

РАЗВИТИЕ ПРОГНОЗНОГО АНАЛИЗА НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ

В статье предлагается методика прогнозного анализа налоговых платежей в условиях неопределенности на основе данных бухгалтерской отчетности организации с целью использования полученных сумм в расчете прогноза потока денежных средств в рамках разработки бизнес-плана развития на очередной финансовый год.

The article proposes a method of predictive analysis of tax payments in conditions of uncertainty on the basis of financial statements data of the organization for the use of the amounts received for the forecast cash flow in the development of a business plan for the next fiscal year.

Ключевые слова: бизнес-план развития; налоговые платежи; условно-постоянные налоговые платежи; условно-переменные налоговые платежи; прогнозный анализ; коэффициент эластичности; CVP-анализ; экспертный метод.

Key words: the business plan of development; tax payments; conditional permanent tax payments; semi-variable tax payments; predictive analysis; coefficient of elasticity; CVP-analysis; expert method.

Введение

Согласно постановлению Совета Министров Республики Беларусь от 8 августа 2005 г. № 873 «О прогнозах, бизнес-планах развития коммерческих организаций» (с изм. и доп. от 26 мая 2014 г. № 507) все субъекты хозяйствования на очередной финансовый год обязаны составлять бизнес-план развития. В рамках составления бизнес-плана развития осуществляется расчет потоков денежных средств организации и, в частности, налогового потока. Расчет денежных средств в бизнес-плане должен осуществляться на год и поквартально. В статье предлагается метод прогнозирования налоговых платежей с использованием коэффициентов эластичности, которые позволяют проследить чувствительность соответствующей группы налоговых платежей к изменению объекта их обложения (исчисления) в исследуемом периоде.

Для определения влияния на изменение расходов объемных показателей зарубежными и отечественными учеными и экономистами предлагается использовать CVP-анализ. Одним из элементов CVP-анализа является изучение изменения расходов в зависимости от влияния на них объемных показателей. Налоговые платежи, по сути, являются специфическими расходами организации. Как расходы, они делятся на условно-переменные и условно-постоянные и чувствительны при изменении объемных показателей. Условно-переменные налоговые платежи находятся в непосредственной зависимости от объема реализации товаров (продукции, работ, услуг), а в случае условно-постоянных налоговых платежей не наблюдается их прямая взаимосвязь с объемом реализации товаров (продукции, работ, услуг).

В таблице 1 представлены налоговые платежи субъектов хозяйствования потребительской кооперации за 2015 год, систематизированные в зависимости от влияния на их суммы изменения объема реализации товаров (продукции, работ, услуг).

Таблица 1 – Условно-переменные и условно-постоянные налоговые платежи субъектов хозяйствования потребительской кооперации в 2015 году

Налоговые платежи в бюджет и Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (ФСЗН)	
Условно-переменные	Условно-постоянные
1. Налог на добавленную стоимость (НДС)	1. Земельный налог
2. Акциз	2. Налог на недвижимость

3. Налог на прибыль	3. Экологический налог
4. Взносы в ФСЗН в части сдельной заработной платы	4. Взносы в ФСЗН в части повременной заработной платы
5. Сбор с заготовителей	5. Государственная пошлина за выдачу разрешения на допуск транспортного средства к участию в дорожном движении

Из данных таблицы 1 следует, что сумма взносов в ФСЗН включает условно-переменную и условно-постоянную части, которые определяются в зависимости от формы оплаты труда (сдельной или повременной).

Для расчета коэффициентов эластичности по условно-переменным налоговым платежам необходимо определить базу начисления, от изменения которой меняется их сумма. К ней относятся выручка от реализации; сумма денежных выплат, начисленных в пользу работающих граждан; прибыль. Все указанные показатели находят отражение в бухгалтерской отчетности организации потребительской кооперации и являются факторами изменения сумм условно-переменных налоговых платежей. Вместе с тем, информация бухгалтерской отчетности не полностью идентична соответствующим данным налоговых деклараций и статистической отчетности. Для проведения прогнозного анализа налоговых платежей информация о налоговых базах (объектах исчисления) условно-переменных налоговых платежей в большей степени присутствует в бухгалтерской отчетности. Отличия в суммах обусловлены наличием выручки от реализации запасов, и, соответственно, уплатой НДС, выплат, которые включаются в расходы на оплату труда, но на них не начисляются взносы в ФСЗН; планируемым снижением (ростом) численности; разработкой мероприятий по экономии расходов и, соответственно, ростом прибыли и т. п. Здесь важны мнение экспертов (специалистов) и индивидуальный подход к ситуациям, обуславливающим эти отличия. Следовательно, в бухгалтерской отчетности стоимостные измерители объектов обложения (исчисления) выражаются следующими показателями, являющимися факторами изменения суммы условно-переменных налоговых платежей: выручка от реализации; расходы на оплату труда; прибыль до налогообложения.

