

АГРАРНАЯ ЭКОНОМИКА

УДК 303.722.2 : 336.22

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ДЕТЕРМИНИРОВАННОМУ ФАКТОРНОМУ АНАЛИЗУ НАЧИСЛЕННОЙ СУММЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

А. А. ГАЙДУКОВ

*УО «Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции
и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: haidukou@list.ru*

(Поступила в редакцию 05.01.2026)

В статье рассмотрена методика проведения детерминированного факторного анализа суммы начисленного налога на добавленную стоимость. На основании условных данных с помощью способа цепной подстановки оценено влияние налоговой базы и ставки налога на изменение результативного показателя по отдельной ставке НДС. При этом отмечено воздействие на результат только одного фактора, так как ставка налога остается неизменной.

При проведении последовательного детерминированного факторного анализа по каждой ставке, а также по общей налоговой базе и средней ставке налога, представляется возможной более полная оценка влияния основных факторов на изменение начисленной суммы НДС. В качестве факторов выступает общая налоговая база, ее структура и ставка налога на добавленную стоимость. В данном случае при анализе на уровне отдельной организации ставка налога не изменяется и, по сути, ее влияние представляет собой изменение структуры налоговой базы по отдельным постоянным ставкам налога. Предлагаемая методика анализа заслуживает внимания при оценке влияния основных факторов на изменение суммы начисленного НДС по совокупности организаций на уровне отдельного региона.

Предложенная методика детерминированного факторного анализа суммы начисленного НДС позволяет более полно оценить влияние основных факторов на изменение суммы начисленных налогов, дополнить тематический анализ начисленных и выплаченных налогов и платежей при изучении экономического анализа, а также использовать в практической деятельности организаций АПК для обоснования оптимальных управленческих решений.

Ключевые слова: *налог на добавленную стоимость, налоговая база, ставка налога, факторный анализ, результат.*

This article examines the methodology for conducting a deterministic factor analysis of the accrued value-added tax amount. Using conditional data and chain substitution, the impact of the tax base and tax rate on the change in the performance indicator for a specific VAT rate is estimated. The impact of only one factor on the result is noted, as the tax rate remains unchanged.

By conducting a sequential deterministic factor analysis for each rate, as well as for the overall tax base and average tax rate, it is possible to more fully assess the impact of the main factors on changes in the accrued VAT amount. These factors include the overall tax base, its structure, and the value-added tax rate. In this case, when analyzed at the level of an individual organization, the tax rate remains unchanged, and its impact essentially represents a change in the structure of the tax base for individual fixed tax rates. The proposed analysis methodology merits consideration when assessing the impact of key factors on changes in the amount of accrued VAT for a group of organizations at the level of a single region.

The proposed methodology for deterministic factor analysis of the amount of accrued VAT allows for a more comprehensive assessment of the impact of key factors on changes in the amount of accrued taxes, complements thematic analysis of accrued and paid taxes and payments when studying economic analysis, and can also be used in the practical activities of agricultural organizations to substantiate optimal management decisions.

Key words: *value added tax, tax base, tax rate, factor analysis, results.*

Введение

Важным элементом управления и обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы и экономики страны в целом является анализ системы налогообложения. В системе управления налоговый анализ занимает основное место как при налоговом планировании, так и при налоговом контроле. В системе управления финансами экономического субъекта он направлен на оценку действующего налогового механизма с целью сокращения налоговых затрат и улучшения показателей деятельности налогоплательщика. Предметом налогового анализа на микроуровне выступают налогооблагаемые базы и налоговые платежи. Результаты анализа на макроуровне используются для разработки предложений по совершенствованию действующего законодательства и налогового администрирования, а анализа на микроуровне – для разработки легитимных мероприятий по уменьшению налоговой нагрузки [1].

В большинстве сельскохозяйственных организаций наибольший удельный вес в структуре начисленных налогов занимает налог на добавленную стоимость (НДС) [2]. В связи с этим анализ НДС, в том числе факторный, является важнейшей частью налогового анализа.

