

УДК 336.225.674

**Т.О. Меліхова, здобувач**

*Класичний приватний університет, м. Запоріжжя*

## Удосконалення методів аналізу податкового навантаження господарської діяльності підприємств

У роботі удосконалено методи аналізу податкового навантаження господарської діяльності підприємств. На прикладі підприємств машинобудівної галузі Запорізької області розглянуто застосування методів визначення податкового навантаження.

**додана вартість, жива праця, чисельність працівників, аналіз податків, податкове навантаження**

### **Вступ.**

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 28.03.2008р. [1] не враховують податкове навантаження на живу працю та створену додану вартість.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Протягом існування податкової системи розроблено різні закордонні та вітчизняні методики, щодо визначення податкового навантаження, але немає єдиних підходів до його визначення. Причому більшість науковці розглядають податкове навантаження на рівні держави, а тільки деякі з них на рівні підприємства. Проблемою податкового навантаження займаються видатні науковці: О.Амоша, В.Вишневський, Н.Бенч, А.Єлісєєв, Л.Єріс, О.Єськов, А.Загородній, Ю.Іванов, М.Литвин, А.Сміт, А.Соколовська, Л.Сухарева [2-11].

### **Постановка завдання.**

Удосконалити методи аналізу податкового навантаження господарської діяльності підприємств.

### **Результати.**

Ретельний аналіз платежів у бюджет та позабюджетні фонди підприємства передбачає розрахунок податкового навантаження звітного періоду для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до чистої доданої вартості ( $ПН_{ЧДВз}$ ):

$$ПН_{ЧДВз} = \frac{\sum \Pi_з}{\sum ЧДВ_з} \cdot 100\%, \quad (1)$$

де  $\sum \Pi_з$  - сума податків, зборів, плати, внесків, мита у звітному періоді, грн;

$\sum ЧДВ_з$  - сума чистої доданої вартості підприємства у звітному періоді, грн.

При визначенні податкового навантаження платежів у бюджет та позабюджетні фонди видно долю сплачених податків, зборів, плати, внесків, мита у чистої доданої вартості підприємства звітного періоду, яка включає валовий прибуток та витрати на оплату праці.

Також цікаво розрахувати податкове навантаження звітнього періоду для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до валової доданої вартості ( $ПН_{ВДВ_3}$ ):

$$ПН_{ВДВ_3} = \frac{\sum \Pi_3}{\sum ВДВ_3} \cdot 100\%, \quad (2)$$

де  $\sum ВДВ_3$  – сума валової доданої вартості підприємства у звітному періоді, грн.

Податкове навантаження показує долю сплачених податків, зборів, плати, внесків, мита у валової доданої вартості, яка включає валовий прибуток, витрати на оплату праці та амортизацію.

Новим підходом у аналізі платежів у бюджет та позабюджетні фонди підприємства є розрахунок податкового навантаження на живу працю звітнього періоду для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до загальної чисельності персоналу ( $ПН_{ЧП_3}$ ):

$$ПН_{ЧП_3} = \frac{\sum \Pi_3}{\sum ЧП_3}, \quad (3)$$

де  $\sum ЧП_3$  – загальна чисельність персоналу підприємства у звітному періоді, чол.

Податкове навантаження платежів у бюджет та позабюджетні фонди показує скільки податків підприємства приходить на одного робітника підприємства.

При цьому необхідно також розрахувати податкове навантаження на живу працю звітнього періоду для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до чисельності робочих ( $ПН_{ЧР_3}$ ):

$$ПН_{ЧР_3} = \frac{\sum \Pi_3}{\sum ЧР_3}, \quad (4)$$

де  $\sum ЧР_3$  – чисельність робочих підприємства у звітному періоді, чол.

Розрахунок податкового навантаження платежів у бюджет та позабюджетні фонди показує скільки податків підприємства приходить на одного робочого підприємства.

При проведенні аналізу податкового навантаження необхідно враховувати дію фактору часу, тобто зміни показників з урахуванням інфляції.

Пропонуємо для визначення податкового навантаження розраховувати коефіцієнт податкового навантаження на живу працю для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до індексу загальної чисельності персоналу та коефіцієнт податкового навантаження на живу працю для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до чисельності робочих.

