

# КОЕФІЦІЄНТ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА МІКРО-РІВНІ: РОЗРАХУНОК ТА ЗАСТОСУВАННЯ

**ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,**  
аудитор, доктор економічних наук, професор Київської державної академії водного транспорту, член РНБА

Метою статті є дослідження інформаційної бази розрахунків податкового навантаження окремого підприємства-платника податків і пошук критеріїв відбору складових такої бази. Пропонується алгоритм такого розрахунку на базі даних бухгалтерського обліку та податкової звітності підприємства з визначенням його потреби та ефекту від застосування. Незважаючи на відміну такого показника в офіційному застосуванні податкового органу, з наукових позицій дослідження системи оцінки податкового навантаження окремого платника податків і економіки в цілому, продовжує лишатися актуальною задачею. Адже такий показник дозволяє виявляти як ризики несплати податків, так і ризики надмірного навантаження окремих сфер господарської діяльності та типів підприємств.

Від впровадження запропонованого коефіцієнта сукупного податкового навантаження (КСПН) можна очікувати такий ефект:

- процес планування перевірок податковими (фіскальними) органами стає більш обґрунтованим і ризико-орієнтовним. Насамперед під контроль підпадають платники з найменшим показником КСПН;
- економія часового та людського ресурсів органів фіскальної служби на скороченні кількості і тривалості перевірок дотримання податкового законодавства;
- видозмінюється тактика конкретної перевірки: увага інспекторів не розпорошується на всіх ділянках обліку та звітності платника. Вона зосереджується на «слабких місцях», де найбільш вірогідні порушення законодавства. Податковому контролю все більш притаманним стає вибірковий спосіб перевірок;
- результати перевірок фіскальним органом стають більш результативними;
- у платників податків вибудовується нова уява про методи роботи фіскального органу, формується нова культура відносин податкової служби і платників податків;
- зменшуються поле маневру і мотивація в окремих платників з уникнення оподаткування.

Аудиторські і консалтингові компанії можуть використовувати цей показник для внесення пропозицій з податкової оптимізації на замовлення клієнтів.

**Ключові слова:** податки, податкове навантаження, аудит податків.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Фіскальний вплив податкової системи на економіку країни та платників податків можна оцінити за допомогою показника податкового навантаження (податкової віддачі). Знаходження оптимального значення такого показника та обґрунтованих методик розрахунку дасть змогу виявити сфери надлишкового податкового тиску та знайти оптимальний рівень податкового навантаження, який буде прийнятний для бізнесу і дасть змогу задовольнити потреби держави.

## АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми податкового навантаження платників податків є предметом постійного обговорення як у наукових публікаціях, такі в періодичній пресі. Проблемам податкового навантаження на макрорівні присвятили свої праці такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як: О. Амоша і В. Вишневецький [8], О. Коновалова [7], Ю.Кушнірчук [11], І. Лохвицька [7], А. Соколовська [2], І. Цимбалюк [6]. Однак, практичні аспекти показника на мікро-рівні досліджено не-

достатньо, можна відмітити лише статті І. Цимбалюк і Н. Вишневської [6], С. Палея [9], що спонукає до пошуків ефективних алгоритмів розрахунку податкового навантаження підприємств.

**Мета статті.** Метою статті є дослідження інформаційної бази розрахунків податкового навантаження окремого підприємства-платника податків і пошук критеріїв відбору складових такої бази.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Показник податкового навантаження виступає одним з мірил взаємовідносин держави і бізнесу. Наша власна аудиторська практика свідчить, що у процесі аудиторських перевірок одним із завдань аудитора може виступати перевірка ступеня податкового навантаження конкретного платника податків з метою його оптимізації. Достатньо часто послуги з визначення податкового навантаження підприємства, групи підприємств надають консалтингові фірми. Довгий час (протягом 2005–2012 рр.) з метою податкового контролю користувалися таким показником (аналог – податкова віддача) і податкові органи. Нагадаємо, що відповідно до п. 61.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) податковий контроль полягає у системі заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів [1]. Серед інструментів такої системи заходів може бути і такий важель, як показник податкової віддачі (податкового навантаження). Проте, він не прописаний в нормах ПКУ.

