

4. Ван Хорн, Дж., Вахович Дж., / Основы финансового менеджмента, 11-е издание.: Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс». — 2003. — с. 992.

5. Diltz D., Grabski S., / Advanced manufacturing technologies: What they can offer management accounts // Journal of Management Accounting Research; 1990. — № 71,8. — ABI/INFORM Global. — pg. 50.

6. Macintosh, N., / Employee accounting systems in management accounting and control system: An organizational and behavioral approach. — J Wiley, New-York. — 1994 — pg. 245—256.

7. Aryee. S. / Creating a committed workforce: linking socialization practices to business strategy, issue in strategic management accounting. — Sidney. Harcourt Brace Jovanovich, 1993. p. 297.

8. Battistutta, S., Duncan, S., /Accounting for non-accountants. — Press; Nelson Australia Pty Limited, South Melbourne. — p. 458.

Статтю подано до редакції 26.05.11 р.

УДК 631 : 336.22

*І. М. Івасько*, аспірантка,  
Державної установи «Інститут економіки  
та прогнозування НАН України

## **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА РІВНЯ ОПОДАТКУВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ**

**АНОТАЦІЯ.** Автором розглядається проблема використання поняття «податкове навантаження» та «рівень оподаткування» у тождемому значенні, наведені їх визначення та характерні ознаки. Розроблено методику розрахунку цих показників з урахуванням особливостей системи оподаткування в галузі сільського господарства та запропоновано їх розрахунок у номінальному й реальному вираженні.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** податкове навантаження, рівень оподаткування, аграрний сектор, ефект перекладання податкового тягара, сфера дії податку.

**АННОТАЦИЯ.** Автором рассматривается проблема использования понятий «налоговая нагрузка» и «уровень налогообложения» в тождественном значении, приведены их определение и характерные признаки. Разработана методика расчета этих показателей с учетом особенностей системы налогообложения в отрасли

сельского хозяйства и предложено их расчет в номинальном и реальном выражении.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** налоговая нагрузка, уровень налогообложения, аграрный сектор, эффект перекалывания налогового груза, сфера действия налога.

**ANNOTATION.** An author examines the problem of the use of concepts «tax loading» and «level of taxation» in the identical value, their determination and characteristic signs is resulted. The method of calculation of these indexes is developed taking into account the features of the system of taxation in industry of agriculture and their calculation is offered in nominal and real expression.

**KEYWORDS:** tax loading, level of taxation, agrarian sector, effect of shifting of tax load, sphere of action of tax.

**Постановка проблеми.** Навколо реформування податкової системи України постійно точаться дискусії про необхідність зниження податкового навантаження на підприємства. Вводяться зміни податкових ставок, змінюється режим адміністрування податків, проте визначення понять «податкове навантаження», «рівень оподаткування» та їх методики досі немає на законодавчому рівні. Не існує єдиної думки і серед науковців щодо цієї проблематики, що призводить до неможливості здійснити порівняльний аналіз між показниками такого навантаження на підприємства різних галузей економіки. Особливо малодослідженим є питання методики визначення рівня оподаткування та податкового навантаження в аграрній галузі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичне обґрунтування категорій «податкове навантаження», «податковий тиск» та методики їх розрахунку на рівні економіки в цілому знайшли своє відображення у багатьох наукових працях вітчизняних професорів В. Андрущенко та О. Данілова, П. Мельника, А. Соколовської. Ці вчені також проводили дослідження щодо зміни величини цих показників та дали наукове обґрунтування факторів впливу на їх динаміку. Зарубіжні вчені С. Брю, К. Макконнелл та Дж. Стігліц значну увагу приділили дослідженню сфери дії податків та ефекту перекалання податкового тягаря з підприємства на споживача. Значно менше уваги науковцями приділено розробленню методології податкового навантаження на галузевому рівні.

**Мета дослідження.** Метою є проведення аналізу теоретичних визначень та існуючих методик розрахунку податкового наван-

таження в макроекономіці й розробка методичних засад розрахунку податкового навантаження та рівня оподаткування для підприємств в аграрному секторі економіки.

