

УДК 036

Сенік В.М., ст. викладач
Таврійський державний агротехнологічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Анотація. В існуючих умовах потребує вирішення проблема побудови оптимальної системи оподаткування та визначення рівня податкового навантаження для суб'єктів підприємництва. У статті розглядаються підходи до розрахунку податкового навантаження та пошук методики визначення рівня оподаткування, пропонується удосконалення механізму обрахування з урахуванням транзакційних платежів. Запропонований новий підхід визначення рівня податкового навантаження.

Ключові слова: податкова система, податкова політика, рівень навантаження, податкові платежі, транзакція, соціальні платежі, податковий механізм.

JEL Code Classification: G32

Senik V.M., S. lecturer
Tavria State Agrotechnological University

IMPROVING THE MECHANISM OF DETERMINING THE LEVEL OF BUSINESS ENTITIES' TAX BURDEN

Abstract: The process of evolution of tax systems of many countries in the world has as certain development trends and incipience, as their characteristics. This is explained by the different historical periods of development and economic conditions. However, the level of tax burden is most summary of all tax systems.

There are various methods for determining the level of burden, but most of them take into account two main components: the ratio of tax revenues or a share based social insurance obligatory payments to the gross domestic product. But today the problem of determining the level of tax burden remains and needs to be addressed.

A variety of methods lies in the treatment of such key points as the amount of taxes that are included in the calculation of the tax burden and total integral index which compares the amount of taxes. The main idea of research is to develop a universal indicator to determine the level burden for enterprises of different activities.

Comparative analysis of different methods has been done for this to determine the level of tax burden on clarifying the calculation algorithm and establishing certain drawbacks. There are conclusions have been done not only on the problem of choosing alternative methods, but their improvement is directly based methods of Kirov E.A., by including a mechanism for calculating not only transaction costs but also additional social costs that are not sufficiently take into account the market economy transition period.

Therefore, the combination of ideology and practical methods of calculating the tax burden and institutional burden on businesses significantly increase the efficiency of tax management due to the appearance relevant information on the structural relationships between the taxes, transaction costs, social charges, which are objectively accompany the process of reform of market economy transition, and the actual income of the company. Increasing the tax burden should be through direct budget a considerate policy.

Keywords: tax system, tax policy, load level, tax payments, transaction, social payments, tax mechanism.

Постановка проблеми. Податкові системи багатьох країн відрізняються одна від одної, кожна з них має свої характерні особливості. Це пов'язано, перш за все, з тим, що вони створювались і розвивались у різні історичні періоди, в різних економічних умовах. Але є спільні загальні показники, які характеризують податкові системи. Найбільш узагальнюючим з них є рівень податкового навантаження – це

відношення загальної суми податкових платежів, зборів до валового внутрішнього продукту країни. Необхідно зазначити, що у науковій літературі існує декілька підходів до розрахунку податкового навантаження. Домінують підходи, в яких цей показник розраховується як частка податкових надходжень до бюджету у валовому внутрішньому продукті, або як частка суми податкових надходжень до бюджету і

обов'язкових зборів на обов'язкове державне соціальне страхування у валовому внутрішньому продукті. Останній підхід аргументується тим, що платнику однаково, як називається обов'язковий платіж до централізованих фондів, але він зменшує обсяг коштів, що залишаються у платника для його економічного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку методичних підходів визначення рівня податкового навантаження внесли такі вчені як: С.І. Архієреєв, Д.Ален, О. Вільямсон (лауреат Нобелівської премії), С.В. Косторной, Р.І. Капелюшников, Ю.М. Кушнірчук, Д. Коммонс, В. Лесних, Е. Попов, Г.А. Макухін., І.Н.Сараєва, В.В. Засанський, І.В.Застрожнікова, О.О. Яцух та ін. Серед найбільших обґрунтованих підходів визначення рівня оподаткування слід виділити роботи таких відомих зарубіжних та вітчизняних вчених як: О.В.Годованця[1], Р. Коуза (лауреат Нобелівської премії)[3], М.Н. Крейніної [8], Е.А. Кирової[7]. Проте, не дивлячись на це, проблема визначення рівня податкового навантаження для суб'єктів підприємства залишається та потребує вирішення.

