

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 336.22

АНАЛИЗ ПРИМЕНЯЕМЫХ В ПРАКТИКЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

И.А. КИСЕЛЬ

*Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь*

Введение. Эффективность управления налогами на предприятии выражается в степени достижения поставленных целей. Поскольку главной финансовой целью бизнеса является увеличение прибыли, обеспечивающей наращивание его рыночной стоимости и богатство собственников, то и результативность налогового менеджмента должна оцениваться полученной предприятием прибылью. И хотя влияние налогов на величину прибыли однозначно, следует принимать во внимание, что на нее воздействует также большое количество других факторов, таких как объем продаж и уровень отпускных цен, размер и структура издержек производства и др. Эти факторы формируют налогооблагаемые базы и определяют размеры начисляемых платежей в бюджет, уменьшение которых может стать следствием падения объемов производства, реализации продукции и самой прибыли. Следовательно, минимум налогов служит критерием результативности налогового менеджмента лишь при условии достижения запланированного размера прибыли.

Сложность и многофакторность взаимосвязей финансовых показателей деятельности предприятий обусловили множество мнений и вариантов определения критерия оптимальности налогообложения, который, в конечном счете, сводится к более низкой налоговой нагрузке.

Существующие подходы к расчету налоговой нагрузки на уровне субъектов хозяйствования основываются на определении доли налоговых платежей в валовой выручке (Т.П. Винокурова, В.Г. Пансков и другие), добавленной стоимости (Е.С. Вылкова, М. Петрова, Т.В. Пищик и другие). Видные российские исследователи В.В. Ковалев, Н.И. Малис, Ю.А. Лукаш и многие другие при расчете налогового бремени практикуют сопоставление сумм начисленных налогов с конкретными источниками их уплаты. Аналитическое значение всех применяемых в анализе показателей налоговой нагрузки не подлежит сомнению. Однако данные показатели носят частный характер, а потому ни один из них не может служить обобщающим критерием результативности налогового менеджмента.

Недостаточное методическое развитие анализа налогообложения, отсутствие методики расчета налоговой нагрузки как показателя эффективности управления налогами на уровне плательщика, учитывающего структуру выручки, взаимозависимость налогооблагаемых баз отдельных налогов, мультипликативность влияния величины налогового обязательства на общий финансовый результат указывают на необходимость дальнейших исследований в таком важном как с теоретической, так и с практической точки зрения направлении. Данные положения предопределили актуальность данного исследования.

Результаты и их обсуждение. В практике при расчете уровня налоговой нагрузки на бизнес как критерия оптимальности налогообложения в целом и показателя налогового менеджмента в частности применяются разные подходы к формированию и числителя, и знаменателя данного относительного показателя. В числителе используют:

- сумму начисленных либо уплаченных предприятием налогов;
- всю сумму обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, включая штрафные санкции и пени, взимаемые за нарушение налогового законодательства;
- конкретные виды налогов;
- группы налоговых платежей, объединенные по общим признакам.

В знаменателе чаще всего используются показатели:

- выручка;
- общая сумма денежных доходов;
- прибыль;

- чистая прибыль после налогообложения;
- другие (Таблица 1).

Таблица 1 – Показатели налоговой нагрузки

Показатель	Алгоритм расчета показателя
1. Налогоемкость денежных доходов (выручки от реализации товаров (работ, услуг))	Совокупные налоговые издержки / Общая сумма денежных доходов (выручки от реализации товаров (работ, услуг))
2. Коэффициент налогообложения выручки от реализации	Сумма оборотных налогов / Выручка от реализации
3. Коэффициент налогообложения затрат	Налоговые издержки, относимые на затраты / Совокупные затраты
4. Коэффициент налогообложения прибыли	Налоговые издержки, относимые на прибыль / Прибыль
5. Общий коэффициент результативности налогообложения	Чистая прибыль / Совокупные налоговые издержки

Каждый из представленных в таблице общих (налогоемкость доходов) и частных показателей (коэффициент налогообложения выручки от реализации, налогообложения затрат, налогообложения прибыли, результативность налогообложения) налоговой нагрузки отражает отдельную сторону системы налогообложения организаций, и необходимость их расчета не подвергается сомнению.