Изучить чувствительность результативных показателей к изменению факторных показателей на основе соотношений относительных приращений результата к относительному приращению фактора позволяет коэффициент эластичности. Он является одним из инструментов прогнозирования деятельности организации и анализа чувствительности, в котором исследование причинно-следственных связей осуществляется способом логической индукции – от причины к следствию [1]. Показатель эластичности широко применяется в статистике западных стран. Все чаще его используют российские налоговеды (А.Брызгалин, И. Горский, В. Кашин, С. Пепеляев, В. Пансков, Т. Юткина) на макроуровне по отношению к валовому внутреннему продукту [2]. Нами предлагается применение коэффициента эластичности на уровне субъекта хозяйствования для прогнозирования условно-переменных налоговых платежей на основе изучения их чувствительности к изменению выручки от реализации, расходов на оплату труда по сдельной форме, прибыли до налогообложения. На сумму условно-постоянных налоговых платежей наибольшее влияние оказывает фактор времени. В частности, суммы условно-постоянных налоговых платежей включают платежи, ставки которых установлены в белорусских рублях и индексируются на очередной финансовый год. В исследуемые годы индексация была примерно на одном уровне, поэтому для прогнозирования условно-постоянных налоговых платежей считаем целесообразным использовать темп их роста (прироста).

Показатели эластичности условно-переменных налоговых платежей субъекта хозяйствования предлагаем рассчитывать по следующей формуле:

$$\varepsilon_n = \frac{Нупер_1 - Нупер_0}{Нупер_0} : \frac{\Phiупер_1 - \Phiупер_0}{\Phiупер_0}, \quad (1)$$

где ε_n – коэффициент эластичности условно-переменных налоговых платежей;

$Нупер_1$ и $Нупер_0$ – соответственно условно-переменные налоговые платежи в зависимости от факторов их изменения отчетного и базисного периодов;

$\Phiупер_1$ и $\Phiупер_0$ – соответственно факторы изменения условно-переменных налоговых платежей отчетного и базисного периодов.

Прогнозные суммы факторов изменения условно-переменных налоговых платежей определим с использованием среднегодового темпа роста. Использовать среднегодовой темп роста считаем целесообразным, так как для применения экономико-математических и экономико-статистических

методов прогнозирования требуется ряд динамики из 5–7 лет. В настоящее время, в условиях экономической нестабильности и высокой инфляции, результаты прогнозирования за длительный период с использованием методов на основе рядов динамики дают очень большую погрешность и не имеют экономического смысла. Поэтому в период неопределенности прогнозирование следует проводить на основе данных прошлых лет (не более 3) при допущении аналогичности развития экономической ситуации в исследуемом периоде. Период с 2012 по 2014 год, по мнению специалистов, отличается аналогичностью изменения экономических показателей. Считаем, что начинать динамический ряд следует с 2012 года, а не с более ранних лет, так как в 2011 году, по данным Национального статистического комитета, в Республике Беларусь зафиксирована самая высокая инфляция за последние десять лет. После инфляции 2011 года экономические показатели не вернулись к значениям предкризисных лет, а продолжили тенденции, наметившиеся в 2011 году, но меньшими темпами, образовав новый динамический ряд. Поэтому 2012–2014 годы можно отнести к периоду неопределенности и осуществлять прогнозирование налоговых платежей на основании их данных с использованием среднегодового темпа роста и коэффициента эластичности с корректировкой, при необходимости, полученного результата в зависимости от мнения специалистов (экспертов).