Мета статті. Метою статті є обґрунтування необхідності удосконалення методики визначення рівня оподаткування суб'єктів підприємства на підставі аналізу діючих методик шляхом впровадження нової оптимальної системи оподаткування.

Виклад матеріалу. Різноманітність методик полягає у трактуванні таких ключових моментів, як кількість податків, які включаються в розрахунок податкового навантаження і загальний інтегральний показник, з яким порівнюється сума податків. Основна ідея дослідження полягає в тому, щоби розробити такий показник податкового навантаження, який можна було б застосовувати як універсальний показник і який дозволив би порівнювати рівень оподаткування для підприємств різних видів діяльності.

Основні відмінності цих методик можна сформулювати так:

– включення в розрахунок податко-

вого навантаження податку на доходи фізичних осіб;

– включення в розрахунок непрямих податків, носієм податкового навантаження яких має виступати кінцевий споживач.

На нашу думку, непрямі податки, залежно від конкретної ситуації в умовах господарювання, можуть перетворюватись у прямі, а також впливати як на фінансово-економічні результати діяльності, так і на фінансовий стан економічного суб'єкта;

Для розрахунку податкового навантаження використовуються наступні показники.

Перший показник – це прибуток. Більшість науковців вважають, що цей показник не можна використовувати для оцінки визначення податкового навантаження. Розрахунки, які здійснюються за його допомогою, не можуть розглядатись як об'єктивні, тому що прибуток не є джерелом сплати окремих податків.

Другий показник – виручка. Існують суперечності щодо визначення цього показника. Можна виділити такі показники, як чиста виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), сукупна виручка від продажу продукції (робіт, послуг).

Третій показник – додана вартість або новостворена вартість. З позиції економічної доцільності розрахунку податкового навантаження, на нашу думку, цей показник більшою мірою відповідає базі порівняння, оскільки податки беруть свій початок із створеної дорозподілення вартості [1,2].

ДФС України використовує методику визначення показника податкового навантаження, який характеризує частку податків у виручці від реалізації, проте це не відображає впливу податків на економічні результати діяльності підприємства. Необхідно також зазначити, що при прогресивній ставці оподаткування податкове навантаження, розраховане у такий спосіб, буде різним при рівній величині, але різній структурі заробітної плати.

Таку методику можна вважати офіційною, оскільки вона запропонована Державною Фіскальною Службою України. Проте рівень розбіжності відповідно до інших методик практично завжди нижчий

порівняно з іншими на 10-15%, оскільки не враховує багатьох факторів формування витрат на підприємстві, наприклад: фондомісткість, матеріаломісткість, заробітна

платна, ціноутворення тощо. Порівняльний аналіз існуючих методик, наведений в таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняльний аналіз існуючих методик визначення рівня податкового навантаження

