

УДК 336.221

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПОЛЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ

І.І. Долженко, кандидат економічних наук

Розглянуто особливості формування податкового поля підприємств та методичні підходи до оцінки податкового навантаження.

Податкове навантаження, податкове поле, планування податків, об'єкт оподаткування, платник податку, фінансові результати, грошові потоки.

На сьогодні в Україні не існує єдиного терміну, що характеризує вплив податкової системи на господарську діяльність підприємства і його фінансовий стан. Замість нього застосовуються такі поняття: «податкове навантаження», «податковий тягар», «сукупне податкове вилучення», «податковий прес», «тягар обкладання», які, по суті, є синонімічними словосполученнями, що мають подібні за змістом значення, але різні відтінки лексичного тлумачення.

На сьогодні не розроблено загальноприйнятої методики визначення не тільки абсолютною, але й відносної величини податкового навантаження підприємств. Відомі методи визначення податкового потенціалу, рівня податкового навантаження населення, ефективної податкової ставки, частки податків у ВВП, що обчислюються на базі основних показників економіки країни та характеризують податкове навантаження на макрорівні. Але немає єдиної думки щодо методології визначення цього показника на мікрорівні, тобто на рівні підприємств. У науковій літературі зустрічаються методики визначення податкового навантаження на економічні суб'єкти, які розрізняються використанням тієї чи іншої кількості податків, що включаються в розрахунок, а також визначенням базового показника діяльності підприємства, з яким співвідноситься сума податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні підходи до визначення та оцінки рівня податкового навантаження в Україні, причин та

наслідків його нерівномірного розподілу між суб'єктами господарювання закладені в роботах вітчизняних економістів В. Андрущенка, В. Вишневського, І. Луніної, А. Соколовської, В. Федосова та ін. Проте спеціальних досліджень з питань планування податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні досі немає.

Мета дослідження – розробка методичних підходів для планування рівня податкового навантаження підприємств, що ґрунтуються на визначенні їх податкового поля.

Виклад основного матеріалу. Поняття «податкове навантаження» А. Соколовська визначає як ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих їх платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволіканням коштів від інших можливих напрямів їх використання [3]. Для цілей дослідження ми будемо використовувати термін «податкове навантаження», під яким будемо розуміти узагальнену кількісну та якісну характеристику впливу обов'язкових платежів до бюджету на фінансове становище підприємств-платників податків. В.С. Занадворов визначив ці обов'язкові платежі як вимоги з регулярних виплат економічних агентів у державні фонди [1], які розглядаються як сукупність інструментів держави, що дозволяють їй конкретизувати загальні бюджетні рішення при сукупному обсязі доходів, що забезпечують необхідні витрати громадського сектору.

Складність створення уніфікованого підходу зростає у зв'язку з тим, що всередині кожної податкової системи існують кілька варіантів (режимів) оподаткування залежно від умов і характеру діяльності підприємства, зокрема від різної галузевої належності, масштабів діяльності, організаційно-правових форм і т.д. Податкове навантаження підприємства залежить від безлічі факторів, до яких входять: види господарської діяльності та форми її здійснення, податковий режим, організаційно-правова форма підприємства, особливості ведення податкового та бухгалтерського обліку, закріплені в обліковій політиці підприємства. Кожен фактор має варіантні значення, вибір яких залежить від законодавчо встановлених обмежень. Кожен варіант оподаткування характеризується відповідним переліком обов'язкових платежів в бюджетну систему, який можна визначити терміном «податкове поле».

Методика розрахунку податкового навантаження передбачає визначення загальної величини податкових зобов'язань ($PZ_{\text{нарах}}$), що виникли в процесі ведення діяльності за календарний рік, і являє собою сукупність сум, нарахованих за рік за кожним з обов'язкових платежів у складі податкового поля, які має сплачувати підприємство в бюджет. Відповідно до норм податкового законодавства, у підприємства можуть виникнути два типи зобов'язань з податків: зобов'язання платника податків і зобов'язання податкового агента.