Из перечисленных коэффициентов наиболее общее представление об уровне налоговых изъятий у предприятий в бюджет дает показатель налоговой нагрузки, рассчитываемый как отношение всех начисленных налогов к выручке от реализации товаров (работ, услуг). Его динамика отражает тенденцию роста (снижения) совокупного налогового бремени, возлагаемого на хозяйствующие субъекты, и поэтому он используется аналитиками Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь [1]. Данный показатель в качестве критерия степени налогообложения считают целесообразным использовать ряд авторов научных исследований, проводимых в области налогового менеджмента: Е.В. Анчурина [2], Т.П. Винокурова, В.Г. Пансков [4] и др. Они обосновывают это тем, что выручка является обобщающим показателем производства и реализации продукции, а ее сумма, в первую очередь, направляется на уплату обязательных платежей в форме налоговых изъятий.

Признавая аналитическую значимость показателя налоговой нагрузки денежных доходов предприятия (или выручки от реализации товаров (работ, услуг)), считаем необходимым заметить, что при его расчете не учитываются такие важные обстоятельства, как структура самой выручки, состав налоговых платежей, разнонаправленность изменений каждого из них под влиянием соответствующих факторов. Кроме того, поскольку не соизмеряется сумма налогов с конкретными источниками их уплаты, то, по существу, не дается и характеристика напряженности налоговых обязательств. Следовательно, применение данного показателя в качестве единственного критерия достижения эффекта в управлении налогами, на наш взгляд, малопродуктивно.

Практику сопоставления сумм начисленных налогов с конкретными источниками их уплаты (коэффициенты 2–5 в таблице 1) поддерживают многие исследователи [5, 6, 7, 8]. Такой подход вполне обоснован, так как он позволяет конкретизировать анализ воздействия отдельных групп налогов на доходы, расходы, прибыль предприятия. Однако оценка результативности налогового менеджмента на основе динамики каждого показателя не отражает совокупного эффекта. Для его получения требуются специальные расчеты, в которых необходимо учитывать взаимозависимость налогооблагаемых баз отдельных налогов, а соответственно, их сумм и мультипликативного влияния на общий финансовый результат. Расчет интегрированного показателя совокупной налоговой нагрузки получается довольно сложным, трудоемким и потому малоэффективным.

Некоторые авторы научных публикаций в области налогов считают, что обобщающий уровень налоговой нагрузки на предприятие правильнее определять исходя из соотношения суммы всех налогов с добавленной стоимостью, так как последняя является реальным источником их уплаты [7, 9, 10].

Теоретически добавленная стоимость отражает экономический продукт, созданный на конкретном предприятии как часть валового внутреннего продукта страны. Она представляет собой ту часть выручки от реализации произведенной продукции, которая является источником собственного дохода предприятия и источником уплаты налоговых платежей в государственный бюджет. Сопоставление сумм налоговых платежей и добавленной стоимости, безусловно, отразит уровень налогового бремени. В этом аспекте предлагаемый авторами показатель согласуется также с существующим методом оценки налоговой нагрузки на макроуровне – отношение суммы налогов к сумме внутреннего валового продукта. Однако практически в качестве критерия результативности налогового менеджмента его целесообразно применять преимущественно на стадии создания бизнеса для сопоставления величины налогового бремени в различных отраслях и типах производства с проекцией на финансовый результат.

Мы попытались оценить методическую ценность применения такого подхода в системе налогового менеджмента, сопоставляя налоговые последствия деятельности предприятий с различным уровнем добавленной стоимости (Таблица 2).

Таблица 2 – Сравнительный расчет налоговой нагрузки на выручку от реализации, добавленную стоимость и прибыль предприятий, ден. ед.

Показатель	Предприятие 1	Предприятие 2	гр.3 в % к гр.2
1	2	3	4
1. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без НДС	200	200	100
2. Затраты:	103,5	131,5	127,1
а. Материальные, включая амортизацию	90	10	11,1
б. Оплата труда	10	90	900
в. Обязательные взносы в государственный внебюджетный Фонд социальной защиты населения и взносов на (стр.2бх0,346)	3,5	31,5	900
3. Прибыль (стр.1–стр.2)	96,5	68,5	71,0
4. Рентабельность (стр.3/стр.2х100), %	93,2	52,1	55,9
5. Налог на прибыль (стр.3х0,18)	17,4	12,3	70,7
6. Добавленная стоимость (стр.2б+стр.2в+стр.3)	110	190	172,7
7. НДС (стр.6х0,2)	22	38	172,7
8. Всего платежей (без учета налогов, относимых на себестоимость) (стр.5+стр.7)	39,4	50,3	127,7
9. Налоги в выручке от реализации товаров (работ, услуг) без НДС (стр.8/стр.1х100), %	19,7	25,1	127,4
10. Налоги в добавленной стоимости (стр.8/стр.6х100), %	35,8	26,5	74,0
11. Налоги в прибыли (стр.8/стр.3х100), %	40,8	73,4	179,9