В літературі розрізняють поняття «межа оподаткування» (англ. *taxation limit*) і «податкове навантаження» (англ. *tax burden*).

Межа оподаткування – це визначення верхньої межі податкових вилучень, що дозволяють здійснювати фіскальну політику, стимулювати розвиток науково-технічної, виробничої діяльності у всіх сферах економіки. Верхня межа податкового вилучення не може бути універсальною для всіх країн. Вона обумовлена особливостями соціально-економічної історії країни. Вважається, що рівень податкових вилучень в малих унітарних державах вищий, ніж в територіально великих соціально і культурно-диференційованих федеральних державах.

Податкове навантаження – це узагальнена характеристика діяльності податкової системи держави,

яка показує як податки впливають на фінансовий стан платників податків або на народне господарство в цілому та вказує кількісну оцінку цього впливу (суму податків, їх питому вагу у ВВП або доходах окремих категорій платників) [2].

Зрозуміло, ці визначення характеризують процеси на макрорівні. У той же час, на мікрорівні нормами наказів фіскальної служби України такий процес названий як податкова віддача [3, 4, 5]. З точки зору бізнесу, як платника податків, така віддача набуває рис навантаження, яке спрямоване на вилучення частини доходу підприємця. Тому надалі при аналізі складових показника з позицій підприємства будемо називати його як показник податкового навантаження.

Показник податкового навантаження на макрорівні, як зазначають І. Цимбалюк і Н. Вишневська відображає ефективність податкової політики, тобто, кількісно вимірює сукупний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати. Основний недолік цього показника, на думку експертів з аналізу податкових систем ЄС, у тому, що даний показник не надає інформації щодо реального економічного виміру оподаткування і навантаження на окремі сфери економіки та групи платників податків [6, с. 12]. Такий недолік можливо знівелювати через встановлення методики розрахунку навантаження на мікро-рівні.

Залежно від завдання О. Коновалова і І. Лохвицька пропонують показник податкового навантаження розраховувати на різних рівнях:

- загальне податкове навантаження на юридичних осіб як співвідношення усіх податків, зборів, що сплачують підприємства та ВВП, створеного юридичними особами;
- податкове навантаження на юридичних осіб з ефектом перекладання за аналогічною методикою, крім ПДВ і акцизного податку;
- податкове навантаження на прибуток як співвідношення податку на прибуток до валового прибутку підприємства [7, с. 35].

В літературі справедливо зазначається, що для обліку впливу систем оподаткування на економіку підприємства доцільно розробити систему показників, яка складається як з абсолютних, так і відносних показників [8, с. 14].

Під абсолютною С. Палей вважає суму податків, зборів, стягнутих з платника податків, а відносною – коефіцієнт податкового тягара [9, с. 43].

Щодо коректності першого з них слід зауважити, що стягнення податків можна розглядати як процес і як показник. Останній в практиці ототожнюється з сумою сплачених коштів до бюджетів. Вважаємо, що абсолютну суму слід розглядати з двох боків – як нараховану до сплати, так і фактично сплачену. І перший, і другий підхід має свою рацію в залежності від поставленої мети дослідження. Застосування будь-якого показника навантаження дає змогу виявити на державному рівні межу надмірного оподат-

кування щодо підприємств на загальній системі оподаткування, за якою суб'єкт господарювання починає застосовувати тіньові схеми діяльності.

Розрахунок та контроль показника податкового навантаження платника податків на мікрорівні відноситься, передусім, до функцій податкового органу [2, с. 5]. Сприяло цьому наявність нормативних документів податкової служби, які були чинними з 2005 по 2012 роки. В узагальненому вигляді нормативні документи податкової служби наведено у табл. 1.

