

Отримані результати моделювання витрат будуть тими альтернативними варіантами управлінських рішень, що дозволяють прогнозувати передбачуваний вплив на мету можливих альтернатив, аналізувати й оцінювати їх, а також контролювати ступінь досягнення мети. Цим характеризується заключний етап впровадження системи внутрішнього економічного контролю в управлінський комплекс промислових підприємств.

Таким чином, щоб у повній мірі використовувати потенціал внутрішнього економічного контролю на українських підприємствах, необхідно перебудувати планування, облік і аналіз господарської діяльності відповідно до сучасних вимог. Даний процес усе активніше розширюється по мірі розвитку й удосконалювання виробництва, підвищення на більш якісний рівень системи управління підприємства.

Література: 1. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малога, Н. І. Петренко. — Житомир: ЖГП, 2000. — 512 с. 2. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль у ринковій економіці: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 224с. 3. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. Монографія. — К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. — 360 с. 4. O'Sullivan, M. A. Contests for Corporate Control: Corporate Governance and Economic Performance in the United States and Germany. — Oxford, UK: Oxford University Press, 2001. 5. Olve, N.-G., Roy, J. and Wetter, M. Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard. — Chichester, UK: John Wiley & Sons Ltd, 2000.

Стаття надійшла до редакції
22.11.2004 р.

УДК 336.22

Карпова В. В.

РАСЧЕТ ПРЕДЕЛЬНЫХ ЗНАЧЕНИЙ ПОКАЗАТЕЛЯ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

In the article the exist theory of settlement the determinant tax burden enterprise is introduced. The authors proposed theory of settlement the determinant tax burden for enterprises using various taxation systems and conditions of settlement the limit that significance this determinant is also expounded.

В современных условиях для обеспечения стабильного функционирования предприятия особое место занимает анализ уровня налогового бремени

предприятия и определение на его основе направлений оптимизации налоговых расходов.

На данный момент отечественными и зарубежными учеными разработано несколько методик расчета показателя налогового бремени [1 – 3]. В частности, Государственной налоговой администрацией Украины предложена методика расчета налогового бремени по соотношению общей суммы налогов к сумме валового дохода предприятия [1], Департаментом налоговых реформ Министерства финансов России используется методика расчета показателя налогового бремени исходя из отношения общей суммы налогов к объему выручки предприятия [2].

Существуют также методики расчета показателя налогового бремени на основе соотношения суммы налогов с прибылью предприятия, среднегодовой валютой баланса, среднегодовой суммой собственного капитала, себестоимостью реализованных товаров и др. [2 – 3].

Данные методики в определенной мере могут быть использованы для анализа налогового бремени предприятия, однако к их недостаткам можно причислить невозможность сравнения уровня налогового бремени на предприятиях, работающих в различных условиях хозяйствования.

Кроме того, заслуживает внимания позиция авторитетных российских ученых И. И. Янжула и М. Н. Соболева [4] в том, что с экономической точки зрения, источником уплаты налоговых платежей выступает добавленная стоимость, созданная предприятием, в связи с чем сопоставление суммы налоговых платежей целесообразно производить с данным показателем.

Исходя из вышесказанного, для проведения сравнительного анализа налогового бремени на нескольких предприятиях, по мнению автора, наиболее приемлема методика расчета налогового бремени, разработанная Е. А. Кировой [2, с. 56 – 58].

В данной методике показатель налогового бремени определяется по формуле:

$$НБ = \frac{Н}{ДС} \times 100, \quad (1)$$

где НБ — показатель налогового бремени предприятия, %;

Н — общая сумма налогов предприятия, грн.;

ДС — добавленная стоимость, созданная предприятием, грн.

Показатель добавленной стоимости вычисляется по формуле:

$$ДС = Т + Н_t + П + Н, \quad (2)$$

где Т — расходы на оплату труда, грн.;

Н_t — начисления на фонд платы труда (взносы на социальное страхование), грн.;

П — прибыль от реализации товаров (работ, услуг), грн.;

Н — общая сумма налогов предприятия, грн.

В то же время в представленном виде показатель налогового бремени, рассчитанный по методике Е. А. Кировой, не отражает необходимые для проведения анализа налогового бремени предприятия предельных значений налоговой нагрузки для любого предприятия.

Поэтому целью данного исследования выступает определение предельных значений показателя налогового бремени предприятия с помощью методов математического моделирования.

Расчет предельных значений налогового бремени, по мнению автора, можно вычислить путем преобразования формулы (1). При этом для вычисления предельных значений показателя налогового бремени по данной методике необходимо пропустить некоторые допущения:

1) налогооблагаемая прибыль равна прибыли, рассчитанной по данным бухгалтерского учета;

2) расчет налогового бремени производится за достаточно продолжительный период времени (год и более), что позволяет нивелировать влияние временных разниц в исчислении объектов налогообложения по данным налогового и бухгалтерского учетов;

3) плательщик налога на добавленную стоимость приобретает товары (работы, услуги) только по цене с НДС;

4) предприятие работает с прибылью и не имеет налоговых льгот.

