УДК 336.22 : 338.43

Н. С. Прокопенко,
к. е. н., доцент, Київський міжнародний університет

МЕТОДИКА СТРУКТУРНОГО РОЗРАХУНКУ СУКУПНОГО ПОДАТКОВОГО ТЯГАРЯ

Розглянуто методику розрахунку сукупного податкового тягаря. Запропоновано спрощену методику структурного визначення сукупного податкового тягаря, засновану на тих, що не суперечать реальним умовам: за базу для розрахунку береться ціна реалізації одиниці продукції, робіт, послуг.

In this article is supposed simplified methods of structural determination of total tax load. This methods are based on the such one which is not disagree with present conditions: sales price of unit of production, goods, services is base for calculation.

Ключові слова: податки, податковий тягар, оподаткування агропромислових підприємств, база обкладання.

ВСТУП

Податкові механізми регулювання економіки агропромислового виробництва є важливим чинником економічного розвитку галузі і країни в цілому. Надання податкових пільг є однією із складових податкового стимулювання діяльності агропромислових підприємств, яке може виражатися у встановленні диференційованих податкових ставок на окремі види доходів. Але неправильно надані податкові пільги шкодять національній економіці, призводять до викривлення її структури, а занадто великий податковий тиск змушує їх переходити в тіньовий сектор або ліквідовувати свою діяльність.

Задоволення економічних інтересів держави і платників податків повинно здійснюватися через систему оподаткування. Питанням податкового регулювання присвячено праці вітчизняних вчених М. Я. Дем'яненка, В. М. Мельника, В. П. Синчака, А. М. Соколовської, Л. Д. Тулуша, Ю. В. Чередніченко тощо та російських вчених Хочуєва В. А., Оганяна К. Н., Русакової І., Ханіна Г. І. та інших [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10].

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою статті є обгрунтування необхідності розрахунку сукупного податкового тягаря, методика визначення якого дозволить визначити вплив окремих чинників на його розмір та дасть змогу планувати показник залежно від величини їх впливу.

РЕЗУЛЬТАТИ

Розрахунок сукупного податкового тягаря повинен проводитися за певною методикою. Так, дія одного податку змінює базу визначення іншого, стягуваного в черговому порядку згідно з податковим законодавством. Та і самі податки мають різну базу обчислення, що не завжди збігається з базою їх обкладання. При сумісній дії в рамках однієї податкової системи ці податки обкладають одну і ту ж базову величину, в нашому випадку дохід (ціну), що не збігається за величиною з базами обчислення окремих податків.

Мультиплікативний метод, який існує в оподаткуванні для визначення структури і величини сукупного податкового тягаря, дуже складний і трудомісткий [10].

Тому слід запропонувати спрощену методику структурного визначення сукупного податкового тягаря, засновану на тих, що не суперечать реальним умовам: за базу для розрахунку береться ціна реалізації одиниці продукції, робіт, послуг (Р).

Розрахунок сукупного податкового тягаря (далі — СПТ) включає основний і додатковий. Основний розрахунок СПТ охоплює податки, пов'язані з результатами виробничо-господарської діяльності безпосередньо, а додатковий — включає податки, не пов'язані з цими результатами. До цієї групи відносяться податок на прибуток $Т_{приб}$ із ставкою $а_{приб}$, податок на додану вартість $Т_{пдв}$ із ставкою $а_{пдв}$ і внески до фондів загальнообов'язкового соціального страхування (Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного

захворювання, які спричинили втрату працездатності). Ці податки мають єдину базу — Фонд оплати праці і відрізняються тільки ставками. Тому їх можна об'єднати в один соціальний податок $Т_{соц}$ зі ставкою $\Sigma а_{соц}$, що дорівнює сумі відсоткових ставок. Ціну реалізації можна виразити як:

$$Р=С + Z_{РП}, (1)$$

де С — собівартість реалізації (з податками);

$Z_{РП}$ — прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства.