**Виклад основного матеріалу.** В економічній літературі використовують поняття «податковий тягар», «податковий тиск», «податкове навантаження» та «рівень оподаткування» у подібному значенні. Так, А. Соколовська наголошує на тому, що перші три поняття є синонімічним перекладом з англійського виразу «tax burden», в той же час «рівень оподаткування» необхідно чітко вирізняти серед них за змістом. Вона визначає, що «податковий тягар» — це ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих їх платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання. А рівень оподаткування економіки характеризує фіскальну ефективність податкової системи, тобто він вказує на те, яка частка ВВП перерозподіляється через податкову систему держави [2, с. 10]. За А. Соколовською підприємство при сплаті деяких податків являється лише податковим агентом, а тягар інших податків може перекладати на споживача шляхом закладення податкових витрат у ціну продукції, тому при обрахунку показника податкового навантаження необхідно враховувати ефект його перекладання.

Такої ж думки дотримується В. Андрущенко [1, с. 135], який визначає, що фірми, корпорації, компанії, банки і т. д. виступають лише посередниками або формальними платниками податків, реальний тягар яких несуть акціонери, робітники, споживачі тощо. Тому потрібно чітко розділяти податковий тягар на підприємство та рівень його оподаткування.

Щоб розробити методику розрахунку податкового навантаження на підприємства, які займаються сільськогосподарською діяльністю, необхідно розібратися у структурі податкових платежів, які здійснює суб'єкт господарювання відповідно до чинного законодавства. Незалежно від того, яку систему оподаткування обирає підприємство, існують податки, при сплаті яких воно виступає лише податковим агентом між фактичним платником та органами податкової інспекції. Тобто, такі обов'язкові платежі, як: податок на доходи фізичних осіб та відрахування до Фондів соціального страхування здійснюються за рахунок заробітної плати працівників підприємства і є податковим тягарем фізичних осіб, а не підприємства, тобто виникає ефект перекладання подат-

кового тягаря. Про ефект перекладання податкового навантаження писали у своїх дослідженнях С. Брю, К. Макконнелл [5, с. 694] та Дж. Стігліц [4, с. 494], що незалежно від того, що кажуть законодавці про податковий тягар, економісти повинні визначити, на кого реально розподіляється тягар кожного податку.

Також, на нашу думку, необхідно розрізняти номінальний та реальний показники податкового навантаження. Номінальний податковий тягар враховує економічні обмеження суб'єкта господарювання за 100-відсоткової сплати нарахованих обов'язкових платежів, тобто, такі обмеження підприємства, які мали надійти на користь держави відповідно до її податкової політики. Реальне податкове навантаження, у свою чергу, враховує фактично сплачені такі платежі суб'єктом господарювання і відображає його реальну платоспроможність. При цьому значення останнього завжди буде менше номінального податкового навантаження. Такий розподіл показників дасть змогу провести глибокий їх аналіз та виявити закономірності між змінами у законодавстві та зміною значення цього показника.

Щоб виміряти номінальне податкове навантаження на підприємства в аграрній галузі, необхідно у чисельнику враховувати суми, які нараховані до сплати сільськогосподарськими підприємствами за чинним законодавством з урахуванням ефекту перекладання, а у знаменнику — валову виручку цих підприємств.

Таким чином, номінальне податкове навантаження (ПН<sub>nt</sub>) на сільськогосподарські підприємства за певний період часу  $t$  можна визначити за формулою (1):

$$\text{ПН}_{nt} = (\sum \text{ОП}_{nt} - \text{ПДФО}_{nt} - \text{ФСС}_{nt}) / \text{ВВ}_{nt}, \quad (1)$$

де  $\sum \text{ОП}_{nt}$  — сума нарахованих обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів, які мають сплатити підприємства в галузі сільського господарства за період часу  $t$ ;

$\text{ПДФО}_{nt}$  — сума податку на доходи фізичних осіб, яка нарахована до сплати цими підприємствами за період часу  $t$ ;

$\text{ФСС}_{nt}$  — відрахування до фондів соціального страхування, які нараховані до сплати цими підприємствами за період часу  $t$ ;

$\text{ВВ}_{nt}$  — валова виручка від реалізації продукції підприємствами в аграрному секторі за період часу  $t$ .

