschityvaet_poluchit_okolo_1_3_mlrdr_rossijskikh_rublej_obratnogo_aksiza_na_ne/

Таблица. – Корреспонденции счетов при отражении акцизов в Республике Беларусь

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислен акцизный налог при реализации подакцизной продукции (товаров)	90/3	68
Сумма акцизного налога, уплаченная при приобретении (ввозе на территорию Республики Беларусь) подакцизных товаров, используемых на территории Республики Беларусь при производстве и (или) реализации продукции, товаров (выполнении работ, оказании услуг), не облагаемых в дальнейшем акцизным налогом, отнесена на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при налогообложении.	20, 23, 25, 26, 29, 44	68
Сумма акцизного налога, уплаченная при приобретении (ввозе на территорию Республики Беларусь) подакцизных товаров, используемых на территории Республики Беларусь при производстве и (или) реализации продукции, товаров (выполнении работ, оказании услуг), не облагаемых в дальнейшем акцизным налогом, отнесена на увеличение стоимости приобретенных ценностей.	10,41	68
Сумма акцизного налога, уплаченная при приобретении (ввозе на территорию Республики Беларусь) подакцизных товаров, использованных для производства других подакцизных товаров или в отношении которых установлены процентные (адвалорные) ставки акцизов	76, 68	51, 52

Источник: [4, с. 88–89].

Анализ статей 159-1 и 159-2 Налогового кодекса Республики Беларусь, как и времени их принятия требует отдельного рассмотрения каждой статьи. Так, хронологически первой была введена статья 159-1 в части особенностей применения налоговых вычетов производителями нефтепродуктов. Изучение положений данной статьи позволяет выявить следующие существенные аспекты.

Критерии отнесения к субъектам, имеющим право на применение налоговых вычетов производителями нефтепродуктов [5, ст. 159-1]:

- основной вид деятельности – производство нефтепродуктов;
- объем реализации на территории Республики Беларусь автомобильного бензина и (или) дизельного топлива за налоговый период, предшествующий месяцу отгрузки (передачи), не менее 50 тысяч тонн;
- осуществляется реализация инвестиционного проекта по модернизации и (или) реконструкции нефтеперерабатывающего завода.

В данном случае плательщик акцизов может уменьшить сумму акцизов при реализации нефтепродуктов на территории Республики Беларусь на 87,5%. Дополнительно, сумма вычетов может быть увеличена за счет компенсирующего коэффициента 1,047 с 1 января 2022 г., который применяется для тех плательщиков, которые подпадали под действие санкций иностранных государств [5, ст. 159-1]. В итоге сумма вычета по акцизам может быть увеличена до 91,6%.

Как следует из данных положений, отрицательные акцизы по нефтепродуктам представляют собой способ субсидирования капиталоемких инвестиционных проектов, реализуемых на белорусских НПЗ, и поддержания стабильных цен на внутреннем рынке за счет критерия по реализации на территории Республики Беларусь. Кроме этого, компенсирующий коэффициент позволяет получить плательщикам дополнительную поддержку из-за введенных ограничений иностранных государств. Учитывая то, что информация о суммах отрицательных акцизов является частью государственной политики, нефтеперерабатывающим предприятиям для взаимодействия с профильными министерствами и ведомствами необходимо формировать общую и детальную информацию по таким суммам. Исходя из сути положений статьи 159-1 Налогового кодекса, на наш взгляд, целесообразно разделять обычную сумму отрицательного акциза и ту часть, которая относится к компенсирующему коэффициенту, связанному с санкционным давлением иностранных государств.

Отдельно, на наш взгляд, необходимо рассматривать отрицательные акцизы на нефть, которые регламентированы в статье 159-2 Налогового кодекса. Это обусловлено тем, что в данном случае отрицательные акцизы на нефть являются предметом межправительственных соглашений между Республикой Беларусь и Российской Федерацией. Анализ положений Налогового кодекса в этой части позволяет определить следующие существенные аспекты.