Собівартість реалізації в свою чергу включає $С=М+Д^{о}_{с}$,

де М — частка матеріальних витрат у собівартості реалізації;

$Д^{о}_{с}$ — частка доданої вартості, що включається в собівартість реалізації.

$$Дос = (ФОП + В_{ПЗ} + А_{М} + Н_{Нв} + \Sigma Т_{i}), (2)$$

де ФОП — фонд оплати праці;

$В_{ПЗ}$ — інші прямі витрати;

$Н_{Нв}$ — накладні витрати;

$А_{М}$ — амортизація;

$\Sigma Т_{i}$ — сума податків, пов'язаних як з результатами діяльності підприємства ($Т^{о}_{i}$), так і інших податків, не пов'язаних з нею безпосередньо ($Т^{ін}_{i}$), тобто

$$\Sigma Т_{i}=\Sigma Тоі+\Sigma іТ^{ін}_{i} (3).$$

При позначенні прибутку, що залишається в розпорядженні $Z_{РП}$ через Z=(P-C), а $Р=(1+Р_{С})$, де $Р_{С}$ — рентабельність до собівартості, ціну можливо виразити як:

$$Р=(М+Д^{о}_{с}) \times (1+Р_{С}) (4).$$

Звідси сукупний податковий тягар (СПТ) визначається до ціни реалізації як:

$$СПТ = \frac{\Sigma Т^{о}_{i}}{(М + Д^{о}_{с})(1 + Р_{с})} = \frac{Т_{ПР}\ Т_{ПДВ} + Т_{СОЦ} + Т^{С}\ інші}{(М + Д^{о}_{с})(1 + Р_{с})} \quad (5)$$

де: $Т_{ПРИБ}$ — податок на прибуток;

$Т_{пдв}$ — податок на додану вартість;

$Т_{соц}$ — внески в соціальні фонди (на ФОП);

Тінші — інші податки, пов'язані зі специфічною діяльністю підприємств і не залежать від розміру прибутку та обсягу реалізації. Вони визначаються окремо, і їх сума враховується в складі вирахувань при визначенні податку на дохід, зменшуючи його на добуток цієї суми на ставку податку на ціну.

$Т_{інші} \times А_{ДХ}$ (6),

де: $А_{ДХ}$ — податок на ціну.

Додатковий розрахунок СПТ включає інші податки ($Т_{інші}$), не повязані безпосередньо з діяльністю підприємства.

Інші податки ($Т_{інші}$) становлять податки (земельний податок $Т_{зем}$ (оренда), податок на операції з цінними паперами ($Т_{оп}$), податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів ($Т_{ТС}$), податок на рекламу ($Т_{РЕК}$) та інші податки та платежі, пов'язані з рішеннями місцевих, обласних та інших органів влади, а також відсотки за прострочений кредит та ін.

Виходячи з цього,

$$СНБ_{додат} = \frac{\Sigma Т^{п}_{i}}{(М + Д^{о}_{с})(1 + Р_{С})} \quad (7).$$

Звідси, загальний СПТ визначається як

$$СНБ_{заг} = СНБ_{заг} + СНБ_{додат} = \frac{\Sigma Т^{о}_{i} + \Sigma Т^{п}_{i}}{(М + Д^{о}_{с})(1 + Р_{С})} \quad (8).$$

Позначимо реалізацію через 1, тоді отримаємо $(М + Д^{о}_{с})=1$. Далі, позначивши вираз $(1+Р_{С}) = К_{р}$ (коефіцієнт рентабельності до собівартості), отримаємо $Р=С(1+Р_{С})$ або $Р=1 \times К_{р}$. Відповідно СПТ (або СПС) становитиме:

$$СПС = \frac{\Sigma Т_{i}}{К_{р}} \text{ або } \frac{\Sigma Т_{i}}{Р} \quad (9).$$

Таким чином, обсяг виробництва за постійної структури ціни продукту не впливає на розмір СПТ. Відповідно методику визначення СПТ можна використати на будь-яких підприємствах, галузях незалежно від обсягу та спеціалізації виробництва продукції.

Враховуючи, що собівартість реалізації береться за 1 (С=1), ціну реалізації $Р=1 \times К_{р}=К_{р}$. Тоді, $Т_{пдв}$ (з акцизом) можна виразити як:

$$Т_{пдв}=(К_{р}-Т_{пдв})а_{пдв}.$$

Перетворивши цей вираз, отримаємо:

$$Т_{пдв}\ (1-а_{пдв})=К_{р}-Т_{пдв}\text{, або}$$

$$Т_{пдв} = \frac{К_{Р} \times а_{пдв}}{1 + а_{пдв}} \quad (10),$$

Звідси $СПТ_{пдв} = \frac{Т_{пдв}}{А_{пдв}} = \frac{К_{Р} \bullet а_{пдв}}{(1 + а_{пдв})\ а_{пдв}} = \frac{К_{Р}}{1 + а_{пдв}}$ (11)

Базою є $К_{Р}$ (коефіцієнт рентабельності до собівартості);

Соціальний податок $Т_{СОЦ}$ = ФОП х $а_{СОЦ}$;

Базою є ФОП.