Коефіцієнт податкового навантаження на живу працю для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до індексу загальної чисельності персоналу ( $Кпн_{чп}$ ):

$$Кпн_{чп} = \frac{I_n}{I_{чп}} \leq 1, \quad (5)$$

якщо

$$I_n = \frac{П_2}{П_1},$$

та

$$I_{чп} = \frac{ЧП_2}{ЧП_1},$$

де  $I_n$  – індекс податків, зборів, плати, внесків, мита, од.;

$I_{чп}$  – індекс загальної чисельності персоналу підприємства, од.;

$П_1, П_2$  – сума податків, зборів, плати, внесків, мито у базовому та нових періодах, грн.;

$ЧП_1, ЧП_2$  – загальна чисельність персоналу підприємства у базовому та нових періодах, чол.

Коефіцієнт податкового навантаження на живу працю для податків, зборів, плати, внесків, мита по відношенню до чисельності робочих ( $Кпн_{чп}$ ):

$$Кпн_{чп} = \frac{I_n}{I_{чп}} \leq 1, \quad (6)$$

якщо

$$I_{чп} = \frac{ЧР_2}{ЧР_1},$$

де  $I_{чп}$  – індекс чисельність робочих підприємства, од.;

$ЧР_1, ЧР_2$  – чисельність робочих підприємства у базовому та нових періодах, чол.

Проведений аналіз надасть можливість визначити зміну податкового навантаження до певних витрат. Якщо показник перевищує 1, це означає, що податкове навантаження у новому періоді у порівнянні з базисним збільшилося. Зменшення податкового навантаження спостерігається тоді, коли індекс податків відстає від індексу витрат, тобто  $Кпн < 1$ . Пропонуєма система показників податкового навантаження згрупована у табл. 1.

Вхідні дані для розрахунку податкового навантаження наведені у табл. 2. Аналіз податкового навантаження проведено на даних машинобудівних підприємств Запорозької області за 2007 та 2008 роки (табл. 3). Там наведено умовні назви підприємств.

Виходячи з аналізу податкового навантаження за 2007 – 2008 роки видно, що на „Підприємстві 1”, „Підприємстві 2”, „Підприємстві 3”, „Підприємстві 4”, „Підприємстві 5”:

а) податкове навантаження до чистої доданої вартості відповідно склало: у 2007 році 27,73%; 30,87%; 38,96%; 26,33%; 41,25%; у 2008 році 19,35%; 43,74%; 36,97%; 222,23%; 40,85%; відхилення -8,38%; +12,87%; -1,99%; +195,90%; -0,40%. Збільшення цього показника обумовлено значним збільшенням суми усіх податків, зборів, плати, внесків, мита у порівнянні з незначним збільшенням або зменшенням чистої доданої вартості створеною підприємством, яка включає прибуток та витрати на оплату праці.

Зменшення цього показника обумовлено значним зменшенням суми усіх платежів у бюджет та позабюджетні фонди у порівнянні з незначним зменшенням чистої доданої вартості створеною підприємством;

Таблиця 1 - Пропонуєма система показників податкового навантаження

Показники	Податки	Витрати	Показники податкового навантаження
Показник абсолютного податкового навантаження:			
- податкове навантаження до чистої доданої вартості	$\sum P_3$	$\sum ЧДВ_3$	$ПН_{ЧДВ3} = \frac{\sum P_3}{\sum ЧДВ_3} \cdot 100\%$
- податкове навантаження до валової доданої вартості	$\sum P_3$	$\sum ВДВ_3$	$ПН_{ВДВ3} = \frac{\sum P_3}{\sum ВДВ_3} \cdot 100\%$
- податкове навантаження на живу працю (по відношенню до загальної чисельності персоналу)	$\sum P_3$	$\sum ЧП_3$	$ПН_{ЧП3} = \frac{\sum P_3}{\sum ЧП_3}$
- податкове навантаження на живу працю (по відношенню по відношенню до чисельності робочих)	$\sum P_3$	$\sum ЧР_3$	$ПН_{ЧР3} = \frac{\sum P_3}{\sum ЧР_3}$
Показники порівняльного податкового навантаження:			
- коефіцієнт податкового навантаження на живу працю (по відношенню до індексу загальної чисельності персоналу)	$I_n = \frac{P_2}{P_1}$	$I_{чп} = \frac{ЧП_2}{ЧП_1}$	$Кпн_{чп} = \frac{I_n}{I_{чп}} \leq 1$
- коефіцієнт податкового навантаження на живу працю (по відношенню до чисельності робочих)	$I_n = \frac{P_2}{P_1}$	$I_{чр} = \frac{ЧР_2}{ЧР_1}$	$Кпн_{чр} = \frac{I_n}{I_{чр}} \leq 1$