НДС по реализации исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки:

$$\text{НДС}_{\text{исч}} = \text{НБ} \cdot \text{Ст}, \quad (1)$$

где $\text{НДС}_{\text{исч}}$ – исчисленная сумма налога; НБ – налоговая база; Ст – установленная ставка налога.

Данная формула используется как факторная модель для проведения детерминированного факторного анализа начисленной суммы НДС по отдельным ставкам налога [3, 4].

Отмечается, что НДС в Беларуси характеризуется обилием возможных ставок налога. Так, в 2025 г. в зависимости от вида операций обложение НДС может осуществляться по ставкам: 0, 10, 20 (общая ставка), 25 %. Кроме того, для некоторых плательщиков возможно применение расчетной ставки налога [5, 6]. Это предполагает отдельные особенности проведения факторного анализа начисленной суммы НДС.

Наиболее важная особенность методов детерминированного факторного анализа состоит в возможности точного определения величины влияния отдельных факторов на прирост результативных показателей [7–13]. В отношении факторного анализа суммы НДС это выражается в количественной оценке влияния на сумму начисленных налогов общей налоговой базы, установленных различных ставок налога, а также – изменения структуры данных факторов.

Цель исследования – с использованием традиционного инструментария факторного анализа рассмотреть отдельное направление количественной оценки влияния отдельных факторов на изменение начисленной суммы налога на добавленную стоимость сельскохозяйственной организации.

Основная часть

Традиционно с использованием формулы (1) проводится факторный анализ сумм начисленного НДС по каждой ставке налога. Это можно сделать с применением любого способа детерминированного факторного анализа по фактическим данным «Налоговой декларации (расчет) по НДС». Исходные данные для проведения анализа приведены в табл. 1.

Таблица 1. Исходные данные для проведения факторного анализа сумм начисленного НДС

Показатель	Символ	2023 г.	2024 г.	2024 г. к 2023 г. (+, -)
Налоговая база по операциям, облагаемым по ставке 20 %, руб.	НБ ₂₀	293422,12	237316,33	-56105,79
Налоговая база по операциям, облагаемым по ставке 10 %, руб.	НБ ₁₀	24814031,11	24620014,09	-194017,02
Сумма НДС, исчисленная по ставке 20 %, руб.	НДС ₂₀	58684,42	47463,27	-11221,15
Сумма НДС, исчисленная по ставке 10 %, руб.	НДС ₁₀	2481403,11	2462001,41	-19401,70
Общая сумма начисленного НДС, руб.	НДС _{исч}	2540087,53	2509464,68	-30622,85

Примечание. Составлена автором на основании условных данных.

Данные табл. 1 свидетельствуют об уменьшении налоговой базы и сумм начисленного НДС по двум ставкам. Общее снижение суммы начисленного НДС составило 30622,85 руб.

Как отмечалось ранее, при помощи традиционного факторного анализа определяется изменение суммы начисленного НДС по каждой ставке. В данном случае изменение суммы начисленного НДС происходит только под влиянием налоговой базы. Также суммированием налоговой базы и суммы начисленного НДС можно определить среднюю ставку и ее влияние на изменение результативного показателя факторной модели. По данным табл. 1 проведем соответствующие расчеты с помощью способа цепной подстановки и представим в табл. 2.

Таблица 2. Результаты факторного анализа суммы начисленного НДС

Показатель	Налоговая база, руб.		Ставка налога, %		
	2023 г.	2024 г.	2023 г.	2024 г.	
По ставке налога 20 %	293422,12	237316,33	20	20	
По ставке налога 10 %	24814031,11	24620014,09	10	10	
Итого	25107453,23	24857330,42	–	–	
По общей сумме НДС	25107453,23	24857330,42	10,12*	10,10*	
Показатель	Сумма НДС, руб.		всего	Изменение суммы НДС, руб.	
	2023 г.	2024 г.		В т. ч. за счет:	
				НБ	Ст
По ставке налога 20 %	58684,42	47463,27	-11221,15	-11221,15	–
По ставке налога 10 %	2481403,11	2462001,41	-19401,70	-19401,70	–
Итого	2540087,53	2509464,68	-30622,85	-30622,85	–
По общей сумме НДС	2540087,53	2509464,68	-30622,85	-25304,59	-5318,26

Примечание. Составлена автором на основании данных табл. 1.