Податок на прибуток: $Т_{ПР}=(К_{р} —1)а_{ПР}$ При цьому база розрахунку представлена як: $СПТ_{ПР}К_{р}$ —1.

У результаті $СПТ_{О}$ від сукупної дії цих податків, які залежать від виробничо-господарської діяльності, визначатиметься за такою формулою:

$$СПТ_{О}= \frac{Т_{пдв} + Т_{СОЦ} + Т_{ПР}}{К_{Р}} = \frac{А_{пдв}}{1 + а_{пдв}} + \frac{ФОП \times а_{ФОП}}{К_{Р}} + \frac{(К_{Р} - 1) \times а_{ПР}}{К_{Р}} \quad (12)$$

Так, на підприємстві $К_{р}=1,2$, а частка ФОП у собівартості реалізації, прийнята за 1,0, становитиме 0,24. Тоді при $а_{ПР}=0,25$, $а_{пдв}=0,2$, $а_{соц}=0,39$, прибуток (Z) буде дорівнювати $Z=К_{р}$ -1=1,20 — 1=0,2.

$$Т_{пдв} \frac{1,2x0,2}{1+0,2} = \frac{0,24}{1,2} = 0,20$$

$Т_{СОЦ}$=0,24х0,39 =0,093.

$Т_{ПР}$=0,2х0,35=0,07.

$\Sigma Т^{о}_{i}$ = 0,2+0,093+0,07=0,363.

Звідси сукупний податковий тягар, приведений до єдиної бази обкладання (Р), становитиме:

$$СПТ_{О}= \frac{\Sigma Т_i}{К_р} = \frac{0,363}{1,2} = 0,3025.$$

Таким чином, $СПТ_{О}$, приведений за трьома основними податками до обсягу (ціни) реалізації з рентабельністю 20%, становитиме 30,25%.

Вплив окремих податків $СПТ_{О}$ визначається через їхні частки в сумі податків:

$$D_{пдв}= \frac{0,200}{0,363} =0.551 \qquad d_{СОЦ}= \frac{0,093}{0,363} =0.256$$

$$d_{ПР}= \frac{0,07}{0,363} =0,193.$$

При добутку отриманих часток на $СПТ_{О}$, отримаємо його значення по кожному податку:

$СПТ_{пдв}$=0,051х0,3025=0,1670.

$СПТ_{соц}$=0,256х0,3025=0,0774.

$СПТ_{ПР}$=0,193х0,3025=0,0581.

При зміні рентабельності продукції, припустимо від 20 до 25% (тобто $К_р$=1,25).

$$Т_{пдв} \text{ зміниться на } 0,8\% \left[\frac{0,25}{1,2} - 0,200 = +0,8\%\right] \text{ а } СПТ_{О}$$

$$\text{збільшиться на } 0,7\% \left[\frac{0,363 + 0,008}{1,2}\right] = 0,7\%.$$

Таким чином, підвищення рентабельності сприяє збільшенню $СПТ_{О}$.

Важливим показником податкового тягаря є показник його співвідношення до прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства. Він характеризує податкові відрахування на 1% чистого прибутку:

$$СПТ^{О}_{П1} = \frac{(\Sigma Т^{О}_{i})}{(К_Р-1)}$$

$$\text{Так, у нашому прикладі } СПТ^{О}_{П1} = \frac{0,363}{1,2-1} = 1,815.$$

Таким чином, на 1% прибутку припадає 1,815% трьох основних податків. Співвідношення частки $СПТ^{О}_{П2}$, яка безпосередньо утворюється за рахунок прибутку до неї, визначається за формулою:

$$СПТ^{О}_{П2} = \frac{(К_Р - 1)a_{ПР} + (К_Р) \times \frac{a_{пдв}}{1 + a_{пдв}}}{(К_Р - 1)}.$$

$$\text{В нашому прикладі } СПТ^{О}_{П2} = 0,07 + \frac{1,2 \times 0,2}{1 + 0,2} \Big/ 0,2 = 1,350.$$

Таким чином, співвідношення цієї частки СПТо від сукупної дії вищерозглянутих податків на результати виробничо-господарської діяльності підприємства до отриманої частки чистого прибутку залежить тільки від податкових ставок і є постійним для однієї і тієї ж податкової системи.

