

УДК 336.221.4

О. Ю. Буцька,

к. е. н., доцент, кафедра фінансів, Вищий навчальний заклад
Укоопспілки "Полтавський університет економіки і торгівлі"

МЕТОДИКА ОЦІНКИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ

O. Butska,

PhD, Associate Professor, Poltava University of Economics and Trade, Poltava

METHODS OF ASSESSING THE TAX BURDEN: A COMPARATIVE ANALYSIS

У статті визначено особливості оцінки податкового навантаження на макро- і мікрорівнях, проведено порівняльний аналіз різних методик оцінки.

The article outlines the features reviews tax burden at the macro and micro levels, a comparative analysis of different valuation techniques.

Ключові слова: податкове навантаження, податок, методика оцінки, податковий коефіцієнт.
Key words: tax burden, tax, the method estimates, the tax rate.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Податкове навантаження є основним критерієм оцінки ефективності системи оподаткування країни, який впливає на наповнення бюджету, рівень податкових надходжень у структурі ВВП і відповідно частку ВВП на душу населення. Відсутність чітких методик та правил проведення його оцінки на макрорівні призводить до зниження суми доходів бюджету та формування тіньового сектору економіки. Проте не менш важливим є встановлення правильних підходів до аналізу податкового навантаження на мікрорівні, оскільки його несвоєчасна оцінка може призвести до значних втрат підприємства та прийняття хибних управлінських рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Оцінка податкового навантаження як на макро-, так і на мікрорівнях, активно вивчається і перебуває у центрі уваги таких українських вчених та практиків: Ю. Кушнірчука, А. Соколовської, Г. Василевської, О. Раденької, Г. Філюка, О. Фрадинського. Однак у роботах зазначених авторів переважно досліджуються теоретичні питання розвитку податкової системи та окремих її елементів, визначаються засади реформування системи оподаткування та перспективи її розвитку. В свою чергу невирішеним залишається питання саме оцінки податкового навантаження та розробка єдиної методики його розрахунку.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Саме тому метою статті є дослідження існуючих підходів до оцінки податкового навантаження, їх порівняльний аналіз та визначення єдиної найбільш оптимальної методики оцінки.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Функціонування податкової системи, як і будь-якої іншої системи, слід піддавати оцінці з метою визначення її відповідності зазначеній меті, реалізації по-

кладених на неї функцій і завдань. Найбільш поширеною є економічна оцінка за критерієм ефективності. Ефективність характеризується співвідношенням ефекту до витрат ресурсів, які забезпечили його отримання, досягнення результату. Проте податкову систему дуже важко кількісно оцінити, оскільки результатом її функціонування є не тільки наповнення доходної частини бюджету, а також створення сприятливого інвестиційного клімату в країні, стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки, перерозподіл доходів між різними категоріями населення та багато іншого.

Одним із показників, що дає змогу оцінити податкову систему країни є податкове навантаження. Визначення та досягнення ефективного показника податкового навантаження є необхідним для кожної країни, тому що завищене податкове навантаження може спричинити пригнічення виробництва, його тінізацію, зменшення податкових надходжень до бюджету країни тощо.

Ефект впливу податків на економіку в цілому та на окремих їх платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання і є податковим навантаженням. Але в широкому розумінні більшість науковців розглядають його як загальну суму податків, що сплачуються. Оптимальним вважають такий рівень податкового навантаження, який передбачає вилучення частини доходів економічних суб'єктів, що не перешкоджає їхньому розвитку, і водночас, що є достатнім для втручання держави в економічні процеси, необхідні для підвищення ефективності національної економіки в цілому.

Враховуючи різні, а іноді навіть протилежні, кінцеві цілі держави і платників податків як суб'єктів податкових правовідносин у світі використовують окремі методики оцінки податкового навантаження на макро- та на мікрорівнях (табл. 1).

Е цілому оцінка податкового навантаження як на макро-, так і на мікрорівні здійснюється шляхом виз-

Таблиця 1. Основні методики оцінки податкового навантаження на мікро- та макрорівні

Джерело (автор методики)	Порядок розрахунку	Умовні позначення
Податкове навантаження на макрорівні		
Міжнародна методика	$ПК = (\Pi + \Sigma В) / ВВП$	ПК – податковий коефіцієнт; Π – сума сплачених податків; В – сума обов’язкових відрахувань у державні соціальні фонди; ВВП – валовий внутрішній продукт у ринкових цінах
Кушнірчук Ю. М. [4, с. 163]	$ПН = П / Дпс$ $ПН = П + В - Тпс$ $ПН = П / ВВП$	ПН – податкове навантаження; П – податкові надходження; Дпс – сукупні доходи приватного сектору; В – видатки; Тпс – трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки; ВВП – валовий внутрішній продукт
Фрадинський О. А. [8, с. 80]	$ПН = 100 * (\Phi ПН + НПФ + Н - П + Зв) / ВВП$	ПН – податкове навантаження; ΦПН – фактичні податкові надходження; НПФ – надходження до позабюджетних фондів; Н – недоїмка; П – сума переплати; Зв – сума заборгованості держави ВВП – валовий внутрішній продукт
Податкове навантаження на макрорівні		
Державна податкова служба України [6]	$Кпн = \frac{ПнП}{ВД} \times 100$	Кпн – коефіцієнт податкового навантаження; ПнП – податок на прибуток підприємства; ВД – валовий дохід
Департамент податкової політики Мініфіну РФ	$Кпн = \frac{ПП}{ЗВ} \times 100$	Кпн – коефіцієнт податкового навантаження; ПП – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування; ЗВ – загальна сума виручки, яка включає виручку від реалізації, товарів, робіт і послуг та інші реалізаційні доходи
Гавриленко Н.В. [3]	$ПН = ПП + СП + НП$	ПН – податкове навантаження; ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; СП – сплачені платежі в позабюджетні фонди; НП – недоїмка по платежах
Баланова О.В. [1]	$ПН = (ПП / СК - ПК) \times 100\%$	ПП – нараховані податкові платежі в бюджет і позабюджетні фонди (без урахування податку на доходи); СК – сума коштів, отриманих підприємством за звітний період; ПК – позикові кошти у звітному періоді
Островсько Т.К. [5]	$ПН = (ЗП / В + ПД) \times 100\%$	ЗП – загальна сума всіх сплачених податків; В – виручка від реалізації продукції (робіт, послуг); ПД – позареалізаційні доходи

начення співвідношення між сумою сплачених податків і зборів по певній базі. Але кожен з цих підходів має свої недоліки:

- 1) показники податкового навантаження представлені в різних одиницях виміру, хоча рівень податкового навантаження — це відносний показник, що має вимірюватися або коефіцієнтом, або у відсотках;
- 2) методика Кушнірчука Ю.М. враховує лише приватний сектор економіки, не приділяючи належної уваги державному сектору;
- 3) вітчизняна методика оцінки податкового навантаження на мікрорівні враховує лише податок на прибуток підприємства і не дозволяє оцінити податкове навантаження платника, що використовує спеціальний податковий режим;
- 4) більшість представлених методик не враховують вплив непрямих податків на фінансовий стан підприємства;
- 5) не враховані особливості діяльності підприємств різних галузей;
- 6) рівень податкового навантаження буде суттєво відрізнитися для підприємств різного масштабу;
- 7) результати представлених методик складно порівняти між собою.

Визначені недоліки обмежують практичне застосування вищевказаних методів розрахунку по-

даткового навантаження для суб’єктів підприємництва.

Реальне податкове навантаження на макрорівні неповністю відображає фактичну ситуацію, що склалася в Україні. При стандартному розрахунку не враховується рівень тіньової економіки, доходи домогосподарств, що призводить до значного звуження податкової бази, реального рівня оподаткованої доданої вартості, зниження оподаткування суб’єктів господарювання, а тому і до заниження податкових надходжень. Також різні методи розрахунку валового внутрішнього продукту, зокрема за методом споживання, не завжди точно відображають реальний рівень оподаткування, адже не вся додана вартість оподатковується, а це знову ж таки призводить до того, що частина виробленої вартості залишається за межами оподаткування, негативно впливає на рівень податкових надходжень, і призводить до заниження реального податкового навантаження.

Теоретично найточнішим показником податкового навантаження з погляду міжгалузевих порівнянь є відношення податків, що сплачуються підприємством, до умовного прибутку. Умовний прибуток — це розрахунковий показник, що характеризує величину прибутку, яку отримало б підприємство в умовах відсутності податкових платежів, отже це прибуток

до сплати податків і відсотків. У нормальній ринковій економіці, в якій сформувалася система оплати праці і високий ступінь захисту інтересів найнятих працівників, саме цей показник може найточніше характеризувати податковий тягар підприємств. Враховуючи різний рівень оплати та його частку у доданій вартості не тільки за регіонами, а й за галузями економіки використовувати цей показник у сучасній економіці також доволі складно.

Аналізуючи методики визначення податкового навантаження на мікрорівні, виявлено, що вони базуються на двох основних підходах: принципі отриманих благ (вигід) та принципі платоспроможності. Перший підхід передбачає два способи розподілу податкового навантаження. За одним із них, суб'єкти господарювання мають купувати державні суспільні послуги таким же чином, як і звичайні товари та послуги на ринку. Відповідно, воно повинно розподілятися серед різних суб'єктів залежно від обсягу споживаних ними суспільних благ. Однак на практиці доволі важко встановити пряму еквівалентну залежність між величиною сплачених конкретною особою податкових платежів і обсягом отриманих нею суспільних благ та вигід. У таких ситуаціях варто застосовувати принцип рівного (пропорційного) розподілу податкового навантаження між суб'єктами, сферами та галузями економіки [7, с. 7]. Проте, з якої б точки зору не розглядався принцип отриманих благ (вигід) при розподілі податкового навантаження, його застосування більшою чи меншою мірою зводиться до платоспроможності суб'єкта. Саме тому при його розподілі має враховуватися принцип платоспроможності, який передбачає, що податкове навантаження має ставитися в пряму залежність від фінансових можливостей, величини отримуваних доходів і рівня добробуту платників.

Отже, податкове навантаження на макрорівні — це умовний показник, що визначає рівень податкових надходжень до бюджету, або їх частку у валовому внутрішньому продукті. На нашу думку, оцінка податкового навантаження має здійснюватися перш за все на мікрорівні, оскільки сума сплачених податків є додатковими витратами суб'єкта підприємництва, а отже і додатковим навантаженням. Загальна методика оцінки податкового навантаження на мікрорівні має враховувати співвідношення між сумою податкових витрат (як суб'єктів підприємництва, так і фізичних осіб) та суми скорегованих доходів (за мінусом непрямих податків).

ВИСНОВКИ

Характерними ознаками оптимальної методики оцінки податкового навантаження для вітчизняної економіки є співмірність із аналогічними показниками розвинених ринкових країн та можливість використання як суб'єктами господарювання загальної системи оподаткування, так і спеціальних податкових режимів.

Література:

1. Балашова О.В. Податковий механізм управління підприємством / О.В. Балашова // Економіка: проблеми теорії і практики. — 2003. — № 5. — С. 918—925.

2. Білостоцька В.О. Податкове навантаження в Україні / В.О. Білостоцька, В.І. Островецький // Фінанси України. — 2002. — № 12. — С. 17—22.

3. Гавриленко Н.В. Вплив податкового навантаження підприємницької сфери на національну економіку / Н.В. Гавриленко // Науковий вісник. — 2007. — № 3 (40). — С. 12—17.

4. Кушнірчук Ю.М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. — 2010. — Вип. 20.11. — С. 161—169.

5. Островенко Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы / Т.К. Островенко // Аудиторские ведомости. — 2003. — № 5. — С. 10—14.

6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні [Електронний ресурс]: Наказ ДПС України від 11.10.2005 № 441 / Державна податкова служба України. — Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid02448.html>

7. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 4—12.

8. Фрадинський О.А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О.А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 1. — Т. 1. — С. 79—82.

References:

1. Balashova, O.V. (2003), "Tax management mechanism", *Ekonomika: problem tiorii ta praktiki*, vol. 5, pp. 918—925.

2. Bilostocka, V.O. (2002), "The tax burden in Ukraine", *Naukoviy visnik Finansi Ukraini*, vol. 12, pp. 17—22.

3. Gavrilenko, N. V. (2007), "Effect of tax burden business sector on the national economy", *Naukoviy visnik*, vol. 3, pp. 12—17.

4. Kushnirchuk, Yu. M. (2010), "Optimization level fiscal burden for the economic state insurance", *Naukoviy visnik NLTU Ukraini*, vol. 20.11, pp. 161—169.

5. Ostrovenko, T. K. (2003), "The tax burden on the enterprise: a general, private performance of the system", *Auditorskie vedomosti*, vol. 5, pp. 10—14.

6. Derzhavna podatкова sluzhba Ukraini (2005), *Order Derzhavnoi podatkovoi sluzhbi Ukraini "On approval of guidelines for drawing up the order schedule inspections of and interaction between departments in carrying out their"*, available at: <http://dtk.com.ua/show/2cid02448.html> (Accessed 20 October 2013).

7. Sokolovska, A. (2006), "The theoretical basis to determine the level of tax burden and tax economy", *Ekonomika Ukraini*, vol. 7, pp. 4—12.

8. Fradinskiy, O. A. (2010), "The concept of the tax burden and approaches to its definition", *Visnik Hmelnickogo nacionalnogo universitetu*, vol. 1, pp. 79—82.

Стаття надійшла до редакції 06.11.2013 р.