ПІДПРИЄМНИЦТВО

УДК 658.15:336.22:622.691.5

О.Я. Савко*

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Вступ. На сучасному етапі господарювання, якому притаманні швидкість змін зовнішнього середовища та обмеженість фінансових ресурсів, актуальним є проведення виваженої фінансової політики. Одним із важливих напрямів аналізу такої політики є оцінювання податкового навантаження на підприємство. **Мета:** висвітлення теоретичних основ та сучасних методичних підходів до розрахунку податкового навантаження на підприємство. **Методи:** порівняльного та дисперсійного аналізу, графічний метод та програмне забезпечення Statsoft Statistica 8.0. **Результати:** При розрахунках податкового навантаження використовують різні показники діяльності підприємства. В роботі акцентується увага на розрахунку податкового навантаження на основі показників доданої вартості, оскільки саме вона виступає джерелом сплати усіх податків і зборів. Проведений аналіз показників частки сплати податків у створеній підприємством доданій вартості свідчить про резерви фінансової політики. **Висновки.** Використання матеріальних витрат, фонду оплати праці, амортизаційних відрахувань як елементів доданої вартості для розрахунку податкового навантаження дало змогу виявити напрями оптимізації податкових потоків на підприємстві, а також визначитись із типом фінансової стратегії.

Ключові слова: додана вартість, фінансова стратегія, фінансова політика, матеріаломісткість, фондомісткість, зарплатомісткість.

О.Я. Савко

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К РАСЧЕТУ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Введение. На современном этапе хозяйствования, которому присущи скорость изменений внешней среды и ограниченность финансовых ресурсов, актуальным являются проведение взвешенной финансовой политики. Одним из важных направлений анализа такой политики является оценка налоговой нагрузки на предприятие. **Цель:** Рассмотрение теоретических основ и современных методических подходов к расчету налоговой нагрузки на предприятие. **Методы**: сравнительный и дисперсионный анализ, графический метод и программное обеспечение Statsoft Statistica 8.0. **Результаты:** в расчетах налоговой нагрузки используют различные показатели хозяйственной деятельности предприятия. В работе акцентируется внимание на расчете налоговой нагрузки на основе показателей добавленной стоимости, поскольку именно она является источником уплаты всех налогов и сборов. Проведенный анализ показателей доли уплаты налогов в созданной предприятием добавленной стоимости свидетельствует о резервах финансовой политики. **Выводы.** Использование материальных затрат, фонда оплаты труда, амортизационных отчислений как элементов добавленной стоимости для расчета налоговой нагрузки позволило выявить направления оптимизации налоговых потоков на предприятии, а также определиться с типом финансовой стратегии.

Ключевые слова: добавленная стоимость, финансовая стратегия, финансовая политика, материалоемкость, фондоемкость, трудоемкость.

O.Ya. Savko

METHODOLOGICAL APPROACHES TO GAS DISTRIBUTING ENTERPRISES TAX BURDEN

Introduction. At the present stage of management, which is characterized by fast changes in the environment and the limited financial resources, balanced financial policy is of utmost importance. An important aspect of the analysis of this policy is assessment of the tax burden on the enterprise. **Aims and Ob-**

* Савко О.Я. – аспірантка, асистент кафедри економіки підприємства Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу, м. Івано-Франківськ, Україна.

Savko O.Ya. – Postgraduate, Assistant, Department of enterprise economy, Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk, Ukraine. oksana_savko@mail.ru

jectives: Examination of theoretical foundations and modern methodological approaches to the calculation of the enterprise tax burden. **Methods:** Comparative and dispersive analysis, graphical method and software Stat soft Statistica 8.0. **Results:** Different indicators of a company performance are used for calculation of the enterprise tax burden. This paper focuses on the tax burden calculation which is based on value added indicators and thus is the main source of all taxes and charges payments. The conducted analysis of tax payment shares in the company's created added value reveals reserves in conducting financial policy. **Conclusion:** Using material costs, payroll fund, depreciation deductions as elements of added value to calculate the tax burden helped to identify areas for improving the processes in the company tax flows and determine the type of financial strategy.

