



УДК 657.1

ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Тетяна Писаренко

Луцький національний технічний університет, Луцьк, Україна

Резюме. Податкове законодавство постійно змінюється. Саме тому тема оподаткування залишається надзвичайно актуальною. Метою статті висвітлення теоретичних підходів до оцінювання податкового навантаження та його впливу на прийняття управлінських рішень щодо подальшої діяльності суб'єктів господарської діяльності. Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання: проаналізувати динаміку податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів і визначити питому вагу податкових надходжень у доходній частині зведеного бюджету; визначити податкове навантаження на населення України та господарську діяльність юридичних осіб; запропонувати алгоритм оцінювання податкового навантаження окремого суб'єкта господарювання для прийняття управлінського рішення. У статті представлено узагальнену методику оцінювання податкового навантаження на суб'єкти господарювання в Україні. Подібне оцінювання може здійснюватися у розрізі різних регіонів країни, галузей економіки, видів господарської діяльності, окремих господарських одиниць. Для оцінювання податкового навантаження окремого суб'єкта господарювання можна запропонувати такі кроки: сформувати аналітичну таблицю з переліком податкових платежів та рахунків бухгалтерського обліку, які узагальнюють інформацію про суми нарахованих податкових платежів; розробити формат аналітичної таблиці, в якій можна демонструвати динаміку та структуру податкових платежів у розрізі місяців, кварталів, років; розробити систему аналітичних показників, які актуальні для конкретного підприємства; провести аналіз розрахунків та прийняти управлінське рішення щодо можливої зміни напрямків діяльності, згорання діяльності, переведення бізнесу за межі України, орієнтація на пільгову діяльність. Фактично кожен аналітик може собі дозволити проводити різні експерименти з розрахунками показників та їх трактуванням. Але основним призначенням цієї аналітичної роботи є можливість зробити висновки щодо перспективного розвитку суб'єкта господарювання.

Ключові слова: податок, податкове зобов'язання, податкове навантаження, управлінське рішення.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.04.114

Отримано 27.05.2020

UDC 657.1

ASSESSMENT OF THE TAX BURDEN ON BUSINESS ENTITIES ACTIVITY

Tetiana Pysarenko

Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine

Summary. Tax legislation is constantly changing. That is why the topic of taxation remains extremely important. The objective of this paper is to highlight the theoretical approaches to assessment of the tax burden and its impact on management decisions regarding the future economic entities activity. In order to achieve this goal, the following tasks are identified: to analyze the dynamics of tax revenues to state and local budgets and determine the share of tax revenues in the revenue side of the consolidated budget; to determine the tax burden on the population of Ukraine and on the economic activity of legal entities; to propose the algorithm for assessment the tax burden of the individual business entity for making management decisions. The generalized method of assessment the tax burden on business entities in Ukraine is presented in this paper. Such assessment can be carried out in terms of different regions of the country, sectors of economy, types of economic activity, individual

economic units. To assess the tax burden of individual business entity, the following steps can be proposed: to form the analytical table with the list of tax payments and accounting accounts, summarizing information about the amounts of accrued tax payments; to develop the analytical table format where the dynamics and structure of tax payments in terms of months, quarters, years are presented; to develop the system of analytical indicators relevant to particular enterprise; to carry out the analysis of calculations and to make the administrative decision concerning possible change of activity directions, activity reduction, business transfer outside Ukraine, orientation on preferential activity. In fact, every analyst can afford to conduct various experiments with the calculation of indicators and their interpretation. But the main purpose of this analytical work is to be able to make conclusions about the future business entity development.

Key words: tax, tax liability, tax burden, management decision.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.04.114

Received 27.05.2020

Постановка проблеми. Податки є надзвичайно великим надбанням розвинутого суспільства. Фактично стягнення податків є цивілізованим способом пограбування членів суспільства за їх мовчазної згоди. І цей процес є неминучим для кожного члена громадянського суспільства.

Після кожного нашого контакту з будь-якою господарською структурою ми, навіть не підозрюючи, сплачуємо податки: зайшли у звичайний супермаркет – заплатили, зайшли в аптеку – заплатили, проїхалися у громадському транспорті – заплатили. Приклади можна продовжувати. Але висновок напрошується один: кожен крок нашого життя оповитий тоненькими невидимими ниточками, які пов'язані з існуючою податковою системою країни нашого перебування, який має наукову назву – податковий тиск. Тобто податковий тиск охоплює цілий спектр платежів, які впливають на фінансове становище як окремого громадянина, так і держави в цілому.

