

---

# МЕТОДИКА АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИЙ СФЕРЫ ОБРАЩЕНИЯ

*Т.П. Винокурова*

**Введение.** Анализ и оценка налоговой нагрузки с целью количественного и качественного измерения эффективности налогообложения на микроуровне является актуальной и довольно сложной проблемой экономического анализа. Аргументированного решения требует обоснование системы показателей налоговой нагрузки, которая должна охватывать и выявлять множество факторов, оказывающих влияние на параметры налогообложения, оценивать тенденции изменения налоговой нагрузки с целью принятия управленческих решений по оптимизации налоговых расходов организации.

В настоящее время в экономической литературе рассматриваются отдельные показатели анализа налогов и оценки налоговой нагрузки, не объединенные в какую-либо систему. Кроме того, основное внимание сконцентрировано на показателях налоговой нагрузки, которые достаточно субъективно и односторонне характеризуют эффективность налогообложения на микроуровне. Под односторонностью подразумевается то, что налоги в показателях налоговой нагрузки выступают как расходы, т.е. в зависимости от взглядов автора уменьшают какой-либо показатель финансово-хозяйственной деятельности организации, тем самым характеризую воздействие, которое они оказывают на положение налогоплательщиков, а также на количественную оценку этого воздействия. Вместе с тем налоги можно квалифицировать не только как расходы, но и как обязательства, задолженность, денежные потоки организации. Следовательно, показатели анализа и оценки налоговой нагрузки, чтобы быть полезными в процессе управления налогами, должны исследовать их, во-первых, как расходы во взаимосвязи и взаимозависимости с доходами организации; во-вторых, как

обязательства и задолженность в общей сумме обязательств и задолженности организации; в-третьих, как денежные потоки, в частности, как направление денежных оттоков организации; в-четвертых, как экономические санкции за нарушения налогового законодательства для принятия мер по укреплению расчетно-платежной дисциплины организации и как явные резервы оптимизации налогообложения; в-пятых, как налоговая экономия при оценке эффективности мероприятий по оптимизации налогообложения.

В данной статье рассматривается авторский взгляд на расчет обобщающего показателя налоговой нагрузки организаций сферы обращения, ее факторный анализ, расчет частных показателей налоговой нагрузки в зависимости от вида получаемого организацией дохода, методику оценки тенденций изменения налоговой нагрузки, факторный анализ показателя налоговой нагрузки организаций сферы обращения и расчет критерия эффективности проведения анализа и оценки налоговой нагрузки.

**Основная часть.** Наибольшее внимание в экономической литературе уделяется разработке методики расчета обобщающего (универсального, интегрального) показателя налоговой нагрузки. Расчет ее частных показателей отличается относительной однозначностью. Разработкой методик расчета показателей налоговой нагрузки занимались и занимаются очень многие ученые и специалисты.

Наиболее распространенным вариантом расчета обобщающего показателя налоговой нагрузки на субъект хозяйствования, встречающимся во многих научных изданиях, а также рекомендуемым специалистами Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, является следующая формула: отношение суммы начисленных налогов и сборов

к доходам от реализации (выручка от реализации с учетом сальдо внереализационных доходов и расходов) в %. При этом в общую сумму платежей в бюджет не включаются подоходный налог, налог на доходы, в том числе и иностранных юридических лиц, перечисляемая в бюджет прибыль республиканских унитарных предприятий, суммы экономических санкций [2]. Для расчета налоговой нагрузки организаций потребительской кооперации применяется методика, рекомендованная Министерством экономики Республики Беларусь как отношение всех начисленных налогов за исключением НДС в зачет подоходного налога, отчислений в инновационный фонд и экономических санкций по отношению к выручке от реализации, включая косвенные налоги. Департаментом налоговых реформ Министерства финансов России для юридических лиц рекомендован обобщающий показатель налоговой нагрузки как процентное соотношение всех уплаченных налогов к выручке от продаж [4].

