

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Т.Н. Панкова, ГУВПО «БРУ»

В современном цивилизованном обществе налоги – основная форма доходов государства. Налоги во всем мире признаются наиболее действенным механизмом государственного регулирования экономики, который способен оказывать определенное воздействие на формирование структуры производства и потребление общественного продукта, на процессы накопления, инвестирования капитала, ценообразования, инфляции, развития научно-технического прогресса, экологию, объем государственного бюджета, жизненный уровень населения и другие стороны жизни общества и каждого отдельного гражданина. Они определяют налоговую политику и экономическую стратегию государств, основополагающие требования, которым должны отвечать налоговые системы. Особенности белорусской модели налоговой системы проявляются не столько на макроуровне, сколько при ее детальном анализе на уровне конкретных налогоплательщиков.

Налоговый анализ дает заключение о тяжести налоговой нагрузки на предприятие. Методика анализа налогов оперирует микроэкономическими показателями, которые являются обязательными для статистической отчетности промышленной организации и не требуют дополнительных расчетов, что, является несомненным достоинством. Методика позволяет провести комплексный анализ совокупности налогов и сборов, уплачиваемых конкретной организацией в разные го-

ды, выявить наиболее значимые факторы, вызвавшие изменения в динамике и структуре налоговой совокупности.

В настоящее время вопросам анализа налоговой нагрузки в Республике Беларусь уделено недостаточное внимание. Вопросы методики анализа налоговой нагрузки рассматриваются в работах некоторых отечественных экономистов. Методику факторного анализа общей налоговой нагрузки организации можно встретить в работах Винокуровой Т.П. [1, 2, 3, 4]. Методика факторного анализа отдельных налогов в отечественной практике не рассматривается. Поэтому принята попытка проведения факторного анализа по всем видам налогов, сборов, отчислений, уплачиваемых организацией.

Анализ налоговой нагрузки целесообразно проводить в следующей последовательности:

- анализ общей налоговой нагрузки на предприятие;
- анализ налогов и платежей, включаемых в себестоимость продукции;
- анализ налогов и платежей, уплачиваемых из прибыли;
- анализ налогов и платежей, уплачиваемых из выручки от реализации продукции.

Наиболее грамотно рассчитывать налоговую нагрузку как соотношение определенной группы налогов к тому источнику, за счет которого они уплачиваются, так как каждый источник имеет свой критерий оценки налогового бремени, то есть частные показатели налоговой нагрузки [4, с. 21].

На общий показатель налоговой нагрузки можно рассчитать влияние частных показателей налоговой нагрузки по следующей формуле

$$\left(\frac{Нв}{В} + \frac{Нз}{З} \times \frac{З}{В} + \frac{Нп}{Пр} \times \frac{Пр}{В} \right) \times 100 = Нно, \quad (1)$$

где Нв – налоги и неналоговые платежи, уплачиваемые из выручки от реализации;

В – выручка от реализации продукции;

Нз – налоги и неналоговые платежи, относимые на затраты;

З – затраты по производству и реализации;

Нп – налоги и неналоговые платежи, уплачиваемые из прибыли;

Пр – прибыль от реализации продукции;

Нно – общий показатель налоговой нагрузки.

В формуле (1) дроби рассматриваются как коэффициенты:

$(Нв/В)$ – налоги и неналоговые платежи из выручки к выручке от реализации (коэффициент налогообложения доходов);

$(Нз/З)$ – налоги и неналоговые платежи, относимые на затраты к затратам (коэффициент налогообложения затрат);

$(Нп/Пр)$ – налоги и неналоговые платежи с прибыли к прибыли от реализации (коэффициент налогообложения прибыли).

Для того, чтобы получить частные показатели налоговой нагрузки нужно частные показатели налоговой нагрузки просуммировать и подвести под общий знаменатель. Данное действие становится возможным исходя из того, что выручка от реализации это сумма затрат и прибыли от реализации. Для сопостави-

мости данных и получения общего знаменателя умножим показатель (Нз/З) на долю затрат в выручке от реализации (З/В), а показатель (Нп/Пр) – на долю прибыли от реализации в выручке от реализации (Пр/В). Данные действия, кроме приведения формулы в сопоставимый вид позволяют рассчитать влияние доли затрат и доли прибыли от реализации в выручке на общий показатель налоговой нагрузки (Нно). Тогда формула (2) примет вид

$$\left(\frac{Нв}{В} + \frac{Нз}{В} + \frac{Нп}{В} \right) \times 100 = Нно. \quad (2)$$