Саме тому керманічі будь-якої держави з моменту її виникнення задумувалися над питаннями щодо оптимального розміру такого податкового тиску. Мова йде про кількість податків, розміри ставок, об'єкти оподаткування, сукупність пільг та інше. Власне мова постійно точиться про пошук ідеальної податкової моделі. Слід відзначити, що питання пошуку ідеальної моделі не може бути вирішене взагалі, тому що всі країни різні. І хоча ми живемо в глобалізованому суспільстві, коли кордони відкриваються, і донедавна ми відчували, що діяльність людини чи суб'єкта господарювання може здійснюватися безперешкодно будь-де, але події останніх місяців знову кидають виклик світовій економіці та змушують змінювати акценти й пріоритети. Власне світова пандемія – це виклик економіці всього світу, а, отже, вона торкнеться й податкової системи кожної окремої країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження податкової системи та податкового механізму висвітлені у працях значної кількості науковців, серед яких: В. Л. Андрущенко, О. В. Атаманчук, В. В. Буряковський, О. Д. Данілов, О. М. Жукевич, Ю. Б. Іванов, М. М. Коцупатрий, І. Є. Криницький, В. М. Суторміна, В. М. Федосов та інші.

Але податкове законодавство постійно динамічно змінюється, реагуючи на виклики сьогодення. Зміни ці впроваджуються у бізнес-середовище країни, впливають на фінансові показники господарської діяльності окремого громадянина, суб'єкта підприємницької діяльності, а, отже, на економічний добробут цілої держави. Часто вплив змін у податковому законодавстві носить зовсім протилежний характер і небажані результати, на які потрібно реагувати. Саме тому тема оподаткування залишається надзвичайно актуальною.

Мета статті – висвітлення теоретичних підходів до оцінювання податкового навантаження та його впливу на прийняття управлінських рішень щодо подальшої діяльності суб'єктів господарської діяльності.

Постановка завдання. Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання: проаналізувати динаміку податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів і визначити питому вагу податкових надходжень у доходній частині зведеного бюджету; визначити податкове навантаження на населення України та господарську діяльність юридичних осіб; запропонувати алгоритм оцінювання податкового навантаження окремого суб'єкта господарювання для прийняття управлінського рішення.

Виклад основного матеріалу. Історія розвитку податкових відносин між платниками податків і отримувачами цих податків постійно супроводжується надзвичайно важливими питаннями, але такими протилежними для обох сторін:

- скільки потрібно платити;
- від якої бази оподаткування розраховувати податкове зобов'язання;
- як часто потрібно сплачувати податки;
- які санкції очікуються за недотримання вказівок податкових адміністраторів;
- чи можна зменшити суму податкового платежу.

Ці питання можна деталізувати, але суть їх полягає у наступному: платник податку завжди зацікавлений у зменшенні податкових платежів, тому навіть найчесніший суб'єкт господарювання жодного разу не пропустить можливість зекономити на цих обов'язкових платежах. У цивілізованому суспільстві з чітко налагодженим державним механізмом стараються розробити важелі впливу на платників податків з метою відсікання у них навіть найменшої думки щодо несплати або незаконного зменшення податкових платежів. Інструментарій такого впливу є доволі потужним: від системи пільг на окремі види діяльності до виваженої митної політики. Подальший аналіз державного впливу на податкову політику дає можливість зробити висновки та відрегулювати бажаний механізм розвитку окремого напрямку господарської діяльності суб'єктів та й самої держави в цілому.

Все зазначене вище не що інше, як опис функцій податків, які згадуються в усіх традиційних навчальних посібниках вітчизняних науковців [1, 2], основними з яких є: фіскальна, розподільча, стимулююча та регулююча, контрольна.

Одвічне питання, над яким сушать голову державні діячі та провідні науковці: яка частка податкових платежів повинна стягуватися, щоб державний механізм працював системно і без збоїв, щоб громадяни країни почували себе комфортно та не мали бажання ухилитися від податкових платежів.

У табл. 1 наведено динаміку податкових надходжень, що зафіксовані Державною фіскальною службою України за 2017–2019 роки.