Таблиця 2 – Вхідні данні для аналізу податкового навантаження

Показник	„Підприємство 1”			„Підприємство 2”			„Підприємство 3”			„Підприємство 4”			„Підприємство 5”		
	2006 рік	2007 рік	2008 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік
Податки (збори, внески, плата, мито), тис. грн.*	279469,1	423604,4	318068,8	175802	251360	320397	1720,08	2305,37	2501,35	30029,13	84271,6	165781,93	915026,2	463656,3	229798
Валовий прибуток, тис. грн.	x	650058	850008	x	303476	13985	x	2556,92	3068,3	x	168400	-176000	x	-	759
Нарахована заробітна плата, тис. грн.	x	635900	575867	x	366858	516036	x	2413,97	2655,37	x	106942,5	176822	x	837075,3	401153,6
Нараховано на фонд оплати праці, тис. грн.	x	241793	217685	x	144002	202488	x	946,86	1041,54	x	44741,45	73775,27	x	286967	160648
Чиста додана вартість, тис. грн.	x	1527751	1643560	x	814336	732509	x	5917,75	6765,21	x	320083,95	74597,27	x	1124042,3	562560,6
Амортизація, тис. грн.	x	91824,3	174327,4	x	74372	88678	x	114,25	125,67	x	5493	37505	x	1789,3	1413
Валова додана вартість, тис. грн.	x	1619575,3	1817887,4	x	888708	821187	x	6032,0	6890,89	x	325576,95	112102,27	x	1125831,6	563973,6
Загальна чисельність персоналу, чол.	14618	15554	15824	17157	15980	15539	80	83	91	875	1500	2066	1800	750	750
Чисельність робочих, чол.	10080	10888	11077	11838	11186	10877	63	66	72	700	1200	1653	1500	600	600
Індекс податків (зборів, плати, внесків, мита), од.	x	1,52	0,75	x	1,43	1,28	x	1,34	1,09	x	2,81	1,97	x	0,51	0,50
Індекс загальної чисельності персоналу підприємства, од.	x	1,06	1,02	x	0,93	0,97	x	1,04	1,10	x	1,71	1,38	x	0,42	1,0
Індекс чисельності робочих підприємства, од.	x	1,08	1,02	x	0,95	0,97	x	1,05	1,09	x	1,71	1,38	x	0,40	1,0

\* без врахування сум відшкодувань ПДВ з бюджету

Таблиця 3 - Аналіз абсолютного та порівняльного податкового навантаження

Показник	„Підприємство 1”		„Підприємство 2”		„Підприємство 3”		„Підприємство 4”		„Підприємство 5”				
	2007 рік	2008 рік	2007 рік	2008 рік	2007 рік	2008 рік	2007 рік	2008 рік	2007 рік	2008 рік			
Показник абсолютного податкового навантаження:													
- податкове навантаження до чистої доданої вартості, %	27,73	19,35	30,87	43,74	38,96	36,97	-1,99	26,33	222,23	+195,9	41,25	40,85	-0,40
- податкове навантаження до валової доданої вартості, %	26,16	17,50	28,28	39,02	38,22	36,30	-1,92	25,88	147,89	+122,01	41,18	40,75	-0,43
- податкове навантаження на живу працю (по відношенню до загальної чисельності персоналу), тис.грн/чол	27,23	20,10	15,73	20,62	27,78	27,49	-0,29	56,18	80,24	+24,06	618,21	306,4	-311,81
- податкове навантаження на живу працю (по відношенню до чисельності робочих), тис.грн/чол.	38,91	28,71	22,47	29,46	34,93	34,74	-0,19	70,23	100,29	+30,06	772,76	383,0	-389,76
Показники порівняльного податкового навантаження:													
- коефіцієнт податкового навантаження на живу працю (по відношенню до індексу загальної чисельності персоналу), од.	1,43	0,74	1,54	1,32	1,29	0,99	-0,30	1,64	1,43	-0,21	1,21	0,50	-0,71
- коефіцієнт податкового навантаження на живу працю (по відношенню до чисельності робочих), од.	1,41	0,74	1,51	1,32	1,28	1,0	-0,28	1,64	1,43	-0,21	1,28	0,50	-0,78