Щоб виміряти реальне податкове навантаження на підприємства в галузі сільського господарства, потрібно у чисельнику вра-

ховувати суми, які фактично сплачені сільськогосподарськими підприємствами до бюджету та позабюджетних фондів, вирахувавши ефект перекладання, а у знаменнику — таку ж валову виручку від реалізації продукції, як і в попередньому випадку(2).

Реальне податкове навантаження (ПН<sub>рт</sub>) на підприємства галузі сільського господарства за певний період  $t$  можна визначити за формулою (2):

$$\text{ПН}_{рт} = (\sum \text{ОП}_{ct} - \text{ПДФО}_{ct} - \text{ФСС}_{ct}) / \text{ВВ}_{t}, \quad (2)$$

де  $\sum \text{ОП}_{ct}$  — сума сплачених обов'язкових платежів до бюджету та позабюджетних фондів підприємствами в аграрному секторі за період часу  $t$ ;

$\text{ПДФО}_{ct}$  — сума податку на доходи фізичних осіб, яка сплачена цими підприємствами за період часу  $t$ ;

$\text{ФСС}_{ct}$  — відрахування до фондів соціального страхування, які сплачені цими підприємствами за період часу  $t$ ;

$\text{ВВ}_{t}$  — валова виручка від реалізації продукції підприємствами в аграрному секторі за період часу  $t$ .

Податкове навантаження, виміряне таким чином, як для окремого підприємства, так і для галузі, показує те, яка частина виручки від реалізації продукції відволікатиметься, наприклад, від потреб на розширення виробництва, купівлі насіння, добрив, основних засобів тощо, та відображає фінансові обмеження підприємства за рахунок необхідності сплати державі обов'язкових платежів.

Ми поділяємо думку В. Андрущенко [1, с. 82], що податки мають бути навантажені на платників за принципом їх платоспроможності. Тобто опиратися на показники об'єктивної кількісної оцінки фінансового стану платника, на основі чого можна логічно вивести, наприклад, застосування прогресивних податкових ставок. Величина податкового навантаження повинна виходити зі специфіки діяльності галузі. Оскільки, аграрний сектор — галузь народного господарства, яка значною мірою залежить від зовнішніх факторів впливу (грунтово-кліматичні умови, погодний фактор, сезонність виробництва тощо), яким неможливо запобігти, крім того, виконує місію продовольчої безпеки країни, тому податкове навантаження на підприємства цієї галузі має бути мінімальним.

Методика розрахунку рівня оподаткування також повинна базуватися на розподілі показників на номінальний та реальний

аналогічно попередній методиці. Якщо поняття «податкового тягара» вимагає, в першу чергу, визначення ефекту дії податків, тобто суб'єкта, який несе цей тягар, то поняття «рівня оподаткування» або «податкового коефіцієнта» передбачає галузь або економіку в цілому.

Для розрахунку номінального рівня оподаткування галузі сільського господарства необхідно враховувати всі платежі, які мають обов'язковий характер, тобто, крім податків та зборів, також відрахування до Пенсійного фонду, до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.

30 % ВВП аграрного сектора формують домашні господарства, з огляду на це, для розрахунку рівня оподаткування необхідно брати частину ВВП, створеного лише сільськогосподарськими підприємствами.

Таким чином, формула розрахунку номінального рівня оподаткування ( $P_{ont}$ ) галузі сільського господарства за певний період  $t$  матиме вигляд (3):

$$P_{ont} = (P_{nt} + P_{Фnt} + ФСС_{nt})/ВВП_{с/гt}, \quad (3)$$

де  $P_{nt}$  — податки, нараховані до сплати підприємствами в аграрному секторі до бюджету за певний період  $t$ ;

$P_{Фnt}$  — нарахування до Пенсійного фонду підприємствами в аграрному секторі за певний період  $t$ ;

$ФСС_{nt}$  — сума платежів до всіх фондів соціального страхування, яка нарахована до сплати підприємствами в аграрному секторі за певний період  $t$ ;

$ВВП_{с/гt}$  — валовий внутрішній продукт в частині, створений підприємствами підприємствами в аграрному секторі за певний період  $t$ ;

Розрахунок номінального рівня оподаткування сільськогосподарських підприємств за наведеною методикою дає уявлення про те, яка величина валового випуску продукції, створеного сільськогосподарськими підприємствами прогнозовано перерозподілятиметься через системи податкових та бюджетних механізмів. Формула номінального рівня оподаткування відображає ту част-

ку податкових надходжень, яка можлива лише за 100-відсоткового виконання суб'єктами господарювання своїх зобов'язань перед державою відповідно до чинного законодавства.