*Таблиця 1*

**НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ, ЯКІ РЕГУЛЮВАЛИ РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКА ПОДАТКОВОЇ ВІДДАЧІ**

Статус, дата, номер документа	Назва документа	Чинність
Наказ ДПА України від 10.11.05 р. № 144	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємозв'язку між структурними підрозділами при їх проведенні	Втратив чинність
Наказ ДПА України від 23.08.2011 № 495	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання	Втратив чинність
Наказ ДПС України від 27 червня 2012 р. № 553	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання	Втратив чинність
Лист Міндоходів України від 31.05.13 р. № 1678	Щодо розрахунку показника податкової віддачі	Чинний

Складено автором на підставі [3, 4, 5].

Як видно з таблиці, на протязі 7 років цей показник тій чи іншій формі «переходив» в надрах податкового органу з одних рекомендацій до других. Остаточні методичні рекомендації щодо розрахунку і застосування цього показника були відмінені наказом ДПС України від 27 червня 2012 р. № 553, про ще додатково громадськість була повідомлена спеціальним листом Міндоходів від 31.05.13 р. № 1678 [10]. Проте зовнішні і внутрішні аудитори, експерти, консультанти в процесі консалтингової та аудиторської роботи здійснювали раніше і тепер здійснюють аналогічну роботу. Мета цієї роботи полягає у виявленні негативних сторін системи оподаткування конкретного платника податків і надання порад, пропозицій, рекомендацій (обґрунтованої думки) стосовно оптимізації його системи оподаткування.

Складнощі такої роботи полягають у тому, що на сьогодні відсутні офіційно затвержені нормативні показники у зв'язку із відміною наказів ДПА (ДПС) щодо ступеня податкової віддачі. Тому в системах холдингів, об'єднань (груп) підприємств на практиці використовують внутрішню статистику щодо податкового навантаження і розробляють власні інструменти реагування на надмірне навантаження.

Відповідно до чинних та той час нормативних документів (2005 – 2012 рр.) коефіцієнт навантаження (податкової віддачі) визначався лише з одного податку – податку на прибуток шляхом ділення суми податку на прибуток до сплати на суму сукупного доходу платника цього податку. Цей показник використовувався органами ДПС для поділу платників на групи ризику і планування перевірок платників.

Незважаючи на відміну згаданих нормативних документів податкового відомства, в науковому аспекті представляється актуальним дослідження проблеми податкової віддачі (податкового навантаження). Це пояснюється такими причинами. По-перше, така відміна може мати тимчасовий характер. Якщо до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) будуть внесені відповідні зміни, у податкового відомства з'явиться можливість застосовувати механізм контролю або аналізу податкового навантаження. По-друге, узагальнення інформації про рівень податкового навантаження на макrorівні ніколи не втрачає своєї актуальності, оскільки виступає складовою аналізу відносин бізнесу і держави і, відповідно, податкової політики держави. З іншого боку, значна частка підприємств також прово-

дять постійний моніторинг свого податкового навантаження і зацікавлені у методиках, які дозволяють краще оцінити як стан податкового навантаження, так і витрати у зв'язку зі сплатою податків.

В літературі також наводяться пропозиції щодо обрахунку податкового навантаження (тягаря) як суми нарахованих податків від операційної діяльності до суми доданої вартості, створеної на підприємстві. Остання, на думку Ю. Кушнірука розраховується як різниця між доходам підприємства та витратами на матеріали, амортизацію, інші операційними витратами [11, с. 168],

При цьому до суми податків включаються не усі податки і збори підприємства, а лише суми ПДВ, податку на прибуток від операційної діяльності, соціальних нараховань на заробітну плату, ПДФО. За даними Є.Палея, коефіцієнт податкового тягаря, що розрахований за такою методикою по групі металургійних та машинобудівних підприємств Донбасу, коливається в межах від 0,12 до 0,41 [99, с. 45], Значний диференціал таких показників свідчить про недоліки запропонованої методики.

Між тим, існує нагальна потреба в комплексному показнику навантаження, а не у поодиноких прикладах. З цією метою на мікро-рівні пропонуємо застосовувати коефіцієнт сукупного податкового навантаження – КСПН. Його призначення – характеристика реального податкового навантаження по підприємства або групі підприємств в цілому.