Keywords: value added, financial strategy, financial policy, material consumption, capital intensity, labor intensity.

Постановка проблеми. Сучасні економічні умови господарювання, що характеризуються швидкістю зміни впливу чинників зовнішнього середовища, посиленням інтеграційних процесів і конкуренції між учасниками ринку, вимагають від підприємств оцінювання своїх можливостей та перспективних напрямів розвитку. За таких умов побудова виваженої фінансової політики і на її основі формування фінансової стратегії підприємства надає змогу управляти фінансовими ресурсами підприємства та забезпечити досягнення поставлених цілей у короткостроковому та довгостроковому періоді.

Одним із важливих напрямів фінансової політики підприємства є податкова політика. Вона містить моніторинг нормативно-правової бази, методи податкового планування, аналіз теперішнього та майбутнього формування податкової звітності, а також податкові платежі, які займають вагому частку у фінансових потоках суб'єктів господарювання. Актуальність досліджень полягає в тому, що проведення грамотної, виваженої податкової політики щодо сплати податків прямо впливає на розвиток підприємства, його конкурентоспроможність, фінансову стійкість та платоспроможність, а її недооцінка призводить до значних фінансових втрат підприємства.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Теоретико-методичне обґрунтування розрахунку податкового навантаження на рівні суб'єктів господарювання висвітлено у наукових працях вітчизняних вчених та російських науковців. В них сформовано значний науковий доробок з питань податкового планування, оптимізації податкових платежів та аналізу податкового навантаження на мікроекономічному рівні.

Питання апробацій значного кола методичних підходів до розрахунку податкового навантаження підприємства, вимагають подальших досліджень. Сьогодні залишається низка питань, пов'язана з дослідженнями податкового навантаження підприємства у стратегічно важливих галузях економіки України, зокрема, такої сфери як газорозподільна діяльність. Її підприємства є регіональними монополістами і спричиняють значний вплив на соціально-економічний стан регіону.

Метою статті є висвітлення сучасних методичних підходів до аналізу податкового навантаження на мікрорівні та їхня апробація у діяльності газорозподільних підприємств.

Виклад основного матеріалу. Ефективність податкової системи держави та здійснення її функцій значною мірою залежить від податкового навантаження на суб'єкти господарювання. На рівні підприємства під податковим навантаженням деякі дослідники [1, с. 47] розуміють частину підприємницького доходу, який вилучається у суб'єкта господарювання через систему податків та зборів до бюджетів різних рівнів або ступінь впливу системи оподаткування на результати діяльності підприємств.

Податкове навантаження є сукупністю податків, зборів та платежів, обчислених у грошовому виразі та вилучених до бюджетів усіх рівнів, обов'язок сплати яких згідно чинного законодавства покладено на суб'єкти господарювання у зв'язку із здійсненням ними фінансово-господарської діяльності [2, с. 274].

У вітчизняній економічні літературі немає єдиного підходу до розрахунку податкового навантаження на підприємство. Одні науковці виходять з того, що при визначенні податкового навантаження не повинні враховуватись непрямі податки, оскільки їх сплачують кінцеві споживачі. Інші, навпаки, включають до розрахунку всі податки, які сплачує підприємство як за своїми зобов'язаннями, так і за зобов'язаннями працівників. Треті науковці визначають податкове навантаження на підприємство виходячи лише з тих податків, які сплачує підприємство як платник. При розрахунках податкового навантаження на підприємство в різних методиках використовується увесь спектр найважливіших показників діяльності підприємства – від виручки від реалізації продукції до прибутку. Це відбувається тому, що джерелом сплати може бути лише дохід підприємства в його різних формах: виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) (для ПДВ і акцизів); собівартості продукції з подальшим покриттям витрат з виручки від реалізації (для комунального і соціальних податків і зборів); прибутку підприємства у процесі його розподілу (для податку на прибуток); чистого прибутку підприємства (для економічних санкцій, що вносяться до бюджету, деяких місцевих податків і ліцензійних зборів) [3].