Для факторного анализа налоговой нагрузки используют факторную модель, представленную формулой (1), которая содержит пять факторов $\left(\frac{Нв}{В}, \frac{Нз}{З}, \frac{З}{В}, \frac{Нп}{Пр}, \frac{Пр}{В} \right)$, влияющих на величину налоговой нагрузки (Нно). Для определения изменения показателя общей налоговой нагрузки ($\Delta Нно$) и изменение величины (Нно) за счет влияния каждого из пяти факторов используют следующий алгоритм расчета:

1) определяют базовый и отчетный значения налоговой нагрузки

$$Нно_0 = \left(\frac{Нв_0}{В_0} + \frac{Нз_0}{З_0} \times \frac{З_0}{В_0} + \frac{Нп_0}{Пр_0} \times \frac{Пр_0}{В_0} \right) \times 100; \quad (3)$$

$$Нно_1 = \left(\frac{Нв_1}{В_1} + \frac{Нз_1}{З_1} \times \frac{З_1}{В_1} + \frac{Нп_1}{Пр_1} \times \frac{Пр_1}{В_1} \right) \times 100, \quad (4)$$

где $\left(\frac{Нв_0}{В_0}, \frac{Нз_0}{З_0}, \frac{З_0}{В_0}, \frac{Нп_0}{Пр_0}, \frac{Пр_0}{В_0} \right)$ – факторы базисного периода;

$\left(\frac{Нв_1}{В_1}, \frac{Нз_1}{З_1}, \frac{З_1}{В_1}, \frac{Нп_1}{Пр_1}, \frac{Пр_1}{В_1} \right)$ – факторы отчетного периода.

2) определяют условные показатели налоговой нагрузки способ цепной подстановки

$$Нно_{усл1} = \left(\frac{Нв_1}{В_1} + \frac{Нз_0}{З_0} \times \frac{З_0}{В_0} + \frac{Нп_0}{Пр_0} \times \frac{Пр_0}{В_0} \right) \times 100; \quad (5)$$

$$Нно_{усл2} = \left(\frac{Нв_1}{В_1} + \frac{Нз_1}{З_1} \times \frac{З_0}{В_0} + \frac{Нп_0}{Пр_0} \times \frac{Пр_0}{В_0} \right) \times 100; \quad (6)$$

$$Нно_{усл3} = \left(\frac{Нв_1}{В_1} + \frac{Нз_1}{З_1} \times \frac{З_1}{В_1} + \frac{Нп_0}{Пр_0} \times \frac{Пр_0}{В_0} \right) \times 100; \quad (7)$$

$$Нно_{усл4} = \left(\frac{Нв_1}{В_1} + \frac{Нз_1}{З_1} \times \frac{З_1}{В_1} + \frac{Нп_1}{Пр_1} \times \frac{Пр_0}{В_0} \right) \times 100; \quad (8)$$

3) определяют изменения величины налоговой нагрузки при влиянии каждого фактора:

$$\Delta Нно_{Нв/В} = Нно_{усл1} - Нно_0; \quad (9)$$

$$\Delta Нно_{Нз/З} = Нно_{усл2} - Нно_{усл1}; \quad (10)$$

$$\Delta Нно_{З/В} = Нно_{усл3} - Нно_{усл2}; \quad (11)$$

$$\Delta H_{\text{Нп/Пр}} = H_{\text{но}_{\text{усл4}}} - H_{\text{но}_{\text{усл3}}}; \quad (12)$$

$$\Delta H_{\text{Пр/В}} = H_{\text{но}_1} - H_{\text{но}_{\text{усл4}}}; \quad (13)$$

$$\Delta H_{\text{Н}} = H_{\text{но}_1} - H_{\text{но}_0}. \quad (14)$$

Далее изучается динамика состава и структуры отдельных групп налогов. При этом важно для выявления резервов сокращения налоговой нагрузки провести факторный анализ налогов, уплачиваемых организацией. Рассмотрим методику факторного анализа факторов изменения сумм отчислений, уплачиваемых в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь. Факторная модель имеет следующий вид:

$$H_{\text{ФСЗН}} = (\text{ФЗП}_{\text{общ}} - \text{ФЗП}_{\text{необл}}) \times \text{Ст} + (\text{Пут} + \text{Пен}) - (\text{Б} + \text{ДП} + \text{ПБП}) \quad (15)$$

где $H_{\text{ФСЗН}}$ – сумма отчислений в ФСЗН к уплате;

ФЗП – облагаемый фонд заработной платы;

Ст – ставка налога;

Д – доплаты;

НВ – налоговые вычеты;

$\text{ФЗП}_{\text{общ}}$ – общий фонд заработной платы;

$\text{ФЗП}_{\text{необл}}$ – необлагаемый фонд заработной платы;

Пут – путевки;

Пен – пени;

Б – больничные;

ДП – детские пособия;

ПБП – пособия по беременности и услуги на погребение.

Изучение влияния факторов 1-го порядка на изменение суммы ФСЗН к уплате производится методом цепной подстановки, факторов 2-го порядка – методом долевого участия.

Расчет цепочки показателей для изучения факторов 1-го порядка на сумму ФСЗН к уплате производится по следующим формулам:

$$\text{ФСЗН}_0 = \text{ФЗП}_0 \times \text{СТ}_0 + \text{Д}_0 - \text{НВ}_0; \quad (16)$$

$$\text{ФСЗН}_{\text{усл1}} = \text{ФЗП}_1 \times \text{СТ}_0 + \text{Д}_0 - \text{НВ}_0; \quad (17)$$

$$\text{ФСЗН}_{\text{усл2}} = \text{ФЗП}_1 \times \text{СТ}_1 + \text{Д}_0 - \text{НВ}_0; \quad (18)$$

$$\text{ФСЗН}_{\text{усл3}} = \text{ФЗП}_1 \times \text{СТ}_1 + \text{Д}_1 - \text{НВ}_0; \quad (19)$$

$$\text{ФСЗН}_1 = \text{ФЗП}_1 \times \text{СТ}_1 + \text{Д}_1 - \text{НВ}_1. \quad (20)$$

Факторная модель экологического налога за выбросы загрязняющих веществ имеет следующий вид

$$\text{ЭН} = \text{ФСТ} \times \text{СТ} \times \text{Пк} - \text{Лг}, \quad (21)$$

где ФСТ – фактически сожжено топлива,

СТ – ставка;

Пк – понижающий коэффициент;

ЛГ – льготы по налогу.

Расчет влияния факторов на сумму экологического налога производится методом абсолютных разниц:

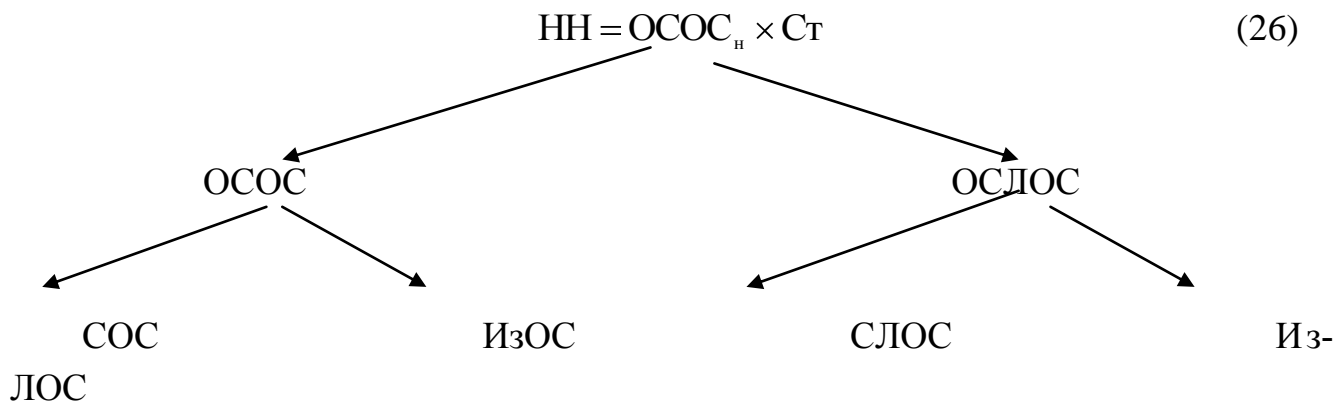
$$\Delta \text{ЭН}_{\text{ФСТ}} = \Delta \text{ФСТ} \times \text{СТ}_0 \times \text{ПК}_0; \quad (22)$$

$$\Delta \text{ЭН}_{\text{СТ}} = \text{ФСТ}_1 \times \Delta \text{СТ} \times \text{ПК}_0; \quad (23)$$

$$\Delta \text{ЭН}_{\text{ПК}} = \text{ФСТ}_1 \times \text{СТ}_1 \times \Delta \text{ПК}; \quad (24)$$

$$\Delta \text{ЭН}_{\text{ЛГ}} = -\Delta \text{ЛГ}. \quad (25)$$

Факторная модель налога на недвижимость имеет следующий вид



где НН – сумма налога на недвижимость к уплате;

ОСОС_n – остаточная стоимость зданий и сооружений, подлежащих налогообложению;

СТ – ставка налога;

ОСОС – остаточная стоимость зданий и сооружений;

ОСЛОС – остаточная стоимость льготированных зданий и сооружений;

ИзОС – износ зданий и сооружений;

СЛОС – стоимость льготированных зданий и сооружений;

ИзЛОС – износ льготированных зданий и сооружений.

Иначе факторная модель налога на недвижимость имеет следующий вид

$$НН=(ОСОС-ОСЛОС) \times C_T; \quad (27)$$

$$НН=(СОС-ИзОС-СЛОС-ИзЛОС) \times C_T. \quad (28)$$

Изучение влияния факторов 1, 2-го порядка на изменение суммы налога на недвижимость к уплате производится методом абсолютных разниц:

$$\Delta НН_{ОСОС_n} = \Delta ОСОС_n \times C_{T_0}; \quad (29)$$

$$\Delta НН_{ОСОС} = \Delta ОСОС \times C_{T_0}; \quad (30)$$

$$\Delta НН_{ОСЛОС} = \Delta ОСЛОС \times C_{T_0}; \quad (31)$$

$$\Delta НН_{ОСОС_{C_T}} = ОСОС_{н1} \times \Delta C_T. \quad (32)$$

Изучение влияния факторов 3-го порядка на изменение суммы налога на недвижимость к уплате производится методом абсолютных разниц:

$$\Delta \text{НН}_{\text{СОС}} = \Delta \text{СОС} \times \text{С}_{\text{T}_0};$$

(33)

$$\Delta \text{НН}_{\text{ИЗОС}} = -\Delta \text{ИЗОС} \times \text{С}_{\text{T}_0};$$

(34)

$$\Delta \text{НН}_{\text{СЛОС}} = -\Delta \text{СЛОС} \times \text{С}_{\text{T}_0};$$

(35)

$$\Delta \text{НН}_{\text{ИЗЛОС}} = -\Delta \text{ИЗЛОС} \times \text{С}_{\text{T}_0}. \quad (36)$$

Факторная модель 1-го порядка по налогу на добавленную стоимость имеет следующий вид

$$\text{НДС} = \sum (\text{НБ} \times \text{С}_{\text{T}}) - \text{НВ}, \quad (37)$$

где НБ – налогооблагаемая база;

С_T – ставка;

НВ – налоговые вычеты.

Расчет показателей для изучения факторов 1-го порядка на сумму НДС к уплате производится по следующим формулам

$$\text{НДС}_0 = \sum (\text{НБ}_0 \times \text{С}_{\text{T}_0}) - \text{НВ}_0; \quad (38)$$

$$\text{НДС}_{\text{усл1}} = \sum (\text{НБ}_1 \times \text{С}_{\text{T}_0}) - \text{НВ}_0; \quad (39)$$

$$\text{НДС}_{\text{усл2}} = \sum (\text{НБ}_1 \times \text{С}_{\text{T}_1}) - \text{НВ}_0; \quad (40)$$

$$\text{НДС}_1 = \sum (\text{НБ}_1 \times \text{С}_{\text{T}_1}) - \text{НВ}_1. \quad (41)$$

Факторами второго порядка являются:

- изменение сумм оборотов, облагаемых по ставке НДС 20%;
- изменение сумм оборотов, облагаемых по ставке НДС 10%;
- изменение сумм оборотов облагаемых по ставке НДС 0%.

Аналогичным образом можно строить факторные модели по другим видам налогов и сборов, что позволит на уровне конкретной организации выработать мероприятия по оптимизации налоговой нагрузки. Оптимизация налоговой нагрузки на предприятие осуществляется за счет планирования, которое становится более эффективным при подробном изучении факторов, влияющих на налоговые платежи организации. Налоговое планирование применительно к конкретному виду деятельности или определенной организационно-правовой форме позволяет сократить налоговые платежи, а освобожденные средства можно инвестировать в развитие бизнеса. В этой связи, предложенная методика расчета налоговой нагрузки носит прикладной характер и может использоваться субъектами хозяйствования для повышения эффективности их хозяйственной деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Винокурова, Т.П. Экономическая сущность налогов как объекта бухгалтерского учёта и анализа и их классификация для целей управления / Т.П. Винокурова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2008. – № 10. – С.40–44.

2. Винокурова, Т.П. Показатели анализа и оценки налогообложения организаций Республики Беларусь и их совершенствование / Т.П. Винокурова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2007. – № 4. – С.45–48.

3. Винокурова, Т.П. Современные методики прогнозного анализа налогов, других обязательных платежей в бюджет и разработка обоснованных управленческих решений по оптимизации налогообложения / Т.П. Винокурова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2006. – № 12. – С.7–11.

4. Винокурова, Т.П. Факторный анализ показателя налоговой нагрузки / Т.П. Винокурова // Бухгалтерский учёт и анализ. – 2005. – № 11. – С.21–25.

В статье рассматривается методика факторного анализа общей налоговой нагрузки организации и по отдельным группам налогов в зависимости от источника их уплаты, которая позволяет на уровне конкретной организации выработать мероприятия по оптимизации налоговой нагрузки.

In the article author examines the methodology of factor analysis of organization's tax burden in general and separately by tax groups depending on source of payment, which allows to work out measures to optimize tax burden in specific organization.