

### **Методичні підходи до розрахунку податкового навантаження на мікроекономічному рівні**

*У статті досліджено різні наукові підходи до визначення податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Висвітлено методичні підходи до розрахунку показника податкового навантаження на макро та мікроекономічному рівні. Запропоновано алгоритм розрахунку показника податкового навантаження на мікроекономічному рівні із врахуванням ефекту перекладання податків.*

*Ключові слова:* податкове навантаження, податок, державне регулювання

*В статье изучены разные научные подходы к определению налоговой нагрузки на субъектов хозяйственной деятельности. Рассмотрены методические подходы расчета показателя налоговой нагрузки на макро и микроэкономическом уровне. Предложен расчет показателя налоговой нагрузки на микроэкономическом уровне с учетом эффекта перекладывания налогов.*

*Ключевые слова:* налоговая нагрузка, налог, государственное регулирование

*The article explored the various scientific approaches to the determination of the tax burden on businesses. Elucidated methodological approaches to calculating the rate of the tax burden at the macro and micro level. An algorithm for calculating the rate of the tax burden on the microeconomic level, taking into account the effect of rearrangements of taxes.*

*Key words:* tax burden, tax, government regulation

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Важливою характеристикою податкової політики держави є рівень податкового навантаження на платника податків. Дослідження проблематики впливу податкового навантаження як на економіку країни у цілому, так і на функціонування суб'єктів малого бізнесу зокрема, є надзвичайно актуальною. Це пояснюється тим, що забезпечення оптимального рівня податкового навантаження – одне з першочергових завдань державної політики стимулювання економічного розвитку та легалізації тіньового сектору.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематиці податкового навантаження та його впливу на результати діяльності суб'єктів господарювання присвятили свої праці такі вітчизняні та зарубіжні науковці як О. Амоша, Л. Кизилова, Ю. Іванов, А. Іванченко, О. Ковалюк, В. Корнус, П. Курмаєв, І. Майбуrow, Д. Мельник, В. Опарін, О. Шарікова та ін.

Разом з тим не достатньо висвітленими залишаються питання розробки та обґрунтування методичних підходів до розрахунку податкового навантаження на мікроекономічному рівні. Вирішення потребують також проблемні аспекти пов'язані із врахуванням ефекту перекладання податків.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою даної статті є аналіз наукових підходів щодо визначення податкового навантаження на суб'єктів господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** За загальним підходом під рівнем податкового навантаження розуміють показник, що визначається як співвідношення загальної суми податкових платежів і валового внутрішнього продукту [1, С. 148].

Дані рис. 1 свідчать, що протягом періоду дослідження відбувається зростання коефіцієнта співвідношення загальної суми податкових надходжень і валового внутрішнього продукту. Це зумовлено випереджаючим зростанням сум податкових платежів (на 373,97%), порівняно із валовим внутрішнім продуктом (на 275,23).

В міжнародній практиці для оцінки податкового навантаження (на макроекономічному рівні) використовують так званий податковий коефіцієнт, який розраховується як відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкові відрахування на соціальне страхування, до ВВП у ринкових цінах (тобто до документально підтвердженної вартості кінцевого виробництва товарів і послуг всередині країни). Проте його коректно трактувати як показник загального рівня оподаткування економіки, а не податкового навантаження на неї, оскільки він вказує лише на частку ВВП, яка перерозподіляється через податкову систему держави [2, С.4-12].

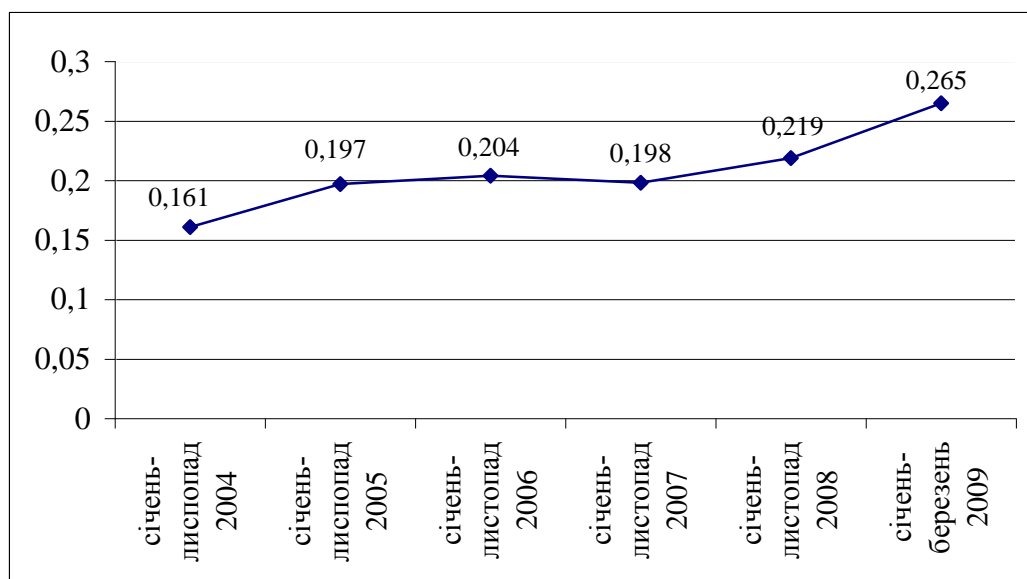


Рис. 1. Динаміка показника співвідношення загальної суми податкових надходжень і валового внутрішнього продукту

Джерело: розраховано автором на основі [3; 4]

Із зростанням податкового навантаження на платника податку (зростання кількості податків, збільшення податкових ставок) розмір податкових надходжень спочатку зростає але із часом знижується. Бюджетні втрати стають безповоротними, оскільки частина платників податків банкрутує, інша – тінізує свою діяльність, мінімізує податкові платежі. Не обґрунтоване збільшення податкового навантаження, згідно із А. Лаферром, є передумовою розвитку тіньового сектору економіки.

Економічний зміст податкового навантаження на суб'єкта господарювання можна, на нашу думку, визначити як частину підприємницького доходу, яка безповоротно вилучається державою через систему податків і зборів та необхідність організації податкового обліку. У наукових працях можна зустріти різні підходи до визначення показника податкового навантаження на суб'єкти господарювання без врахування їх організаційно-правових форм. Основна ідея полягає в тому, щоб обґрунтувати методику його розрахунку, яка б дозволила порівнювати рівень податкового навантаження в різних галузях господарського комплексу і, за можливості, різних систем оподаткування.

З метою планування календаря перевірок податковими органами розраховується показник податкового навантаження на прибуток підприємства. Методика розрахунку даного показника детально описана в Наказі №441 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні». Згідно з нею пропонується визначати податкове навантаження співвідношенням податку на прибуток і валового доходу:

$$K_{nn} = \frac{ПнП}{ВД} \times 100 \quad (1)$$

де ПнП – податок на прибуток (гр.12 декларації з прибутку); ВД – валовий дохід (гр.3 декларації).

Частково підтриманий такий науковий підхід до розрахунку податкового навантаження й у [5], де зазначено, що отримання прибутку одночасно є метою діяльності підприємства, основним показником його функціонування, що характеризує успішність, а також формує потенційну можливість до подальшого ведення підприємницької діяльності та розширення її масштабів. В кінцевому підсумку саме величина прибутку підприємства відображає сукупну дію всіх факторів, які впливають на його діяльність. В тому числі і вплив наявності системи оподаткування.

Ми погоджуємося із думкою [6, С.218], що вищезазначений показник не відображає податкове навантаження на підприємство в цілому як інтегральний показник, оскільки враховується тільки один податок.

Іншим дискусійним аспектом його розрахунку є те, що 37,3% підприємств (у тому числі малих) працювали у 2008 році збитково, тому адекватно оцінити рівень податкового навантаження на його основі достатньо складно.

Українські науковці В.Квасов, В.Корнус, О.Пономарьов пропонують інші

варіанти розрахунку податкового навантаження [7, С.17-19]:

а) коефіцієнт податкомісткості продукції, який показує частку податків у складі витрат:

$$K_{nn} = \frac{ППВ}{СВ} \times 100 \quad (2)$$

де ППВ – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування, що відносяться на витрати; СВ – сума операційних витрат;

б) показник податкового навантаження, який показує суму податкових платежів у чистому доході:

$$K_{nn} = \frac{ПП}{ЧД} \times 100 \quad (3)$$

де ПП – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування; ЧД – чистий дохід, розрахований за бухгалтерським обліком;

На думку [6, С.219], доцільно враховувати частку податків у доданій вартості:

$$K_{nn} = \frac{ПП}{ДВ} \times 100 \quad (4)$$

де ПП – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування; ДВ – додана вартість.

Таку думку висловлювала також Е.А.Кірова [8, С.27-35].

О.Є. Шайда [9] пропонує визначати рівень податкового навантаження за допомогою обчислення сукупної податкової ставки, яка розраховується за формулою:

$$T = \sum_{i=1}^n \frac{Bi \times (Ai + Ni)}{Hi} \quad (5)$$

де:  $p$  — кількість видів податків;

$Hi$  — база для нарахування  $i$ -го виду податку;

$Bi$  - частка  $i$ -го виду податку в сумарному обсязі податкових надходжень;

$Ai$  - обсяг  $i$ -го податку;

$Ni$  - недоїмка по  $i$ -му виду податку.

Також рівень податкового навантаження пропонується визначати як відношення податкових платежів підприємства до наступних величин: прибуток, виручка від реалізації продукції, витрати підприємства, собівартість продукції, створена на підприємстві додана вартість. На основі цих показників автор пропонує розраховувати інтегрований показник податкового навантаження, який усереднює наведені вище:

$$P_{\text{int}} = \sqrt[n]{\prod P_i} \quad (6)$$

Де  $P_{\text{INT}}$  – інтегрований показник податкового навантаження;

$P_i$  – показник податкового навантаження  $i$ -го виду;

$N$  – кількість розрахованих показників податкового навантаження.

Спосіб визначення рівня податкового навантаження шляхом обчислення сукупної податкової ставки за формулою (5) має суттєвий недолік, а саме: він придатний для використання стосовно тих податків, для яких базою нарахування є деякий фінансовий показник (податок на прибуток, ПДВ, комунальний податок тощо). Можливість обчислення такого показника щодо інших податків (податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, податок на землю тощо), які не відповідають наведеній вимозі, є сумнівною.

Другий спосіб передбачає поєднання п'яти показників, базою обчислення яких виступають різноякісні фінансово-економічні показники. Саме таке поєднання принципово різних величин приводить до висновку про недостатню обґрунтованість даного показника.

Суми сплачуваних підприємствами податків та зборів є не єдиними витратами, які несуть платники податків у зв'язку із дією податкового законодавства. На цьому наголошував у свій час видатний радянський вчений А.А. Соколов: «Сума матеріальних втрат платників за загальним правилом повинна бути вищою, ніж сума сплачених ними податків» [10].

У [5, С.189] зазначено, що визначення показників податкового навантаження повинно базуватись на єдиному методичному підході, що полягає у співставленні витрат, пов'язаних з дією податкового законодавства із отриманим суб'єктом господарювання фінансовим результатом:

$$TB = \frac{TE_t}{R_t} \quad (7)$$

$TE$  – витрати, пов'язані із дією податкового навантаження, понесені за період часу  $t$ , грн.;

$R$  – розрахунковий фінансовий результат, отриманий суб'єктом господарювання за період часу  $t$ , грн.

Як бачимо, витрати, що пов'язані із дією податкового законодавства є досить розгалуженими. Тому на думку [5] є сенс говорити про загальний та часткові показники податкового навантаження. Вони будуть відрізнятись видами витрат в чисельнику формули (7).

$$TBC = \frac{TD_t + TI_t}{|R_t|} = \frac{TEC_t}{|R_t|} \quad (8)$$

$$TBD = \frac{TD_t}{|R_t|} \quad (9)$$

$$TBI = \frac{TI_t}{|R_t|} \quad (10)$$

$$TBA = \frac{TA_t}{|R_t|} \quad (11)$$

де:

$TBC$ ,  $TBD$ ,  $TBI$ ,  $TBA$  - показники, відповідно, загального, прямого, непрямого та пов'язаного із ухиленням від оподаткування податкового навантаження;

$TEC$ ,  $TD$ ,  $TI$ ,  $TA$  - відповідно, загальні, прямі, непрямі та пов'язані із ухиленням від оподаткування витрати, понесені за період часу  $t$ , грн;

$R$  - фінансовий результат, отриманий суб'єктом господарювання за період часу  $t$ , грн.

Із усіх зазначених витрат чіткому обліку піддаються лише прямі витрати та невелика частина непрямих. Отже, визначення показника загального податкового навантаження має базуватися на суб'єктивних оцінках і завжди буде містити певну похибку. Внаслідок цього у [5, С.191] запропоновано розраховувати частковий показник - пряме податкове навантаження (ППН), використовуючи в чисельнику значення прямих витрат. Помноживши його на 100, отримаємо значення ППН у відсотках.

$$\left( TBD = \frac{TD_t}{|R_t|} \times 100 \right) \quad (12)$$

Економічний зміст одержаного таким чином показника податкового навантаження полягає у визначенні суми податків, що припадають на 1 грн. прибутку (збитку), або ж на скільки відсотків податки його знижують (збільшують).

У наведених формулах розрахунку показника податкового навантаження фігурують суми податків, внесених підприємством до бюджету згідно з чинним законодавством, без урахування ефекту їх перекладання. Підтримуючи таку точку зору, В. Андрущенко і О. Данілов влучно зауважують: "Зв'язок податків із юридичними особами має формальний характер, це лише практично зручна фікція" [12, С.62].

Ми погоджуємося із [2, С.4-12], що відношення суми податків, сплачених підприємством, до величини доданої вартості або до виручки від реалізації продукції без врахування інших аспектів є показником формального рівня його оподаткування, а не податкового навантаження на нього.

Податкове навантаження, враховуючи ефект перекладання податків, може не співпадати із абсолютною сумою лише сплачених податків.

Узагальнюючи вищезазначені підходи ми пропонуємо розрахунок показника податкового навантаження (ПН) на фінансові результати суб'єктів малого бізнесу проводити за формулою:

$$ПН = \frac{[(ССП + ВСП) \times k_{кор}] - СВ}{ВД} \quad (13)$$

де, ССП – сума сплачених податків (за виключенням податків та зборів, сплата яких перекладається на споживача);

ВСП – витрати, пов'язані із сплатою податків;

$k_{кор}$  – коефіцієнт коригування. Застосовується при авансовій сплаті і дорівнює індексу споживчих цін за відповідний період;

СВ – сума відшкодованих податків та зборів (наприклад, по державним соціальним фондам);

ВД – валовий дохід.

**Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** Запропонований розрахунок показника податкового навантаження є співставним для різних галузей економіки України, дозволяє враховувати ту частку непрямих податків, реальним платником якої є підприємство, що створює можливості для проведення моніторингу податкового навантаження, та відображає вплив податків на формування фінансового результату господарської діяльності суб'єктів малого підприємництва.

### Список використаних джерел:

1. Якушник І. Особливості розвитку та шляхи удосконалення системи оподаткування в Україні: матеріали науково-практичної конференції [„Реформа міжбюджетних відносин і проблеми розвитку податкової системи України”], (Ірпінь, 12-13 травня 1999 р.) / Державна податкова адміністрація України, Академія державної податкової служби України. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 1999. – С. 148. – ISBN 966-669-064-3

2. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2007. – №6. – С. 4-12

3. Основні показники економічного та соціального розвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article/info\\_boxes?art\\_id=38501&cat\\_id=38506](http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/article/info_boxes?art_id=38501&cat_id=38506). – Назва з екрану

4. Основні показники економічного і соціального розвитку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/228945/file/Statistika\\_08\\_2009.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/228945/file/Statistika_08_2009.pdf). – Назва з екрану

5. Лайко П.А., Жарко Р.П. Податкове регулювання підприємницької діяльності [монографія] / П.А. Лайко, Р.П. Жарко. – К.: ННЦ Інститут аграрної економіки, 2007. – 321 с. – ISBN 966-669-186-8

6. Кизилова Л.О., Стецишин М.І. Особливості визначення податкового навантаження підприємств / Л.О. Кизилова, М.І. Стецишин // Коммунальное хозяйство городов. – 2008. – №83. – С. 218-219

7. Корнус В., Квасов В., Пономарьов О. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств /В.Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов // Економіст. – 2007. – №10. – С.17-19
8. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты /Е.А.Кирова // Финансы. – 1998. – №9. – С.27-35
9. Шайда О.Є. Моделювання впливу податкової політики на ділову активність суб'єктів підприємницької діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.03 „Організація управління, планування і регулювання економіки”/О.Є. Шайда. – Львів, 2001. – 19 с.
10. Соколов А.А. Теория налогов /А.А. Соколов. – М.: ООО „Юринфор-Пресс”, 2003. – 506с. – ISBN 5-89158-087-X
11. Курмаєв П.Ю. Аналіз нормативно–правового забезпечення соціально–економічного розвитку на регіональному рівні/П.Ю. Курмаєв // Економічний простір : Зб. наук. праць. – №24. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2009. – С. 38–45.
12. Андрущенко В., Данілов О. Податкові системи зарубіжних країн /В. Андрущенко, О. Данілов. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – С.62. - ISBN 966-7257-29-7
13. Курмаєв П.Ю. Шляхи оптимізації джерел інвестиційних ресурсів на регіональному рівні /П.Ю. Курмаєв // Економіка : проблеми теорії та практики. Зб. наук. праць. – Вип.127. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2002. – С. 10–16.