Джерело	Порядок розрахунку	Умовні позначення
Міжнародна методика Годованець О.В.[1.с.85-89]. Р. Коуз. [3]	$ПК = (\Sigma\Pi + \Sigma B) / ВВП$	ПК- податковий коефіцієнт; П – сума сплачених податків; В – сума обов’язкових відрахувань в державні соціальні фонди; ВВП – валовий внутрішній продукт у ринкових цінах.
Гривківська О.В. [2]	$ПН = 100 * (\Phi\Pi + НПФ + Н - \Pi + \Sigma B) / ВВП$	ПН – податкове навантаження; ФПН – фактичні податкові надходження; НПФ – надходження до позабюджетних фондів; Н – недоїмка; П – сума переоплати; Зв – сума заборгованості держави ВВП – валовий внутрішній продукт.
Міністерство доходів та зборів України [1]	$К_{ПН} = \frac{\Pi\Pi}{ВД} \times 100$	К _{ПН} – коефіцієнт податкового навантаження; ПнП – податок на прибуток підприємства; ВД – валовий дохід.
Кирова Е.А. [5.с.30-32]	$ПН = \frac{\Pi_{пл}}{НВ} = \frac{\Pi_{пл}}{\Sigma\Pi + В\Phi + \Pi + \Pi_{пл}} * 100\%$ $НВ = В - Мз - А + ПД - ПВ$	Ппл – податкові платежі (без ПДВ); ВФ – відрахування у соціальні фонди; НВ – новостворена вартість; ЗП – заробітна плата; П – прибуток до оподаткування; В – виручка; Мз – матеріальні затрати; А – амортизація; ПД – позареалізаційні доходи; ПВ – позареалізаційні витрати без урахування податкових платежів.
Крейнїна М.Н. . [6.с.200-224]	$ПН = \frac{B - B_с - Пч}{Пч} \times 100\%$	В – виручка від реалізації (собівартість + прибуток); Вв – витрати на виробництво реалізованої продукції (без урахування податків: матеріальні витрати + ЗП + амортизація + нарахування на ЗП) Пч – фактичний прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства з вирахуванням податків, які сплачуються за рахунок нього.

Продовження таблиці 1

Лесных В.Н. [7.с.36-54]	$ПН = ПП + СП + НП$	ПН – податкове навантаження; ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; СП – платежі, сплачені в позабюджетні фонди; НП – недоїмка по платежах.
Макухін. [8.с.1.-21]	$ПН = (ПП / СК - ПК) \times 100\%$	ПП – нараховані податкові платежі в бюджет і позабюджетні фонди (без урахування податку на доходи); СК – сума коштів, отриманих підприємством за звітний період; ПК – позикові кошти у звітному періоді.
Сараєва І.Н. [9.с.153-159]	$ПН = (ЗП / В + ПД) \times 100\%$	ЗП – загальна сума всіх сплачених податків; В – виручка від реалізації продукції (робіт, послуг); ПД – позареалізаційні доходи.

Джерело: розроблено автором за даними [1,2,3,5,6,7,8,9]

В цілому оцінка податкового навантаження визначається співвідношенням між сумою сплачених податків і зборів до певної бази. Але кожен з цих підходів має свої недоліки.

1. Показники податкового навантаження представлені в різних одиницях виміру, хоча рівень податкового навантаження – це відносний показник, який має вимірюватись або коефіцієнтом, або у відсотках;

2. Методика Крейніної М.Н. при оцінці податкового навантаження не враховує приватний сектор економіки;

3. Вітчизняна методика оцінки податкового навантаження на мікрорівні визначає лише податок на прибуток підприємства і не дозволяє оцінити податкове навантаження платника, який використовує єдиний податок з урахуванням відповідної групи;

4. Більшість представлених методик не враховують вплив непрямих податків на фінансовий стан підприємства;

5. Не враховуються особливості діяльності підприємств різних галузей;

6. Рівень податкового навантаження суттєво відрізняється для підприємств різних розмірів;

7. Результати представлених методик складно порівняти між собою;

8. Міжнародна методика не враховує тіньову економіку.

Тому на сучасному етапі гостро постає проблема не тільки вибору варіанту методики визначення рівня навантаження з урахуванням тих чи інших недоліків але й безпосереднє їх удосконалення шляхом включення до механізму обчислення не тільки трансакційних витрат а й додаткових не врахованих платежів соціального характеру, притаманних ринковій економіці перехідного періоду.

Трансакційні витрати є витратами, що забезпечують перехід прав власності з одних рук до інших й охорону цих прав. На відміну від трансформаційних витрат, трансакційні витрати безпосередньо не пов'язані з процесом створення вартості. Вони забезпечують трансакцію. Можна сказати, що трансформаційні витрати створюють блага, властивості яких мають цінність для індивіда або колективного агента економіки (підприємства, фірми, асоціації) [1].