Показник КСПН має відповідати наступним критеріям. По-перше, всеосяжність, тобто він має охоплювати усі податки, збори, внески, які нараховуються та сплачуються платником відповідно до податкового законодавства у звітному році, включаючи і соціальні внески. З позицій бухгалтерського обліку, це платежі, які відображають на рахунках 64 «Розрахунки за податками й платежами» та 65 «Розрахунки за страхуванням» (крім індивідуального та майнового страхування). Такий підхід обґрунтований тим, що для бізнесу всі ці платежі є однорядними податками, адже зменшують прибуток підприємця.

По-друге, надійна база порівняння, якою має бути універсальний показник, що характеризує доходність підприємства. Як альтернативні можна розглядати такі варіанти показника:

1. Загальна сума нарахованих доходів згідно з даними бухгалтерського обліку (сума кредитових оборотів рахунків доходів підприємства – 70, 71, 72, 73,

74, що відображені у фінансовій звітності – звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма № 2);

2. Обсяг поставки (товарів, послуг) відповідно до норм ПДВ за податковим законодавством;

3. Сума оподатковуваного доходу від усіх видів діяльності платника (до 2011 р. – валового доходу), за нормами розділу III Податкового кодексу України (далі – ПКУ);

Обраний показник наводиться у знаменнику формули, яка в загальному вигляді має наступний вигляд:

$$\text{КСПН} = \text{С под.} / \text{С дох.}$$

де: **КСПН** – коефіцієнт сукупного податкового навантаження; **С под.** – сума податків, зборів конкретного платника податків; **С дох.** – сума доходів, обрана для розрахунку.

Дослідження довели, що КСПН доцільно розраховувати за двома підходами – за методом нараховань та касовим методом. Перший спосіб передбачає використання сум нарахованих податків до нарахованих доходів за правилами бухгалтерського обліку, а другий – сум фактично сплачених податків відносно руху коштів підприємства як доходів. На наш погляд, перевагу слід віддати першому способу.

Під час вибору варіантів розрахунку КСПН необхідно брати до уваги недоліки кожного з варіантів з позицій оподаткування. Зокрема, недоліком першого підходу (дані бухгалтерських рахунків - 70, 71, 72, 73, 74) є те, що їх сукупна величина не завжди у повному обсязі враховується в податкових розрахунках. Цей аспект характерний як для дореформеного періоду (2015 р), так і після внесення змін до ПКУ, які набрали чинності з 1 січня 2015 року. Недоліком другого варіанту (обсягу поставки (товарів, послуг) відповідно до норм ПДВ) є те, що така база використовується лише для одного податку — ПДВ. Цей показник може мати значні коливання залежно від видів діяльності конкретного платника податку і неповне відображення в обліку і звітності платників. За цих умов третій варіант – сума оподатковуваного доходу, виступає найбільш оптимальним показником.

Крім КСПН доцільно розраховувати коефіцієнт навантаження за кожним податком, збором окремо та узагальнювати їх значення у єдиний синтезований показник. При цьому слід обрати суму для чисельника наведеної вище формули.

Зокрема, по ПДВ доцільно брати показник, який відображає суму, що належить до сплати до бюджету, тобто величину «чистого» податкового зобов'язання без його коригувань, заліків. Таким є показник різниці між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту і відображається у рядку 18.1 (позитивне значення) декларації з ПДВ. Дані рядку 18.2 (від'ємне значення) до розрахунку приймати не доцільно.

По податку на прибуток у якості чисельника формули слід обирати показник декларації «Нарахована сума податку», яка може співпадати з даними рахунку фінансового обліку 98 «Податки на прибуток» (без урахування відстроченого податку). По суті, така сума характеризує витрати платника з цього податку. У разі від'ємного значення об'єкта оподаткування, зафіксованого в декларації, така сума не включається до розрахунку коефіцієнта.

По інших податках, зборах (ресурсні платежі, місцеві податки тощо) до чисельника слід включати

суму чистого податкового зобов'язання по конкретному податку (збору) без коригувань, заліку та інших форм зменшення суми податку (збору). Суми страхових внесків на соціальні заходи у складі єдиного соціального внеску (ЄСВ) визначається за даними звітності про ЄСВ.