У результаті загальні зміни $СПТ_{о}$ від дії $Т_{СОЦ}$ визначаться як:

$СПТ_{о} = СПТ^{О}_{П1} — СПТ^{О}_{П2}$, або

$$\frac{\Sigma Т_i}{К_Р - 1} - \frac{(К_Р - 1)a_{ПР} + (К_Р) \times \frac{a_{пдв}}{1 + a_{пдв}}}{(К_Р - 1)} = 1,815 - 1,350 = 0,465$$

від сумарної вартості прямих та непрямих податків.

Вплив інших податків на СПТ визначається через коефіцієнти приведення до єдиної бази обкладання (Р) за формулою:

$$К_{ПР}= \frac{\Sigma Т^{П}_{i}}{К_р}$$

за мінусом добутку цієї суми на ставку приведенного до цієї бази обкладання податку на прибуток.

$$СПТ^{П}= \Sigma Т_{ПРi} \times \frac{\Sigma Т_{ПРi}}{К_р} \quad (1- a_{ПРИБ}).$$

Наприклад, $\Sigma Т^{П}$ становить 0,22 тоді:

$$СПТ^{П}= 0,22 \times \frac{0,22}{1,2} \quad (1- 0,07) = 0,0375.$$

Таким чином, $СПТ_{загальне}$=$СПТ^{О}$+$СПТ^{П}$=0,3025 +0,0375=0,34 від загальної величини ціни реалізації.

Сукупний податковий тягар змінюється в зв'язку зі зміною складових. Так, зміна собівартості в частині ФОП, ціни в частині ФОП і прибутку (рівня рентабельності) при постійних податкових складових спричиняють також зміни $СПТ^{О}$.

У випадку постійної ціни при зміні прибутку $Т_{пдв}$ залишається незмінним, тобто податковий тягар змінюється тільки від зміни $\Delta Т_{ПР}$ та $\Delta Т_{СОЦ}$.

Звідси:

$$\Delta СНБ^{О}_{1} = \frac{\Delta Т_{ПР} + Т_{СОЦ}}{К_р}, \text{ а } \Delta ФОП + \Delta Т_{СОЦ} - \Delta Т_{ПР} =$$

$$= 0, \text{ звідки } \Delta ФОП\ (1 + a_{СОЦ}) =: \Delta Т_{ПР}.$$

З іншого боку, $\Delta Т_{ПР} = \Delta К_Р$ х $a_{ПР}$. Тоді: $\Delta Т_{ПР}$=(1+$a_{ПР}$)=ΔФОП(1+$a_{СОЦ}$) х $a_{ПР}$.

Відповідно,

$$\Delta Т_{ПР} = \frac{\Delta ФОП(1+a_{СОЦ})\ a_{ПР}}{(1 - a_{ПР})} \pm \frac{\Delta ФОП \times a_{СОЦ}}{К_Р}$$

$$\text{Звідси } \Delta СПТ^{О}_{1} = \frac{\Delta ФОП(1+a_{СОЦ})\ a_{ПР}}{(1 + a_{ПР})К_Р} \pm \frac{\Delta ФОП \times a_{СОЦ}}{К_Р}.$$

Так, у нашому випадку при економії ФОП, припустимо на 10%, податковий тягар зміниться на:

$$\Delta СПТ^{О} = \frac{0,10\ (1+0,39)\ 0,07}{1,20\ (1-0,07)} - \frac{0,1 \times 0,39}{1,2} = -0,0238$$

Таким чином, якщо застосувати мультиплікатор податкового тягаря (2,38/10=0,238 на 1% зміни ФОП), можна при постійній ціні визна-

чити ΔСПТ. Причому необхідно зауважити, що зміна величини СПТ в основному визначається співвідношенням $а_{ПР}$ та $а_{СОЦ}$.

У разі постійного прибутку і ціни при зміні тільки співвідношення в собівартості продукції частки прямих і непрямих витрат, величина податку на прибуток $Т_{ПР}$ не змінюється.