Расчет наглядно иллюстрирует тот факт, что предприятия с высоким уровнем добавленной стоимости несут повышенную налоговую нагрузку по сравнению с материалоемкими производствами как на собственную выручку без НДС (более чем в 1,2 раза), так и на прибыль (более чем в 1,7 раз) и имеют при этом почти наполовину меньшую рентабельность.

Данный вывод основан на логическом построении ситуации, когда в сопоставление принята различная величина добавленной стоимости без учета ее структуры. На практике структура добавленной стоимости также влияет на объем налоговых платежей, поскольку они включаются в ее состав.

Для объективной оценки предлагаемой методики анализа уровня налоговой нагрузки на добавленную стоимость мы провели соответствующие расчеты на показателях ведущих полесских предприятий (Таблица 3).

Таблица 3 – Сравнительный расчет налоговой нагрузки на выручку от реализации, добавленную стоимость предприятий за 2013 год, млн руб.

Показатель	Предприятие А	Предприятие Б	Соотношение показателей предприятия А и предприятия Б, раз
1	2	3	4
1. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без НДС	18255	162141	8,9
2. Затраты – всего	17982	158580	8,8
в том числе			
а. Материальные затраты, включая амортизацию	15824	71361	4,5
3. Добавленная стоимость (стр.1–стр.2а)	2431	70980	29,2
4. Доля добавленной стоимости в выручке от реализации товаров (работ, услуг) без НДС (стр.3/стр.1х100), %	13	43	3,3
5. Налоги и сборы, относимые на затраты (налог на недвижимость, налог на землю, экологический налог, обязательные взносы в государственный внебюджетный Фонд социальной защиты населения и взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний)	575	14971	26
6. Прибыль от реализации товаров (работ, услуг) (стр.1–стр.2)	273	3561	13
7. Налог на прибыль (стр.6х0,18)	49	641	13
8. Всего налоговых платежей без НДС (стр.5+стр.7)	624	15612	25
9. Чистая прибыль (стр.6–стр.7)	224	2920	13
10. Рентабельность реализованной продукции (стр.9/стр.2х100), %	1,2	1,8	1,5
11. Доля налоговых платежей в добавленной стоимости (стр.8/стр.3х100), %	25,7	22,0	0,9
12. Доля налоговых платежей в выручке от реализации товаров (работ, услуг) (стр.8/стр.1х100), %	3,4	9,6	2,8
13. Соотношение налоговых платежей без НДС и прибыли от реализации товаров (работ, услуг) (стр. 8/стр.6)	2,3	4,4	1,9

Из приведенных показателей видно, что Предприятие Б по объемам реализации продукции и затрат на реализуемую продукцию почти в девять раз превосходит Предприятие А, а по величине добавленной стоимости превышает его в 29,2 раза, что обусловлено различиями в структуре самих затрат. Соответственно, сумма налоговых платежей на Предприятии Б почти на столько же (в 25 раз) выше, чем на Предприятии А. Поэтому если оценивать налоговую нагрузку на добавленную стоимость по обоим предприятиям, то она различается не существенно (25,7 % и 22,0 %). Однако вывод о равенстве уровня налогообложения предприятий не соответствует действительности, так как процент налоговых изъятий (без учета НДС) из выручки от реализации у Предприятия Б в 2,8 раза выше, чем у Предприятия А. Прямого влияния на получаемую предприятиями прибыль и рентабельность производства данная ситуация также не оказывает, поэтому в качестве критерия

результативности налогообложения показатель налоговой нагрузки на добавленную стоимость для действующих предприятий нецелесообразен, а для общего анализа он малопродуктивен.

В то же время приведенные в таблице 3 сопоставления могут служить весомым фактором при решении вопроса о сфере размещения капитала. С налоговых позиций аргументы свидетельствуют не в пользу наукоемких производств с высокой долей затрат на оплату труда в себестоимости продукции, а соответственно, и значительным удельным весом добавленной стоимости в составе выручки от реализации. Налоговое законодательство в данном случае вступает в противоречие с установленным направлением развития национальной экономики.