Во-первых, критерии определения плательщиков, имеющих право на применение налоговых вычетов по нефти: они определены отсылочной нормой статьи 159-2 Налогового кодекса на п. 7 ст. 146 этого же кодекса и включают в себя те же нормы, что и статья 159-1 – вид деятельности, объем реализации за предыдущий период на территории Республики Беларусь и реализация инвестиционного проекта; о соблюдении этих критериев Министерство по налогам и сборам информирует Белорусский государственный концерн по нефти и химии [5, ст. 159-2, п. 5].

Во-вторых, существенным является происхождение нефти: к добытой на территории Республики Беларусь при расчете вычета применяется коэффициент 1, ввезенной с территории Российской Федерации – коэффициент 2 [5, ст. 159-2, п. 1-2].

В-третьих, от плательщиков требуется предоставить необходимые данные в концерн Белнефтехим, чтобы дальше информацию о величинах расчетного объема нефти в разрезе плательщиков и применяемых ставок акцизов на нефть концерн передал в Министерство по налогам и сборам [5, ст. 159-2, п. 5]. Также значимыми являются элементы, формирующие ставку акциза по нефти: средняя цена на нефть сорта «Юралс» на мировых рынках, коэффициенты, учитывающие вырабатываемую корзину нефтепродуктов и размер компенсации в рамках международных обязательств, курсы валют [5, ст. 5, п. 3].

Такой подход к расчету и уплате акцизов в Республике Беларусь был перенесен из практики Российской Федерации в ходе реализации интеграционных процессов в рамках Союзного государства и ЕАЭС. В Российской Федерации с 2019 г. введен обратный акциз на нефть, который должен компенсировать регулирующее воздействие на цены на моторное топливо на внутреннем рынке в соответствии с Соглашением о заморозке цен, заключенным Правительством с российскими компаниями – собственниками НПЗ [6, с. 2770]. При этом, в отличие от Республики Беларусь, в Российской Федерации обратный акциз дополняется дополнительной демпфирующей компонентой, которая включает в себя ряд особых показателей, учитывающих экспортную альтернативу [7, ст. 200]. Как отмечает Сафонова Т.Ю., «демпфирующая компонента не является стабильной субсидией для возмещения НПЗ и зависит от мировой цены на нефть и нефтепродукты, ставки акцизов, таможенных пошлин, курса рубля» [6, с. 2774].

В целом проблемы, связанные с введением статей 159-1 и 159-2 Налогового кодекса, для нефтеперерабатывающих предприятий можно объединить в два блока:

- методологический вопрос о том, на какой показатель будет влиять отрицательный акциз;
- проблема доработки учетно-аналитической системы предприятия с учетом интересов всех пользователей информации об акцизах и вычетах, относящихся к ним.

По вопросу учета отрицательного акциза существуют следующие подходы [8]:

- отрицательный акциз учитывается в качестве отдельного актива (Дебет 19 счета) в момент понесения затрат, с которыми будет увязываться последний расчет размера акциза к вычету;
- отрицательный акциз увеличивает выручку;
- отрицательный акциз уменьшает себестоимость продаж.

В Республике Беларусь на данный момент порядок учета отрицательного акциза на нефть определяется отдельным постановлением и предполагает, что [9, п. 1.3]:

- суммы акцизов на нефть, исчисленные за истекший месяц, относятся на увеличение стоимости нефти, полученной (оприходованной) в этом месяце;
- суммы налоговых вычетов по акцизам на нефть, определенные за истекший месяц, относятся на уменьшение стоимости нефти, полученной (оприходованной) в этом месяце;
- корректировка сумм исчисленных акцизов и налоговых вычетов за истекший месяц на сумму разницы, возникшей в связи с применением курсов валют, относится на стоимость нефти, полученной (оприходованной) в месяце, следующем за истекшим;
- в случае утраты плательщиком права на налоговый вычет в предыдущих налоговых периодах, корректировка сумм исчисленных акцизов и налоговых вычетов относится на стоимость нефти, полученной (оприходованной) в том месяце, в котором плательщику была направлена информация о периодах утраты права на налоговый вычет;
- в налоговом учете нефть включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по стоимости, отраженной в бухгалтерском учете.