Особа, на яку відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) покладено обов'язок сплачувати той чи інший податок, визнається платником податку (ст. 15.1 ПКУ) [2].

Відповідно до ст. 18 ПКУ, податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти мають ті самі права, що й платники податків. Так, з податку на доходи фізичних осіб підприємство, виконуючи функції податкового агента, покладені на нього податковим законодавством, зобов'язане розрахувати, утримати з доходів фізичної особи та перерахувати до бюджету суму податку. Зобов'язання підприємства перед фізичними особами на суму податку на доходи фізичних осіб переходять в розряд зобов'язань підприємства перед бюджетом. Дохід фізичної особи розподіляється підприємством – податковим агентом між фізичною особою та бюджетом.

Загальна сума зобов'язань в бюджет, що виникла протягом року ($ПЗ_{\text{нарах}}$) включає зобов'язання платника податків ($ПЗ_1, ПЗ_2, \dots ПЗ_n$) і зобов'язання, що виникли внаслідок виконання підприємством функцій податкового агента ($ПЗА_1, ПЗА_2, \dots ПЗА_n$). Цей комплексний показник є кількісною характеристикою податкового поля, і його можна представити у такому формалізованому вигляді (1).

$$ПЗ_{\text{нарах}} = (ПЗ_1, ПЗ_2, \dots ПЗ_n) + (ПЗА_1, ПЗА_2, \dots ПЗА_n), \quad (1)$$

де $ПЗ_1, ПЗ_2, \dots ПЗ_n$ – суми нарахованих за рік обов'язкових платежів, платником яких є підприємство відповідно до його податкового поля, що виникли в процесі ведення господарської діяльності;

$ПЗА_1, ПЗА_2, \dots ПЗА_n$ – суми нарахованих обов'язкових платежів до виплати протягом року, що виникли у підприємства при виконанні функцій податкового агента.

Податкові зобов'язання, що нараховуються протягом звітного періоду, повинні бути погашені у строки, встановлені податковим законодавством. Ці періодичні виплати в бюджет входять, згідно з класифікацією у звіті про рух грошових коштів, до складу грошового потоку з операційної діяльності. Фінансовий стан підприємства залежить від його здатності залучати грошові кошти та погашати зобов'язання, що виникли. Момент «нарахування податку» – відображення зобов'язання в бухгалтерському обліку не збігається з моментом погашення даних зобов'язань, який має більш пізні терміни. Крім того, періодичність виникнення (нарахування) податкових зобов'язань, а також періодичність їх погашення різні для різних податків протягом календарного року.

Методика розрахунку податкового навантаження повинна окремо розглядати вплив податкового навантаження на дві сторони діяльності підприємства. З одного боку, необхідно оцінити, як відображаються податкові зобов'язання підприємства на фінансові результати його діяльності. З іншого – слід визначити вплив процесу погашення податкових зобов'язань на грошові потоки підприємства. Момент «виникнення», тобто момент нарахування податку в обліку, наприклад, у якості однієї зі статей витрат, – це одночасно і момент відображення податкових зобов'язань, які мають законодавчо встановлені терміни сплати. У цьому випадку виникає необ-

хідність оцінки впливу податків не тільки на результати господарської діяльності, але і на грошовий потік підприємства. При прогнозуванні грошових потоків підприємство повинно володіти точним графіком податкових платежів для формування бюджету. Пропуск строків податкових платежів, в тому числі з причини недостатності грошових коштів на певну дату, призводить до втрат підприємства, як мінімум, в сумі пені. Можливі й інші ускладнення господарської діяльності, в тому числі такі забезпечувальні заходи, вжиті контролюючими органами, як призупинення операцій по банківських рахунках, які можуть спричинити негативні наслідки у вигляді додаткових втрат.