Из общей совокупности налоговых платежей предприятий косвенные (оборотные) налоги при анализе принято выделять в самостоятельную группу, определяя их уровень в источнике уплаты – выручке от реализации товаров (работ, услуг).

В идеале уплата НДС и акцизов должна перекладываться на потребителей товаров и не сказываться на финансовом результате работы товаропроизводителей. Но в действительности нейтральность косвенных налогов подтверждается только в условиях неэластичности рыночного спроса на товары, когда производитель, устанавливая цену товара, включает в нее в полном объеме косвенные налоги, перекладывая их уплату на покупателей. В большинстве же случаев при эластичном спросе на товары и под влиянием конкуренции существенную часть косвенного налога вынужден нести производитель за счет уменьшения собственной прибыли. Задачей налогового менеджмента является проведение постоянного мониторинга указанных обстоятельств и принятие соответствующих регулирующих решений.

Основываясь на уровне и динамике рассмотренных показателей можно с различной степенью детализации в зависимости от поставленной управленческой задачи оценить применяемую систему налогообложения и сделать выводы о направлениях ее совершенствования. Поэтому в процессе проведения всестороннего налогового анализа целесообразность их использования очевидна. Однако каждый из рассмотренных выше показателей носит частный характер, а потому не может служить обобщающим критерием эффективности налогового менеджмента на предприятии.

Любой критерий должен отражать степень достижения поставленной цели. В налоговом менеджменте такой финансовой целью является снижение налоговой нагрузки при одновременном росте чистой прибыли, остающейся у предприятия после налогообложения. В связи с этим предлагаемая методика анализа воздействия всей совокупности налогов, подлежащих уплате хозяйствующим субъектом в бюджет, на получаемую им прибыль основывается на том аргументе, что прибыль является фактическим источником уплаты не только налогов, для исчисления которых она служит налогооблагаемой базой, но и платежей, относимых на издержки производства, так как их суммы напрямую уменьшают ее размер.

Подобный подход используется при расчете совокупной налоговой нагрузки Всемирным банком, который соотносит налоговые платежи с коммерческой прибылью. При этом коммерческую прибыль он рассчитывает как объем продаж минус себестоимость реализованной продукции, минус валовая заработная плата, минус административные расходы, минус прочие расходы, минус резервы, плюс прирост капитала (в результате продажи имущества), минус процентные расходы, плюс процентные доходы и минус коммерческая амортизация [11].

Взяв за основу идею Всемирного банка, мы адаптировали ее к отечественным условиям бухгалтерского и налогового учета. Для сопоставимости показателей, пользуясь данными бухгалтерского учета, увеличиваем прибыль от реализации товаров (работ, услуг) на сумму налоговых платежей, по Налоговому кодексу включаемых в затраты, и получаем в результате расчетную прибыль (Π_p). Причем прибыль от реализации товаров (работ, услуг) определяется аналогично прибыли для целей обложения налогом на прибыль – как разница между выручкой от реализации товаров (работ, услуг), НДС, начисленному по оборотам по реализации продукции, и затратами, учитываемыми при налогообложении. Отношение совокупности всех налогов, непосредственно воздействующих на величину прибыли (обязательные взносы в государственный внебюджетный Фонд социальной защиты населения и взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, экологический налог, налог за добычу (изъятие) природных ресурсов, налог на недвижимость, земельный налог) (Π_z) и уплачиваемых за счет прибыли (налог на прибыль, налог на недвижимость по объектам сверхнормативного незавершенного строительства, а также земельный налог, рассчитанный с применением к ставке налога повышающего коэффициента 10) (Π_p), к сумме расчетной прибыли (Π_p), выраженной в процентах, отразит реальный уровень ее налогового изъятия в государственный бюджет (Π_n) (1).

$$H_n = \frac{H_3 + H_{II}}{Pr} \times 100$$

В представленной формуле расчета налоговой нагрузки не участвуют суммы косвенных налогов, уплата которых перелagается на покупателя продукции. Однако их воздействие на размер валовой прибыли при рассмотренных выше ситуациях ценообразования отразится соответствующим образом и на уровне налоговой нагрузки на расчетную прибыль. Кроме этого, при расчете налоговой нагрузки мы не учитываем влияние внереализационных доходов и расходов, которые непосредственно не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг) в силу их незначительного влияния на конечный финансовый результат деятельности предприятия.