Таким чином, розрахунок показника КСПН по кожному податку полягає у діленні суми нарахованого чистого податкового зобов'язання (ЧПЗ) (чисельник) на обрану базу (знаменник). Останню пропонується визначити як суму оподаткованого доходу підприємства – платника податків.

Наприклад, за звітний рік сума ЧПЗ з ПДВ склала 120 000 грн, а сума бази порівнянь (сума оподаткованого доходу) – 1 000 000 грн. Тоді значення коефіцієнта складатиме 12 % (120 000 : 1 000 000) або 0,12.

Приклад групування податків та результати КСПН у відсотках на прикладі ТОВ «БЛЕС», наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**СТРУКТУРА ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЩОДО ОПОДАТКОВУВАННОГО ДОХОДУ ТОВ «БЛЕС» за 2012–2013 рр. (ЗА МЕТОДОМ НАРАХУВАНЬ)**

Назва податку, збору, внеску	Субрахунок бухгалтерського обліку (кредит)	2012 р., %	2013 р., %	Відхилення, +/-
1. Витрати за податками і платежами до бюджету, всього		14,66	20,19	+ 5,53
у т.ч:				
Чисте податкове зобов'язання з ПДВ	6411	10,0	12,0	+ 2,0
Податок на прибуток	6412	2,3	5,75	+ 3,45
Ресурсні і майнові податки (податок на землю)	6413	0,3	0,4	+ 0,1
Податок з доходів фізичних осіб	6414	2,06	2,04	- 0,02
2. Витрати з соціального страхування (ЄСВ), всього		12,7	10,78	- 1,92
у т.ч:				
За пенсійним забезпеченням	651	11,1	9,5	-1,6
За соціальним страхуванням з ТВП	6521	0,8	0,6	- 0,2
За страхуванням на випадок безробіття	653	0,58	0,5	- 0,08
За страхуванням від нещасних випадків	6522	0,22	0,18	- 0,04
<b>Разом податків, зборів, внесків (КСПН)</b>	<b>x</b>	<b>27,36</b>	<b>30,97</b>	<b>+ 3,61</b>

Складено автором.

Таким чином, КСПН по ТОВ «БЛЕС», за 2012 рік склав 0,27; за 2013 рік – 0,31. За результатами такого розрахунку проводиться аналіз як кожного показника, так і тенденцій у часі. В цілому наведені дані по окремому підприємству підтверджують загальну

тенденцію коефіцієнта податкового навантаження по підприємствах України – заданими О. Коновалової і І. Лохвицької у період 2008 – 2011 рр. він складав у середньому 34 % або з коефіцієнтним значенням 0,34 [7, с. 36].

Одночасно з розглянутим підходом пропонується застосовувати касовий метод – аналізувати суми фактично сплачених податків, зборів (без штрафних санкцій), відносно до загальної суми надходжень

коштів у якості доходів підприємства. Такий розрахунок проведено нами на приклад того самого підприємства за підсумками його роботи у 2012 р. (табл. 3).

Таблиця 3

**ЧАСТКА СПЛАЧЕНИХ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТОВ «БЛЕС»  
за 2012 р. ВІДНОСНО ОТРИМАНИХ ДОХОДІВ У КОШТАХ (ЗА КАСОВИМ МЕТОДОМ)**

№ з/п	Назва податку, збору, внеску	Сума сплачених податків, тис. грн	Загальна сума надходжень доходів	Частка податку, %
1	Податок на додану вартість	90,1	×	10,7
2	Податок з доходів фізичних осіб	25,2	×	2,4
3	Податок на прибуток підприємства	35,1	×	3,7
4	Єдиний соціальний внесок	98,1	×	11,2
5	Ресурсний податок (за землю)	–	×	–
	<b>Разом:</b>	<b>248,5</b>	<b>884,8</b>	<b>28,0</b>

Складено автором.