Рівень оподаткування сільськогосподарських підприємств, розрахований відносно ВВП економіки країни, дає змогу порівнювати такі показники, розраховані й для інших галузей економіки. Тобто, розрахунок питомої ваги нарахованих податків, зборів та платежів до позабюджетних цільових фондів сільськогосподарськими підприємствами у валовому внутрішньому продукті всіх галузей економіки за певний період  $t$  (4) дає уявлення про те, яка частка загального ВВП перерозподіляється за рахунок сільськогосподарських підприємств.

$$P_{ont} = (P_{nt} + ПФ_{nt} + ФСС_{nt})/ВВП_t, \quad (4)$$

де  $P_{nt}$  — податки, нараховані до сплати сільськогосподарськими підприємствами до бюджету за певний період  $t$ ;

$ПФ_{nt}$  — нарахування до Пенсійного фонду сільськогосподарськими підприємствами за певний період  $t$ ;

$ФСС_{nt}$  — сума платежів до всіх фондів соціального страхування, яка нарахована до сплати сільськогосподарськими підприємствами за певний період  $t$ ;

$ВВП_t$  — валовий внутрішній продукт, створений всіма галузями економіки за певний період  $t$ .

В силу різних причин Зведений бюджет України недоотримує від сільськогосподарських підприємств щорічно від 20 до 30 % нарахованих обов'язкових платежів. Враховуючи лише фактично сплачені суми до бюджету та позабюджетних фондів, матимемо реальний рівень оподаткування ( $P_{opt}$ ):

$$P_{opt} = (P_{ct} + ПФ_{ct} + ПФ_{ct}) / ВВП_c/t, \quad (5)$$

де  $P_{ct}$  — податки, сплачені сільськогосподарськими підприємствами до бюджету за певний період  $t$ ;

$ПФ_{ct}$  — сплачені суми до Пенсійного фонду сільськогосподарськими підприємствами;

$ФСС_{ct}$  — сума платежів до всіх фондів соціального страхування, яка сплачена сільськогосподарськими підприємствами за певний період  $t$ ;

$ВВП_c/t$  — валовий внутрішній продукт в частині, створеній сільськогосподарськими підприємствами за певний період  $t$ .

На нашу думку, для того, щоб здійснити порівняльний аналіз рівнів оподаткування різних галузей економіки, доцільно використовувати номінальні або прогнозні дані зі сплати обов'язкових платежів, оскільки вони передбачені законодавством, на базі якого здійснюються розрахунки щодо формування бюджету.

**Висновки.** В результаті проведеного дослідження виявлено, що поняття «рівень оподаткування» та «податкове навантаження» на підприємства в сільськогосподарській галузі різняться такі характерні ознаки останнього, як: ефект перекладання податкового тягаря, що ускладнює його розрахунок, наявність фінансових обмежень, які виражаються за рахунок знаменника формули розрахунку. Запропонована нами методика розрахунку таких показників у номінальному та реальному виразі для аграрного сектору економіки надає змогу об'єктивно оцінити заходи податкової політики, спрямовані на цей сектор. В той же час, розглянута у статті проблема потребує подальшого дослідження у напрямку забезпечення відповідності категорійного апарату у вітчизняній фінансовій науці про податки зарубіжній, пошук якої полягає не лише в однозначності перекладу, а також і у відповідності вихідних даних, які беруться для розрахунку. Таким чином, буде можливим порівняння показників рівня оподаткування та податкового тягаря, отриманих у вітчизняному аграрному секторі із такими показниками інших країн.

### Література

1. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. — К.: Комп'ютер прес, 2004. — 300 с.
2. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 4—12.
3. Соколовська А. М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. — К.: 2010. — 326 с.
4. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектора: пер. з англ. / Дж. Е. Стігліц. — К.: Основи. 1998 р. — 854 с.
5. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: учебник. — 17-е изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. — М.: ИНФРА. — М., 2009. — XXVIII. — 916 с.

Статтю подано до редакції 17.05.11 р.