

УДК 657

## УЧЕТ НАЛОГОВЫХ ИЗДЕРЖЕК СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

**Сакун Е.Н.**

*Научный руководитель – старший преподаватель Сидорова Т.В.  
УО «Белорусско-Российский университет» г. Могилев*

### Аннотация

В статье отражена проблема адаптации субъектов хозяйствования к изменениям налогового законодательства. Содержится определение скрытой налоговой нагрузки в контексте анализа налоговых издержек. Проводится изучение структуры налоговых издержек на основе представления ее по отдельным статьям. Предложена методика учета, анализа и оценки эффективности налоговой системы и налогового менеджмента на основе изучения динамики показателей налоговых издержек.

### The summary

The problem of adaptation of subjects of management to the changes of tax legislation is illustrated in the article. It has the definition of the latent tax load in the analysis context tax costs. Studying of the tax costs structure is conducted on the basis of the presentation it on separate items. The technique of the account, the analysis and the estimation to efficiency of the tax system and tax management is offered on the basis of studying of dynamics of the tax costs figures.

Одним из важнейших элементов рыночной экономики, определяющим устойчивое социально-экономическое развитие, является налоговая система. Однако, анализируя современную экономическую литературу, можно выявить тенденцию, что при оценке налоговой системы обычно используют показатель влияния прямой налоговой нагрузки – совокупность исчисленных обязательных платежей. Данный подход не учитывает издержки хозяйствующих субъектов, связанные с исчислением и уплатой налогов, упущенную выгоду в связи с изменением налогового законодательства. Но от степени эффективности функционирования налоговой системы зависят не только централизованные средства государства, а также характер воздействия налогового регулирования на процесс воспроизводства посредством перераспределения национального дохода. При этом одним из определяющих показателей оценки эффективности существующей налоговой системы должен быть выделен уровень налоговых издержек. Определение и оценка уровня налоговых издержек приобретает актуальность, поскольку данная категория является показателем эффективности функционирования налоговой системы и от достижения минимального уровня налоговых издержек зависит способность субъектами хозяйствования произвести конкурентоспособную и рентабельную продукцию. Так, существует реальная необходимость в определении структуры налоговых издержек.

На уровне предприятий транзакционные издержки можно выделить следующими статьями:

1) издержки, связанные с исчислением налогов (канцелярские расходы, расходы на программное обеспечение, оплата труда бухгалтеров и внешних налоговых аудиторов, затраты на приобретение специализированной литературы, а также затраты, связанные с проведением и посещением семинаров);

2) издержки, связанные с ненадлежащим исполнением налоговых обязательств (экономические санкции и пени, судебные издержки, а также задолженность по налогам).

Транзакционные издержки характеризуют сложность существующей налоговой системы и с упрощением налогового законодательства размер транзакционных налоговых издержек сокращается. Следует также отметить, что данный вид налоговых издержек характерен для любого типа экономики.

Канцелярские расходы, расходы на программное обеспечение, затраты на приобретение специализированной литературы и посещение платных семинаров, а также внешний аудит определяются на основании данных аналитического учета по счету 26 «Общехозяйственные расходы». Данная группа расходов рассматривается как расходы на минимизацию нарушений налогового законодательства.

На уровне предприятия расходы на оплату труда бухгалтеров и аудиторов, связанные с исчислением налогов, распределяются прямым счетом в корреспонденции счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». На предприятиях, в структуре которых выделяются отдельные подразделения (отделы), занимающиеся вопросами налогообложения, данные издержки определяются как размер расходов на оплату труда данных структурных подразделений. В иных учреждениях данную группу транзакционных налоговых издержек необходимо определять в размере доли оплаты труда главного бухгалтера, которая рассчитывается в зависимости от времени, расходуемого бухгалтером на исчисление налогов.

Расходы, связанные с уплатой экономических санкций по налогам, и судебные издержки, определяются по данным аналитического учета счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Анализ налоговых издержек позволит провести оценку эффективности налоговой системы не только на уровне предприятия, но и на уровне государства. На уровне предприятия показателем эффективности налоговой системы будет являться уровень налоговых издержек в выручке предприятия – показатель степени влияния налогообложения на конкурентоспособность продукции по ценовому фактору. На уровне государства проведение расчета совокупного уровня налоговых издержек хозяйствующих субъектов по экономике, позволяет определить эффективность функционирования налоговой системы как отношение суммы налоговых издержек субъектов хозяйствования к ВВП.