По нашему мнению, уплачиваемые налоговые суммы являются расходами организации (налоговыми расходами), которые вытекают из основной функции налогов – фискальной, и поэтапно уменьшают прибыль организации. Расходы на реализацию в экономической литературе подразделяют на следующие группы: расходы, связанные с использованием основных средств, оборотных средств и трудовых ресурсов. По аналогии налоговые расходы – это расходы организации, направляемые ею на выполнение государством своих функций, развитие непроизводственной сферы и т.п., т.е. плата организации за право заниматься хозяйственной деятельностью на территории данного государства. Основным аналитическим показателем при анализе расходов на реализацию является их уровень по отношению к товарообороту или валовому доходу [1, с. 157]. Следует отметить: ряд специалистов считает, что одной из самых болевых точек в проблеме исчисления налоговой нагрузки на микроуровне остается вопрос о методике ее расчета по торговым организациям. Ареной серьезных дискуссий является проблема выбора базы для отнесения начисленных налогов, на которую равным образом претендуют товарооборот и валовой доход [2, с. 35]. Таким образом, начисленные организацией налоговые платежи, как и все остальные расходы, подлежат уплате за счет полученных организацией доходов и оказывают идентичное с ними влияние на прибыль организации. Следовательно, в качестве знаменателя обобщающего показателя

налоговой нагрузки организаций сферы обращения должна использоваться общая сумма полученного ею дохода от всех видов деятельности – основной (валовой) доход, доходы от операционной и внереализационной деятельности.

Таким образом, критическое изучение имеющихся в экономической литературе подходов к определению содержания и обоснованию методики расчета налоговой нагрузки позволило нам предложить свою модель расчета обобщающего показателя налоговой нагрузки для организаций сферы обращения. Считаем, что налоговые платежи как расходы организации следует оценивать по их уровню в получаемых организацией совокупных доходах, включающих валовой доход, операционные и внереализационные доходы по данным налогового учета по следующей формуле:

$$НН_о = \frac{Н}{Д} = \frac{Нк + Нр + Нод + Нвнд + Нп}{ВД + ОД + ВнД}, \quad (1)$$

где:  $НН_о$  – обобщающий показатель налоговой нагрузки в организациях сферы обращения;

$Н$  – налоги, уплачиваемые организацией;

$Д$  – общая сумма всех видов доходов, получаемых организацией;

$Нк$  – косвенные налоги;

$Нр$  – налоги, относимые на расходы на реализацию;

$Нод$  – налоги, уплачиваемые из операционных доходов;

$Нвнд$  – налоги, уплачиваемые из внереализационных доходов;

$Нп$  – налоги, уплачиваемые из прибыли организации;

$ВД$  – валовой доход;

$ОД$  – операционные доходы;

$ВнД$  – внереализационные доходы.

Расчет предлагаемого обобщающего показателя налоговой нагрузки организаций сферы обращения позволит определить соотношение всех налоговых расходов и полученных организацией доходов, долю доходов организации, изымаемую в бюджет в виде налоговых платежей. Кроме того, на основании формулы (1) можно проводить факторный анализ обобщающего показателя налоговой нагрузки, а также определить налоговую нагрузку на каждый вид доходов, получаемый организацией, т.е. частные показатели налоговой нагрузки по основному виду деятельности, операционным и внереализационным доходам.

Факторный анализ обобщающего показателя налоговой нагрузки предлагаем проводить в следующей очередности (табл. 1).

Таблица 1 – Факторы первого, второго и третьего порядка, оказывающие влияние на обобщающий показатель налоговой нагрузки организаций сферы обращения

Факторы:		
первого порядка	второго порядка	третьего порядка
Общая сумма налоговых платежей	Налоговые платежи, уплачиваемые организациями сферы обращения по основной деятельности	Налоги, уплачиваемые из валового дохода
		Налоговые платежи, относимые на расходы на реализацию
		Налог на недвижимость
	Налоги, уплачиваемые организациями сферы обращения из операционных доходов	Налоговые платежи из прибыли, приходящиеся на долю прибыли, полученной по основной деятельности
		Налоги, уплачиваемые из операционных доходов
		Налоговые платежи из прибыли, приходящиеся на долю прибыли, полученной от операционной деятельности
Налоги, уплачиваемые организациями сферы обращения из внереализационных доходов	Налоги, уплачиваемые из внереализационных доходов	
	Налоговые платежи из прибыли, приходящиеся на долю прибыли, полученной от внереализационной деятельности	
Доходы организаций сферы обращения	Валовой доход	–
	Операционные доходы	–
	Внереализационные доходы	–