ВИСНОВОК

Таким чином, розглянута методика структурного розрахунку сукупного податкового тягаря дозволяє визначити вплив окремих чинників на його розмір та дає змогу планувати показник залежно від величини їх впливу. При цьому розрахунок витрат виробництва і цін на продукцію аграрної сфери проводиться як з врахуванням, так і без урахування стійкої інфляції, характерної для економіки країни останнього десятиліття. Це необхідно для виключення інфляційної складової при зміні показників виробництва в динаміці і визначення розміру податкової ставки підприємств аграрного бізнесу.

Література:

1. Дем'яненко М. Я. Основи податкових відносин. — К.: ІАЕ УААН, 1998. — 263 с.
2. Мельник В. М. Вплив бюджетно-податкового регулювання на розвиток промислового виробництва в Україні / В. М. Мельник, Г. С. Мельничук // Фінанси України. — 2008. — № 12 (157). — С. 44—52.
3. Синчака В. П. Ретроспектива податкових принципів у контексті сучасних наукових підходів // Фінанси України. — 2008. — № 2. — С. 49—55.
4. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.
5. Тулуш Л. Д. Податковий механізм як інструмент податкового регулювання // Вісник Сумського національного аграрного університету. — 2006. — № 2. — С. 12—17.
6. Чередніченко Ю. В. Податкова політика та економічне зростання в Україні// Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 8(62). — С. 91—96.
7. Хочуев В. А. Оптимизация налоговой системы в условиях переходной экономики. — Нальчик: Єль-ФА, 1999. — 28 с.
8. Оганян К. Н. Налоговое бремя в Росии: кто должен платить налоги? // Налоговый весник. — 1999. — № 9. — С. 3—6.
9. Русакова И., Кашин В. А., Кравченко И. А. Налоги в развитых странах. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 288 с.
10. Ханин Г. И. Перераспределение доходов населения как фактор ускорения экономического развития и обеспечения социальной стабильности / Г. И. Ханин //ЭКО. — 2002. — № 6. — С. 90—104.
11. Ковалева Т. М. Бюджет и бюджетная политика в Российской Федерации / Т. М. Ковалева, С. В. Барулин. — М.: Кнорус, 2006. — 208 с.

Стаття надійшла до редакції 21.07.2009 р.

ДО УВАГИ АВТОРІВ!

ВИМОГИ ДО СТРУКТУРИ ТА ОФОРМЛЕННЯ МАТЕРІАЛУ:

— відомості про автора (авторів): ім'я, по батькові, прізвище, вчене звання, вчений ступінь, посада і місце роботи, службова і домашня адреси (з поштовим індексом), контактний телефон;
— УДК;
— назва статті мовою оригіналу та англійською мовою;
— коротка анотація (2—4 речення) мовою оригіналу та англійською мовою;
— ключові слова;
— текст статті повинен мати такі необхідні елементи: вступ (формулюється наукова проблема, ступінь її вивченості, актуальність тієї частини проблеми, якій присвячена стаття), постановка задачі (формулюються мета і методи дослідження), результати (викладається система доведень запропонованої гіпотези, обгрунтовуються наукові результати), висновки (вказується наукова новизна, теоретична і практична значущість результатів дослідження, перспективи подальших розробок з цієї теми). Розділи повинні бути виділені;
— обов'язковий список використаних джерел у кінці статті;
— обсяг статті — 12—25 тис. знаків (як виняток, не більше 40 тис. знаків);
— шрифти найпоширенішого типу, текстовий шрифт та шрифт формул повинні бути різними;
— ілюстративний матеріал повинен бути поданий чітко і якісно у **чорно-білому** вигляді. Посилання на ілюстрації в тексті статті обов'язкові. До графіків та діаграм мають бути подані таблиці, на основі яких вони збудовані;
— разом із друкованою статтею треба подати її електронний варіант на CD носії або електронною поштою. Файл статті повинен бути збережений у форматі DOC для MS Word. Схеми, рисунки та фотографії слід записувати окремими графічними файлами форматів TIF, BMP, JPG, в імені яких зазначається номер ілюстрації у статті, наприклад pict 4.tif.

Редакція залишає за собою право на незначне редагування і скорочення, а також літературне виправлення статті (зі збереженням головних висновків та стилю автора). Надані матеріали не повертаються.

Адреса редакції: 04112, м. Київ, вул. Дорогожицька, 18, к. 29
для листування: 04112, м. Київ, а/с 61; economy_2008@ukr.net
Тел.: (044) 458-10-73, 223-26-28, 537-14-33