Розрахунок податкового навантаження із врахуванням галузевих особливостей розглянуто Г. Девлікамовою [4, с. 40-42]. Її методика дозволяє визначити міру податкового тиску на підприємство із врахуванням виробничих особливостей та здійснювати порівняльний аналіз впливу змін чинного податкового законодавства і на цій основі сформувати рекомендацій щодо податкового планування. Однак, згідно цієї методики необхідно враховувати велику кількість економічних та технологічних показників, які іноді складно порівнювати по роках. Від фахівця-аналітика потрібні знання нормативно-правової бази, податкового права, а також виробничого процесу, що значно ускладнює застосування методики.

А.С. Бородіна [5, с. 189] зазначила, що в російській літературі всі наукові підходи щодо розрахунку податкового навантаження можна звести у дві групи. Одні науковці розглядають податкове навантаження як частину доходу платника податків, яка вилучається в бюджет у вигляді податків і зборів. При цьому кількісне оцінювання податкового навантаження зводиться до розрахунку одного показника, який є універсальним і розрахувати його просто. Однак, він є недостатньо інформативним. Інша група науковців пропонує визначати показник податкового навантаження як комплексну характеристику, що впливає на суб'єкт господарювання. У даному підході податкове навантаження пропонується визначати не одним, а кількома показниками, що дасть змогу показати цілісну картину його впливу на фінансовий стан підприємства.

Слід зауважити, що виручка від реалізації, як і чистий дохід містять у складі новостворену вартість, а джерелом сплати всіх податків і зборів є додана вартість. На користь даного твердження можна привести методику розрахунку податкового навантаження, запропоновану А.Н. Кадушиним та Н.М. Михайловою [6], які вважають необхідним зівставлення суми податкових платежів з доданою вартістю. Ця ж думка підтримана і в [7, с. 488]. Додана вартість визначається таким чином:

$$ДВ = В - МВ \text{ або}$$
$$ДВ = ФОП + ВП + АВ + СП, \quad (1)$$

де *В* – виручка (чистий дохід) від реалізації продукції; *МВ* – матеріальні витрати; *ДВ* – додана вартість, створена суб'єктом господарювання; *ФОП* – фонд оплати праці; *ВП* – валовий прибуток; *АВ* – амортизаційні відрахування; *СП* – сплачені податки і збори (крім ПДВ).

Автори методики [6] розглядають окремі елементи доданої вартості як джерело виникнення податкових зобов'язань і саме з ними пов'язують розрахунок структурних коефіцієнтів, що використовуються для розрахунку податкового навантаження (питома вага доданої вартості у виручці від реалізації продукції (матеріаломісткість) *(Кмм*), частка заробітної плати з нарахуваннями в доданій вартості (зарплатомісткість) *(Кзм*), питома вага амортизаційних відрахувань в доданій вартості створеній підприємством (фондомісткість) (*Кфм*).

Коефіцієнт матеріаломісткості ($К_{ММ}$) діяльності характеризує частку матеріальних витрат у доданій вартості підприємства, оцінює матеріалоємність виробництва та розраховується за формулою:

$$К_{мм} = 1 - \frac{ДВ}{В}. \quad (2)$$

Коефіцієнт зарплатомісткості *(Кзм*) характеризує частку витрат на оплату праці в доданій вартості, оцінює працеємність діяльності підприємства та розраховується за формулою:

$$К_{зм} = \frac{ФОП}{ДВ}. \quad (3)$$

Коефіцієнт фондомісткості ($К_{ФМ}$) характеризує частку амортизаційних відрахувань у доданій вартості, враховує фондоємність виробництва та розраховується за формулою:

$$К_{фм} = \frac{АВ}{ДВ}. \quad (4)$$

Даний метод є одним із комплексних методів аналізу показників податкового навантаження на підприємство. Він дозволяє оцінити податкове навантаження залежно від зміни витрат на матеріальні ресурси, оплати праці та амортизаційних відрахувань.