Частный показатель налоговой нагрузки по основному виду деятельности организации сферы обращения предлагаем определять по формуле (2):

$$Ч_{нн_о} = \frac{Нк + Нр + Нн + ДНп}{ВД}, \quad (2)$$

где:  $Ч_{нн_о}$  – частный показатель налоговой нагрузки по основному виду деятельности организации сферы обращения;

$Нн$  – налог на недвижимость;

$ДНп$  – налоги, уплачиваемые из прибыли, приходящиеся на долю прибыли от основного вида деятельности.

Частные показатели налоговой нагрузки по операционным и внереализационным доходам предлагаем определять по формулам (3) и (4):

$$Ч_{нн_од} = \frac{Нод + ДНп}{ОД}, \quad (3)$$

$$Ч_{нн_внд} = \frac{Нвд + ДНп}{Внд}, \quad (4)$$

где:  $Ч_{нн_од}$  – частный показатель налоговой нагрузки по операционным доходам;

$Ч_{нн_внд}$  – частный показатель налоговой нагрузки по внереализационным доходам;

$ДНп$  – налоги, уплачиваемые из прибыли, приходящиеся на долю прибыли от операционной и внереализационной деятельности организации.

Расчет предлагаемых частных показателей налоговой нагрузки по видам доходов, получаемых многоотраслевой организацией сферы обращения, позволит определить отрасли с наибольшей и наименьшей налоговой нагрузкой по основному виду деятельности с целью разработки направлений налоговой политики организации. Расчет частных показателей налоговой нагрузки по операционным и внереализационным доходам позволит оценить влияние данных доходов на общую налоговую нагрузку организации.

Следует отметить, что главная проблема определения обобщающего показателя налоговой нагрузки в Республике Беларусь заключается в том, что налоги имеют разные источники уплаты (отнесения), а решение проблемы заключается в поиске обобщающего знаменателя, который позволил бы сделать все налоги, независимо от источника уплаты (отнесения), сопоставимыми. Сложность также заключается и в том, что налогообложение, а следовательно, и величина налоговой нагрузки на субъект хозяйствования, зависит от его правовой формы, формы собственности, отрасли деятельности, т.е., ввиду отсутствия равного подхода к различным организациям в налогообложении налоговая нагрузка тоже будет различная. Таким образом, считаем, что наиболее экономически грамотно для Республики Беларусь рассчитывать налоговую

нагрузку как отношение определенной группы налогов к тому источнику, за счет которого они начисляются (относятся) – частные показатели налоговой нагрузки, а на их основании – интегральный показатель налоговой нагрузки, отражающий общую тенденцию в налогообложении организации.

Частные показатели налоговой нагрузки по отношению к источникам их уплаты (отнесения) достаточно часто рассматриваются

в экономической литературе для оценки налоговой нагрузки на конкретный источник уплаты (отнесения) налогов: выручку, расходы и прибыль и отличаются относительной однозначностью в расчетах (в зависимости от автора).

Влияние факторов первого и второго порядков на частные показатели налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты (отнесения) предлагаем определять по следующим схемам (рис. 1, 2, 3).