* – средняя ставка налога для расчетов используется с максимальной точностью.

Таким образом, за счет изменения налоговой базы по ставке 20 % сумма начисленного НДС уменьшилась в 2024 г. по сравнению с 2023 г. на 11221,15 руб. Изменение налоговой базы по ставке налога 10 % обусловило уменьшение начисленной суммы НДС на 19401,70 руб. Так как ставка налога не изменялась, данный фактор не оказывал влияние на результат. При этом изменение общей суммы налоговой базы вызвало уменьшение начисленного НДС на 24304,59 руб. Уменьшение средней ставки налога на 0,02 п. п. обусловило снижение начисленной суммы НДС на 5318,26 руб.

Тем не менее, по результатам расчетов, представленных в табл. 2, не представляется возможным оценить влияние изменение структуры налоговой базы на общую сумму начисленного НДС, что зачастую имеет значительную практическую значимость. В связи с этим, на наш взгляд, целесообразно учесть такое влияние с помощью введения в формулу (1) структурного фактора:

$$\text{НДС}_{\text{исч}} = \sum_{i=1}^n \text{НБ}_{\text{общ}} \cdot \text{Уд}_i \cdot \text{Ст}_i,$$

где $\text{НБ}_{\text{общ}}$ – налоговая база по всем ставкам НДС; Уд_i – удельный вес налоговой базы по i -й ставке налога; Ст_i – установленная ставка i -го налога; i – номер ставки налога; n – множество ставок НДС в организации.

Далее представим расчеты с использованием формулы (2) способом цепной подстановки, предварительно определив структуру налоговой базы по отдельным ставкам НДС (табл. 3).

Таблица 3. Динамика состава и структуры налоговой базы НДС по отдельным ставкам

Показатель	Налоговая база, руб.		Структура, %		Изменение структуры 2024 г. к 2023 г., п. п.
	2023 г.	2024 г.	2023 г.	2024 г.	
По ставке налога 20 %	293422,12	237316,33	1,17	0,95	– 0,21
По ставке налога 10 %	24814031,11	24620014,09	98,83	99,05	+ 0,21
По общей сумме НДС	25107453,23	24857330,42	100,00	100,00	–

Примечание. Составлена автором на основании данных табл. 1.

Данные табл. 3 указывают на незначительное изменение структуры в сторону увеличения удельного веса налоговой базы по ставке НДС 10 %.

Вспомогательные расчеты для проведения факторного анализа:

$$\text{НДС}_{\text{исч}_{2023}} = 2540087,53 \text{ руб.};$$

$$\text{НДС}_{\text{исч}_{\text{усл1}}} = \sum_{i=1}^n \text{НБ}_{\text{общ}_{2024}} \cdot \text{Уд}_{i_{2023}} \cdot \text{Ст}_{i_{2023}} = 24857330,42 \cdot 0,0117 \cdot 0,20 + 24857330,42 \times 0,9883 \times 0,10 = 2514782,94 \text{ руб.};$$

$$\text{НДС}_{\text{исч}_{\text{усл2}}} = \sum_{i=1}^n \text{НБ}_{\text{общ}_{2024}} \cdot \text{Уд}_{i_{2024}} \cdot \text{Ст}_{i_{2023}} = 24857330,42 \cdot 0,0095 \cdot 0,20 + 24857330,42 \times 0,9905 \times 0,10 = 2509464,68 \text{ руб.};$$

$$\text{НДС}_{\text{исч}_{2024}} = 2509464,68 \text{ руб.}$$

Оценка влияния факторов на изменение суммы начисленного НДС в целом по организации:

– за счет изменения общей налоговой базы:

$$\Delta \text{НДС}_{\text{НБ}_{\text{общ}}} = \text{НДС}_{\text{исч}_{\text{усл1}}} - \text{НДС}_{\text{исч}_{2023}} = 2514782,94 - 2540087,53 = -25304,59 \text{ руб.};$$

– за счет изменения структуры налоговой базы по ставкам налога:

$$\Delta \text{НДС}_{\text{Уд}} = \text{НДС}_{\text{исч}_{\text{усл2}}} - \text{НДС}_{\text{исч}_{\text{усл1}}} = 2509464,68 - 2514782,94 = -5318,26 \text{ руб.};$$

– за счет изменения ставки налога:

$$\Delta \text{НДС}_{\text{Ст}} = \text{НДС}_{\text{исч}_{2024}} - \text{НДС}_{\text{исч}_{\text{усл2}}} = 2509464,68 - 2509464,68 = 0 \text{ руб.}$$

Следовательно, изменение общей налоговой базы и ее структуры по ставкам налога на добавленную стоимость сумма начисленного НДС уменьшилась на 25304,59 руб. и 5318,26 руб. соответственно.

Необходимо заметить, что в табл. 2 влияние общей налоговой базы на изменение суммы начисленного НДС по организации представлено влиянием данного фактора в факторной модели с использованием средней ставки НДС (–25304,59). Вместе с тем влияние структуры на сумму начисленного НДС можно определить как разницу между общим изменением суммы начисленного НДС и влиянием общей налоговой базы (–5318,26 = –30622,85 – (–25304,59)). Данный момент представляется достаточно важным при проведении факторного анализа на региональном уровне, когда в каждой организации средняя ставка НДС будет различной и вместе с общей налоговой базой и структурой будет также оказывать влияние на изменение суммы начисленного НДС по всем организациям региона.

Пример проведения факторного анализа по двум организациям представлен в табл. 4.

Таблица 4. Результаты факторного анализа суммы начисленного НДС на уровне региона

Показатель	Налоговая база, руб.		Ставка налога, %		
	2023 г.	2024 г.	2023 г.	2024 г.	
1-я организация	25107453,23	24857330,42	10,12*	10,10*	
2-я организация	13071025,05	14145849,06	10,34*	10,25*	
Итого	38178478,28	39003179,48	–	–	
В целом по региону	38178478,28	39003179,48	10,19*	10,15*	
Показатель	Сумма НДС, руб.		Изменение суммы НДС, руб.		
	2023 г.	2024 г.	всего	В т. ч. за счет:	
				НБ	Ст
1-я организация	2540087,53	2509464,68	– 30622,85	– 25304,59	– 5318,26
2-я организация	1351382,70	1449590,11	98207,41	111123,54	– 12916,13
Итого	3891470,23	3959054,79	67584,56	85818,95	– 18234,39
В целом по региону	3891470,23	3959054,79	67584,56	84060,45	– 16475,89

Примечание. Составлена автором на основании условных данных.

* – средняя ставка налога для расчетов используется с максимальной точностью.

В целом с использованием взаимосвязи результатов факторного анализа, представленного в табл. 3, по результатам оценки влияния факторов на изменение начисленной суммы НДС на региональном уровне по двум организациям, можно отметить – сумма начисленного НДС по организациям региона в 2024 г. по сравнению с 2023 г. увеличилась на 67584,56 руб.: за счет изменения общей налоговой базы по всем организациям и налоговым ставкам сумма начисленного НДС увеличилась на 84060,45 руб.; за счет изменения средней ставки налога по организациям региона сумма начисленного НДС уменьшилась на 18234,39 руб.; за счет изменения структуры налоговой базы по отдельным организациям региона сумма начисленного НДС увеличилась на 1758,50 руб. ($1758,50 = 67584,56 - 84060,45 - (-18234,39)$).