б) податкове навантаження до валової доданої вартості відповідно склало: у 2007 році 26,16%; 28,28%; 38,22%; 25,88%; 41,18%; у 2008 році 17,50%; 39,02%; 36,30%; 147,89%; 40,75%; відхилення -8,66%; +10,74%; -1,92%; +122,01%; -0,43%. Збільшення цього показника обумовлено значним збільшенням суми усіх податків, зборів, плати, внесків, мита у порівнянні з незначним збільшенням або зменшенням валової доданої вартості створеною підприємством, яка включає прибуток, витрати на оплату праці та амортизацію. Зменшення цього показника обумовлено значним зменшенням суми усіх платежів у бюджет та позабюджетні фонди у порівнянні з незначним зменшенням валової доданої вартості створеною підприємством;

в) податкове навантаження на живу працю по відношенню до загальної чисельності персоналу відповідно склало: у 2007 році 27,23 тис.грн/чол; 15,73 тис.грн/чол; 27,78 тис.грн/чол; 56,18 тис.грн/чол; 618,21 тис.грн/чол; у 2008 році склало 20,10 тис.грн/чол; 20,62 тис.грн/чол; 27,49 тис.грн/чол; 80,24 тис.грн/чол; 306,40 тис.грн/чол; відхилення -7,13 тис.грн/чол.; +4,89 тис.грн/чол.; -0,29 тис.грн/чол.; +24,06 тис.грн/чол.; -311,81 тис.грн/чол. Цей показник пропорційно змінюється до змін суми усіх податків, зборів, плати, внесків, мита підприємства відносно загальної кількості персоналу;

г) податкове навантаження на живу працю по відношенню до чисельності робочих відповідно склало: у 2007 році 38,91 тис.грн/чол; 22,47 тис.грн/чол; 34,93 тис.грн/чол; 70,23 тис.грн/чол; 772,76 тис.грн/чол.; у 2008 році 28,71 тис.грн/чол; 29,46 тис.грн/чол; 34,74 тис.грн/чол; 100,29 тис.грн/чол; 383,00 тис.грн/чол.; відхилення -10,20 тис.грн/чол.; +6,99 тис.грн/чол.; -0,19 тис.грн/чол.; +30,06 тис.грн/чол.; -389,76 тис.грн/чол. Цей показник пропорційно змінюється до змін суми усіх платежів у бюджет та позабюджетні фонди підприємства відносно до чисельності робочих;

д) коефіцієнт податкового навантаження на живу працю до індексу загальної чисельності персоналу відповідно склало: у 2007 році 1,43; 1,54; 1,29; 1,64; 1,21; у 2008 році склало 0,74; 1,32; 0,99; 1,43; 0,50. На підприємствах, у яких цей показник перевищує 1 - податкове навантаження збільшилося. Тоді, як зменшення податкового навантаження спостерігається на тих підприємствах де цей показник менше 1;

е) коефіцієнт податкового навантаження на живу працю по відношенню до чисельності робочих відповідно склало: у 2007 році 1,41; 1,51; 1,28; 1,64; 1,28; у 2008 році склало 0,74; 1,32; 1,00; 1,43; 0,50. Зменшення податкового навантаження спостерігається на тих підприємствах, де цей показник менше 1. Тоді як, коли цей показник перевищує 1, то податкове навантаження збільшилося.