Такой подход предполагает, что нефтеперерабатывающими предприятиями Республики Беларусь будет применяться счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» с использованием субсчета 3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции» и счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», а отрицательный акциз будет уменьшать затраты через уменьшение стоимости нефти. С другой стороны, как это было отмечено ранее, отрицательный акциз может относиться на увеличение выручки.

Вместе с тем, порядок расчета и применения налоговых вычетов по нефти, описанный выше [9, п. 1.3], предполагает временные корректировки, связанные с изменением курсов валют или утратой права на получение вычетов. Учитывая этот фактор, а также потенциально чрезмерную загрузку счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» из-за особого порядка применения налоговых вычетов по нефти и нефтепродуктам (статьи 159-1 и 159-2 Налогового кодекса), целесообразным может быть вариант использования отдельного счета, схожего по своей сути со счетом 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». Из этого методологического вопроса вытекает ряд практических проблем, связанных с доработкой действующей учетно-аналитической системы предприятия. Необходимо решить, помимо прочего, насколько детальной должна быть аналитика, в разрезе каких показателей требуется отчетность для разных категорий пользователей, как оптимальным образом увязать новые требования с реальным движением товаров и проведением расчетов и какие потребуются изменения в учетной политике предприятий. Эти проблемы и пути решения систематизированы на рисунке.

Как видно из информации, представленной на рисунке 1, на наш взгляд, решение проблем в учете белорусских НПЗ, связанных с особенностями применения вычетов по нефти и нефтепродуктам, может осуществиться за счет выделения отдельного счета для вычетов по акцизам. Отдельные его элементы позволят провести изменения в учетно-аналитической системе белорусских нефтеперерабатывающих предприятий с учетом всех существенных аспектов, выявленных в ходе анализа статей 159-1 и 159-2 Налогового кодекса Республики Беларусь. Предложенная на рисунке 1 схема, описывающая проблемы и пути решения, представляет собой базовую основу для дальнейшей разработки типовых хозяйственных операций, изменений в инструкции по бухгалтерскому учету Республики Беларусь и учетные политики белорусских НПЗ. В результате предполагается достижение таких эффектов, как формирование новых массивов информации по отрицательным акцизам для внутреннего пользования и для взаимодействия с государственными органами, а также повышение эффективности подготовки налоговых деклараций по акцизам в части нефти и нефтепродуктов.



Рисунок. – Проблемы в учете белорусских НПЗ вычетов по акцизам (по нефти и нефтепродуктам) и пути их решения

Заключение. Таким образом, появление особенностей вычетов по акцизам по нефти и нефтепродуктам в Республике Беларусь привело к изменению сущности акциза как налога. В дополнение к стандартным функциям, акцизы и вычеты по ним в нефтяной и топливной части стали инструментом поддержки внутреннего рынка, реализации инвестиционных проектов в сфере нефтепереработки, а также предметом межправительственных соглашений. Такое изменение в экономическом содержании хозяйственных операций в акцизной составляющей требует от белорусских НПЗ доработки учетно-аналитического обеспечения.

Проблемы, которые, на наш взгляд, возникают в учете белорусских НПЗ в этом случае, можно разделить в зависимости от объекта налогообложения, а также выделить ряд общих проблем. Значимым в части нефтепродуктов является разделение на основной вычет и антисанкционную составляющую; по нефти – это элементы, формирующие ставку акциза (цена, курсы, коэффициенты), и происхождение нефти. К общим проблемам можно отнести вопрос об отнесении отрицательных сумм акцизов на уменьшение стоимости сырья и далее себестоимости, увеличение выручки или рассмотрение его как самостоятельного элемента, а также вопросы аналитики и формирования отчетов для взаимодействия с государственными органами в рамках исполнения обязательств по предоставлению информации.