Отже, відносно до грошового потоку з витрачань частка податків і зборів встановить 28,0 % або коефіцієнт 0,2800. У той же час, за методом нарахувань (табл. 1) частка податків і зборів цього підприємства за 2012 рік сягала 27,36 % або коефіцієнт 0,2736. Різниця в межах одного підприємства невелика і може бути пояснена кількома факторами. По-перше, неспівпадінням сум нарахувань і сплати коштів на податки та отриманих доходів у часовому вимірі. Саме тому результати за методом нарахувань і касовим методом майже ніколи не співпадають. Крім того, можливі технічні помилки, навмисне перекручення сум бази оподаткування. Можлива також несплата певного податку через різні причини (в нашому випадку підприємство не сплачувало нарахований податок на землю).

Таким чином, база обрахунку коефіцієнта за методом нарахувань є більш об'єктивною. На відміну від касового метода вона позбавлена суб'єктивних факторів та часового розриву у датах нарахувань і надходжень і та витрачань коштів.

В умовах застосування одного метода обрахунку на різних підприємствах за розміром і сферою діяльності також можливі відмінності. На це впливають рівень рентабельності продукції (робіт, послуг), що спричиняє відхилення у сумах податку на прибуток; рівень оплати праці, що спричиняє різниці у сумах податку з доходів фізичних осіб і ЄСВ. Отже, зазначені фактори зміни КСПН в різних підприємствах мають індивідуальну основу.

До аналізу як на мікро, так і на макрорівнях вар-

то приймати значення КСПН і за першим підходом (метод нарахувань) і за другим (касовий метод) одночасно. Після співставлень результатів аналітик може віддати перевагу одному з методів.

Дослідження доводить, що від впровадження показника КСПН можна очікувати такий ефект:

- процес планування перевірок органами ДФС стає більш обґрунтованим і ризико-орієнтовним. Насамперед під контроль підпадають платники з найменшим показником КСПН;
  - економія часового та людського ресурсів органів ДФС на скороченні кількості і тривалості перевірок дотримання податкового законодавства;
  - видозмінюється тактика конкретної перевірки: увага інспекторів не розпоршується на всіх ділянках обліку та звітності платника. Вона зосереджується на «слабких місцях», де найбільш вірогідні порушення законодавства. Податковому контролю все більш притаманним стає вибіркового способу перевірок;
  - результати перевірок ДПС стають більш результативними;
  - у платників податків вибудовується нова уява про методи роботи органів ДПС, формується нова культура відносин податкової служби і платників податків;
  - зменшуються поле маневру і мотивація в окремих платників з уникнення оподаткування.
- Аудиторські і консалтингові компанії можуть використовувати цей показник для внесення пропозицій з податкової оптимізації на замовлення клієнтів.

## ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, розрахунок і застосування індивідуального і сукупного коефіцієнта податкового навантаження залишається актуальним науковим завданням і важливим інструментом аудиторської оцінки, з одного боку, і сферою державного контролю за рівнем сплати податків, з іншого. Такий підхід сприятиме встановленню як оптимальної системи оподаткування на макро і мікро – рівнях, так і рівня довіри між суб'єктами державного контролю і бізнесом. Для впровадження показника в практику контрольної роботи доцільно включити його положення (порядок розрахунку та застосування) до норм Податкового кодексу України. Така пропозиція є надзвичайно актуальною у час сьогодення, коли українська економіка перебуває у кризі у зв'язку із військовими подіями на сході країни і потрібні заходи жорсткого адміністрування податків (модель військово часу) у поєднанні з об'єктивним підходом до кожного платника податків за для заохочення добровільної їхньої сплати на користь держави. Тим самим створюється плацдарм довіри бізнесу і держави для вирішення спільних проблем країни.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. **Соколовська А.** Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки [Текст] / А.Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4–14.
3. **Про затвердження** Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємозв'язку між структурними підрозділами при їх проведенні. Наказ ДПАУ від 10.11.05 р. № 144.
4. **Про затвердження** Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання. Наказ ДПА України від 23.08.2011 № 495.
5. **Про затвердження** Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання. Наказ ДПС України від 27 червня 2012 р. № 553.
6. **Цимбалюк І., Вишневська Н.** Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/evu/2012\\_19\\_1/Tsymbaly.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2012_19_1/Tsymbaly.pdf).
7. **Коновалова О.В., Лохвицька І.** Аналіз податкового навантаження та його вплив на стан економіки України / О.В. Коновалова, І. Лохвицька. // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(1). – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(1\)\\_34.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)_34.pdf).
8. **Амоша О.** До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 11–19.
9. **Палей С.** застосування фінансової і податкової звітності для оцінки податкового тягаря / С. Палей // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 41–45.
10. **Щодо** розрахунку показника податкової віддачі. Лист Міндоходів ДЗ від 31.05.13 р. № 1678.
11. **Кушнірчук Ю.М.** Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави [Електронний ресурс] / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – С. 161–169. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnlntu/20\\_11/161\\_Kusz.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/20_11/161_Kusz.pdf).

