

## ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ПІДХОДИ ДО ЙОГО ВИЗНАЧЕННЯ

*У статті досліджуються питання сутності податкового навантаження, характеризуються підходи до його визначення та оцінюється рівень податкового тягаря в економіці України.*

*The article investigates the problem of essence of tax burden, characterizes the ways of its defining and estimates the level of tax burden in Ukrainian economy.*

*Ключові слова: податки, податкове навантаження, система оподаткування, оцінка податкового навантаження*

**Актуальність теми.** Однією із найактуальніших проблем розбудови вітчизняної системи економічних відносин є створення ефективної системи оподаткування та реалізація на практиці дієвої податкової політики, направленої на спрощення взаємовідносин платників податків та держави. Вагоме місце у цьому процесі займає проблема забезпечення оптимальної величини та рівномірності розподілу податкового тягаря як необхідної передумови розвитку суб'єктів господарювання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** В сучасних умовах теоретичні та практичні питання сутності, оцінки та рівномірності розподілу податкового тяга розглядаються у роботах В. Андрущенко, П. Гайдуцького, О. Десятнюк, В. Довженко, Т. Єфименко, А. Єлісеєва, О. Кузьміна, А. Крисоватого, І. Кухаренко, Ю. Ляшенко, С. Онишко, В. Поповича, Е. Суханової, Л. Тарангул, В. Федосова, С. Юрія, І. Якушика.

**Постановка завдання.** Метою запропонованої роботи є дослідження питань економічної сутності податкового навантаження, підходів щодо його визначення та оцінки.

**Основний матеріал дослідження.** Будь-якій державі світу, незалежно від типу економічної системи, рівня розвитку економіки, характерним є певний рівень оподаткування, від якого залежить величина акумульованих фінансових ресурсів країни, можливість їх використання для забезпечення суспільних потреб та обсяги ухилення від оподаткування. Залежно від рівня оподаткування країни світу можна поділити на наступні:

Країни з високим рівнем оподаткування – переважна більшість країн із розвинутою ринковою економікою. Для них характерним є широка база оподаткування, високий рівень податкових ставок, а відповідно і податкового навантаження, жорсткий контроль за діяльністю платників податків, суворі штрафні та кримінальні санкції за їх несплату. Такий тип податкової політики є характерним для розвинених демократій Західної Європи та Скандинавії (Франції, Німеччини, Норвегії, Швеції).

Країни з ліберальним рівнем податкових вилучень можна поділити на 3 основні типи: юрисдикції офшорного типу, де обсяги податкових вилучень або відсутні взагалі, або ж обмежуються разовим фіксованим збором, який стягується у момент реєстрації економічного суб'єкта на території юрисдикції (острівні держави Карибського та Тихоокеанського регіонів). Другим типом є держави, що надають значні податкові преференції при справлянні прямих податків – податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб (Кіпр, Швейцарія). Третій тип країн із ліберальним оподаткуванням складають ті держави, які при відносно високому рівні оподаткування надають значні податкові преференції компаніям, які займаються діяльністю у сферах інвестицій та інновацій (Бельгія, Нідерланди, Ірландія) [1, с.223].

Для оцінки рівня оподаткування застосовується показник податкового навантаження (тягаря), який являє собою фінансовий індикатор, що характеризує обсяги податкових вилучень. Величина податкового тягаря може визначатися як на макрорівні (для держави), так і на мікрорівні (для фізичної чи юридичної особи). При цьому застосовуються два підходи до визначення його рівня:

Абсолютний підхід: податковий тягар – це сумарна величина усіх видів обов'язкових платежів, які було сплачено платниками податків протягом певного періоду часу (формула 1):

$$АПТ_i = \sum ОП_i, \quad (1)$$

де  $АПТ$  – абсолютна величина податкового тягаря;

$ОП$  – вартісна величина обов'язкових платежів;

$i$  – рік.

На рис. 1 надано динаміку абсолютного податкового тягаря в економіці України за період 2001 – 2008 років. Як бачимо, загальна величина податкових вилучень зросла на 146,1 млрд грн, або 398% – із 36,7 млрд грн у 2001 році до 182,8 млрд грн у 2008 р.