Кількісна оцінка впливу податкового навантаження на грошові потоки підприємства буде визначатися системою показників (2).

$$ПЗ_{\text{спл}} = [(ПЗ_1, ПЗ_2, \dots ПЗ_n) + (ПЗА_1, ПЗА_2, \dots ПЗА_n) - (ПВ_1, ПВ_2, \dots)], \quad (2)$$

де $ПЗ_1, ПЗ_2, \dots ПЗ_n$ – суми нарахованих обов'язкових платежів до сплати протягом звітного року, платником яких є підприємство відповідно до варіанта податкового поля;

$ПЗА_1, ПЗА_2, \dots ПЗА_n$ – суми нарахованих обов'язкових платежів до виплати протягом року, що виникли у підприємства при виконанні функцій податкового агента;

$ПВ_1, ПВ_2 \dots$ – суми податкових вирахувань, право на застосування яких виникло у підприємства у звітному році.

Для оцінки кількісного впливу оподаткування і на фінансові результати ($ПЗ_{\text{нарах}}$), і на грошові потоки ($ПЗ_{\text{спл}}$) повинні визначатися причини виникнення (нарахування) податкових зобов'язань в господарській діяльності підприємства.

Застосування терміну «податкове поле» дозволяє представити діяльність підприємства у вигляді якоїсь подібності карти місцевості, де визначені так звані точки виникнення податків. Податкове поле включає перелік податків, що сплачуються підприємством, і, що є найбільш важливим, перелік об'єктів, тобто місць виникнення податків. До таких місць відносяться окремі господарські операції, що проводяться підприємством, і/або окремі види майна підприємства, що є об'єктами оподаткування, наприклад, операції продажу, операції споживання деяких видів ресурсів та/або об'єкти майна підприємства – основні засоби, транспортні засоби, земельні ділянки тощо. Господарська діяльність підприємства має циклічний характер і може бути представлена з використанням відомої в економічній теорії формули кругообігу капіталу у вигляді трьох послідовних етапів (рис. 1).

Етап I Придбання ресурсів	Етап II Виробництво	Етап III Продаж товарів (робіт послуг)
$\Gamma - T$	$\dots B \dots$	$T^1 - \Gamma^1$

Рис. 1. Етапи господарської діяльності та кругообігу капіталу підприємства

Формула кругообігу капіталу дозволяє представити всю господарську діяльність підприємства у вигляді трьох етапів.

Етап I – придбання запасів ресурсів, необхідних для ведення господарської діяльності. Придбання ресурсів зображується умовно на схемі як їх купівля з одночасною сплатою грошовими коштами без уточнення джерела їх отримання.

Етап II – процес виробництва продукції (робіт, послуг), що є метою функціонування підприємства. Цей етап є «споживанням» у процесі виробництва придбаних на етапі I ресурсів, а також одночасне набуття і «споживання» послуг в процесі виробництва. Підсумком етапу II є два види активів, що відображуються на відповідних рахунках і в бухгалтерському балансі як окремі статті: у вигляді незавершеного виробництва і у вигляді собівартості виробленої готової продукції (робіт, послуг).

Етап III – процес продажу продукції (робіт, послуг), в результаті якого відбувається передача права власності покупцю на придбану ним продукцію (роботи, послуги). Одночасно з фактичним вибуттям (відвантаженням) продукції (робіт, послуг) підприємство фіксує одержання доходів від продажу. Цей етап діяльності пов'язаний з формуванням фінансового результату діяльності підприємства. На цьому етапі виникає і особлива група витрат підприємства, так звані витрати з продажу, в результаті «споживання» раніше придбаних активів і одночасного придбання і «споживання» відповідних послуг.

Отже, фінансовий результат господарської діяльності розраховується тільки на етапі III діяльності підприємства в процесі зіставлення показників доходів та витрат, що виникли при проведенні операцій продажу, які можна називати прибутковими операціями. Однак податкові зобов'язання виникають у підприємства не тільки на етапі III і відповідно враховуються при обчисленні прибутку/збитку, але і як результат господарських операцій етапів I і II (рис. 2).