Модифицированные формулы расчета налогового бремени будут варьироваться в зависимости от вида уплачиваемых налоговых платежей и формы налогообложения предприятия.

В частности, формула для расчета налогового бремени прибыльного предприятия, находящегося на общей системе налогообложения, с уплатой НДС будет иметь следующий вид:

$$\square\square = \frac{\text{НДС} + \text{НП} + \square\square + \text{Нпр}}{\square\square + \text{Пп} + \square} \times 100, \quad (3)$$

где НДС — налог на добавленную стоимость, грн.;

НП — налог на прибыль, грн.;

Нпр — прочие налоговые платежи предприятия, грн.;

Пп — прибыль после налогообложения, грн.

Выразим налоговые платежи предприятия через показатели прибыли после налогообложения, расходов на оплату труда и прочих налогов, а затем подставим полученные значения в формулу (3), которая после преобразований примет следующий вид:

$$\square\square = \frac{0,656 \times T + 0,6 \times \text{Пп} + 1,2 \times \text{Нпр}}{1,656 \times T + 1,6 \times \text{Пп} + 1,2 \times \text{Нпр}} \times 100. \quad (4)$$

Для вычисления предельных значений показателя налогового бремени смоделируем ситуацию,

при которой показатель расходов на оплату труда стремится к бесконечности, а показателями прибыли после налогообложения и прочих налогов можно пренебречь. Тогда предел налогового бремени по расходам на оплату труда составит значение:

$$\begin{aligned} \lim_{T \rightarrow \infty} (\text{НБ}_T) &= \\ &= \frac{0,656 \times \frac{T}{T} + 0,6 \times \frac{\text{Пп}}{T} + 1,2 \times \frac{\text{Нпр}}{T}}{1,656 \times \frac{T}{T} + 1,6 \times \frac{\text{Пп}}{T} + 1,2 \times \frac{\text{Нпр}}{T}} \times \\ &\times 100 = \frac{0,656}{1,656} \times 100 = 39,61\%. \end{aligned} \quad (5)$$

Теперь предположим, что показатель прибыли после налогообложения предприятия стремится к бесконечности, а показателями расходов на оплату труда и прочих налогов можно пренебречь.

В этой ситуации предел налогового бремени по прибыли после налогообложения будет равен:

$$\begin{aligned} \lim_{\text{Пп} \rightarrow \infty} (\text{НБ}_\text{п}) &= \\ &= \frac{0,656 \times \frac{T}{\text{Пп}} + 0,6 \times \frac{\text{Пп}}{\text{Пп}} + 1,2 \times \frac{\text{Нпр}}{\text{Пп}}}{1,656 \times \frac{T}{\text{Пп}} + 1,6 \times \frac{\text{Пп}}{\text{Пп}} + 1,2 \times \frac{\text{Нпр}}{\text{Пп}}} \times \\ &\times 100 = \frac{0,6}{1,6} \times 100 = 37,5\%. \end{aligned} \quad (6)$$

И, наконец, смоделируем вариант, при котором показатель прочих налогов предприятия стремится к бесконечности, а показателями прибыли после налогообложения и расходов на оплату труда можно пренебречь:

$$\begin{aligned} \lim_{\text{Нпр} \rightarrow \infty} (\text{НБ}_\text{н}) &= \\ &= \frac{0,656 \times \frac{T}{\text{Нпр}} + 0,6 \times \frac{\text{Пп}}{\text{Нпр}} + 1,2 \times \frac{\text{Нпр}}{\text{Нпр}}}{1,656 \times \frac{T}{\text{Нпр}} + 1,6 \times \frac{\text{Пп}}{\text{Нпр}} + 1,2 \times \frac{\text{Нпр}}{\text{Нпр}}} \times 100 = \\ &= \frac{1,2}{1,2} \times 100 = 100\%. \end{aligned} \quad (7)$$

Как видим, наибольшее значение составляет показатель налогового бремени, приведенный по прочим налогам (100%), наименьшее — показатель, приведенный по прибыли после налогообложения (37,5%). На основании этого можно сделать вывод, что увеличение удельного веса прочих налогов в добавленной стоимости предприятия приводит к увеличению его налогового бремени.