Вперше трактування трансакційних витрат, як економічної категорії, з'явилося у роботі Р. Коуза «Природа фірми», який

вважається основоположником цього поняття. На думку автора, без поняття трансакційних витрат, неможливо зрозуміти, як працює економічна система, не можна з користю проаналізувати існуючі проблеми та немає підстав для певної політики [2].

О. Вільямсон під трансакційними витратами розуміє вартість проектування, обговорення та страхування гарантій умов угоди, витрати, які пов'язані з поганою адаптацією до непередбачуваних подій і мають місце з порушення відповідності механізму угод або обставин їх реалізації це можуть бути організаційні та експлуатаційні витрати або витрати, які пов'язані з використанням певних структур управління з метою усунення конфліктних ситуацій, це витрати які можуть бути пов'язані зі страхуванням точного виконання контрактних зобов'язань та інше.

Дж. Коммонс вважає, що трансакційні витрати – це витрати на відчуження та присвоєння прав власності і свобод, створених суспільством .

На думку Г.Б.Клейнера трансакційні витрати – це витрати на адаптацію фірми до мінливих ринкових умов.

Для Д. Алена трансакційні витрати – це витрати із встановлення і забезпечення права власності. Інспекція, примус, охорона й вимір – всі ці елементи стосуються проблеми захисту прав власності. Якщо право власності є захищеним і його дотримуються в будь-якому випадку, то трансакційні витрати дорівнюють нулю. Якщо ж виникає потреба захищати або відвойовувати право власності, виникають трансакційні витрати. Якщо трансакційні витрати є занадто високими, то право власності ніколи не буде встановлено і його ніколи не дотримуватимуться .

У трактуванні С.І.Архієреєва трансакційні витрати – це економічні витрати, що включають неявні витрати (втрати), які визначаються за альтернативним принципом, наприклад такі як сукупність витрат що виникають при обміні правами власності і витрат призначених для зменшення цих витрат.

Інший погляд на трактування економічної категорії «трансакційних витрат» має Р.І. Капелюшников. На його дум-

ку, трансакційні витрати – це витрати для прийняття рішень, розробки планів і організацію майбутньої діяльності, ведення переговорів щодо їх змісту і умов, коли в ділові відносини вступають двоє і більше учасників , це витрати на зміну планів, перегляд умов угоди й врегулювання спірних питань, якщо це диктується обставинами, що змінилися , а також забезпечення того, щоб учасники дотримувалися досягнутих домовленостей .

В сучасному вимірі деякі з наведених трансакційних витрат можна віднести до офіційних , наявності підтверджуючих відповідних документів, їх можна оцінити та відобразити в бухгалтерському обліку. З наведеного переліку до таких витрат належать: офіційні витрати на проходження бюрократичних процедур, податкові витрати, частина витрат на моніторинг виконання контрактів. Такі витрати обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» та оформлюються підтверджуючими документами[4], [10],[11],[12].

Знашої точки зору, серед наведених методик розрахунку податкового навантаження з урахуванням трансакційних платежів для удосконалення механізму обрахування можна прийняти методику Кірової Е.А. [5].

Для цього у додаткові витрати доцільно включити не враховані раніше трансакційні витрати, які фактично сплачують суб'єкти підприємництва та фізичні особи, та відрахування у вигляді платежів, які мають скритий соціальний характер, такі, наприклад, як отримання кадастрового номеру на земельну ділянку при оформленні спадщини при наявності державного акта на право володіння старого зразка та додаткове його нотаріальне посвідчення. При цьому вартість таких послуг не врегульована у приватних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, та в достатній мірі не контролюється. Зважаючи на те, що в Україні площа сільськогосподарських земель складає 32,5 млн.га та лише 53% знаходиться в оренді [12], питання актуалізації землі очевидні. Таким чином модель механізму визначення пода-

ткового навантаження матиме наступний вигляд:

$$П_n = \frac{П_{пл} + E_{вз} + T_{в}}{НВ} \times 100\%,$$

де: П_n – податкове навантаження;
 Всз – сплата неврахованих платежів соціального характеру;
 Ппл – податкові платежі;
 Тв – трансакційні витрати;
 НВ – новостворена вартість (В+Ід-МЗ-А-Ів);
 В – виручка від реалізації;
 Ід – інші доходи;
 МЗ – матеріальні затрати;
 А – амортизація;
 Ів – інші витрати.