Наприклад, придбання активів тривалого користування – основних засобів, у тому числі транспортних засобів та/або земельних ділянок, призводить до виникнення зобов'язань зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу і плати за землю.

Споживання у процесі виробництва таких ресурсів, як праця, приводить до появи податкових зобов'язань з єдиного соціального внеску, а використання водних ресурсів – до зобов'язань з плати за водокористування і т. д. Однак деякі податкові зобов'язання, що виникли на етапах I і II діяльності підприємства, відносяться в момент їх нарахування не на рахунки фінансових результатів, а включаються до складу інших показників, що формуються у бухгалтерському обліку, наприклад, до складу витрат, що виникли в процесі виробництва і утворюють показник виробничої собівартості продукції. Це означає, що податки, включені до складу витрат і, відповідно, до складу собівартості, будуть брати участь у розрахунку фінансового результату підприємства пізніше – у момент продажу продукції. Однак при обчисленні податкового навантаження підприємству важливо,

що дані податкові зобов'язання вже виникли і були включені в загальну суму податкових зобов'язань.

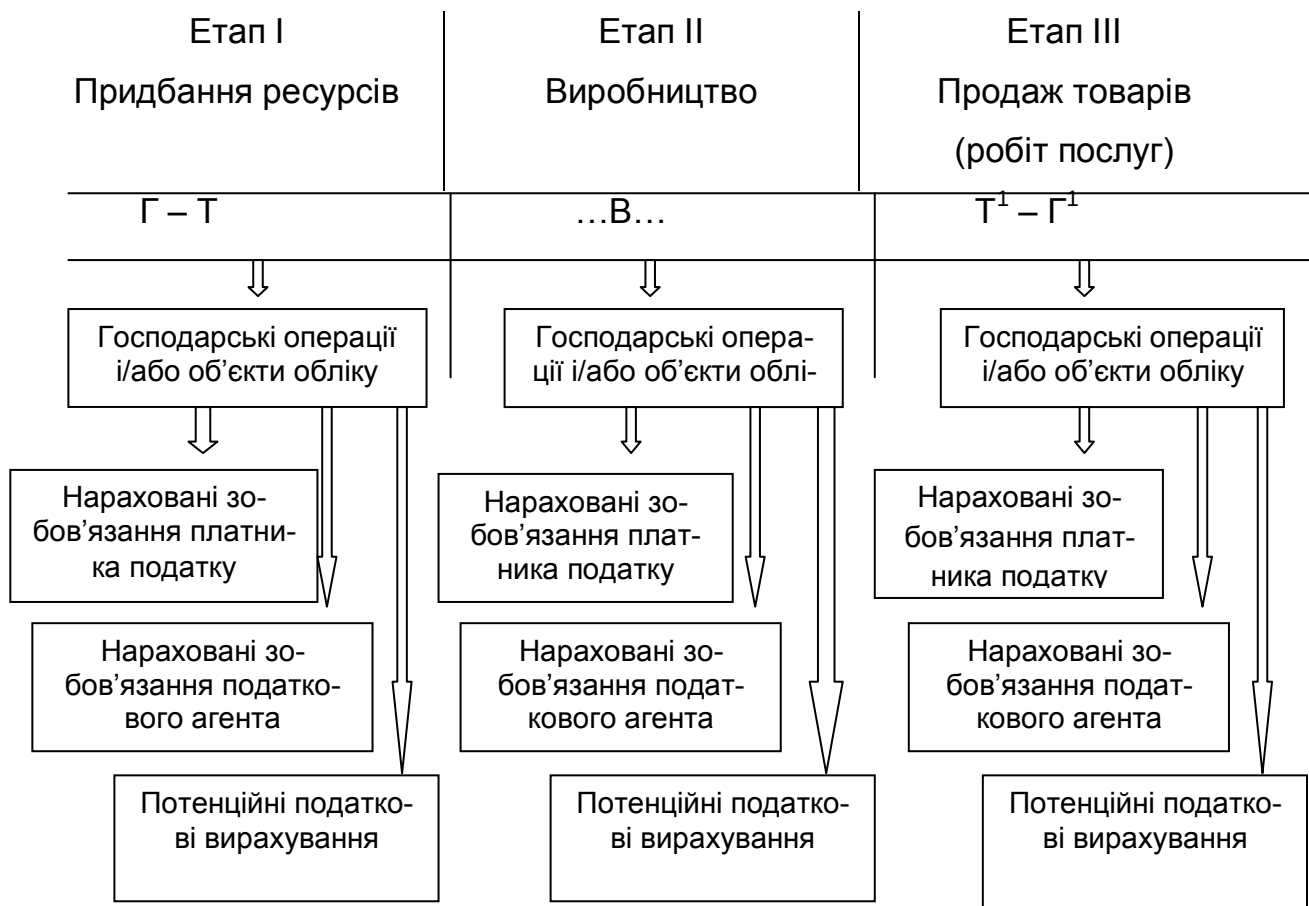


Рис. 2. Виникнення значущих для розрахунку податкового навантаження показників у процесі господарської діяльності підприємства

Координатами на податковому полі є конкретні джерела інформації, у тому числі:

- відповідні бухгалтерські рахунки, на яких відображуються так звані місця виникнення обов'язкових платежів у бюджет, тобто операції та/або майно, що є об'єктами оподаткування;
- рахунки бухгалтерського обліку податкових зобов'язань, джерела інформації про нараховані чи такі, що виникли, обов'язкові платежі.

На рис. 3 наведена господарська діяльність підприємства у вигляді трьох послідовних етапів із зазначенням «місць» виникнення кожної з груп обов'язкових платежів у бюджет.

Таку схему господарської діяльності можна назвати узагальненим варіантом податкового поля підприємства, що діє при загальному режимі оподаткування. Однак для розрахунку податкового навантаження підприємства необхідно одержати докладну інформацію про його податкове по-

ле, що містить перелік податкових зобов'язань за кожним з обов'язкових платежів, а також причин їх виникнення.