Все виды указанных групп налоговых издержек в числовом выражении в совокупности по республике можно представить в виде таблицы 1.

**Таблица 1 – Трансакционные налоговые издержки в 2001 – 2006гг. (в млрд. руб.)**

Наименование показателя	2001		2002		2003		2004		2005		2006	
	сумма	%	сумма	%	сумма	%	сумма	%	сумма	%	сумма	%
Экономические санкции и административные штрафы	31,2	8,2	44,6	7,2	51,3	5,3	68,5	6,5	84,2	7,1	94,8	7,8
Отсроченные налоговые платежи	251,9	66,4	433,6	70,0	720,3	74,1	723,6	68,7	693,7	58,4	624,2	51,4
Затраты на программное обеспечение	2,1	0,6	3,4	0,5	4,4	0,5	5,7	0,5	9,5	0,8	18,7	1,5
Зарплата бухгалтеров	86,0	22,7	128,6	20,8	172,3	17,7	241,3	22,9	339,8	28,6	403,3	33,2
Судебные издержки	0,8	0,2	0,8	0,1	0,8	0,1	0,8	0,1	1,2	0,1	1,2	0,1
Расходы на специализированную литературу	6,2	1,6	7,0	1,1	7,9	0,8	9,0	0,9	10,1	0,8	11,3	0,9
Расходы на аудиторские услуги	1,3	0,3	1,7	0,3	2,2	0,2	3,7	0,4	4,0	0,3	4,5	0,4
Упущенная выгода	0,0	0,0	0,0	0,0	12,7	1,3	0,5	0,0	45,8	3,9	57,3	4,7
ИТОГО	379,5	100	619,7	100	972,0	100	1053,2	100	1188,3	100	1215,3	100

Из таблицы следует – размер трансакционных налоговых издержек за шесть лет вырос в 3,2 раза. Наиболее значительно за указанный период увеличились затраты на специализированное программное обеспечение - в 8,9 раза, на заработную плату бухгалтеров - в 4,7 раза. Существенно меньше изменились расходы на судебные издержки (1,4 раза) и затраты на покупку специализированной литературы (1,82 раза). При этом расходы на оплату аудиторских услуг, связанных с налогообложением, возросли в 3,5 раза, суммы экономических санкций и административных штрафов по неуплаченным налогам - в 3 раза, отсроченная налоговая нагрузка увеличилась в 2,48 раза. Перечисленные налоговые издержки оказывают влияние в основном на финансовые показатели субъектов хозяйствования.

Для оценки эффективности налоговых издержек, которые характеризуют степень адаптации налогового менеджмента к изменению налогового законодательства, необходимо определить ряд показателей и отразить их динамику за ряд отчетных периодов (таблица 2): уровень отсроченной налоговой нагрузки; уровень скрытой налоговой нагрузки; реальный уровень налоговой нагрузки.

**Таблица 2 – Показатели эффективности налоговых издержек (в млрд. руб.)**

Наименование показателя	2001	2002	2003	2004	2005	2006
ВВП	17173	26138	36565	49992	63679	79231
Неисполненные налоговые обязательства	251,9	433,6	720,3	723,6	693,7	624,2
Уровень отсроченной налоговой нагрузки (в %)	1,47	1,66	1,9	1,45	1,09	0,79
Институциональные налоговые издержки	379,5	619,7	971,9	1053,2	1188,3	1215,3
Уровень скрытой налоговой нагрузки (в %)	2,21	2,37	2,66	2,11	1,87	1,53
Налоговые издержки субъектов хозяйствования	6266,4	9306,3	13304,2	17506,8	24068	28768,5
Реальный уровень налоговой нагрузки (в %)	36,49	35,6	36,39	35,02	37,8	36,31

Реальный уровень налоговой нагрузки характеризует долю расходов организаций на исполнение требований налогового законодательства в ВВП. Уровень отсроченной налоговой нагрузки характеризует уровень превышения размера исчисленных налогов над финансовыми возможностями субъектов хозяйствования по перечислению налогов. Уровень скрытой налоговой нагрузки позволяет оценить уровень косвенных издержек субъектов хозяйствования на исполнение требований налогового законодательства.