Заключение

Результаты проведенного исследования позволяют сделать следующие основные выводы:

- традиционный детерминированный факторный анализ суммы начисленного НДС позволяет оценить влияние налоговой базы на изменение результативного показателя по каждой ставке налога, так как она остается неизменной;
- проведение факторного анализа по общей налоговой базе и средней ставке налога позволяет оценить изменение начисленной суммы НДС в зависимости от изменения налоговой базы без изменения ее структуры по отдельным критериям (по ставке налога, по организациям региона и т. д.);
- использование результатов факторного анализа по отдельным объектам и по итоговым значениям по всем объектам с использованием балансового метода позволяет учесть влияние всех основных факторов на изменение суммы начисленного НДС (налоговой базы, ее структуры по отдельным критериям, средней ставки налога).

ЛИТЕРАТУРА

1. Попова, Л. В. Налоговый анализ: учеб. пособие / Л. В. Попова, Н. Г. Варакса, Е. Г. Дедкова. – Орел: ФГОУ ВПО «Гос. университет – УНПК», 2011. – 165 с.
2. Налогообложение в сельском хозяйстве Беларуси / Исследовательский центр ИМП [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.research.by/webroot/delivery/files/pp2004r08.pdf> (дата обращения: 14.12.2025).
3. Пищик, Т. В. Методика текущего анализа налогообложения на предприятиях торговли / Т. В. Пищик // Бухгалтерский учет и анализ. – 2004. – № 10. – С. 40–44.
4. Желада, Т. Анализ динамики, состава и структуры налогов, сборов и других обязательных платежей торговой организации [Электронный ресурс] / Т. Желада. – URL: <https://bii.by/docs/analiz-dinamiki-sostava-i-struktury-nalogov-sborov-i-drugikh-obyazatelnykh-161245> (дата обращения: 14.12.2025).
5. НДС в Беларуси: общие правила // ilex [Электронный ресурс]. – URL: <https://ilex.by/nds-v-belarusi-obshhie-pravila/>. – (дата обращения: 14.12.2025).
6. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Особенная часть [Электронный ресурс]: 29 дек. 2009 г., № 71-3: принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.; одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г.; в ред. Закона Респ. Беларусь от 13.12.2024 г., № 47-3 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2025.
7. Гайдуков, А. А. Методика количественной оценки влияния структурного фактора на изменение результативного показателя с использованием способа логарифмирования / А. А. Гайдуков // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 3. – С. 45–49.
8. Гайдуков, А. А. Методика оценки влияния структурного фактора в детерминированном факторном анализе с использованием интегрального метода / А. А. Гайдуков // Вестн. Белорус. гос. с.-х. акад. – 2022. – № 1. – С. 10–13.
9. Гайдуков, А. А. Отдельные аспекты использования способов детерминированного факторного анализа / А. А. Гайдуков // Современная аграрная экономика: наука и практика: материалы V междунар. науч.-практ. конф., Горки, 15–16 июня 2022 г. / Белорус. гос. с.-х. акад.; редкол.: И. В. Шафранская (гл. ред.) [и др.]. – Горки: БГСХА, 2022. – С. 39–42.
10. Гайдуков, А. А. Теория анализа хозяйственной деятельности: курс лекций / А. А. Гайдуков. – Горки: БГСХА, 2022. – 105 с.
11. Детерминированный факторный анализ / Финансовый директор. – 2022. – 6 дек.
12. Притула, О. Д. Особенности и условия применения методов детерминированного факторного анализа в исследовании социально-экономических процессов / О. Д. Притула // Дни науки – 2018: материалы Всерос. науч.-практ. конф., Великий Новгород, 17–19 апреля 2018 г. – В. Новгород, 2018. – С. 70–75.
13. Савицкая, Г. В. Теоретические основы анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 217 с.