Таблиця 1. Податкові надходження України (без урахування митних податкових надходжень) за 2017–2019 роки [3–5]

Table 1. Tax revenues of Ukraine (excluding customs tax revenues) in 2017–2019 [3–5]

Показник	На 01.12.2017, млрд грн	На 01.12.2018, млрд грн	На 01.12.2019, млрд грн	Відхилення 2018–2017	Відхилення 2019–2018
1	2	3	4	5	6
1. Надійшло податків					
1.1. Усього по ДПС до державного бюджету	307,54	365,76	419,68	58,22	53,93
1.2. Усього по ДПС до місцевих бюджетів	166,81	203,83	242,32	37,02	38,49
1.3. По зведеному бюджету	474,35	569,59	662,00	95,24	92,42
2. Питома вага податкових надходжень до:					

2.1. Державного бюджету, %	64,83	64,21	63,40	-0,62	-0,82
2.2. Місцевого бюджету, %	35,17	35,79	36,60	0,62	0,82
3. Доходна частина зведеного бюджету (за річними даними)	1017,00	1184,30	1289,80	167,30	105,50
4. Питома вага податкових надходжень у доходній частині зведеного бюджету (п. 1.3 / п.3 × 100), %	46,64	48,09	51,33	1,45	3,23

Оскільки наприкінці 2019 року Митна служба України була виділена зі складу ДФС, то митні платежі не були враховані у показниках табл. 1.

Аналітичні табличні показники вказують на збільшення податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів, що зумовило загальне зростання податкових надходжень при формуванні зведеного бюджету України. Отже, за короткий період (2017–2019 роки) спостерігається збільшення питомої ваги податкових надходжень з 46,64% до 51,33% у структурі доходів зведеного бюджету. Цей факт свідчить про посилення фіскальної функції податків.

За показниками табл. 2 проаналізуємо податкове навантаження на населення України.

Таблиця 2. Податкове навантаження на населення України за 2017–2019 роки

Table 2. Tax burden on Ukrainian population in 2017–2019

Показник	2017	2018	2019	Відхилення 2018–2017	
				Абсолютне	Відносне, %
1	2	3	4	5	6
1. Загальна сума податкових надходжень, млрд грн (табл. 1)	474,35	569,59	662,00	95,24	20,08
2. Чисельність населення, тис. осіб [6]	42584,5	42386,4	42153,2	-198,10	-0,47
3. Сума податків у розрахунку на 1-го жителя України, грн.	11139	13438	15705	2299	20,64
4. Річна сума мінімальної заробітної плати, грн [7]	38400	44676	50076	6276	16,34
5. Питома вага податків у річній сумі мінімальної заробітної плати, % (п. 3 / п. 4 × 100)	29,01	30,08	31,36	1,07	3,69
6. Загальна сума податкових надходжень, млрд грн (табл. 1).	92,41	16,22	187,65	39,56	
7. Чисельність населення, тис. осіб [6]	-233,20	-0,55	-431,30	-1,01	
8. Сума податків у розрахунку на 1-го жителя України, грн.	2267	16,87	4566	40,99	
9. Річна сума мінімальної заробітної плати, грн [7]	5400	12,09	11676	30,41	
10. Питома вага податків у річній сумі мінімальної заробітної плати, % (п. 3 / п. 4 × 100)	1,28	4,26	2,35	8,10	

Статистичні дані вказують, що чисельність населення України постійно зменшується. При загальному зростанні податкових надходжень сума податкових надходжень на 1-го мешканця України зростає (за 2017–2019 роки це зростання складено 40,99% від рівня податкових надходжень 2017 року). Таке зростання є підставою для двох висновків. Перший – позитивний, який свідчить про те, що держава отримує більше ресурсів на виконання своїх функцій з гарантування рівня освіти, оборони, медицини та

інших. Другий – негативний, оскільки вказує на збільшення податкового навантаження на платників податків і за цими цифрами не видно, як їм вдається виживати при сплаті цих податків. Крім того, виникає ще момент необхідності контролю за цими величезними фінансовими ресурсами держави, оскільки завжди є бажаючі скористатися суспільними коштами задля власної вигоди. Мова йде, зрозуміло, про чиновницький апарат, який володіє інформацією про всі фінансові потоки та недосконалість вітчизняного законодавства, яке й дає можливість скористатися державними коштами в особистих інтересах.