Снижение уровня скрытой налоговой нагрузки в период 2001-2006 гг. на 0,68 процентных пункта свидетельствует об увеличении степени эффективности функционирования налоговой системы, что позволяет оценить возможность хозяйствующих субъектов производить более конкурентоспособную и рентабельную продукцию. Постоянная динамика снижения уровня отсроченной налоговой нагрузки характеризует улучшение финансового состояния предприятий, а также при благоприятных условиях совершенствования своей деятельности.

Уровень удельного веса трансакционных налоговых издержек в общей сумме налоговых издержек определяет качество менеджмента на предприятии по организации исполнения обязательств предприятия перед бюджетом. Чем выше значение данного показателя, тем менее эффективна организация работы на предприятиях по учету налогов. Это требует проведения анализа структуры трансакционных налоговых издержек, с выделением элементов, оказывающих наибольшее влияние на уровень расходов организации на уплату налогов. При этом в первую очередь требуется проведение оценки эффективности услуг, направленных на минимизацию нарушений налогового законодательства.

Оценка снижения рисков нарушения законодательства характеризует работу предприятия по минимизации рисков, связанных с предъявлением санкций за нарушение налогового законодательства, и данный показатель должен при повышении эффективности менеджмента на предприятии уменьшаться. Для комплексной оценки эффективности налогового менеджмента, указанный показатель следует рассматривать в динамике с показателем абсолютных размеров трансакционных налоговых издержек субъектов хозяйствования. Только их общее сокращение свидетельствует о том, что не происходит превышения замещения одного элемента налоговых издержек (экономические санкции и судебные издержки), другими налоговыми издержками (расходы на минимизацию нарушений законодательства). Данные расчеты представлены в таблице 3.

Таким образом, из расчета не прослеживается тенденция общего сокращения риска нарушения законодательства и расходов на минимизацию нарушений законодательства, что свидетельствует о неэффективности налогового менеджмента. Так государственная налоговая политика должна стимулировать дальнейшее сокращение объема трансакционных налоговых издержек за счет упрощения законодательства, снижения уровня налоговых ограничений. С целью сокращения влияния трансакционно зависимых налогов на уровень отсроченных налоговых платежей необходимо пересмотреть

Таблица 3 – Оценка снижения рисков нарушения законодательства

Наименование показателя	2001	2002	2003	2004	2005	2006
ВВП	17173	26138	36565	49992	63679	79231
Риск нарушения законодательства	3,34	3,76	2,82	3,76	3,62	3,57
Расходы на минимизацию нарушений законодательства	9,58	12,07	14,59	18,43	23,56	26,86
Уровень сложности налоговой системы (в %)	0,056	0,046	0,040	0,037	0,037	0,034

подходы к оценке налоговой базы по налогу на недвижимость и привести стоимость основных средств в соответствие с их рыночной стоимостью, а не балансовой оценкой, а по налогу на землю – изучить соответствие налоговых ставок реальной ценности земли. Для снижения влияния уровня экономических санкций и административных штрафов на размер транзакционных налоговых издержек целесообразно ввести изменения в налоговое законодательство (например, презумпция невиновности налогоплательщика). Эффективность функционирования налоговой системы также определяется структурой транзакционных налоговых издержек, минимальным присутствием в ней элементов, характеризующих сложность и обременительность налоговой системы, к которым относятся расходы на судебные издержки, экономические санкции и административные штрафы, отсроченные налоговые платежи.

Уровень сложности налоговой системы определяет размер сектора экономики, который специализируется на налоговых консультациях. Упрощение налогового законодательства, а также упрощение системы налогообложения проявились в сокращении показателя уровня сложности налоговой системы за исследуемый период на 0,022 процентных пункта до значения 0,037 %. Анализ налоговой политики страны с позиции институционального метода показывает, в 2001-2006 гг. отмечается тенденция адаптации деятельности хозяйствующих субъектов к существующим условиям деятельности, выразившаяся в сокращении доли налоговых издержек на 0,68 процентных пункта. Основным направлением в сокращении размера налоговых издержек стало сокращение доли неуплаченных налогов (на 15 процентных пункта), экономических санкций и административных штрафов (на 0,4 процентных пункта). При этом наблюдается рост расходов на минимизацию нарушений налогового законодательства (на 17,28 млрд. руб.). Кроме того, следует учесть тот факт, что уровень заработной платы бухгалтеров увеличился с 86 до 403,3 млрд. руб. Также увеличение расходов на специализированное программное обеспечение свидетельствует о постоянном стремлении хозяйствующих субъектов к адаптации к существующей среде их деятельности.

