

М. О. Чернишова,
аспірант кафедри менеджменту зовнішньоекономічної діяльності,
Донецький державний університет управління

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ РОЗРАХУВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПДВ

М. Chernyshova,
graduate student, of Department of Management of International Economic Activity,
Donetsk State University of Management

IMPROVMENT OF CALCULATING METHODS THE TAX LOAD OF VAT

У статті розглядається одна з проблем системи оподаткування в Україні — визначення критеріїв оцінки податкового навантаження на мікрорівні.

In the article it is examined one of the Ukrainian tax system problems — the determination of the tax pressure estimation criteria's on the microlevel.

Ключові слова: податкове навантаження, ПДВ аналіз абсолютного податкового тиску, державна політика, інструменти податкового механізму.

Key words: tax load, VAT, analysis of absolute tax load, public policy, tools of tax mechanism.

АКТУАЛЬНІСТЬ ПРОБЛЕМИ

Ефективна податкова система значною мірою є визначальним фактором економічного росту, покращення інвестиційного клімату та зростання добробуту громадян. Важливою передумовою такої податкової системи є узгодження інтересів платників податків та держави, адже обидва суб'єкти податкових відносин намагаються максимально задовольнити власні інтереси. Держава прагне мобілізувати якомога більшу суму коштів для виконання своїх функцій, платник податків — зменшити своє податкове навантаження. Тому пошук оптимальної моделі оподаткування, яка б максимально задовольняла інтереси платника і держави, був і є одним із пріоритетних завдань державної діяльності.

Сучасні умови господарювання, що характеризуються високим рівнем інтеграційних та глобалізаційних процесів, підвищенням ступеня відкритості економік різних країн, підтверджують необхідність функціонування ефективної податкової системи, яка б характеризувалась високою конкурентоспроможністю та сприяла формуванню позитивного іміджу країни у світовому економічному просторі.

Оптимальний рівень податкового навантаження є важливим чинником для забезпечення відповідної динаміки ділової активності, розвитку виробництва та економіки в цілому, а також соціально-політичної стабільності країни. Для ефективного управління підприємством необхідно не лише максимізувати прибутки підприємства, а у першу чергу, поліпшити аналіз податків шляхом врахування податкового навантаження підприємства.

У даний час податкове навантаження в Україні визначають з податку на прибуток як відношення суми нарахованого податку на прибуток до суми скоригованого валового доходу, а з податку на додану вартість як відношення суми нарахованого ПДВ до загального обсягу поставки. Однак існуючі методи викладені у Наказі державної податкової адміністрації України № 201 від 28.03.2008 р. [1, с. 25—30]. Відсутня методика розрахування податкового навантаження з урахуванням здійснення експортних операцій при визначенні витрат від недоотримання ПДВ.

Податкове законодавство України є динамічним, складним, податкова система характеризується надзвичайним розростанням неформальних зв'язків, корупцією, що призводить до поляризації інтересів держави і платника податків та підвищення трансакційних витрат оподаткування. Як наслідок, податкове середовище українських фірм характеризується невизначеністю, а податкове навантаження є надмірним, що призводить до збитковості або тінізації діяльності організацій.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання податкового навантаження, його вплив на економічну активність і фінансові результати платників, причини та наслідки його нерівномірного розподілу між суб'єктами господарювання, тенденції та шляхи зміни закладені в роботах вітчизняних економістів Корнуса В., Соколовської А., Чернякової Т., Вишневського В., Луїнової І., Федосова В., Шаблістої Л. Сучасна науково-практична література у сфері оподаткування та, зокрема, податкового навантаження має переважно прикладний характер. Відсутність комплексних теоретичних досліджень податкового тягара є значною перешкодою при аналізі характеру впливу оподаткування та пошуку шляхів вдосконалення функціонування податків [2, с. 12—26]. Протягом існування податкової системи розроблено багато зарубіжних та вітчизняних методик щодо визначення податкового навантаження, але єдиних підходів досі не існує. Причому більшість науковців розглядає податкове навантаження на рівні держави, і лише деякі — на рівні підприємства.