Показник податкового навантаження М.І. Литвин [8, с. 57] запропонував розраховувати як відношення суми нарахованих податків до суми коштів для сплати. У знаменнику для всіх податків знаходиться додана вартість, що обчислюється як валовий дохід за мінусом матеріальних витрат на виробництво і реалізацію продукції, робіт, послуг.

При розрахунку податкового навантаження необхідно враховувати суму усіх податкових платежів, які нараховані і сплачені суб'єктом господарювання (без врахування переплат та податкового боргу) за мінусом податку на додану вартість – він сплачується кінцевими споживачами. Дане твердження, знайшло відображення у науковій праці Л.О. Кизилової, М.І. Стецишина [9, с. 219].Тоді рівень податкового навантаження (*Кпн)* розраховується за формулою:

$$К_{пн} = \frac{ПП - ПДВ}{ДВ} \times 100, \quad (5)$$

де *ПП* – сума нарахованих (сплачених) податків і зборів до бюджетів усіх рівнів; *ПДВ* – податок на додану вартість.

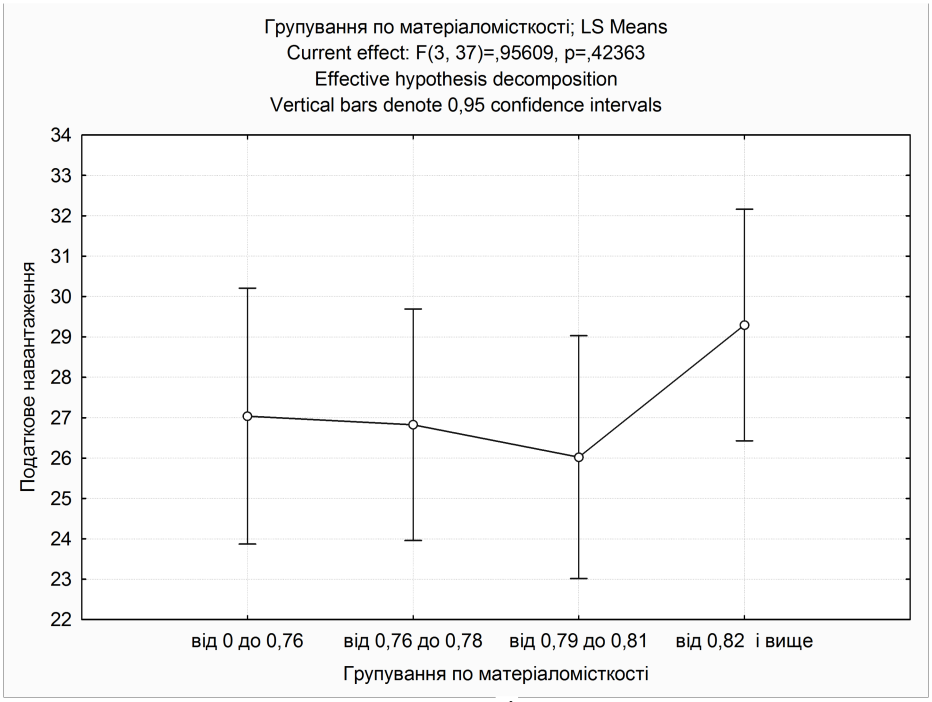
На основі формул (2-5) проаналізуємо податкове навантаження та оцінимо його взаємозв'язок із іншими показниками, що характеризують діяльність підприємств (матеріаломісткість, фондомісткість, зарплатомісткість, абсолютна вели-

чина доходів підприємств). Для аналізу вибрано показники податкового навантаження газорозподільних підприємств України.