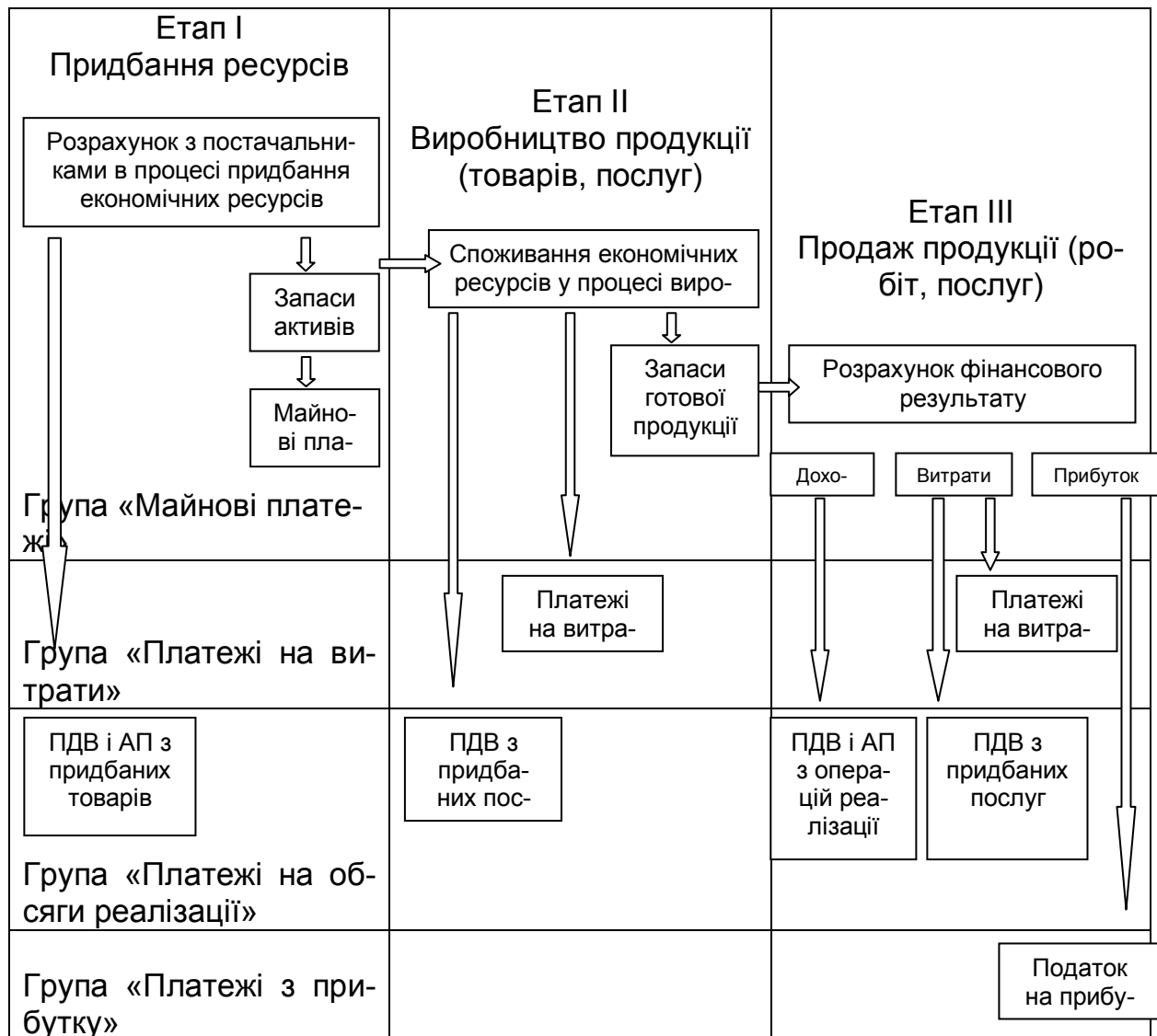


Рис. 3. Узагальнене податкове поле підприємства на загальній системі оподаткування

Висновки та перспективи подальших досліджень. Поділ господарської діяльності на три послідовні етапи дозволяє побачити процес виникнення у підприємства об'єктів, які призводять до появи відповідних, значущих для розрахунку податкового навантаження, показників. Кожна причина виникнення вищезазначених показників відбивається на певному рахунку в бухгалтерському обліку як господарська операція або як інший об'єкт спостереження в бухгалтерському обліку. Для кожної з таких причин при відображенні в бухгалтерському обліку встановлюються дата та вартісна оцінка на відповідну дату.

Таким чином, маючи перелік обов'язкових платежів, що сплачуються підприємством в бюджет відповідно до податкового режиму, що застосовується, і опираючись на кругообіг капіталу, для кожного етапу діяльності підп-

приємства можна встановити «точні координати» (певні рахунки), дати появи і оцінки причин виникнення податкових зобов'язань і податкових відрахувань. Така інформація дає уявлення про податкове поле підприємства і можливість розрахувати величину його податкового навантаження.

Список літератури

1. Занадворов В.С. Экономическая теория государственных финансов / В.С. Занадворов, М.Г. Колосницына. – М. : ГУ ВШЭ, 2006. – С. 147.
2. Податковий кодекс України від 23.02.2012 № 4453–VI (4453–17) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 4–12.

Рассмотрены особенности формирования налогового поля предприятия и методические подходы к оценке налоговой нагрузки.

Налоговая нагрузка, налоговое поле, планирование налогов, объект налогообложения, налогоплательщик, финансовые результаты, денежные потоки.

The features of the formation of the tax field companies and methodological approaches to the assessment of the tax burden.

The tax burden, tax box, tax planning, tax item, the taxpayer, income, cash flows.