Однак проведені дослідження потребують доопрацювання й систематизації спроби теоретичної і практичної оцінки рівня податкового навантаження на підприємства з урахуванням вітчизняної специфіки системи оподаткування. Важливим напрямом подолання проблеми надмірності податкового навантаження та адаптації до податкового середовища України є формування комплексу заходів щодо управління податковим тиском на рівні окремих підприємств, а також розробка моделей оцінки, аналізу й прогнозування податкового тягара на підприємства із метою прийняття ефективних управлінських рішень в області оподаткування.

МЕТА СТАТТІ

Метою роботи є удосконалення методів аналізу податкового навантаження господарської діяльності підприємств, визначення можливих показників його оцінки на мікрорівні та його впливу на фінансовий результат роботи суб'єкта господарювання.

ВИКЛАД МАТЕРІАЛУ ОСНОВНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

В Україні на сьогодні не існує загальноприйнятої методології обчислення податкового навантаження. Тому відсутня офіційна статистика цього показника, є лише окремі розрізнені дані, за якими опосередковано можна здійснювати його оцінку. Існує досить широкий спектр уявлень про методи оцінки та показники податкового навантаження. Узагалі, більшість визначень поняття "податкове навантаження" обмежується алгоритмом його обчислення.

Податки впливають на платоспроможність та фінансову стійкість підприємства, формування його фінансових ресурсів та інвестиційну діяльність, конкурентоспроможність продукції та загалом на поведінку підприємств щодо будь-якої діяльності — операційної, інвестиційної чи фінансової. Рівень цього впливу залежить від системи оподаткування — самих податків, рівня їх фіскальності, методів їх справляння, стабільності та досконалості системи. Недосконалість податкової системи змушує суб'єктів підприємництва відмовитись від легальних методів господарювання, ухилитись від сплати податків.

Причиною неузгодженості інтересів держави та підприємств з питань оподаткування, як показали дослідження, виступає недосконалість податкової політики як на макrorівні, так і на мікрорівні. Розглянемо механізм забезпечення узгодженості державної податкової політики та податкової політики підприємства, метою якої є забезпечення оптимальних інтересів у процесі оподаткування держави і підприємства (рис. 1).

Показник податкового навантаження на рівні окремого підприємства має одну із найголовніших ролей в економіці підприємства з таких причин:

- показник податкового навантаження застосовується податковими органами для протидії ухиленню від оподаткування та застосування схем мінімізації сплати податків, запобігання та виявлення інших правопорушень які належать до компетенції податкової служби;

- податкове навантаження використовується для прийняття рішення відносно вибору організаційно-правової форми господарської діяльності;

- показник податкового навантаження є основним інструментом системи управління оподаткуванням конкретного підприємства в контексті податкового менеджменту, планування й оптимізації;

- податкове навантаження дозволяє аналізувати варіанти вибору оподаткування в розрізі основної та спрощеної системи для малих підприємств.

Отже, доцільно зазначити, що податкове навантаження має важливість з погляду управління податками й може виступати безпосереднім об'єктом цього управління, а також є не тільки кількісною характеристикою, скільки предметом теоретичного аналізу, тобто представляє собою дослідження ефектів явного і неявного впливу податків на добробут їх платників.

Доцільно зазначити, що податкове навантаження як фіскальний показник демонструє ступінь централізації й усупільнення створюваного ВВП у бюджетній системі країни та перерозподілу усупільненої частини ВВП через цю систему за допомогою надання економічним агентам суспільних благ, прямої і опосередкованої фінансової допомоги. Як цінний показник податкове навантаження характеризує вагу обов'язкових платежів на будь-яке результуюче джерело їхньої сплати (виручка підприємства, прибуток, витрати на оплату праці, доходи і витрати домогосподарств тощо). Такі показники дуже важливі — вони демонструють як навантажене кожне із джерел і чи не перевантажене будь-яке із них.

Сформований рівень податкового навантаження показує ступінь централізації й усупільнення доходів, їх складові частини, що, з одного боку, несе в собі відбиток суб'єктивних і монопольних дій влади, а з другого, — відображає об'єктивні ринкові і податкові закономірності, особливості моделі податкової політики, економічної моделі й досягнутий рівень соціально-економічного розвитку підприємств та країни в цілому. Потрібно враховувати, що надмірний податковий тягар є негативним чинником державної податкової політики, який гнітить та не дає можливості нормально функціонувати підприємствам, впливає на розвиток національної економіки, стримує ділову активність суб'єктів господарювання, уповільнює зростання валового внутрішнього продукту та є однією з причин виникнення таких кризових явищ у суспільстві, як соціальна напруженість та загальне зубожіння населення. У свою чергу, надмірно низький рівень податкового навантаження не дозволяє державі повною мірою виконувати свої функції по забезпеченню економічних агентів необхідними суспільними благами. Спеціалістами встановлено, що низьке податкове навантаження характерне для слаборозвинених країн, у той час як для розвинених — більш високі.