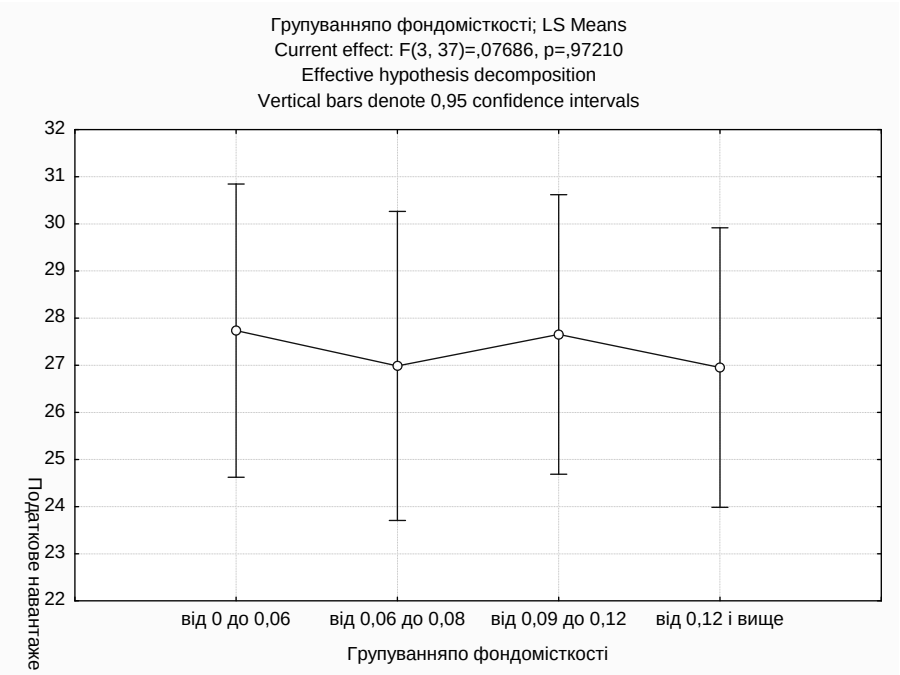
Результати аналізу вказують на те, що матеріаломісткість діяльності газорозподільних підприємств коливається в межах від 0,55 до 0,88, зарплатомісткість діяльності змінюється в межах від 0,23 до 0,54, фондомісткість – в межах від 0,02 до 0,33, що свідчить про особливості діяльності зазначених підприємств. Дослідження показали, що незважаючи на однаковий характер діяльності зазначених підприємств, має місце значний розподіл у характеристиках їхньої діяльності, що, в свою чергу, впливає і на суми сплачених до бюджетів всіх рівнів податків і зборів [10, с. 413]. Підприємствами-лідерами за податковим навантаженням є ПАТ «Тернопільміськгаз» – 38,2%; ПАТ «Севастопільгаз» – 36,9%; ПАТ «Запоріжгаз» – 34,4%, а лідерами за доходами – ПАТ «Київоблгаз» – 3,0 млрд грн; ПАТ «Луганськгаз» – 2,3 млрд грн та ПАТ «Львівгаз» – 2,2 млрд грн, що свідчить про резерви діяльності стосовно проведення виваженої фінансової політики та вибору оптимальної для підприємств фінансової стратегії.

Для визначення взаємозв'язку між показниками частки сплачених податків і зборів залежно від зміни показників, які характеризують особливості діяльності підприємств (матеріаломісткість, зарплатомісткість, фондомісткість), застосуємо методи дисперсійного аналізу за допомогою програмного забезпечення Statsoft Statistica 8.0.