Спробуємо оцінити податкове навантаження на господарську діяльність юридичних осіб (табл. 3). Відсутність офіційних статистичних даних про кількість суб'єктів малого підприємництва за 2019 рік змусила дещо звужити обсяг аналітичних даних (у розрахунках використовувалася не загальна кількість суб'єктів господарювання, що включає у себе сумарний показник кількості юридичних осіб і кількості суб'єктів малого підприємництва).

Таблиця 3. Податкове навантаження на господарську діяльність юридичних осіб за 2017–2019 роки

Table 3. Tax burden on legal entities business activities in 2017–2019

Показник	2017	2018	2019	Відхилення 2018–2017	
				Абсолютне	Відносне, %
1	2	3	4	5	6
1. Загальна сума податкових надходжень, млрд грн (табл. 1)	474,35	569,59	662,00	95,24	20,08
2. Кількість юридичних осіб, од. [8]	1235024	1298435	1346174	63411	5,13
3. Сума податкових надходжень у розрахунку на юридичну особу, тис. грн.	384,08	438,67	491,76	54,59	14,21
4. Загальна сума податкових надходжень, млрд грн (табл. 1)	92,41	16,22	187,65	39,56	
5. Кількість юридичних осіб, од. [8]	47739	3,68	111150	9,00	
6. Сума податкових надходжень у розрахунку на юридичну особу, тис. грн	53,09	12,10	107,68	28,04	

Аналітичні дані Державної служби статистики вказують на постійне зростання податкових надходжень до зведеного бюджету в розрахунку на одну юридичну особу. Фактично розраховане податкове навантаження за період 2017–2019 років зросло на 28,04 %.

Оцінимо податкове навантаження на чистий прибуток, отриманий різними суб'єктами господарювання (табл. 4).

Таблиця 4. Податкове навантаження на чистий прибуток, отриманий різними суб'єктами господарювання України за 2017–2019 роки

Table 4. Tax burden on net income, received by various business entities of Ukraine in 2017–2019

Показник	2017	2018	2019	Відхилення 2018–2017	
				Абсолютне	Відносне, %
1	2	3	4	5	6
1. Загальна сума податкових надходжень, млрд грн (табл. 1).	474,35	569,59	662,00	95,24	20,08
2. Чистий прибуток, млрд грн [9]	168,75	288,31	342,81*	119,55	70,84

3. Податковий тиск на чистий прибуток	2,81	1,98	1,93	-0,84	-29,72
4. Загальна сума податкових надходжень, млрд грн (табл. 1)	92,41	16,22	187,65	39,56	
5. Чистий прибуток, млрд грн [9]	54,50	18,90	174,06	103,14	
6. Податковий тиск на чистий прибуток	-0,04	-2,25	-0,88	-31,30	

*Показник за січень–вересень 2019 року.

*The figure for January–September 2019.

Аналітичні дані табл. 4 вказують на зменшення податкового тиску на чистий прибуток у цілому по Україні за період 2017–2019 років. Потрібно відзначити, що при аналізі використовувався сумарний показник чистого прибутку, без урахування кількості збиткових підприємств.

Таким чином, ми продемонстрували узагальнену методичку оцінювання податкового навантаження на суб'єкти господарювання в Україні. Подібне оцінювання може здійснюватися у розрізі різних регіонів країни, галузей економіки, видів господарської діяльності, окремих господарських одиниць.

Крім того, методика оцінювання податкового навантаження може бути представлена у наказі про облікову політику підприємства й використовуватися як елемент податкового планування для прийняття управлінського рішення.

Для оцінювання податкового навантаження окремого суб'єкта господарювання можна запропонувати такі кроки:

- сформувати аналітичну таблицю з переліком податкових платежів та рахунків бухгалтерського обліку, які узагальнюють інформацію про суми нарахованих податкових платежів;
- розробити формат аналітичної таблиці, в якій можна демонструвати динаміку та структуру податкових платежів у розрізі місяців, кварталів, років. Періодичність розрахунків повинна визначатися управлінським персоналом суб'єкта господарювання;
- розробити систему аналітичних показників, актуальних для конкретного підприємства. Як варіант можна використовувати такі показники: рівень оподаткування заробітної плати; рівень оподаткування виручки від реалізації; рівень оподаткування чистих доходів; рівень оподаткування оборотних і необоротних активів;
- провести аналіз розрахунків та прийняти управлінське рішення щодо можливої зміни напрямків діяльності, згортання діяльності, переведення бізнесу за межі України, орієнтування виключно на пільгову діяльність.