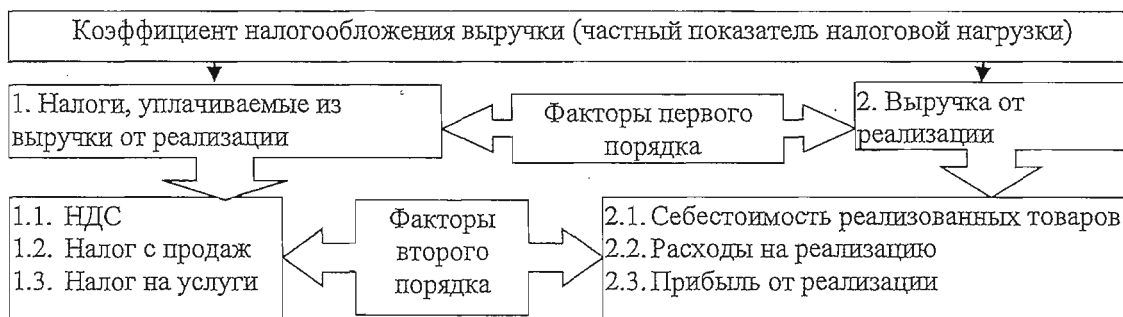


Рисунок 1 – Факторная модель коэффициента налогообложения выручки

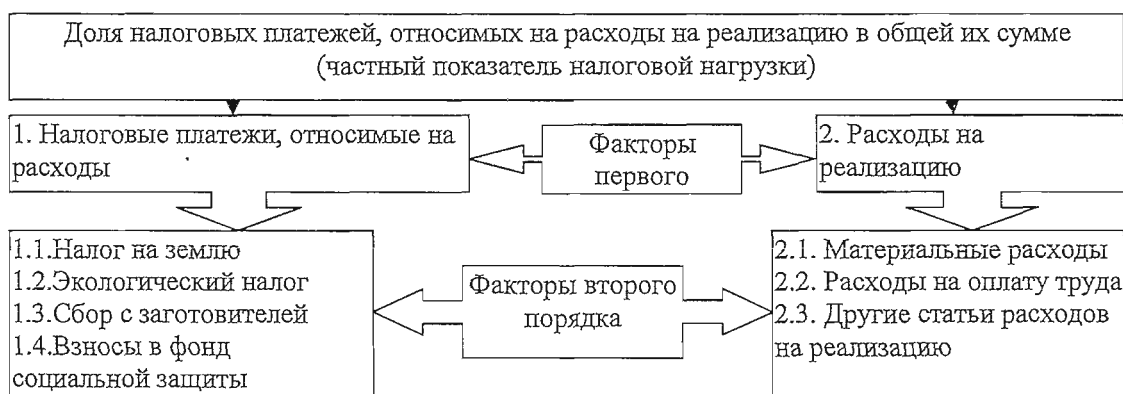


Рисунок 2 – Факторная модель доли налоговых платежей, относимых на расходы на реализацию в общей их сумме



Рисунок 3 – Факторная модель коэффициента налогообложения прибыли

Вместе с тем на основе рассчитанных частных показателей налоговой нагрузки достаточно проблематично сформулировать обобщающий вывод об изменении налоговой нагрузки, так как отдельно по частным показателям налоговой нагрузки может происходить одновременно и их рост, и снижение. Для решения данной проблемы предлагается рассчитывать интегральный показатель налоговой нагрузки, который позволяет определить тенденцию изменения налоговой нагрузки организации за ряд периодов, дать обобщенную оценку изменения частных показателей налоговой нагрузки и сравнить с аналогичными показателями в динамике. При помощи интегральных показателей в экономическом анализе дается обобщенная оценка двум и более взаимосвязанным показателям (прежде всего качественным). Частные показатели налоговой нагрузки – это относительные качественные показатели, позволяющие определить степень налогообложения источников уплаты, их долю, взимаемую в бюджет. Взаимосвязь частных показателей налоговой нагрузки обусловлена взаимосвязью источников их уплаты (отнесения).

Интегральный показатель определяется путем извлечения корня  $n$ -й степени из произведения анализируемых показателей по формуле (5):

$$S = \sqrt[n]{K_1 \times K_2 \dots K_n}, \quad (5)$$

где:  $S$  – интегральный показатель;

$K_1, K_2, \dots, K_n$  – значения изучаемых показателей [3, с. 44, 71].

Интегральный показатель оценки налоговой нагрузки предлагаем определять по следующей формуле (6):

$$S_{nn} = \sqrt[n]{H_v \times ДН_p \times H_n}, \quad (6)$$

где:  $S_{nn}$  – интегральный показатель оценки налоговой нагрузки;

$H_v$  – коэффициент налогообложения выручки;

$ДН_p$  – доля налоговых платежей, относимых на расходы на реализацию в общей сумме расходов на реализацию, коэфф.;

$H_n$  – коэффициент налогообложения прибыли.