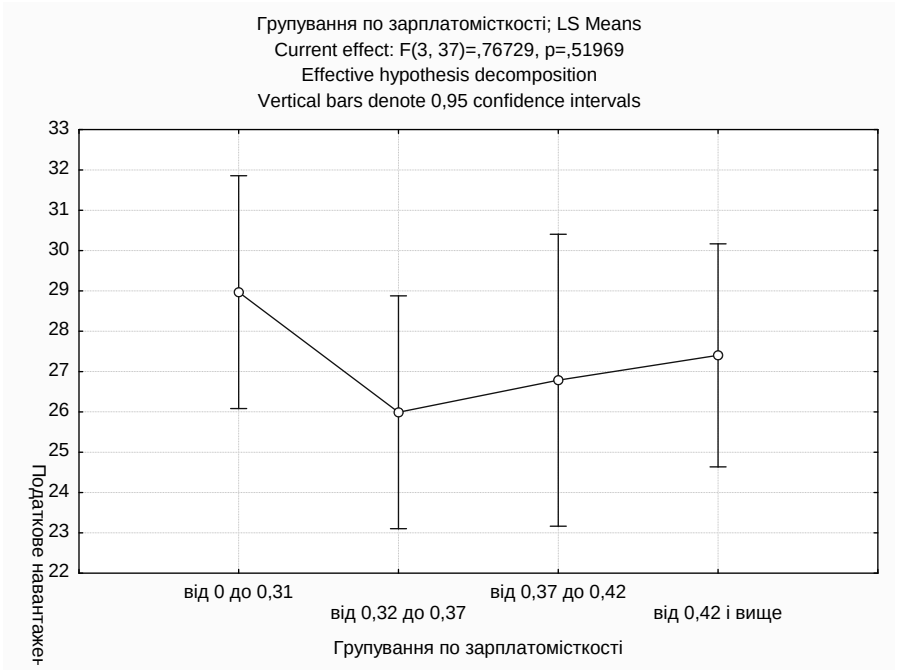
З метою визначення взаємозв'язку між матеріаломісткістю та показником частки сплачених податків у доданій вартості (рис. 1а) газорозподільні підприємства розбито на групи (матеріаломісткість від 0 до 0,76, від 0,76 до 0,78, від 0,79 до 0,81, від 0,82 і вище). Для визначення взаємозв'язку між фондомісткістю та часткою сплачених податків у доданій вартості газорозподільні підприємства розбито на групи залежно від коефіцієнта фондомісткості (рис. 1б) (фондомісткість від 0 до 0,06, від 0,06 до 0,08, від 0,09 до 0,12, від 0,12 і вище).



а)



б)



в)

Рис. 1. Взаємозв'язок матеріаломісткості (а), фондомісткості (б), зарплатомісткості (в) та податкового навантаження газорозподільних підприємств

На основі отриманих результатів очевидний значимий взаємозв'язок між матеріаломісткістю та фондомісткістю відповідно із величиною, що характеризує сплату податків – часткою податків у створеній підприємством доданій вартості є відсутнім. Про це свідчать визначені за результатами проведених досліджень рівні значимості:

при дослідженні взаємозв'язку між матеріаломісткістю і рівнем податкового навантаження – p=0,42363. Найбільша матеріаломісткість спостерігається для підприємств, що входять в IV групу;

при дослідженні взаємозв'язку між фондомісткістю і рівнем податкового навантаження – p=0,97210.

Для визначення взаємозв'язку між зарплатомісткістю виробництва та часткою сплачених податків у доданій вартості підприємства газорозподільної галузі розбито на групи залежно від коефіцієнту, що характеризує зарплатомісткість (рис. 1в) (коефіцієнт зарплатомісткості від 0 до 0,31, від 0,32 до 0,37, від 0,37 до 0,42, від 0,42 і вище). За результатами аналізу маємо відсутність значимого взаємозв'язку зарплатомісткості та сплати податків, рівень значимості p=0,51969. Однак при зменшенні коефіцієнта зарплатомісткості збільшується рівень податкового навантаження (це характерно для I групи підприємств) і, навпаки, збільшення показника зарплатомісткості зменшує рівень податкового навантаження, оскільки фонд оплати праці є частиною витрат підприємства і, відповідно, зменшує величину нарахованого податку на прибуток.

Для визначення взаємозв'язку між значеннями абсолютної величини доходів підприємств та податковим навантаженням газорозподільні підприємства розділено на 4 групи залежно від розподілу абсолютної величини доходів підприємства між квартилями (рис. 2) (від 0 до 350 млн грн, від 350 до 900 млн грн, від 900 до 1450 млн грн, від 1450 млн грн і вище). Як видно, між зазначеними показниками має місце відсутність значимого взаємозв'язку (p = 0,48536). При встановленні зв'язку найбільше податкове навантаження спостерігається для підприємств I групи (від 0 до 350 млн грн), а найменше – для III групи.