Процес зниження податкового навантаження має бути поступовим та потребує чіткої спланованості, системності та прогнозованості рішень, тому що одноразове, різке зменшення сукупного податкового навантаження призведе лише до серйозних втрат поточних доходів, ускладнить виконання державою своїх функцій й підірве основу для проведення подальших податкових реформ на макrorівні.

На мікрорівні застосування показника податкове навантаження на підприємство (юридичну особу) набуло широкого

вжитку. Доцільність його застосування полягає в тому, що підприємство являє собою окремих суб'єкт господарювання, який, з юридичної точки зору, відрізняється від фізичних осіб, що володіють ним. Знеособлені податки, які платити до бюджету підприємство, не можна порівнювати з податками на окрему особу, адже перші реально впливають на підприємство як окремих суб'єкт господарської діяльності, зменшуючи його оборотні кошти і обмежуючи можливості інвестування нерозподіленого прибутку в розвиток виробництва, підвищення заробітної плати працівникам тощо. Неможливо заперечувати необхідність дослідження ефекту перекладання податкового тягара з одного підприємства на інші, а зрештою — на фізичних осіб.

У реальній практиці в Україні виникає парадоксальна ситуація, коли вартість державних послуг (досить низької якості) становить до 55 % ВВП, а з податком на прибуток — за 70 % виробничого циклу підприємства і більше. З ряду причин платники податків добровільно дають державі у вигляді податків не більше, ніж 30—35 % від ВВП. Деякі експерти вважають, що зазначена частка фактичних податкових навантажень і складає рівень податкового навантаження в Україні. Насправді, вказаний рівень є лише тією частиною податкового тиску, яку суспільство погодилось сплатити добровільно. Фактичним податковим тиском необхідно вважати той, що держава встановила в чинній системі оподаткування. Податковий тиск в Україні є високим, але це завальцьовано кумулятивною системою оподаткування [6, с. 214].

Але, незважаючи на все, увага податкових перевіряльників до підприємств з року в рік зростає та показник рівня податкового навантаження, в першу чергу, є одним із основних критерієм при оцінці діяльності підприємства представниками ДПС як на етапі формування плану перевірок, так і під час прийому звітності. Доцільно зазначити, що значущість показника податкового навантаження в Україні останнім часом збільшилась у зв'язку із використанням його як своєрідного індикатора, що дозволяє сформулювати припущення щодо рівня сумлінності суб'єкта оподаткування.

В Україні на сучасному етапі розвитку статистики, податкового планування та обліку існує єдина загальна методологія кількісного вираження показників податкового тягара на рівні окремого підприємства. Проте питання є досить дискусійним та являю собою підґрунтя для існування великої кількості поглядів та відмінностей у підходах. З введенням в дію Податкового кодексу виникла необхідність пристосування методики обчислення податкового навантаження до умов нового податкового законодавства. Методика обчислення податкового навантаження доведена "Методичними рекомендаціями щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання", затверджених наказом ДПА України від 01.04.11 № 190 [7]. Згідно документу, термін "податкове навантаження" був змінений на "податкову віддачу", хоча при цьому зміст залишився тим самим.

Податкове навантаження з податку на додану вартість визначається податковими органами для конкретного підприємства на підставі інформації, зазначеної в Декларації з податку на додану вартість відповідно.

Ефективність функціонування податкової системи держави, реалізація її фіскальної та регулюючої функції в повній мірі, безумовно, залежить від оптимального податкового навантаження на суб'єктів підприємництва.

Економічний зміст податкового навантаження можна було б визначити як частку підприємницького доходу, яка вилучається державою у суб'єкта підприємництва через систему податків та зборів до бюджетів різного рівня, або, іншими словами, ступінь впливу системи оподаткування на результати діяльності суб'єктів господарювання [3, с. 12—34].

Найвищий рівень податкового тягара на окремі підприємства несуть рентабельні підприємства, які працюють на ринкових засадах, не мають податкових пільг і своєчасно та в повному обсязі сплачують обов'язкові платежі до бюджету та позабюджетних фондів. Фіскальний тягар таких підприємств становить близько 60—80% доданої вартості, створеної на них. Набагато кращим є становище підприємств офіційної економіки, що користуються податковими пільгами. У разі своєчасного виконання зобов'язань перед державою обов'язкові платежі їх становлять не більше 1/3 доданої вартості. У привідній економіці переважають підприємства офіційної економіки, що не лише користуються пільгами, а й не виконують вчасно зобов'язань перед державою, згодом отримуючи від неї "подарунок" у вигляді списання податкової заборгованості, а також підприємства "тіньового" сектору економіки. За оцінками західних експертів, податковий тягар на останній вид підприємств становить лише близько 7% доданої вартості, створеної на цих підприємствах [4, с. 5—11].

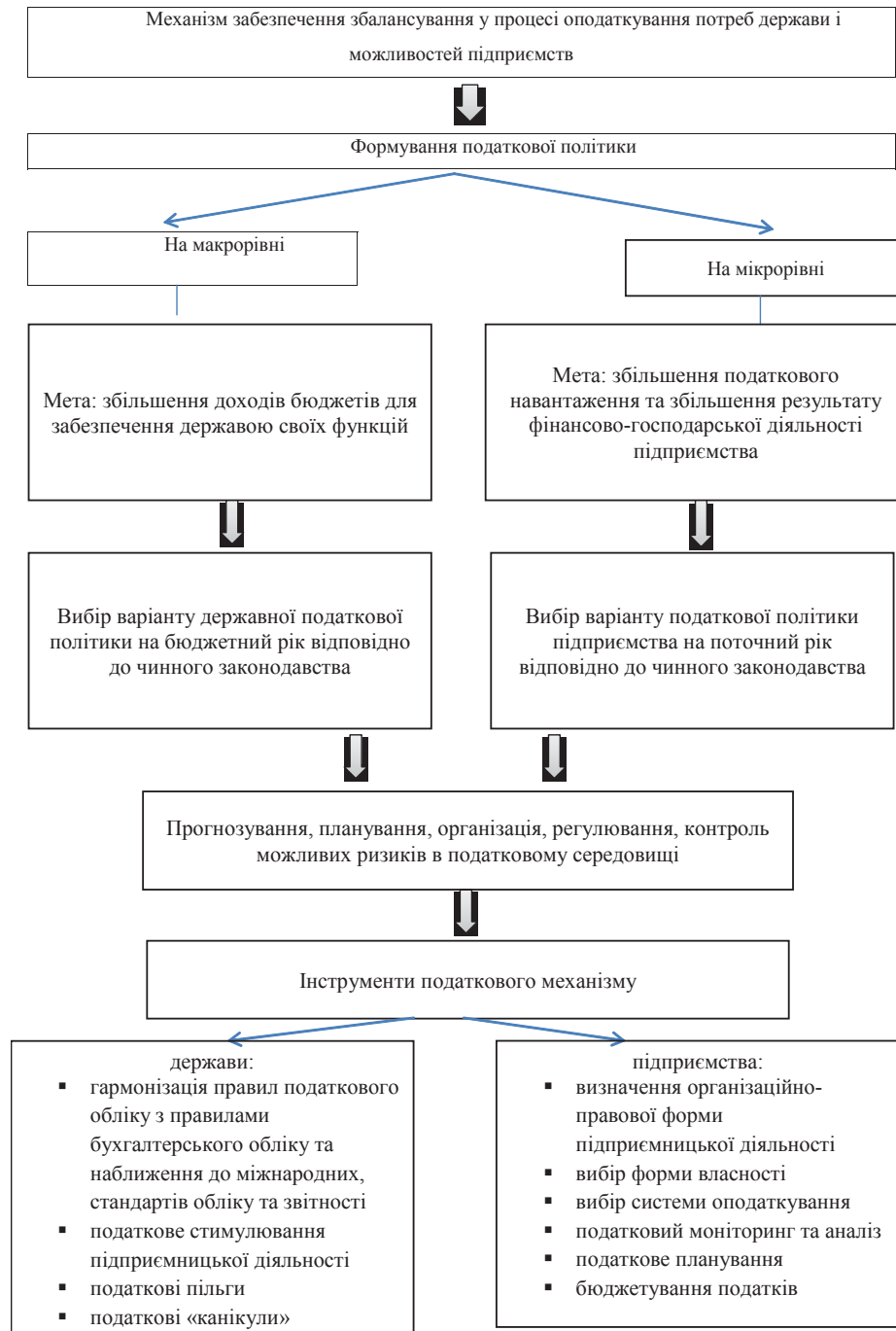


Рис. 1. Механізм забезпечення узгодженості державної податкової політики та податкової політики підприємства

Для того щоб ефективно управляти системою оподаткування підприємства, необхідно, насамперед, вивчити та теоретично обґрунтувати об'єкт управління. Крім якісного аналізу системи оподаткування — переліку податків, сплачених підприємством, їхнього взаємозв'язку, ступеня впливу окремих податків на об'єкти оподаткування, необхідна сукупна характеристика оподаткування що дозволить зробити висновок, щодо впливу всієї системи податків на фінансово-господарську діяльність підприємства. Отже, існує необхідність розгляду наукових підходів та процедури аналізу податкового навантаження на підприємство.

Аналіз оподаткування підприємств (податковий аналіз) є основним елементом у системі управління податковим навантаженням. По змісту процесу управління проводиться перспективний, оперативний і поточний (ретроспективний) аналіз оподаткування підприємства за той або інший звітний період.

Аналіз абсолютного податкового тиску містить часовий аналіз податків і зборів, що сплачуються; просторовий аналіз податків і зборів, що сплачуються; аналіз динаміки і структури податкових платежів. Однак розрахунок величини абсо-

лютного податкового тиску не дає повного уявлення про ступінь впливу сукупності податків і зборів на результати діяльності підприємства. Тому поряд з показниками абсолютного податкового тиску розраховуються показники відносного податкового тиску. Розглянута схема аналізу відносного податкового тиску на підприємство містить: аналіз структури загального податкового тиску на підприємство; аналіз зовнішніх аналітичних коефіцієнтів податкового тиску; аналіз внутрішніх аналітичних коефіцієнтів податкового тиску, специфічних для конкретної галузі економіки [5, с. 1—10].

Для характеристики податкового навантаження на підприємство використовуються наступні показники (табл. 1). Дані показники для характеристики абсолютного та відносного податкового тиску достатньо повно характеризують вплив на кінцеві результати діяльності суб'єкта господарювання.

Однією з найбільш прогресивних методологій підрахунку податкового навантаження на сьогоднішній день є пропонуєвана Світовим Банком спільно зі всесвітньо відомою аудиторською та консалтинговою компанією PriceWaterhouseCoopers. При щорічних дослідженнях легкості ведення бізнесу "Doing

Таблиця 1. Показники визначення податкового навантаження

№ п/п	Показники	Форма розрахунку
1	2	3
макрорівень		
1	Частка фактичних податкових надходжень у зведений бюджет держави до обсягу ВВП	$\text{ПН} = \frac{\text{ФПН}}{\text{ВВП}} * 100\%$, де ПН – податкове навантаження ФПН – фактичні податкові надходження до бюджету ВВП – розмір валового внутрішнього продукту за відповідний рік
мікрорівень		
2	Податкова віддача	$\text{ПВ ПДВ} = \frac{((\text{р. 9.б} - \text{р. 6.б}) + (\text{р. 2.1.а} + \text{р. 2.2.а}) * 20\% - \text{р. 17.б}) * 100}{((\text{р. 9.б} - \text{р. 6.б}) * 5 + (\text{р. 2.1.а} + \text{р. 2.2.а}))}$ де р. 9.б – показник колонки Б р. 9 декларації з ПДВ "Усього податкових зобов'язань"; р. 6.б – показник колонки Б р. 6 декларації з ПДВ "Імпорт товарів протягом звітного періоду, сплату ПДВ, за які було відстрочено шляхом оформлення податкового векселя"; р. 2.1.а – показник колонки А р. 2.1 декларації з ПДВ "Експортні операції"; р. 2.2.а – показник колонки А р. 2.2 декларації з ПДВ "Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою"; р. 17.б – показник колонки Б р. 17 декларації з ПДВ "Усього податкового кредиту".
3	Показник різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом	$\frac{(\text{Р.9-р.17})}{\text{р.9}} * 100\%$, де р. 9.б – показник колонки Б р. 9 декларації з ПДВ "Усього податкових зобов'язань"; 17.б – показник колонки Б р. 17 декларації з ПДВ "Усього податкового кредиту".
4	Податкове навантаження	$\frac{\text{Р.25/р.1}}{\text{Р.1}} * 100\%$, де Р.1 – операції на митій території України Р.25 – сума податку на додану вартість
5	Суми недоотриманого податку до державного бюджету	$\text{Р.1} * 1\% - \text{р.25}$, де Р.1 – операції на митій території України Р.25 – сума податку на додану вартість

Джерело: складено автором за [1, с. 5–9; 4, с. 15–32].

Business 2008" та виданні з аналізу індикаторів сплати податків "Paying Taxes 2008" експерти оцінювали країни за декількома показниками: 1) кількості податкових платежів; 2) часу, необхідному для розрахунку та сплати податків; 3) загальна (сумарна) ставка оподаткування.

Необхідно зазначити, що для розрахунків для кожної країни умовно брали підприємство, власниками якого є 5 фізичних осіб резидентів, яке займається виробництвом, не веде експортно-імпоротної діяльності, має 60 найманих працівників, здійснює свою діяльність в найбільшому бізнес-центрі країни, встановлює 20% надбавку на товари, 50% чистого прибутку виплачує у вигляді дивідендів власникам.

А тепер доцільно розглянути результати досліджень, а також тенденції за останні кілька років. У 2010 році Світовий Банк разом з Price Waterhouse Coopers оголосив українську систему оподаткування однією з найобтяжливіших у світі: 177 місце із 178. В Україні кількість податкових платежів за рік становить 99 і витратити на це доводиться 2085 годин (260 робочих днів!), а загальна ставка оподаткування становить 57 доходу (виручки) підприємства.

Для порівняння: в 2010 році в Росії витрачають на оплату 22 податкових платежів 448 годин і 51,4% доходу 130 місце. На сплату 11 податків у Бразилії (137 місце) потрібно 2600 годин (це світовий рекорд) при податковій ставці — 69%. На Мальдівах платять 9% доходу й платять усього один податок. Витрачають на це менше години. Рекордсменом по абсурдності оподаткування є Гамбія — тут податки можуть досягти 286,7%. У рейтингу податкових систем Мальдіви посідають перше місце, Білорусь останнє (124 податкових платежів, 1188 годин, 144 %).

Використання таких показників, як кількість податкових платежів та час, необхідний для їх розрахунку та сплати, є нововведенням, і виправданим, адже характеризує навантаження на платника податків не тільки розміром платежів, але і механізмом їх сплати.

ВИСНОВКИ

Отже, проблема визначення тягара податків та характеру їх впливу на економіку й добробут платників стає одним із пріоритетних напрямів економічної політики України на етапі вдосконалення вітчизняної системи оподаткування задля зростання її конкурентоспроможності. Розробка комплексних теоретичних досліджень податкового навантаження стане важливим кроком до практичного визна-

чення ефективності функціонування податків, наслідків їх дії та відповідно сприятиме подальшому вибору шляхів удосконалення вітчизняної податкової системи.

Література:

1. Наказ ДПА України. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання № 201 від 28.03.2008. — Режим доступу: www.rada.gov.ua
2. Бенч Н.А. Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроба обрахунку // Наукові праці НДФІ. — 2008. — № 2 (43). — С. 111—118.
3. Корнус В., Квасов В., Пономарьов О. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємства // Економіст. — 2011. — № 10. — С. 47—49.
4. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. — К.: ЗнанняПрес, 2010. — С. 313—315.
5. Чернякова Т.М. Удосконалення економікоорганізаційного процесу оподаткування підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук. — Луганськ, 2003. — С. 9—10.
6. Doing business 2010 (2011). The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. Washington, 2009 (2010) <http://www.doingbusiness.org>
7. Paying Taxes 2010 (2011) The International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. Washington, 2009 (2010) <http://www.doingbusiness.org>
8. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М.И. Литвин // Финансы. — 1998. — № 5. — С. 29.
9. Наказ ДПА України. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання від 28.03.2008 р. № 201 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.rada.gov.ua
10. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт. — К.: Port Royale, 2009. — С. 532—540.
11. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2010. — № 5. — С. 4—12.

Стаття надійшла до редакції 23.06.2013 р.