В то же время следует отметить, что прочие налоговые платежи предприятия, как правило, составляют не более 5% от общей суммы налоговых платежей, исходя из чего эмпирическим путем можно вычислить среднее значение показателя налогового

бремени, которое для прибыльного предприятия — плательщика НДС — составляет 41 – 47% от добавленной стоимости предприятия. Минимальное же значение налогового бремени на таком предприятии равно 37,5% от добавленной стоимости предприятия.

Для неплательщика НДС, находящегося на общей системе налогообложения, формула расчета налогового бремени будет иметь следующий вид:

$$\square\square = \frac{0,38 \times T + 0,333 \times \Pi_{\text{п}} + \text{Нпр}}{1,38 \times T + 1,333 \times \Pi_{\text{п}} + \text{Нпр}} \times 100. \quad (8)$$

Полученные на основании данной формулы предельные значения налогового бремени составят:
предел по показателю расходов на оплату труда — 27,53%;

предел по показателю прибыли после налогообложения — 24,98%;

предел по показателю прочих налогов — 100%.

На основании проведенных расчетов можно заключить, что величина показателя налогового бремени для прибыльного предприятия, находящегося на общей системе налогообложения, — неплательщика НДС — в среднем составляет 28 – 32% от добавленной стоимости предприятия, а минимальное значение налогового бремени равно 24,98% от добавленной стоимости предприятия.

Для предприятия, находящегося на упрощенной системе налогообложения с уплатой единого налога по ставке 10%, показатель налогового бремени может быть рассчитан по формуле:

$$\square\square = \frac{0,122 \times T + 0,111 \times \Pi_{\text{п}} + 0,111}{1,122 \times T + 1,111 \times \Pi_{\text{п}} + 1,111} \times \frac{\text{Нпр} + 0,111 \times (M + A)}{\text{Нпр} + 0,111 \times (M + A)} \times 100, \quad (9)$$

где M — материальная составляющая себестоимости товаров (работ, услуг), грн.;

A — амортизация основных фондов и нематериальных активов, грн.

Соответственно, предельные значения налогового бремени будут определяться так:

1) предел по показателю расходов на оплату труда — 10,87%;

предел по показателю прибыли после налогообложения — 10%;

предел по показателю прочих налогов — 100%.

Проведенные исследования показывают, что средняя величина показателя налогового бремени для предприятия, находящегося на уплате 10% единого налога, составляет 15 – 25% от добавленной стоимости предприятия, а минимальная величина налогового бремени равна 10% от добавленной стоимости предприятия.

Показатель налогового бремени для предприятия, находящегося на уплате 6% единого налога, может быть определен по формуле:

$$\square\square = \frac{0,306 \times T + 0,293 \times \Pi_{\text{п}} + 1,293}{1,306 \times T + 1,293 \times \Pi_{\text{п}} + 1,293} \times \frac{\text{Нпр} + 0,078 \times (M + A)}{\text{Нпр} + 0,078 \times (M + A)} \times 100. \quad (10)$$

Тогда предельные значения налогового бремени будут определяться следующим образом:

1) предел по показателю расходов на оплату труда — 23,43%;

предел по показателю прибыли после налогообложения — 22,66%;

предел по показателю прочих налогов — 100%.

Среднее значение показателя налогового бремени для предприятия, находящегося на уплате единого налога по ставке 6%, составляет 25 – 31% от добавленной стоимости предприятия, а минимальное — 22,66% от добавленной стоимости предприятия.

Сделаем выводы. В процессе проведенного исследования на основе методики Е. А. Кировой автором данной статьи были разработаны формулы расчета показателя налогового бремени для предприятий, находящихся на различных системах налогообложения, и определены предельные величины данного показателя. Полученные результаты могут быть использованы в сравнительном анализе уровня налогового бремени различных предприятий и определении эффективности налоговой политики предприятия. В частности, отклонение показателя налогового бремени предприятия от минимального значения отражает резерв для проведения мероприятий по налоговому планированию, а превышение среднего значения данного показателя свидетельствует о необходимости принятия мер по оптимизации налоговой политики предприятия.

Кроме того, одним из направлений использования предложенной методики расчета налогового бремени является анализ и выбор оптимального варианта налогообложения предприятия в конкретных условиях хозяйствования предприятия, что будет выступать направлением дальнейших исследований.

Литература: 1. Приказ ГНАУ от 12.08.2004 г. №471 "Об утверждении порядка рассмотрения плательщиков налогов по категориям внимания и их сопровождения" // Бухгалтер. — 2004. — №37. — С.5 – 21. 2. Злобина Л. А. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учебное пособие / Л. А. Злобина, М. М. Стажкова — М.: Академический проект, 2003. — 240 с. 3. Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія / А. Г. Загородній, А. В. Єлісєєв. — Львів: Центр бізнес-сервісу, 2003. — 152 с. 4. Пушкарєва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 256 с.

Стаття надійшла до редакції
24.12.2004 р.