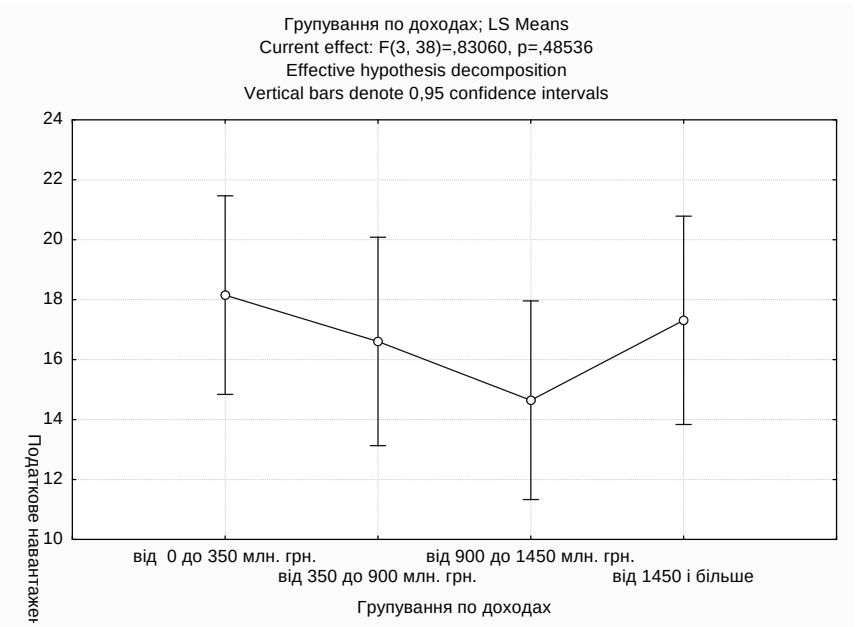


Рис. 2. Взаємозв'язок абсолютної величини доходів та податкового навантаження газорозподільних підприємств

Висновки. Аналіз податкового навантаження на основі показників доданої вартості надає об'єктивну оцінку податкового (фіскального) тиску на діяльність підприємств, оскільки джерелом сплати податків і зборів для суб'єктів господарювання є саме новостворена вартість.

Розгляд окремих елементів доданої вартості (матеріальних витрат, фонду заробітної плати та амортизаційних відрахувань) для розрахунку податкового навантаження на підприємство надає змогу використовувати сучасні методи бенчмаркінгу при формуванні та плануванні податкової політики суб'єктів господарювання. Аналіз на основі цих методів допомагає виявити напрями покращення процесів оптимізації податкових потоків на підприємстві, оцінити ефективність фінансової політики та визначитись із типом фінансової стратегії.

Подальшим напрямом досліджень має бути аналіз діяльності за допомогою індексів сезонності сплати податків та обсягів реалізації природного газу підприємствами і розроблення рекомендацій щодо використання методів податкового та фінансового планування для уникнення неефективних витрат фінансових ресурсів.

Література

1. Корнус В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємства / В. Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов // Економіст. — 2007. — № 10. — С. 47-49.
2. Левченко Н. М. Систематизація методик оцінки податкового навантаження на суб'єкти господарювання / Н. М. Левченко // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. — 2011. — № 6. — С. 270-275.
3. Кудріна О. Ю. Оцінювання податкового навантаження на підприємство з позиції трансакційних витрат [Електронний ресурс] / О. Ю. Кудріна. — Режим доступу : http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/407/19/Kudrina.pdf
4. Девликамова Г. В. Налоговый анализ как составная часть анализа хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Девликамова // Финансы. — 2001. — № 8. — С. 40–42.
5. Бородина А. С. Налоговая нагрузка производственного предприятия: методика определения / А. С. Бородина // Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление. — 2010. — № 2. — С. 189-194.
6. Кадушин А. Н. Насколько посильно налоговое бремя в России (попытка количественного анализа) [Електронний ресурс] / А. Н. Кадушин, Н. М. Михайлова. — Режим доступа : http://www.cfin.ru/taxes/how_much_taxes.shtml?printversion.
7. Вылкова Е. С. Налоговое планирование: [учебник] / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. — Спб.: Питер, 2004. — 634 с.
8. Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М. И Литвин // Финансы. — 1998. — № 5. — С. 55-59.
9. Кизилова Л. О. Особливості визначення податкового навантаження підприємств / Л. О. Кизилова, М. І. Стецишин // Коммунальное хозяйство городов. Научно-технический сборник. — 2008. — № 83. — С. 216-221.
10. Савко О. Я. Аналіз податкового навантаження на прикладі газорозподільних підприємств / О. Я. Савко // Нафтогазова енергетика 2013 : міжнар. наук-техн. конф., 07-11 жовт. 2013 р. — Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2013. — С. 411-414.