Для более полной оценки налоговой политики необходимо также отразить показатели динамики налоговых издержек, характеризующих качества менеджмента по управлению издержками, которые связаны с процессом налогообложения (рисунок 1). К ним относятся: темп роста налоговых издержек субъектов хозяйствования; темп роста транзакционных налоговых издержек субъектов хозяйствования; темп роста исчисленных налогов.

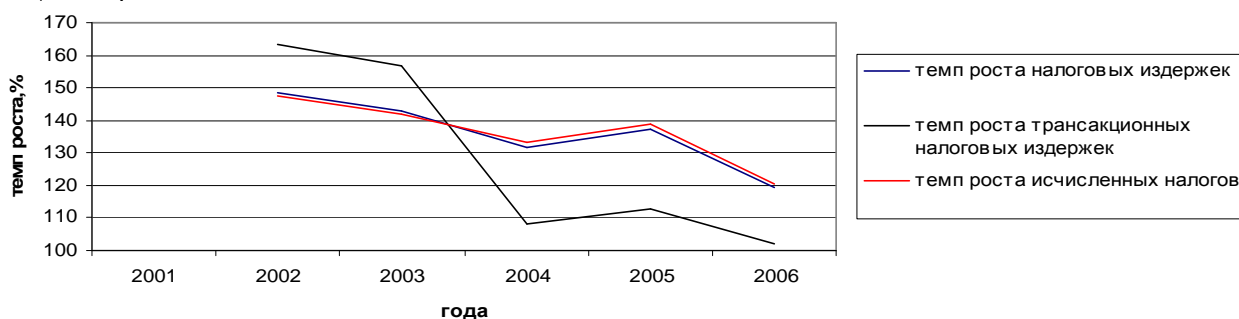


Рисунок 1 – Показатели оценки динамики налоговых издержек

Темп роста налоговых издержек характеризует динамику изменения общих затрат налогоплательщиков на исполнение налогового законодательства. Темп роста транзакционных налоговых издержек субъектов хозяйствования характеризует динамику изменения затрат субъектов хозяйствования на адаптацию к процедуре исполнения налоговых обязательств. Темп роста исчисленных налогов характеризует динамику изменения уровня налоговой нагрузки на предприятия. На основании представленных показателей можно выявить прямую зависимость между изменением объема общих налоговых издержек и изменением исчисленных налогов. Анализируя динамику изменения затрат субъектов хозяйствования на адаптацию к процедуре исполнения налоговых обязательств, можно сказать, что значительные изменения темпа роста транзакционных налоговых издержек определяется рядом причин: во-первых, изменение налогового законодательства, во-вторых, степень и сложность изменения данного законодательства, в-третьих, способность хозяйствующих субъектов выполнять обязательства, связанные с процессом налогообложения, а также с эффективностью государственной налоговой политики и функциональностью налогового менеджмента на предприятиях.

Данная методика расчета издержек субъектов предприятий, связанных с налогообложением, учитывающая не только суммы исчисленных налогов, но и издержки, связанные с исчислением и уплатой обязательных платежей в бюджет. Использование в практической деятельности, предложенной методики анализа и оценки уровня и эффективности налоговых издержек, позволит субъектам хозяйствования: произвести оценку эффективности менеджмента в части организации процесса исчисления и уплаты налогов; выявить направления сокращения расходов организации, связанных с исполнением обязательств перед бюджетом; повысить конкурентоспособность за счет оптимизации уровня налоговых издержек. Расчет и оценка уровня и структуры налоговых издержек является неотъемлемым элементом оценки результатов и разработки планов по улучшению финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования, служит качественной характеристикой эффективности налоговой политики в государстве.

## СПИСОК ЦИТИРУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговые издержки, как показатель эффективности налоговой системы / Жук А.Л. // Белорусская модель социально-экономического устойчивого инновационного развития: формирование и пути реализации / Сборник материалов международной научно-практической конференции 19-22 апреля 2006г. – Мн.: ИООО «Право и экономика», 2006г. – 159-161с.
2. Институциональные издержки и эффективность налоговой политики / Жук А.Л. // Научно-практический журнал «Финансы. Учет. Аудит» - июнь 2007г. – 39-42с.
3. Методика оценки эффективности налоговых издержек / Жук А.Л. // Научно-практический журнал «Бухгалтерский учет и анализ» - январь 2007г. – 40-43с.