Интегральный показатель оценивается по темпам его изменения в динамике, которые рассчитываются по формуле (7):

$$T_{nn} = \frac{S_{nn_1}}{S_{nn_0}} \times 100, \quad (7)$$

где:  $T_{nn}$  – темп изменения (роста или снижения) интегрального показателя оценки налоговой нагрузки;

$S_{nn_1}$  и  $S_{nn_0}$  – отчетное и базисное значение интегрального показателя оценки налоговой нагрузки.

Снижение темпов изменения интегральных показателей налоговой нагрузки оценивается как положительный момент и указывает на уменьшение налоговой нагрузки организации в отчетном периоде по сравнению с прошлым.

После оценки частных показателей налоговой нагрузки по отношению к источнику их уплаты (отнесения) определяют соотношение темпов изменения определенной группы налогов по отношению к темпу изменения источников их уплаты и дополняют соответствующие частные показатели налоговой нагрузки. Вместе с тем по результатам расчетов этих показателей сложно сделать обобщающий вывод о тенденциях изменения налоговой нагрузки.

Для комплексной оценки налоговой нагрузки предлагаем рассчитывать обобщающий темп изменения налоговой нагрузки ( $ОТ_{ин}$ ), позволяющий определить степень опережения (отставания) темпов изменения налоговых платежей в зависимости от источника их уплаты (отнесения); в сравнении с темпом изменения источников их уплаты (отнесения) по следующей формуле (8):

$$ОТ_{ин} = \frac{Tu_{кн} \times Tu_{нр} \times Tu_{п}}{Tu_{в} \times Tu_{р} \times Tu_{нп}} \times 100, \quad (8)$$

где:  $Tu_{кн}$  – темп изменения косвенных налогов и платежей;

$Tu_{нр}$  – темп изменения налоговых платежей, относимых на расходы на реализацию;

$Tu_{н}$  – темп изменения налогов и платежей, уплачиваемых из прибыли;

$Tu_{в}$  – темп изменения выручки от реализации;

$Tu_{р}$  – темп изменения расходов на реализацию;

$Tu_{нп}$  – темп изменения налогооблагаемой прибыли.

Обобщающий темп изменения налоговой нагрузки следует оценивать в динамике, его изменение может быть вызвано как внешними (изменение налогового законодательства), так и внутренними (изменение вида деятельности, объектов налогообложения, режима налогообложения, использование льгот по налогообложению и т.п.) факторами. Оценку полученных обобщающих темпов изменения налоговой нагрузки рекомендуем проводить следующим образом: если  $ОТ_{ин} < 100\%$ , это означает, что темпы изменения источников

уплаты налоговых платежей превышают темпы изменения налоговых платежей, что оценивается положительно и свидетельствует о достаточной оптимальности налогообложения. Под оптимальностью налогообложения в данном случае предлагаем понимать его изменение под влиянием внутренних факторов или внешних факторов, в случае, если налоговая политика страны направлена на снижение налоговой нагрузки; если  $OT_{ин} > 100\%$ , то темпы изменения налоговых платежей в зависимости от источника их уплаты значительно превышают темпы изменения источников их уплаты, что оценивается отрицательно, свидетельствует о несовершенстве налогообложения, оказывающем негативное влияние на развитие деятельности организации; чем ближе показатель к 100%, тем меньше разрыв между темпами изменения налоговых платежей и темпами изменения источников их уплаты (отнесения), что свидетельствует об их пропорциональном изменении.

Кроме общих и частных показателей налоговой нагрузки для многоотраслевых организаций сферы обращения предлагаем определять обобщающий показатель налоговой нагрузки и частные отраслевые показатели налоговой нагрузки, учитывая особенности налогообложения ее различных отраслей деятельности, с учетом косвенных налогов. Налоговая нагрузка реализации показывает, сколько рублей налоговых платежей уплачивается с одного рубля реализованных товаров. Кроме того, предлагаем рассчитывать частные отраслевые показатели налоговой нагрузки как отношение

общей суммы налоговых платежей, уплачиваемых отдельной отраслью сферы обращения к ее выручке от реализации, и проводить их сравнительный анализ с точки зрения развития наименее налогооблагаемых, а следовательно, более конкурентоспособных по ценовому фактору отраслей деятельности многоотраслевой организации сферы обращения.