Відносний підхід: податковий тягар – відношення загальної суми сплачуваних обов'язкових платежів в державі до величини створюваного в суспільстві за аналогічний період суспільного продукту (макрорівень, формула 2). На мікрорівні податковий тягар визначається через відношення обсягів

нарахованих та сплачених податків до величини реалізації продукції (формула 3):

$$ВПТ_i = \frac{\sum ОП_i}{ВВП_i} \times 100\%, \quad (2)$$

$$ВПТ_i = \frac{\sum ОП_i}{В_i} \times 100\%, \quad (3)$$

де  $ВПТ$  – відносна величина податкового тягара;  
 $ВВП$  – вартісна величина валового внутрішнього продукту;  
 $В$  – виручка (обсяг) від реалізації продукції;  
 $i$  – рік.

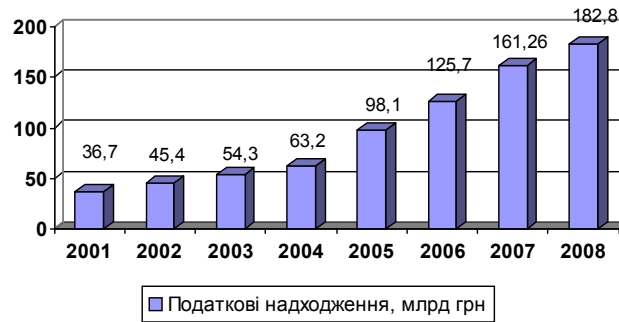


Рис. 1. Динаміка абсолютного податкового тягара в економіці України\*

\* – для 2008 року вказано лише ті податкові надходження, які адмініструються Державною податковою службою України

Як бачимо з рис. 2, відносна величина податкового тягара зросла із 17,8% у 2001 році до 26,1% у 2008 році. Це пояснюється зростанням величини податкових вилучень у 2008 році на фоні зумовленого фінансовою кризою падіння ВВП.

Визначення податкового навантаження, таким чином, має суттєвий недолік, тому що не враховує величини обов'язкових соціальних відрахувань до позабюджетних соціальних фондів, які, на нашу думку, за економічною суттю належать до податкових платежів, оскільки мають примусовий характер, формуються для фінансування поточних виплат і здебільшого не мають характеру прямої еквівалентності.

Крім того, в розрахунку величини податкового навантаження слід передбачати не тільки фактично сплачені обов'язкові платежі, а й величину нарахованих і несплачених податкових зобов'язань, тобто розмір недоїмки на кінець періоду, що аналізується, скоригований на розмір переплати податкових платежів до централізованих фондів. Таким чином, маємо змогу повніше відобразити величину фіскального тиску на платників. Ще одним недоліком розрахунку, що має дискусійний характер, є ігнорування тієї частини валового продукту, який створюється поза межами офіційної економіки – у сфері тінювих господарських відносин. Врахувавши це, формула для визначення податкового навантаження набуде такого вигляду (формула 4):

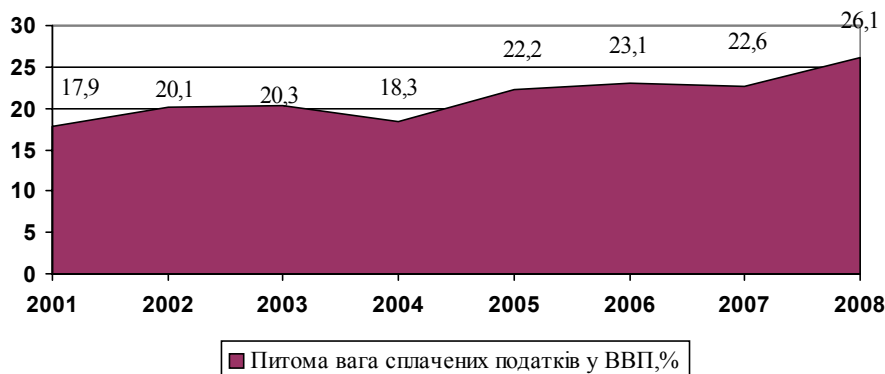


Рис. 2. Динаміка відносної величини податкового тягара в економіці України

$$ПН = \frac{(\PhiНП + ВПФ + Н - П + З_{нов})}{ВВП_{оф}} \times 100\%, \quad (4)$$

де  $\PhiНП$  – фактичні податкові надходження;  
 $ВПФ$  – надходження до позабюджетних фондів;  
 $П$  – сума переплати;

$H$  – недоїмка;

$Z_{\text{пов}}$  – заборгованість держави із відшкодування за ПДВ;

$ВВП_{\text{оф}}$  – величина офіційного ВВП.