Фактично кожен аналітик може собі дозволити проводити різні експерименти з розрахунками показників та їх трактуванням. Але основним призначенням цієї аналітичної роботи є можливість зробити висновки щодо перспективного розвитку суб'єкта господарювання.

Висновки. Податкові розрахунки здійснюються на кожному етапі діяльності суб'єкта господарювання й призводять до виведення значних фінансових ресурсів при виконанні регламентованих податкових зобов'язань. Тому перед господарюючими суб'єктами постає питання оцінювання податкового навантаження на їхній бізнес та прийняття управлінських рішень щодо коригування господарської діяльності з метою оптимізації податкових платежів, а саме: розділення суб'єкта господарювання на окремі самостійні юридичні одиниці; зміна напрямків господарської діяльності, які пільгуються відповідно до чинного законодавства; перехід на спрощену систему оподаткування; вивільнення чисельності працюючих з метою економії податків на оплату праці та ін. Звичайно, цей перелік наслідків прийняття управлінського рішення керівництва суб'єкта господарювання так чи інакше впливає за загальну суму податкових платежів до бюджетів різних рівнів, а, отже, впливає на фінансові ресурси держави. Управлінські

рішення керівників окремих суб'єктів господарювання призводять до потужних фінансових коливань на рівні всієї держави. Саме тому держава, яка змушена виконувати покладені на неї функції, повинна надзвичайно виважено підходити до побудови податкової політики і дбати про платників податків.

Conclusions. Tax calculations are made at each stage of the business entity activity and result in the withdrawal of significant financial resources during regulated tax liabilities execution. Therefore, business entities face the problem of assessing the tax burden on their business and making management decisions concerning their business activities correction in order to optimize tax payments, such as: the division of business entity into separate independent legal units; change of directions of economic activity which are privileged according to the current legislation; transition to the simplified taxation system; dismissal of the number of employees in order to save labour taxes, etc. Indeed, this list of consequences of the entity management decision anyhow affects the total amount of tax payments to the budgets of different levels, and therefore affects the state financial resources. Management decisions of individual business entities directors result in strong financial fluctuations at the state level. That is why the state, which is forced to execute its functions, should be extremely prudent in building tax policy and take care of taxpayers.

Список використаної літератури

1. Іванов Ю. Б. Податкова система : підручник. К. : Атіка, 2006. 920 с.
2. Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава – податки бізнес. К. : Либідь, 1992. 328 с.
3. Державна фіскальна служба України. Надходження податків і зборів. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-t-pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv>.
4. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/previous-years-budgets>.
5. Статистичний збірник: «Бюджет України 2018». Київ, 2019. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20\(for%20website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf).
6. Державна служба статистики. Населення. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
7. Мінімальна заробітна плата в Україні. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/salary/min/>.
8. Державна служба статистики. Кількість юридичних осіб за організаційними формами. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/edrpoу/ukr/EDRPU_2018/ks_opfg/ks_opfg_0118.htm.
9. Державна служба статистики. Економічна статистика. Економічна діяльність. Діяльність підприємств. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm.

References

1. Ivanov Yu. B. Podatkova systema : pidruchnyk. K. : Atika, 2006. 920 s.
2. Sutormina V. M., Fedosov V.M., Andrushchenko V.L. Derzhava-podatky-biznes. K. : Lybid, 1992. 328 s.
3. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy. Nadkhodzhennia podatkiv i zboriv. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-t-pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv>.
3. Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <https://mof.gov.ua/uk/previous-years-budgets>.
5. Statystychnyi zbirnyk: «Biudzhet Ukrainy 2018». Kyiv, 2019. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20\(for%20website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf).
6. Derzhavna sluzhba statystyky. Naseleattia. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
7. Minimalna zarobitna plata v Ukraini. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/labour/salary/min/>.
8. Derzhavna sluzhba statystyky. Kilkist yurydychnykh osib za orhanizatsiinymy formamy. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/edrpoу/ukr/EDRPU_2018/ks_opfg/ks_opfg_0118.htm.
9. Derzhavna sluzhba statystyky. Ekonomichna statystyka. Ekonomichna diialnist. Diialnist pidpriemstv. Chystyi prybutok (zbytok) pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti z rozpodilom na velyki, seredni, mali ta mikropidpriemstva. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm.