

УДК 336.201.3

Мельник О.В.
аспірант

Вінницького національного аграрного університету

**МЕТОДИ ОЦІНКИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ
НА РІВНІ ОРГАНІЗАЦІЇ****METHODS OF ASSESSMENT OF THE TAX BURDEN
ON THE LEVEL OF THE ENTERPRISE****АНОТАЦІЯ**

У статті досліджено методи оцінки податкового навантаження на рівні окремої організації. Розглянуто визначення податкового навантаження, критерію та оцінки в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених на макро- та мікрорівнях. Визначено привілеї та недоліки кожного окремого методу оцінки податкового навантаження та їх вплив на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Ключові слова: податкове навантаження, оцінка, критерій, інтегральний показник, ВВП.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы методы оценки налоговой нагрузки на уровне отдельной организации. Рассмотрены определения налоговой нагрузки, критерия и оценки в научных трудах отечественных и зарубежных ученых на макро- и микроуровнях. Определены привилегии и недостатки каждого отдельного метода оценки налоговой нагрузки и их влияние на финансовое состояние предприятия.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, оценка, критерий, интегральный показатель, ВВП.

ANNOTATION

The methods of assessment of the tax burden at the individual organization were observed. The definitions of tax burden, criteria and assessment in scientific works of domestic and foreign scientists at the macro and micro levels were considered. Benefits and disadvantages of each method for assessing the tax burden were defined, and their impact on the financial position of the entity was determined.

Keywords: tax burden, assessment, criterion, integral indicator, GDP.

Постановка проблеми. Податки є одним з найбільш дієвих інструментів економічної політики держави. Вони забезпечують формування дохідної частини бюджетів всіх рівнів (державного, обласного, міського, районного), в той же час не повинні знизити інтерес платників до підприємництва.

Податки виконують функцію обмеження власних фінансових ресурсів підприємства, так як впливають на прийняття рішень та діяльність суб'єкта господарювання. Тому на сучасному етапі розвитку економіки України одним з її основних завдань є створення умов та механізму ефективного функціонування вітчизняних підприємств на мікро- та макрорівнях.

Податкове навантаження займає вагомий позицію серед економічних показників діяльності підприємства. Це засіб контролю і планування багатьох параметрів фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Від того, наскільки об'єктивно податкове навантаження відображає діяльність підприємства та

його фінансовий стан, залежить обґрунтованість прийняття рішень. Вирішення фінансових завдань з урахуванням податкового навантаження допоможе збільшити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства, використання виробничих ресурсів, не зменшуючи при цьому платежі до бюджету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні основи оподаткування відображено у працях наступних таких зарубіжних вчених, як А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Кейнс, А. Лаффер, К. Макконнелл, С. Брю. В роботах даних науковців податки розглядаються переважно на рівні держави. Питанням обрахування та сплати податків, а також податкового навантаження присвячені праці М.І. Литвина, В.Г. Панскова, Д.Г. Черніка, С.А. Шаталова.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Методи оцінки податкового навантаження, описані в науковій літературі, дозволяють лише комплексно оцінити рівень оподаткування підприємства, але застосовувати такі методи можна лише в певний період часу, вони є неінформативними. При аналізі діяльності підприємства слід досліджувати податкове навантаження в динаміці, враховуючи при цьому режим оподаткування підприємства, всі податки та збори, що воно сплачує, а також рівень доходу.

Мета статті полягає в дослідженні теоретичних аспектів та методичних підходів оцінки податкового навантаження, орієнтованого на прийняття рішень щодо збільшення ефективності використання ресурсів підприємства та покращання його фінансового стану.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкове навантаження – це показник, який має кількісну оцінку. В науковій літературі основні аспекти кількісної оцінки податкового навантаження представлені на двох рівнях: макрорівні та макрорівні [1].

1. Під макрорівнем розуміють визначення навантаження оподаткування в країні в цілому. Даний показник необхідний державі для розробки податкової політики, збалансування податкової та бюджетної систем країни. Спеціалісти Міністерства фінансів рівень податкового навантаження України зводять до визначення долі ВВП, перерозподіленого за допомогою

податків. У 2008 р. така доля приблизно склала 34,5%. У 2009 р. загальний рівень податкового навантаження знизився з 33,5% до 33,5% ВВП. У 2010 р. податкове навантаження на економіку України скало 32,7% ВВП, у 2011 р. – 36,8%, у 2012 р. – 30,7%, у 2013 р. – 29,5%, у 2014 р. – 28,5% ВВП [12]. Подальше зниження податкового навантаження в Україні планується здійснювати в формі підтримки окремих видів діяльності, необхідних для проведення модернізації та інноваційних проектів в країні [2, с. 26–27].

В.Г. Пансков у своїх працях прямо вказує на те, що показник податкового навантаження на макrorівні страждає дуже значним недоліком, який полягає в тому, що він визначає рівень податкового навантаження середньостатистичного платника податків, не враховуючи індивідуальні особливості кожного конкретного суб'єкта. Але разом з цим даний показник є необхідним, так як податки визначають державу, яка повинна враховувати його [3, с. 270].

Ряд авторів вважає, що для кожного конкретного платника податків, як юридичної, так і фізичної особи, не важливо, яка ступінь податкового навантаження на макrorівні. Податки в бюджети всіх рівнів та інші податкові платежі суб'єкт підприємницької діяльності платять із власного доходу, і тому для нього не існує кон-

кретних показників, які характеризують рівень податкового навантаження.

Величина податкового навантаження та макrorівні залежить від того чи іншого методу оцінки. Розглянемо існуючі в економічній літературі методи оцінки податкового навантаження на рівні підприємств (табл. 1).

Існування різних методів оцінки податкового навантаження організацій зумовлено пошуком універсального критерію, який дозволить порівнювати рівень оподаткування в різних галузях народного господарства. Автор кожного методу пропонує свій унікальний критерій – інтегральний показник, до якого приводяться всі податки, що дозволяє (за рішенням кожного автора) забезпечити порівняння податкового навантаження по різних підприємствах. Тому представлені методи оцінки податкового навантаження різняться в першу чергу інтегральним показником, з яким порівнюється загальна сума податків, сплачених за розрахунковий період.

У науковій літературі критичні оцінки методів визначення податкового навантаження суб'єкта господарювання включають вирази про можливість методів забезпечувати порівняння показника податкового навантаження для різноманітних економічних структур. Так, на думку В.Г. Панскова, «при використанні

Таблиця 1

Варіанти методів оцінки податкового навантаження суб'єктів господарювання

Автор	Характеристика методу	Коментарі
Фінансовий словник	Податкове навантаження визначається як питома вага усіх податкових платежів за певний час (фінансовий рік) у величині валового доходу платника податків [1]	Даний метод дозволяє оцінити податкове навантаження платника податку всіх режимів оподаткування
М.Н. Крейніна	Податкове навантаження визначається відношенням сумарної величини сплачених податків до прибутку, яка залишається в розпорядженні підприємства. При цьому сумарна величина сплачених податків визначається як різниця між прибутком, який підприємство мало б у своєму розпорядженні, якби воно не платило ніяких податків, і прибутком, який дійсно залишився в розпорядженні підприємства після сплати усіх податків [4, с. 36, 77, 78]	Податкове навантаження, розраховане відповідно до даного методу, покаже ступінь відмінності сумарної величини сплачених податків до прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків. Непрямі податки не беруть участі у розрахунку
А. Кадушін, Н. Михайлова	Податкове навантаження визначається, як функція типу виробництва, та змінюється в залежності від коливань затрат на ресурси, тобто показників доданої вартості [5, с. 113]	Податкове навантаження відображає частину доданої вартості, що віддається в бюджет, і яка одночасно є джерелом сплати податків і джерелом виникнення податкових зобов'язань
М.І. Литвин	Визначення «податкове навантаження» включає: - кількість податкових платежів; - структуру податків; - механізм сплати податків. Показник податкового навантаження визначається як відношення всіх податків до суми джерел для їх сплати [6, с. 29–31, 78, 81]	Податкове навантаження відображає частину доданої вартості, яка віддається до бюджету (в частині відшкодування виручкою)
Є.А. Кірова	Податкове навантаження визначається співвідношенням суми податків та зборів, які підлягають перерахуванню до бюджету, до лиш створеної вартості [7, с. 30–32, 78, 81]	Податкове навантаження відображає частину податків з урахуванням недоїмки та пені в лиш створеній вартості
Т.К. Островенко	Податкове навантаження – це система показників, які визначаються як співвідношення податкових залишків до відповідної групи джерела покриття [8, с. 22, 77, 78, 81]	Розрахунок відповідно до даної методики дозволяє конкретизувати вклад кожного податку (групи податків) в конкретне джерело платежу

показника виручки від реалізації порівняння податкового навантаження на різних підприємствах не дає достатньо точний результат. Це пов'язано з тим, що підприємства різних галузей мають неоднакову структуру витрат на виробництво» [3, с. 260]. Є.А. Кірова вважає, що співставлення рівня напруженості податкових зобов'язань на фондоємних підприємствах, в сфері кредитно-банківських послуг в умовах розрахунку податкового навантаження до доданої вартості не буде достатньо об'єктивним [7, с. 30–32, 77, 78]. Аналогічної думки приримуються Л.А. Злобіна, М.М. Стажкова [9, с. 17–19]. Звертає увагу, що на об'єктивність оцінки податкового навантаження не повинні впливати належність до тої чи іншої галузі економіки, також масштаби підприємства, І.А. Майбуров [10, с. 295].

Таким чином, пошук універсального критерію, який дозволяє порівнювати рівень податкового навантаження в різних галузях економіки, складає зміст існуючих методів оцінки податкового навантаження на макrorівні.

Ідея пошуку універсального критерію, який би забезпечував співвідношення податкового навантаження на різних підприємствах, не має сенсу. Порівнювати можна лише якісно однорідні величини. При цьому повинні бути враховані вимоги єдності методики обрахування показників та їх складу. Для досягнення співставлення показників податкового навантаження важливо не лише наявність універсальної інтегральної бази, відносно якої оцінюється тяжкість податкового навантаження, але й забезпечення єдності способів визнання та розрахунку факторів, які застосовуються платниками податків та впливають на величину податкових баз з окремих податків, збіг податкових режимів, що практично неможливо в реальних умовах господарської діяльності навіть межах однієї галузі.

Пошук універсального критерію оцінки податкового навантаження припускає виключення специфічних ознак виробництв, які впливають на результати оцінки (наприклад, фондоємність, матеріалоемність). Однак такі ознаки є важливою характеристикою факторного середовища, що забезпечує сплату податків. Їх виключення не дозволяє дослідити взаємозв'язок характеру використання ресурсів (екстенсивного та інтенсивного), які мають відношення до об'єктів оподаткування і податкових зобов'язань, не орієнтує на пошук фінансового стану організації, що, врешті-решт, затрудняє об'єктивну оцінку результатів винесених рішень в сфері податкового планування підприємства.

По відношенню до показника податкового навантаження слід шукати не універсальну інтегральну базу, до якої привірюється сума податків, що підлягають сплаті до бюджету, а найбільш інформативні (ключові) критерії оцінки податкового навантаження. Ключові критерії повинні давати змогу:

1. більш точно, всебічно описувати податкову ситуацію на підприємстві;

2. забезпечувати виявлення можливостей мінімізації рівня оподаткування підприємства;

3. підвищити роль показника податкового навантаження в підготовці рішень з покращання фінансового стану підприємства.

Таким чином, показано принципові ознаки, характерні для виділення ключових критеріїв оцінки податкового навантаження. Далі слід розглянути, який критерій з вже існуючих методів оцінки податкового навантаження здатний найбільш їм відповідати. Але спочатку слід визначитись з поняттями «оцінка» та «критерій», які застосовуються для подальшого дослідження.

Оцінка – це деяка характеристика об'єкта (події), яка дозволяє виділити його з сукупності інших об'єктів (подій); це метод наділення даного об'єкта деякою характеристикою [11].

Для характеристики об'єкта (події), оцінки поділяють на формалізовані (кількісні) та неформалізовані (якісні). Перші використовуються для реалізації відносин, які базуються на співставленні кількісних оцінок; другі – для реалізації відносин, основаних на перевагах. Формування кількісної оцінки полягає в присвоєнні чисельного значення об'єкту (події) згідно визначених правил і включають три елементи – об'єкт (подію), властивість (ознака, якість тощо), що підлягає кількісній оцінці, шкалу вимірювання або сукупність одиниць, в яких буде виражатися оцінка [11].

Ознакою, на базі якої можна провести вимірювання, оцінку, порівняння чого-небудь, називається критерієм. У свою чергу, критерії можуть бути обчислювальні та не обчислювальні. При використанні обчислювальних критеріїв частіше за все задають якийсь показник, на основі значення якого приймається судження. По відношенню до оцінки податкового навантаження задається показник (чи показники), з яким (чи з якими) можна порівняти тягар всіх податків (чи групи податків). Такий показник застосовується в якості базового, до якого привірюється загальна сума податків. В науковій літературі його називають «критеріальним» або «інтегральним», або «єдиним інтегральним показником». В таблиці 1 показано різні критеріальні показники (додана вартість, чистий прибуток, бухгалтерський прибуток, виручка від реалізації тощо), з якими порівнюється загальна сума податків. Кожен з перерахованих показників має свої значення і зміст [11, с. 149]. Це, у свою чергу, впливає на зміст наповнення показника податкового навантаження, його інформативність. Очевидно, що від вибору і обґрунтованості базового показника, до якого привірюється загальна сума податків, залежать об'єктивність оцінки тягара податкового навантаження в цілому та можливість застосування податкового навантаження в управлінні фінансовим станом підприємства.

В працях М.Н. Крейніної в якості узагальнюючого показника при розрахунку податкового навантаження пропонується використувати показник прибутку, при цьому автор бере до уваги ідеальну ситуацію, коли суб'єкт господарювання взагалі не платить податки, і порівнює цю ситуацію з реальною. Концепція такого методу визначення показника податкового навантаження може застосовуватись у випадку, якщо співвідношення заробленого підприємством прибутку і податків має визначене сенсове навантаження, і це дасть змогу оцінити умови реалізації регулюючої функції податків [4, с. 36, 81]. Однак в реальній практиці саме підприємницька діяльність породжує об'єкти оподаткування, тому ситуація, коли суб'єкт підприємницької діяльності зовсім не платить податки, не повинна допускатись в принципі.

Уважаємо, що показник прибутку, розрахований, коли оподаткування прирівнюється до нуля, не може застосовуватись в розрахунках податкового навантаження, так як не відображає реальної картини практичних явищ. Та все ж відмовлятися від прибутку як критерію оцінки податкового навантаження не потрібно. Прибуток є одним з найважливіших показників фінансового стану підприємства, так як від її величини залежить можливість організації поповнювати власний капітал, підтримувати цільову структуру джерел фінансування. Уважаємо можливим використання різних модифікацій показнику прибутку для забезпечення комплексної оцінки півня оподаткування платника податків.

Одночасно слід звернути увагу на те, що показник податкового навантаження, розрахований на базі прибутку до оподаткування, може застосовуватись лише у розрахунках конкретного інформативного особистого показника, який характеризує податкове навантаження суб'єкта господарювання по джерелу відшкодування (а не узагальнюючого показника, як уважає багато авторів). Саме особистий показник податкового навантаження дозволяє оцінити ефективність планового процесу відповідно до окремих податків в залежності від мети діяльності підприємства.

Обов'язок платника податків – своєчасно та у повному об'ємі платити податки при наявності дебіторської заборгованості – приводить до необхідності фінансування поточної діяльності підприємства за рахунок кредиторської заборгованості, що погіршує вже наявну структуру джерел фінансування підприємства. У зв'язку з цим напруженість сплати податків повинна оцінюватись в розрізі руху грошових потоків, необхідними елементами яких є не лише виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), але й аванси покупців продукції (робіт, послуг), кредиторська та дебіторська заборгованість, аванси постачальникам сировини тощо.

Через показник податкового навантаження в розрізі руху грошових потоків можна оцінити

вплив податків на процес генерування грошових джерел, забезпечити можливість своєчасного виконання підприємством обов'язкових платежів до бюджету. Іншими словами, податкове навантаження на грошовий потік дозволяє відобразити фінансовий стан підприємства з боку його податкової платоспроможності у законодавчо встановлений термін.

В економічній літературі описуються методи оцінки податкового навантаження на базі показників, сформованих незалежно від пов'язаного з ними фактичного руху грошових коштів. За допомогою таких методів визначити вплив податків на процес генерування грошових коштів, прогнозувати платоспроможність по податках неможливо.

Висновки. Таким чином, аналіз методів оцінки податкового навантаження підприємств показав, що не існує єдиного універсального показника податкового навантаження на макrorівні. В основному методи оцінки податкового навантаження відрізняються один від одного податками, які беруться до розрахунку, та критерієм, відносно до якого розраховується податкове навантаження.

Методи оцінки податкового навантаження, що описані в науковій літературі, дозволяють лише комплексно оцінити рівень оподаткування підприємства, але застосовувати такі методи можна лише в певний період часу, вони є неінформативними. Податкове навантаження потрібно вивчати в динаміці, досліджуючи причини її змін, аналізуючи ефективність управління рівнем оподаткування підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Джурина О. С. Податкове навантаження: сутність та напрями зміщення / О.С. Джурина // Матер. конф. «Науковий простір Європи». – Польща: Освіта і наука, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_NPE_2014/Economics/3_166406.doc.htm.
2. Савченко В.Ф. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні / В.Ф. Савченко, А.Ф. Лось // Економічний часопис – XXI. – 2011. – № 9/10. – С. 25–28.
3. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: [учебник для вузов] / В.Г. Пансков; 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.
4. Крейнина М.Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. / М.Н. Крейнина. – М.: ДИС, 1997. – 224 с.
5. Кадушин А.И., Михайлова Н.Б. Методика оценки экономической эффективности ИТ-проектов / А.И. Кадушин, Н.Б. Михайлова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pmpofy.ru/content/rus/83/833-article.asp>.
6. Литвин М. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятия / М. Литвин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 29.
7. Кирова Е. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Е. Кирова // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 32.
8. Островенко Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы / Т.К. Островенко // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 5. – С. 10–14.

9. Злобина Л.А., Стажкова М.М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: [учеб. пособ. и практ. для вузов]: в 2-х т. / Л.А. Злобина, М.М. Стажкова. – М., 2003. – 240 с.
10. Майбуров И.А. Теория налогообложения: продвинутый курс: [учеб. для магистрантов] / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 334.
11. Чернишова М.О. Удосконалення методики розрахунку податкового навантаження ПДВ / М.О. Чернишова // Економіка & держава. – 2013. – № 10. – С. 148–151.
12. Державна служба статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
13. Веб-портал Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.