Із врахуванням до складу податкового тягара надходжень до позабюджетних фондів (рис. 3) спостерігаються суттєві зміни. Якщо у 2001 році його величина склала 25,55% то у 2007 – 38,2%, що, у свою чергу, свідчить про ріст та значний рівень податкового тиску.

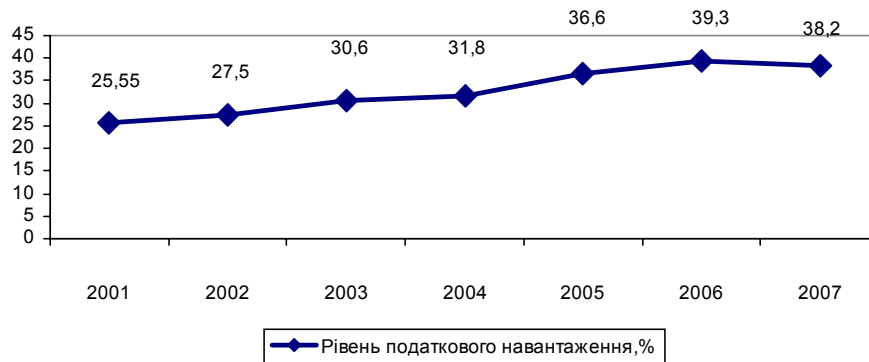


Рис. 3. Відносний рівень податкового навантаження в Україні із врахуванням податкових надходжень до позабюджетних фондів

У країнах-членах ЄС загальні податкові доходи в 1998 р. становили 41,1 %, у 2000 р. – 41,6%, у 2002 р. – 40,6% ВВП. Проте некоректним є порівняння економіки України, яку можна лише умовно назвати ринковою із економіками країн сталих демократій. В соціально орієнтованій державі ринкового типу основна увага приділяється не розміру податкових ставок, а ефективності використання податкових надходжень [2, с.245]. Це значить, що суми сплачених податків і податкових платежів для всіх платників обов'язково мають зрівноважуватись зі сумами фінансованих державою суспільних благ і трансфертних платежів, тобто сплата податків має відповідати граничній корисності частини вартості валового внутрішнього продукту, що централізовано вилучається у платників податків і перерозподіляється через бюджет держави. Для оцінки такої ефективності у фінансовій науці використовуються показники чистого податкового тягара та коефіцієнта ефективності.

Чистий податковий тягар – різниця між сплаченими державі сумами податків та отриманими ними від держави суспільними благами (формула 5):

$$ЧПТ_i = \sum ОП_i - \sum СБ_i, \quad (5)$$

де  $ЧПТ$  – чиста величина податкового тягара;

$СБ$  – вартісна отриманих суспільних благ;

$i$  – рік.

Коефіцієнт ефективності визначається відношенням обсягів отриманих суспільних благ до величини сплачених податків за певний період часу (формула 6):

$$КЕ_i = \frac{\sum СБ_i}{\sum ОП_i} \times 100\%, \quad (6)$$

де  $КЕ$  – коефіцієнт ефективності.

Використання цих двох показників ставить під сумнів твердження про те, що податковий тягар є вищим у тій країні, де більше сплачується податків. Для прикладу, якщо у Швеції величина податкового тягара становить 55-60% ВВП, а в Україні коливається у межах 30-35%, то висновок, що величина податкового тягара на шведів є більшою ніж на українців є помилковим, оскільки коефіцієнт ефективності для Швеції становить близько 85%, а для України – не перевищує 30%. Це означає, що у Швеції лівова частка податків – 85% – повертається платникам податків, а в Україні вона становить близько 1/3 від суми сплати [3, с.56].

Разом з тим, в Україні основним дестимулюючим фактором в оподаткуванні є не величина податкового тягара, а нерівномірність його розподілу серед суб'єктів господарювання. Так, промисловість держави, яка створює приблизно 40% ВВП, сплачує більш ніж половину податкових платежів, тоді як торгівля, що офіційно забезпечує 9% ВВП, перераховує до централізованих фондів лише 3% від загальної суми сплачених податків. Наявність такої диспропорції зумовлена застосуванням податкових пільг для окремих галузей економіки та суб'єктів підприємницької діяльності [5, с.209].