Целью статьи является исследование информационной базы расчетов налоговой нагрузки отдельного предприятия-налогоплательщика и поиск критериев отбора составляющих такой базы. Предлагается алгоритм такого расчета на основе данных бухгалтерского учета и налоговой отчетности предприятия с определением его потребности и эффекта от применения. Несмотря на отмену такого показателя в официальном применении налогового органа Украины, с научных позиций исследования системы оценки налоговой нагрузки

отдельного налогоплательщика и экономики в целом, продолжает оставаться актуальной задачей. Ведь такой показатель позволяет выявлять как риски неуплаты налогов, так и риски чрезмерной нагрузки отдельных сфер хозяйственной деятельности и типов предприятий.

От внедрения предложенного коэффициента совокупной налоговой нагрузки (КСНН) можно ожидать такой эффект:

- процесс планирования проверок налоговыми (фискальными) органами становится более обоснованным и риск-ориентировочным. Прежде под контроль подпадают плательщики с наименьшим показателем КСНН;
- экономия временного и человеческого ресурсов органов фискальной службы на сокращении количества и продолжительности проверок соблюдения налогового законодательства;
- видоизменяется тактика конкретной проверки: внимание инспекторы не распыляется на всех участках учета и отчетности плательщика. Она сосредоточивается на «слабых местах», где наиболее вероятны нарушения законодательства. Налоговому контролю все более характерным становится выборочный способ проверок;
- результаты проверок фискальным органом становятся более результативными;
- у налогоплательщиков выстраивается новая представление о методах работы фискального органа, формируется новая культура отношений налоговой службы и налогоплательщиков;
- уменьшаются поле маневра и мотивация в отдельных плательщиков с ухода от налогообложения.

Аудиторские и консалтинговые компании могут использовать этот показатель для внедрения предложений по налоговой оптимизации на заказ клиентов.

**Ключевые слова:** *налоги, налоговая нагрузка, аудит налогов.*

The article aims to study the information base calculation of tax burden individual enterprise taxpayer search and selection criteria such base components. The algorithm of the calculations based on accounting and tax statements with the definition of their needs and the effect of zastouvannya. Despite the reversal of the index Legal zastouvanni tax authorities to scientifically study the system of assessment of the tax burden individual taxpayers and the economy in general, continue to be aktualnoyu task. After all, this figure can detect the risks of non-payment of taxes, and the risks of excessive load certain areas of economic activity and types ppidpryyemstv.

From the introduction proposed of aggregate coefficient of the tax burden (ACTB) expect this effect:

- Planning tax audits (fiscal) authorities become more reasonable and risk-oriented. First of all taxpayers falling under control with the lowest index ACTB;
- Saving time and human resources of the fiscal authorities to reduce the number and length verification of compliance with tax laws;
- Modified tactics specific verification: Inspectors attention not sprayed in all areas of accounting and reporting payer. It focuses on the "weak places" where the most probable violation of the law. Tax control characteristic becomes more selective method checks;
- The results of inspections fiscal authorities are more effective;
- Taxpayers built a new imagination of methods of fiscal authority, a new culture of relations Revenue Service and taxpayers;
- Reduced field of maneuver and motivation of individual taxpayers with tax evasion.

Auditing and consulting companies can use this figure for proposals on tax optimization for customer orders.

**Keywords:** *taxes, tax burden, tax audit.*