Решение этих проблем представляет собой комплексную задачу по доработке действующей учетно-аналитической системы нефтеперерабатывающих предприятий. Предлагается в решении этой задачи опираться на подход, предполагающий выделение отдельного счета для учета вычетов по акцизам с детализацией в рамках существенных аспектов, закрепленных в статьях 159-1 и 159-2 Налогового кодекса Республики Беларусь. В качестве направлений для дальнейших исследований можно выделить разработку типовых хозяйственных операций в рамках такого счета, подготовка изменений в законодательство о бухгалтерском учете и отчетности, а также исследование потенциала отрицательных акцизов для других отраслей народного хозяйства кроме нефтепереработки.

ЛИТЕРАТУРА

1. Матальцкая С. К. Учетно-аналитическая система и учетно-аналитическое обеспечение: генезис и современное состояние // Бухгалтерский учет и анализ. – 2020. – № 10. – С. 17–22.
2. Короткевич А., Табала Д., Шпарун Д. Налоговая нагрузка в Республике Беларусь // Банковский вестник. – 2023. – № 1(714). – С. 31–39.

3. Пархомчик М.А. Анализ доходной и расходной части бюджета Республики Беларусь // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы: сб. тр. XVII междунар. науч.-практ. конф., Пинск, 28 апр. 2023 г.: в 2 ч.; редкол.: В.И. Дунай и др. – Пинск: ПолесГУ, 2023. – Ч. 2. – С. 81–86.
4. Ходикова Н.А. Бухгалтерский учет налогов, уплачиваемых из выручки // Вестник Полоцкого государственного университета. Сер. D, Экономические и юридические науки. – 2015. – № 6. – С. 87–89.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь: Особенная часть [Электронный ресурс] // Pravo.by. – URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0900071> (дата обращения: 26.08.2025).
6. Сафонова Т.Ю. Эволюция налогообложения в нефтегазовой отрасли // Экономика, предпринимательство и право. – 2020. – Т. 10, № 11. – С. 2757–2790. – DOI: <https://doi.org/10.18334/epp.10.11.111163>.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/?ysclid=lrbyv5lf3k244178118 (дата обращения: 26.08.2025).
8. Отрицательный акциз при реализации продукции нефтепереработки» [Электронный ресурс] // Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр Российской Федерации. – URL: http://bmcenter.ru/Files/R-OK_Neftegaz_Uchet_otricatel'nogo_akciza (дата обращения: 26.08.2025).
9. «Об акцизах на нефть»: Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 106 от 08.02.2023 [Электронный ресурс] // Pravo.by. – URL: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=C22300106&p1=1&p5=0> (дата обращения: 26.08.2025).

Поступила 10.09.2025

NEGATIVE EXCISE TAXES IN THE ACCOUNTING OF OIL REFINERIES IN THE REPUBLIC OF BELARUS: PROBLEMS AND SOLUTIONS

A. HUDOSHNIKAU
(OJSC “Naftan”, Novopolotsk)

The analysis of changes in the tax code regarding the specifics of the application of deductions on excise taxes for oil and petroleum products in the context of the impact on the accounting and analytical system of Belarusian refineries is carried out. A number of problems and significant aspects have been identified that complement the essence of excise duty as a tax and, accordingly, require improvement of existing approaches to their accounting. In particular, the issues of accounting for negative excise taxes, detailing the main and compensating component of tax deductions for petroleum products, the origin of oil and elements forming the excise tax rate for oil, problems of interaction and information exchange with government agencies are highlighted. As a basic way to solve these problems, the necessity of using a separate account for accounting for excise tax deductions is justified, which makes it possible to make changes in the accounting and analytical system of Belarusian refineries in terms of negative excise taxes more effective.

Keywords: accounting, tax deduction, excise taxes, negative excise tax, crude oil, petroleum products.