Взаємозалежність між рівнем податкового тягара та податковою ставкою знайшла своє відображення у теорії американського економіста Артура Лафера, який дійшов до висновку, що підвищення ставок оподаткування є ефективним та продуктивним (супроводжується зростанням рівня податкових надходжень) до певної оптимальної величини. Гранична податкова ставка залежить від стану економічного

розвитку країни, менталітету її громадян, середньозважена її величина коливається на рівні 30-35%.

**Висновки.** Податковий тягар – це узагальнений показник, який характеризує величину податкових вилучень на мікрорівні (господарюючого суб'єкта), або на макрорівні (держави). Залежно від величини податкового тягара розрізняють країни із високим рівнем оподаткування та країни із ліберальним підходом до величини податкових вилучень. Характерними ознаками податкового тягара для вітчизняної економіки є його співмірність із аналогічними показниками розвинених ринкових країн та нерівномірний розподіл серед господарюючих суб'єктів. Це пояснюється значними масштабами ухилення від оподаткування та наявністю значної кількості податкових пільг.

### Література

1. Демянишин В.Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: Монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 496 с.
2. Десятнюк О. М. Реальні та потенційні загрози національній безпеці у сфері оподаткування // Актуальні проблеми розвитку регіону : наук. зб. / За ред. І. Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпат. нац. ун-ту ім. В. Стефаника, 2008. – Вип. IV, т. 2. – С. 243 – 252.
3. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови і можливості поєднання. – Тернопіль: Видавництво Карпюка, 2000. – 314 с.
4. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: Учебно-методическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 368 с.
5. Предборський В. А. Детинізація економіки у контексті трансформаційних процесів. Питання теорії та методології: Монографія. – К.: Кондор, 2005. – 614 с.

Надійшла 19.11.2009

УДК 657.11

В. Е. КУДЕЛЬСЬКИЙ  
Хмельницький національний університет

## ОБЛІК ПЕРЕОЦІНКИ МОЛОЧНИХ ЗАПАСІВ

*В статті розглянуто умови, за яких необхідно проводити переоцінку запасів на молокопереробних підприємствах. Досліджено порядок відображення в бухгалтерському обліку переоцінки запасів.*

*Terms for which it is necessary to conduct the overvalue of supplies on molokopererobnikh enterprises are considered in the article. Investigational order of reflection in the record-keeping of overvalue of supplies.*

*Ключові слова: переоцінка, дооцінка, уцінка, запаси, первісна вартість, чиста вартість реалізації.*

Актуальність теми. Умови господарювання молокопереробних підприємств в період економічної кризи та значних коливань цін потребують чіткого регулювання обігу грошових коштів, що перебувають в обороті та 80% яких витрачаються за такими статтями витрат, як закупівля і зберігання молочної сировини та виробництво готової продукції. Основною сировиною для молокопереробних підприємств слугує молоко, яке в процесі переробки може бути готовою продукцією чи сировиною для подальшої переробки. Деякі види готової продукції можуть бути повернені з торгівельної точки у зв'язку із закінченням терміну придатності та використані для переробки або ж в якості сировини. Тому постає необхідність переоцінки таких запасів та їх відображення в обліку.

Огляд літературних джерел. Загальні питання обліку переоцінки запасів на підприємствах висвітлені у нормативно-законодавчих актах України, що регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність [1–4], та досліджені в працях відомих вчених-економістів, серед яких можна відзначити Соколова В.Я., Самарченко О., Ловінську Л.Г., Бутинця Ф.Ф., Ткаченко Н.М. та інших вчених [5–9].

Постановка завдань. Велика кількість нормативних документів, якими регламентується порядок ведення бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах, не повною мірою узгоджена з П(С)БО. До таких нерегульованих питань належить порядок здійснення та відображення в бухгалтерському обліку переоцінки молочних запасів молокопереробних підприємств. В умовах частого коливання цін та нестабільної економічної ситуації молокопереробні підприємства, щоб зберегти обігові кошти, змушені періодично здійснювати переоцінку запасів.

Метою написання статті є дослідження умов проведення переоцінки молочних запасів молокопереробних підприємств та їх відображення в обліку.

Основний матеріал дослідження. Під терміном «переоцінка запасів» мається на увазі зміна їх облікової вартості як у бік збільшення (дооцінка), так і в бік зменшення (уцінка).

Відповідно до чинних нормативних актів, переоцінка запасів здійснюється [1]:

- 1) на дату складання балансу;
- 2) протягом звітного періоду.