Для определения прогнозной суммы стоимостных показателей (факторов изменения условно-переменных налоговых платежей и суммы условно-постоянных налоговых платежей) применим формулу средней геометрической:

$$T_{\text{рост}} = \sqrt[n-1]{\frac{X_n}{X_0}} \cdot 100, \quad (2)$$

где $T_{\text{рост}}$ – среднегодовой темп роста факторов изменения условно-переменных налоговых платежей и суммы условно-постоянных налоговых платежей за n лет;
 X_n и X_0 – факторы изменения сумм условно-переменных и условно-постоянных налоговых платежей в последний и первый год временного ряда соответственно;
 n – число членов временного ряда.

Апробацию предлагаемого метода прогнозирования сумм налоговых платежей в условиях неопределенности проведем на основании фактических данных организации за 2012–2014 годы по сравнению с прогнозным 2015 годом (таблица 2).

Таблица 2 – **Информация об условно-переменных и условно-постоянных налоговых платежах субъекта хозяйствования и факторах, влияющих на их изменение в 2012–2014 годах и прогнозном 2015 году, млн р.**

Годы	Факторы изменения условно-переменных налоговых платежей			Условно-переменные налоговые платежи, уплачиваемые (начисляемые)			Условно-постоянные налоговые платежи, включая взносы в ФСЗН, начисляемые на выплаты всех видов в пользу работающих граждан по повременной форме оплаты труда
	Выручка от реализации	Все виды выплат в пользу работающих граждан (расходы на оплату труда по сдельной форме)	Прибыль до налогообложения	с выручки	в ФСЗН	с прибыли	
2012	3 831 588	254 056	68 691	103 743	73 298	11 961	16 996
2013	4 582 351	327 998	51 231	135 334	89 151	10 448	26 630
2014	5 095 033	365 814	37 093	174 242	99 334	9 861	34 976
				318 413			
Прогнозный 2015 год				2 29 128	106 188	8 865	50 191
	5 874 573	438 977	27 263	394 372			

На основании данных таблицы 2 рассчитаем среднегодовые темпы роста (за 2012–2014 годы) факторов изменения условно-переменных налоговых платежей по данным бухгалтерской отчетности:

- выручки от реализации ($T_{\text{рост}_B}$) по следующей формуле:

$$T_{\text{рост}_B} = \sqrt[2]{\frac{5\,095\,033}{3\,831\,588}} \cdot 100 = 115,3\%;$$

- выплат всех видов в пользу работающих граждан (расходы на оплату труда по сдельной системе оплаты труда) ($T_{рост_{выпл}}$) по формуле

$$T_{рост_{выпл}} = \sqrt[2]{\frac{365814}{254056}} \cdot 100 = 120,0\%;$$

- прибыли до налогообложения ($T_{рост_{Пн}}$) по следующей формуле:

$$T_{рост_{Пн}} = \sqrt[2]{\frac{37093}{68691}} \cdot 100 = 73,5\%.$$

На основании рассчитанных среднегодовых темпов роста определим значения прогнозных факторов изменения условно-переменных налоговых платежей по данным бухгалтерской отчетности субъекта хозяйствования на 2015 год и представим в таблице 2. В частности, прогнозная выручка от реализации на 2015 год составила $5\,095\,033 \cdot 115,3 : 100 = 5\,874\,573$ млн р.; прогнозная сумма выплат всех видов в пользу работающих граждан (расходы на оплату труда по сдельной системе оплаты труда) на 2015 год: $365\,814 : 120,0 : 100 = 438\,977$ млн р.; прогнозная сумма прибыли до налогообложения на 2015 год: $37\,093 \cdot 0,735 : 100 = 27\,263$ млн р.

Используя данные таблицы 2, рассчитаем коэффициенты эластичности условно-переменных налоговых платежей в зависимости от факторов их изменения:

- коэффициент эластичности налоговых платежей, уплачиваемых из выручки от реализации (НДС, акциз, сбор с заготовителей), по отношению к выручке от реализации:

$$\mathcal{E}_{Нв} = \frac{174242 - 103743}{103743} : \frac{5\,095\,033 - 3\,831\,588}{3\,831\,588} = 2,061;$$

- коэффициент эластичности взносов в ФСЗН, начисляемых на выплаты работников по сдельной форме оплаты труда, по отношению к изменению соответствующих расходов на оплату труда:

$$\mathcal{E}_{Нз} = \frac{99334 - 86233}{86233} : \frac{365814 - 254056}{254056} = 0,345;$$