Предлагаемый показатель позволяет с полной достоверностью судить о степени и динамике изменения налогового бремени, которое несет налогоплательщик, и об общей результативности управления налогами на предприятии. Его преимуществами по сравнению с другими показателями налоговой нагрузки являются:

- универсальность для любых типов производств и для различных режимов налогообложения (общего и особых режимов налогообложения, предусмотренных Налоговым кодексом Республики Беларусь);

- полнота учета налоговых платежей;

- показательность с точки зрения факторного анализа.

Частные показатели доли изъятий конкретных налогов из установленных законом источников могут применяться при необходимости углубленного анализа факторов, повлиявших на сложившуюся тенденцию роста или уменьшения налоговой нагрузки на прибыль в целях принятия обоснованных решений в направлении оптимизации налоговых платежей.

Выводы. Учитывая, что цель налогового менеджмента состоит в снижении налоговой нагрузки при одновременной максимизации прибыли и той ее части, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты налогов, критерием степени достижения данной цели является показатель уровня совокупной налоговой нагрузки (без сумм косвенных налогов) на расчетную прибыль, в состав которой входит прибыль от реализации товаров (работ, услуг) и налоговые платежи, включаемые по налоговому учету в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли.

Предложенная методика анализа данного показателя аргументирована тем, что прибыль является фактическим источником уплаты не только налогов, для исчисления которых она служит налогооблагаемой базой, но и платежей, относимых на издержки производства, так как их суммы напрямую уменьшают ее размер. Исчисление налоговой нагрузки на расчетную прибыль обеспечит менеджерам получение достоверной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

Для углубленного анализа внешних и внутренних факторов, повлиявших на изменение общего уровня налогового бремени предприятия, целесообразно использовать также частные показатели, отражающие изменения налоговой нагрузки отдельных налогов на источники их уплаты по налоговому учету.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гюрджан, В.А. Налоги в Республике Беларусь : теория и практика в цифрах и коммент. / В.А. Гюрджан, Н.Э. Масинкевич, В.В. Шевцова ; под общ. ред. В.А. Гюрджан. – Минск : Светоч, 2002. – 256 с.
2. Анчурина, Е.В. Оптимизация налогообложения : учеб.–практ. пособие / Е.В. Анчурина. – М. : Ось–89, 2003. – 294 с.
3. Винокурова, Т.П. Показатели анализа и оценки налогообложения организаций Республики Беларусь / Т.П. Винокурова // Бухгалт. учет и анализ. – 2007. – № 4. – С. 45–48.
4. Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учеб. для вузов / В.Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 493 с.
5. Лукаш, Ю.А. Оптимизация налогов. Методы и схемы / Ю.А. Лукаш. – М. : ГроссМедиа, 2006. – 384 с.
6. Малис, Н.И. Налоговый учет : учеб. пособие / Н.И. Малис, А.В. Толкушкин. – М. : Магистр, 2011. – 572 с.
7. Пищик, Т.В. Методика расчета налогового бремени в современных условиях в Беларуси и России / Т.В. Пищик // Бухгалт. учет и анализ. – 2004. – № 4. – С. 19–23.
8. Кирина, Л.С. Налоговый менеджмент в организациях : учебник для магистров / Л.С. Кирина, Н.А. Горохова. – М. : Издательство Юрайт, 2014. – 279 с.
9. Кирова, Е.А. Налоговая нагрузка: как ее определить? / Е.А. Кирова // Финансы. – 2009. – № 4. – С. 29–33.

10. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование : учебник / Е.С. Вылкова. – М. : ЮРАЙТ, 2011. – 639 с.
11. Налогообложение // Doing Business [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://russian.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>. – Дата доступа : 02.03.2014.

THE ANALYSIS OF INDICATORS OF PRODUCTIVITY OF TAX MANAGEMENT AT THE ENTERPRISE APPLIED IN PRACTICE

I.A. KISEL

Summary

In article existing approaches of definition of tax loading at microlevel are considered, their merits and demerits are revealed. The design procedure of tax loading based on correlation of the sums subject payment in the budget and off-budget funds of tax payments, with settlement profit which is understood as profit on realization of the goods (works, services), increased by size of the taxes and tax collections carried under tax laws on expenses, profits considered at the taxation is offered.

Keywords: tax management, payer of taxes and fees, net income, tax burden

© Кисель И.А.

Поступила в редакцию 22 сентября 2014г.