Сравнительный анализ налоговой нагрузки проводится между отраслями сферы обращения (торговля, общепит, заготовки) и определяется влияние изменения доли выручки от реализации каждой отрасли и частных отраслевых показателей налоговой нагрузки на ее обобщающий показатель по формуле (9):

$$HE_o = \frac{\sum \text{ЧоНё}_i f_i}{\sum f_i} \text{ или } HE_o = \sum \text{ЧоНё}_i \times d_i,$$

если  $d_i = \frac{f_i}{\sum f_i}; \sum d_i = 1$  (9)

где:  $HE_o$  – обобщающий показатель налоговой нагрузки многоотраслевой организации;

$\text{ЧоНё}_i$  – частный отраслевой показатель налоговой нагрузки  $i$ -й отрасли;

$f_i$  – веса, в качестве которых используется удельный вес выручки от реализации  $i$ -й отрасли в общей сумме выручки от реализации;

$d_i$  – удельный вес  $i$ -ой отрасли в общей сумме выручки от реализации.

Влияние структуры выручки от реализации при значительных ее колебаниях в торговле на частный показатель налоговой нагрузки торговли предлагаем рассчитывать по следующему алгоритму (табл. 2, 3).

Таблица 2 – Условные обозначения для расчета влияния структуры оборота по реализации товаров в розничной торговле на частный отраслевой показатель налоговой нагрузки торговли

Показатели	Структура оборота по реализации товаров в розничной торговле (Д), %		Частные показатели налоговой нагрузки по видам реализации товаров в розничной торговле за прошлый год ( $CH\ddot{E}_o$ ), р.
	Прошлый год	Отчетный год	
1. Розничный товарооборот (РТ)	$Dr_{т0}$	$Dr_{т1}$	$CH\ddot{E}_{рт0}$ (НП) (с включением в расчет налога с продаж)
2. Реализация товаров субъектам хозяйствования (Р)	$Dr_o$	$Dr_1$	$CH\ddot{E}_{р0}$ (без включения в расчет налога с продаж)
3. Оборот по реализации товаров розничной торговли	100	100	x

Таблица 3 – Алгоритм расчета влияния структуры оборота по реализации в торговле на частный отраслевой показатель налоговой нагрузки торговли

Показатели	Частный отраслевой показатель налоговой нагрузки торговли (ЧОН <sub>Т</sub> ), р.	
	Прошлый год	Скорректированный
1. Розничный товарооборот	$Др_0 \cdot ЧН\dot{E}r_0$	$Др_1 \cdot ЧН\dot{E}r_0$
2. Реализация товаров субъектам хозяйствования	$Др_0 \cdot ЧН\dot{E}r_0$	$Др_1 \cdot ЧН\dot{E}r_0$
3. Итого	(стр.1 + стр.2) : 100	(стр.1 + стр.2) : 100

Необходимость указанного в табл. 3 расчета объясняется тем, что оборот по реализации товаров в розничной торговле состоит из розничного товарооборота и реализации товаров субъектам хозяйствования. При этом розничный товарооборот включает налог с продаж, а оборот по реализации товаров субъектам хозяйствования не включает. Таким образом, увеличение в общем объеме реализации торговли доли розничного товарооборота увеличивает ее налоговую нагрузку. Влияние структуры оборота по реализации торговли на частный отраслевой показатель налоговой нагрузки торговли определяется как разность между налоговой нагрузкой, скорректированной и за прошлый год.

Кроме того, на изменение обобщающего показателя налоговой нагрузки предлагаем определять влияние частных показателей налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты (отнесения), затратоемкости и рентабельности продаж по формуле (10):

$$\frac{N_e}{B} + \left[ \frac{N_p}{P} \times \frac{P}{B} \right] + \left[ \frac{N_n}{P_p} \times \frac{P_p}{B} \right] = N\dot{E}o \quad \text{или}$$

$$K_{N_p} + ДН_p \times З\dot{e} + K_{N_n} \times P_n = N\dot{E}o, \quad (10)$$

где:  $N_e$  – налоги, уплачиваемые из выручки от реализации;

$B$  – выручка от реализации товаров;