### **Висновки.**

1. Удосконалено методи аналізу податкового навантаження господарської діяльності підприємств. Запропоновано розраховувати абсолютні показники: 1) податкове навантаження до чистої доданої вартості та до валової доданої вартості; 2) податкове навантаження на живу працю по відношенню до загальної чисельності персоналу та по відношенню до чисельності робочих.

Збільшення податкового навантаження до чистої доданої вартості (валової доданої вартості) обумовлено значним збільшенням суми усіх податків, зборів, плати, внесків, мита у порівнянні з незначним збільшенням або зменшенням чистої доданої вартості (валової доданої вартості) створеною підприємством. Зменшення цього показника обумовлено значним зменшенням суми усіх платежів у бюджет та позабюджетні фонди у порівнянні з незначним зменшенням чистої доданої вартості (валової доданої вартості) створеною підприємством.

Податкове навантаження на живу працю по відношенню до загальної чисельності персоналу (чисельності робочих) змінюється пропорційно сум усіх податків, зборів, плати, внесків, мита підприємства відносно загальної кількості

персоналу (чисельності робочих).

2. Запропоновано у якості порівняльних показників податкового навантаження розраховувати коефіцієнт податкового навантаження на живу працю по відношенню до індексу загальної чисельності персоналу та по відношенню до чисельності робочих. Ці показники, на відміну від існуючих, враховують податкове навантаження на живу працю та зміни податкового навантаження у часі.

Якщо коефіцієнт податкового навантаження перевищує 1, це означає, що податкове навантаження збільшилося, тобто податкове навантаження у новому періоді у порівнянні з базисним збільшилося. У випадку, коли коефіцієнт податкового навантаження дорівнює 1, тоді податкове навантаження не змінилося. Зменшення податкового навантаження спостерігається тоді, коли індекс податків відстає від індексу витрат, тобто  $K_{ин} < 1$ .

3. Запропонована система показників податкового навантаження зведена у таблицю. Методи аналізу податкового навантаження апробовані на п'яті підприємствах машинобудівної галузі Запорізької області.

## Список літератури

1. Наказ ДПА України. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання № 201 від 28.03.2008 // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
2. Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні. / О.Амоша, В.Вишневський // Економіка України. – 2007. - № 6. – С. 11-19.
3. Бенч Н.Я. Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроби обрахунку. / Н.Я.Бенч // Наукові праці НДФІ. – 2008. - № 2. – С. 111-118.
4. Бенч Н. Податкове навантаження на фактори виробництва і споживання. / Н.Бенч // Світ фінансів. – 2008. - № 4. – С. 35-44.
5. Загородній А.Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. / А.Г.Загородній, А.В.Єлісеєв – Львів. Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.
6. Єріс Л. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств. / Л.Єріс // Актуальні проблеми економіки. - 2004. - № 2. – С. 76-87.
7. Іванов Ю.Б., Єськов О.Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект. Монографія. / Ю.Б.Іванов, О.Л.Єськов – Х.: ВД „ІНЖЕК”, 2007. – 328 с.
8. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М.И. Литвин. – Финансы, 1998. - № 5. – С. 29.
9. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. / А.Сміт. – К.: Port Royale, 2001. – С. 532-540.
10. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. / А.Соколовська // Економіка України. – 2005. - № 5. – С. 4-12.
11. Сухарева Л.О. Податкове планування в системі управління підприємством: Монографія. / Л.О.Сухарева, Л.М.Сухарев, Я.І.Глущенко. – Донецьк: Дон дует, 2006. – 209 с.

*Т. Мелихова*

### **Усовершенствование методов анализа налоговой нагрузки хозяйственной деятельности предприятий**

В работе усовершенствованы методы анализа налоговой нагрузки хозяйственной деятельности предприятий. На примере предприятий машиностроительной отрасли Запорожской области рассмотрено применение методов определения налоговой нагрузки.

*T. Melikhova*

### **Improvement of analysis' methods of enterprises state activity tax load**

Analysis' methods of enterprises state activity tax load are improved in the work. Methods of tax load are reviewed on the base of Zaporozhye mechanical engineering enterprises.

Одержано 10.03.10