- коэффициент эластичности налогов, уплачиваемых из прибыли (налог на прибыль), по отношению к прибыли до налогообложения:

$$\mathcal{E}_{Нп} = \frac{9861 - 11961}{11961} : \frac{37093 - 68691}{68691} = 0,382.$$

Из приведенных выше расчетов следует, что при росте выручки на 1% налоговые платежи, уплачиваемые из выручки, увеличатся на 2,061%; при росте расходов на оплату труда по сдельной форме на 1% взносы в ФСЗН с части выплат по сдельной форме оплаты труда увеличатся на 0,345%; при росте прибыли до налогообложения на 1% налог на прибыль увеличится на 0,382%.

Следовательно, сумма налогов, уплачиваемых из выручки, в прогнозном 2015 году возрастет на 31,5% ($15,3 \cdot 2,061$) и составит 229 128 ($174\,242 \cdot 131,5 : 100$) млн р.; сумма взносов в ФСЗН со сдельной части оплаты труда в прогнозном 2015 году возрастет на 6,9% ($20,0 \cdot 0,345$) и составит 106 188 ($99\,334 \cdot 106,9 : 100$) млн р.; сумма уплачиваемого налога на прибыль в прогнозном 2015 году снизится на 10,1% ($-26,5 \cdot 0,382$) и составит 8 865 ($9\,861 \cdot 89,9 : 100$) млн р.

Таким образом, прогнозная сумма условно-переменных налогов, в том числе взносов в ФСЗН в части сдельной оплаты труда, субъекта хозяйствования в 2015 году составит: $229\,128 + 106\,188 + 8\,865 = 344\,181$ млн р.

На основании данных таблицы 2 рассчитаем среднегодовой темп роста условно-постоянных налоговых платежей:

$$T_{рост} = \sqrt[2]{\frac{34976}{16996}} \cdot 100 = 143,5\%.$$

Среднегодовой темп роста условно-постоянных налоговых платежей в 2012–2014 годах составил 143,5%, следовательно, прогнозная их сумма на 2015 год определится в сумме 50 191 ($344\,181 \cdot 143,5 : 100$) млн р.

Таким образом, совокупная прогнозная сумма налогового потока организации на 2015 год составила 394 372 (344 181 + 50 191) млн р. Сумма налогов, состоящая из фактически уплаченных сумм условно-переменных и условно-постоянных налоговых платежей в 2014 году составила 318 413 млн р. Темп роста прогнозной суммы налоговых платежей в 2015 году по сравнению с фактической суммой 2014 года составил 123,9% ($394\,372 : 318\,413 \cdot 100$).

Точность прогноза и приемлемость метода можно определить лишь при сравнении с фактически полученной суммой прогнозируемого показателя. Вместе с тем, по официальным данным, прогнозный показатель инфляции в Республике Беларусь в 2015 году определен на уровне 18% с допустимым отклонением в размере 2%. По прогнозам экспертов Международного валютного фонда инфляция в Беларуси по итогам 2015 года составит 22,1%. Следовательно, в среднем, темп роста полученного прогнозного значения и предлагаемый метод прогнозного анализа налоговых платежей в условиях неопределенности считаем приемлемым для применения в аналитической практике субъектов хозяйствования.

Заключение

Таким образом, классификация налоговых платежей на условно-переменные и условно-постоянные позволяет осуществлять прогнозирование на основе их чувствительности к объектам обложения (исчисления) с учетом степени влияния объемных показателей на эти объекты обложения (исчисления).

Достоинством предлагаемой методики прогнозного анализа налоговых платежей в условиях неопределенности является простота расчетов, точность полученного результата и доступность информации для прогнозирования, т. е. в качестве информационного обеспечения используются только данные бухгалтерской отчетности организации потребительской кооперации. Это делает предлагаемую методику прогнозирования приемлемой для применения как внешними, так и внутренними пользователями с минимальными затратами на сбор необходимой информации.

Список использованной литературы

1. **Савицкая, Г. В.** Теория анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 303 с.
2. **Юткина, Т. Ф.** Налоги и налогообложение : учеб. / Т. Ф. Юткина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 576 с.

Получено 26.05.2015 г.