$K_{N_p}$  – коэффициент налоговой нагрузки выручки от реализации товаров;

$N_p$  – налоговые платежи, относимые на расходы;

$P$  – расходы на реализацию товаров;

$ДН_p$  – доля налоговых платежей, относимых на расходы на реализацию в общей их сумме, коэфф.;

$З\dot{e}$  – коэффициент затратоемкости;

$N_n$  – налоговые платежи, уплачиваемые из прибыли;

$P_p$  – налогооблагаемая прибыль;

$K_{N_n}$  – коэффициент налоговой нагрузки прибыли;

$P_n$  – коэффициент рентабельности реализации товаров (продаж);

$N\dot{E}o$  – обобщающий показатель налоговой нагрузки.

Осуществление анализа и оценки налоговой нагрузки требует определенных финансовых, материальных и трудовых затрат, включая возможные пени и штрафы. Поэтому сопоставление данных затрат с величиной ожидаемого эффекта от экономии на налогах дает возможность получить качественный показатель, являющийся критерием оценки эффективности (качества) принятых управленческих решений по результатам анализа ( $K_{эу}$ ), схема расчета которого представлена на рис. 4.

Из данных рис. 4 следует, что критериями оценки качества принятых управленческих решений в области воздействия на параметры налоговой нагрузки являются минимизация рисков такого воздействия и затрат на проведение анализа и оценки налоговой нагрузки, максимизация финансового результата с целью укрепления финансового состояния организации. В частности, если рассчитанный показатель  $K_{эу} > 1$ , значит принятые управленческие решения по оптимизации налоговой нагрузки были эффективными, т.е. совокупная сумма полученного эффекта от принятых налоговых решений превысила затраты на проведение анализа налоговой нагрузки, если  $K_{эу} < 1$ , значит полученная сумма налоговой экономии меньше затрат на проведение анализа налоговой нагрузки. При этом необходимо учитывать результаты за достаточно длительный период времени и в обязательном порядке – влияние фактора времени и изменения параметров налоговой нагрузки на республиканском уровне.



Рисунок 4 – Схема расчета показателя оценки эффективности принятых управленческих решений по результатам анализа и оценки налоговой нагрузки

**Заключение.** Рассмотренные показатели налоговой нагрузки и их факторный анализ позволяют дать всестороннюю оценку налогообложения организаций сферы обращения, комплексно и глубоко изучить их налоговую нагрузку, а также наиболее значимые факторы, вызвавшие изменения в общей сумме налоговых платежей, и выявить резервы оптимизации налогообложения. Взаимосвязи между показателями деятельности организации и налоговой

нагрузки раскрывают механизм их формирования и последовательность анализа. Знание этого механизма формирования и взаимной связи позволяет моделировать факторные системы для целей количественного анализа налогов, налоговой нагрузки и налоговой емкости, влияния параметров налогообложения на показатели финансово-хозяйственной деятельности организации при проведении текущего и перспективного анализа аналогов.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Кравченко, Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле / Л.И. Кравченко. – Изд. 9-е, перераб. – М.: Новое знание, 2007. – 509 с.
2. Масинкевич, Н.Э. Как рассчитать величину налоговой нагрузки / Н.Э. Масинкевич, В.В. Шевцова, Н.В. Ключник // Вестн. М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь. – 2005. – № 34. – С. 31–35.
3. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. / В.В. Осмоловский [и др.]; под общ. ред. В.В. Осмоловского. – Минск: Новое знание, 2001. – 318 с.
4. Чернов, В.А. Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристический бизнес / В.А. Чернов, М.И. Баканов; под общ. ред. М.И. Баканова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 686 с.

#### РЕЗЮМЕ

Анализ и оценка налоговой нагрузки является методом поиска неиспользованных возможностей в области управления налогами организации, а также многокритериальной и достаточно сложной задачей, которая не может быть решена без использования приемов и методов экономического анализа. В этом смысле анализ позволяет всесторонне оценивать осуществленные, текущие и предполагаемые воздействия на параметры налогообложения и учитывать их влияние на финансовые результаты и финансовое состояние организации.

\* Статья поступила в редакцию 9 апреля 2009 г.