References

1. Kornus V., Kvasov V., Ponomarov O. *Otsinka podatkovoho navantazhennia na rivni pidpryiemstva* [Assessment of tax burden on enterprise level], *Ekonomist* [Economist], 2007, no. 10, pp. 47-49.
2. Levchenko N. M. *Systematyzatsiia metodyk otsinky podatkovoho navantazhennia na subiekty hospodariuvannia* [Systematics valuation methodologies tax burden on entities], *Stalyi rozvytok ekonomiky. Vseukrayinskyi naukovo-vyrobnychyi zhurnal* [Sustainable economic development. Ukrainian Scientific-production journal], 2011, no. 6, pp. 270-275.
3. Kudrina O.Yu. *Otsiniuvannia podatkovoho navantazhennia na pidpryiemstvo z pozytsii transaktsiinykh vytrat* [Evaluation of the tax burden on businesses from a position of transac-

tion costs]. Available at: http://dspace.snu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/407/19/Kudrina.pdf

4. Devlikamova H. V. *Nalogovyy analiz kak sostavnaya chast analiza khozyaystvennoy deyatelnosti predpriyatiya* [Tax analysis as part of the analysis of economic activity of the enterprise], *Finansy* [Finance], 2001, no. 8, pp. 40–42.

5. Borodina A. S. *Nalogovaya nagruzka proizvodstvennogo predpriyatiya: metodika opredeleniya* [Tax burden production company: method of determining] *Vestnik VGU. Seriya: Ekonomika i upravleniye* [Herald VSU. Series: Economics and Management], 2010, no. 2. pp. 189-194.

6. Kadushyn A.N., Mykhaylova N.M. *Naskolko posilno nalogovoye bremya v Rossii (popytka kolichestvennogo analiza)* [How feasible tax burden in Russia (attempt quantitative analysis)]. Available at: http://www.cfin.ru/taxes/how_much_taxes.shtml?printversion

7. *Vylkova Ye.S., Romanovskiy M.V. Nalogovoye planirovaniye* [Tax planning]. Saint Petersburg: Piter, 2004. 634 p.

8. *Litvin M.Y. Nalogovaya nagruzka i ekonomicheskiye interesy predpriyatiy* [Tax burden and economic interests of enterprises], *Finansy* [Finance], 1998, no. 5, pp. 55-59.

9. Kyzylova L.O., Stetsyshyn M.I. *Osoblyvosti* vyznachennia podatkovoho navantazhennia pidpryiemstv [Features of determining the tax burden of enterprises], *Kommunalnoye khozyaystvo gorodov. Nauchno-tekhnicheskiy sbornik* [Utilities cities. Scientific and technical journals], 2008, no. 83. pp. 216-221.

10. Savko O.Ya. *Analiz podatkovoho navantazhennia na prykladi hazorozpodilnykh pidpryiemstv* [Tax burden analysis on example gas-distributing enterprises], *Tezy mizhnarodnoi naukovo-tekhnichnoi konferentsii "Naftohazova energetuka 2013"* [Proc. of International Scientific-Technical Conference " Oil and Gas Power Engineering"], Ivano-Frankivsk, 2013, pp. 411-414.

Рецензент д.е.н. проф. М.О. Данилюк
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу
м. Івано-Франківськ, Україна

Reviewer M.O. Danyliuk
Doctor of Economic Sciences, Professor
Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas, Ivano-Frankivsk, Ukraine