УДК 336.2

## АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ ЭНЕРГОСБЕРЕГАЮЩИХ МЕРОПРИЯТИЙ НА СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ

**Стятюгина А.Е.**

*Научный руководитель: старший преподаватель Олехнович Л. В.  
УО «Белорусско-Российский университет» г. Могилев*

Энергосбережение является одним из факторов снижения себестоимости продукции. Снижение себестоимости приводит к увеличению прибыли и рентабельности предприятия. Важным инструментом управления энергоемкостью является анализ влияния энергосберегающих мероприятий на себестоимость продукции. В работе представлен эффект, полученный ОАО «Моготекс», от внедрения энергоэффективного оборудования, использование которого позволило снизить энергетическую составляющую себестоимости продукции и увеличить доход предприятия. Рассмотрены пути снижения энергоемкости продукции.

Under modern economic conditions the main factor of cheaping self-cost production of the company is energy saving. This leads to increasing profit and the level of profitability of the company. The significant feature of power intensity management is the influential analysis of energy saving activities on self-cost production of the company. In the given work the effect of introducing energy saving equipment is presented on the example of the company "Mogotex" which caused cheaping self-cost production and increasing company profit by means of reduction energy power supply/ At the same time the ways of decreasing power intensity are presented.

Себестоимость является основой определения цен на продукцию. Ее снижение приводит к увеличению суммы прибыли и уровня рентабельности. Энергосбережение можно считать фактором снижения себестоимости продукции. Важным инструментом управления энергоемкостью продукции является анализ влияния энергосберегающих мероприятий на себестоимость продукции. Так, снижение себестоимости на предприятии «Моготекс» было достигнуто за счет внедрения энергоэффективной установки. Реализация данного проекта позволила увеличить доход предприятия за счет сокращения затрат на топливно-энергетические ресурсы.

Материальные затраты, как известно, в большинстве отраслей промышленности занимают большой удельный вес в структуре себестоимости продукции, поэтому даже незначительное сбережение сырья, материалов, топлива и энергии при производстве каждой единицы продукции в целом по предприятию дает крупный эффект. Масштабы выявления и использования резервов снижения себестоимости продукции во многом зависят от того, как поставлена работа по изучению и внедрению опыта, имеющегося на других предприятиях.

Проблема энергосбережения очень остро стоит во всем мире. Энергосбережение является фактором повышения энергетической безопасности страны. Особую актуальность данная проблема имеет для Беларуси, где она является одним из приоритетных направлений социально-экономического развития страны. Это связано с тем, что топливно-энергетический комплекс нашей страны формируется в основном за счет ввозимых в страну нефти и газа из Российской Федерации, цена на которые резко возросла с 1 января 2007 года (цена на российский природный газ для Беларуси составляет 100 долл. США/тыс. м<sup>3</sup> против 46,68 долл. США/тыс. м<sup>3</sup> в 2006 г, а цена на нефть увеличилась на 30%). Увеличение более чем в два раза стоимости газа повлекло за собой рост затрат энерго- и газоснабжающих организаций, повышение цены на природный газ для потребителей республики, тарифов на энергию.

В наследство от СССР наша страна получила значительное количество морально и физически устаревших ресурсозатратных производств, рассчитанных на массовое использование дешевого сырья и энергоресурсов. Доля собственных энергоресурсов в топливно-энергетическом балансе страны в 1990 году составляла около 9 % (сегодня она выросла до 17 %). Начиная с этого года высокий темп роста ВВП в нашей стране обеспечивался лишь при незначительном приросте потребления энергоресурсов. В результате ВВП в 2006 году составил 212,1 % к уровню 1995 года, а потребление топливно-энергетических ресурсов – только 110,4 %. Показатель энергоемкости ВВП за этот период уменьшился почти в два раза. Сегодня он лучший среди стран СНГ. Но вместе с тем, несмотря на то, что энергоемкость ВВП Беларуси ниже, чем в соседних государствах СНГ, она в 2,5-3 раза выше в сравнении с аналогичным показателем промышленно развитых стран Европы и Америки. Изменение ВВП, потребления топливно-энергетических ресурсов и энергоемкости ВВП в Беларуси приведены на следующем графике (см. рис. 1).