Висновки та пропозиції. Серед критеріїв податкової оптимізації одним з голов-

них слід вважати збалансованість складу трансакційних витрат та мінімізацію їх загальної суми, а не лише податкової складової. Тому поєднання ідеології та існуючих практичних методик обчислення податкового та інституційного тягаря підприємства значно підвищить ефективність податкового менеджменту на підприємстві за рахунок появи релевантної інформації щодо структурних залежностей між податками, трансакційними витратами в цілому та доходами підприємства. Підвищення податкового тягаря має, в свою чергу, компенсуватись рівнем прямої бюджетної підтримки, що в рамках перехідного періоду до ринкових умов господарювання не завжди дотримується.

Список літератури:

1. Годованець О.В. Податкове навантаження: важливий чинник соціально – економічної стратегії держави / О. Годованець, Т. Маршалок // Економічний аналіз: Зб. наук. праць. – Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет. – 2008.-№3 (19).- С.85-89.
- 2.Гривківська О. В. Спеціальні режими та механізми оподаткування у системі державної підтримки сільського господарства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_31/Grivkiv.pdf
3. Коуз Р. Г. Природа фірми; «Природа фірми»: истоки; «Природа фірми»: истолкование; «Природа фірми»: влияние; Нобелевская лекция «Институциональная структура производства»: в сб.: Природа фирмы: К 50-летию выхода в свет работы Р. Коуза «Природа фирмы» / подред. О. И. Уильямсона, С. Дж. Уинтера; пер. с англ. М. Я. Каждана; ред. пер. В. Г. Гребенников. — М.: Дело, 2001. —Серия «Современная институционально-эволюционная теория». — ISBN 5-7749-0226-9, ISBN 0-19-508356-3.
4. Косторной С.В. Проблеми нарахування ПДВ сільськогосподарськими підприємствами у 2016 році //Збірник наукових праць ТДАТУ (Економічні науки).- №2(31) 2016.-135-138.
5. Кирова Е.А.Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие хозяйствующие субъекты / Е. А. Кирова // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 30 – 32.
6. Крейнина М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки / М. Н. Крейнина. – М. : ИКЦ «ДИС», 1997. – 224 с.
7. Лесных В. Минимизация трансакционных издержек / В. Лесных, Е. Попов //Общество и экономика. – 2005. – № 5. – С. 36-54.
8. Макухін Г.А. Оцінка трансакційних витрат підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / Г.А. Макухін – Луганськ, 2005. – 21 с.
- 9.Сараева И.Н. Проблемы оценки уровня трансакционных издержек в предпринимательском секторе экономики Украины / И.Н. Сараева // Наукові праці Донецького нац. техн. ун-ту. Сер.: Економічна. – Донецьк: ДонНТУ. – 2006. – Вип.103-2. – С. 153-159.
10. Засанський В.В. Механізм управління детінізацією економіки України у трансформаційний період (фінансово-кредитний аспект): дис. д-ра. екон. наук: ..08.02.03 . Національний технічний університет України «КПІ»., 2003.- 407 арк. рис., табл.- арк. 360-396.
11. Застрожнікова І. В. Обґрунтування пріоритетів державної аграрної політики/ І. В. Застрожнікова // Економіка та держава. – 2010. - № 6. – С. 117-118.
- 12.Яцух О.О. Шляхи оптимізації податкового навантаження для суб'єктів господарської діяльності в аграрному секторі економіки України //Збірник наукових праць ТДАТУ (Економічні науки.)-2015.-№1.-с.188-192.

Reference:

1. O.V. Hodovanets, T. Marshalok (2008) Podatkove navantazhennia: vazhlyvyi chynnyk sotsialno – ekonomichnoi stratehii derzhavy. *Ekonomichnyi analiz: Zb. nauk. prats.* – Ternopil: Ternopilskiy natsionalnyi ekonomichnyi universy-tet, №3 (19), P.85-89. [in Ukrainian]
- 2.Hryvkivska, O. V. Spetsialni rezhymy ta mekhanizmy opodatkovannia u systemi derzhavnoi pidtrymky silskoho hospo-darstva [Online]. Retrieved from: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_31/Grivkiv.pdf [in Ukrainian]
3. Kouz, R. H. (2001) Pryroda fyrmy; «Pryroda fyrmy»: ystoky; «Pryroda fyrmy»: ystolkovanye; «Pryroda fyrmy»: vly-yanye;

Nobelevskaia lektsiia «Ynstytutsyonalnaia struktura proyzvodstva»:v sb.: Pryroda fyrmy: K 50-letyiu vykhoda v svet raboty R. Kouza «Pryroda fyrmy» [per. s anhl. M. Ya. Kazhdana; red. per. V. H. Hrebennykov]. M.: Delo, Seryia «Sovremennaia ynstytutsyonalno-evoliutsyonnaia teoriia». ISBN 5-7749-0226-9, ISBN 0-19-508356-3. [in Russian]

4. Kostornoi, S.V. (2016) Problemy narakhuvannia PDV silskohospodarskymy pidpriemstvamy u 2016 rotsi. *Zbirnyk naukovykh prats TDATU (Ekonomichni nauky)*, №2(31), p. 135-138. [in Ukrainian]

5. Kyrova, E.A. (1998) Metodolohiia opredeleniia nalohovoi nahruzky na khoziaistvuiushchye khoziaistvuiushchye sub'ekty. *Fynansy*, № 9, p. 30 – 32. [in Ukrainian]

6. Kreinyina, M. N. (1997) Fynansovoe sostoianye pred-priatyia. *Metody otsenky. M. : YKTs «DYS»*, 224 p. [in Ukrainian]

7. V. Lesnykh, E. Popov (2005) Mynymyzatsiia transaktsyonnykh yzderzhkek. *Obshchestvo i ekonomyka*, № 5, P. 36-54. [in Ukrainian]

8. Makukhin, H.A. (2005) Otsinka transaktsiinykh vytrat pidpriemstva: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ekon. nauk: spets. 08.06.01 "Ekonomika, orhanizatsiia i upravlinniapidpriemstvamy". *Luhansk*, 21 p. [in Ukrainian]

9. Saraeva, Y.N. (2006) Problemy otsenky urovnia transaktsyonnykh yzderzhkek v predprynymatelskom sektore ekonomiky Ukrainy. *Naukovi pratsi Donetskoho nats. tekhn. un-tu. Ser.: Ekonomichna. Donetsk: DonNTU*, Vyp.103-2, P. 153-159. [in Ukrainian]

10. Zasanskyi, V.V. (2003) Mekhanizm upravlinnia detinizatsiieiu ekonomiky Ukrainy u transformatsiinyi period (finansovo-kredytnyi aspekt): dys. d-ra. ekon. nauk: .08.02.03 . *Natsionalnyi tekhnichnyi universytet Ukrainy « KPI ».*, 407 p. [in Ukrainian]

11. Zastrozhnikova, I. V. (2010) Obgruntuvannia priorytetiv derzhavnoi ahrarnoi polityky. *Ekonomika ta derzhava*, № 6, P. 117-118. [in Ukrainian]

12. Iatsukh, O.O. (2015) Shliakhy optymizatsii podatkovoho navantazhennia dlia subiektiv hospodarskoi diialnosti v ahrarnomu sek-tori ekonomiky Ukrainy. *Zbirnyk naukovykh prats TDATU (Ekonomichni nauky.)*, №1, p.188-192. [in Ukrainian]