

ПОЄДНАННЯ ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА І СТУПЕНЯ ІНСТИТУЦІЙНОГО ТЯГАРЯ

COMBINATION OF THE CONCEPT OF ENTERPRISE'S TAX BURDEN AND THE LEVEL OF INSTITUTIONAL BURDEN

УДК 336.22

Кудріна О.Ю.

д.е.н., професор,
завідувач кафедри бізнес-економіки
та адміністрування
Сумський державний університет
імені А.С. Макаренка

Саєнко О.О.

к.е.н., доцент кафедри публічної
служби та управління навчальними
й соціальними закладами
навчально-наукового інституту
публічного управління
Луганський національний університет
імені Тараса Шевченка

У статті досліджено елементи теорії щодо розуміння та трактування поєднання поняття податкового навантаження підприємства і ступеня інституційного тягара та їх поєднання вітчизняними та зарубіжними науковцями. Зазначено, що в науці існують певні вимоги до визначення термінів (об'єктивність, чіткість визначення, завершеність пояснення). Зроблено висновок, що для характеристики податкового навантаження має значення не тільки кількість, а й структура сплачуваних податків. Обґрунтовано декілька способів регулювання податкового тягара підприємства.

Ключові слова: податкове навантаження, підприємство, податки, податкова сума, фінансовий показник, податкова ставка.

В статье исследованы элементы теории относительно понимания и трактовки сочетания понятий налоговой нагрузки предприятия и степени институционального бремени и их сочетания отечественными и зарубежными учеными. Отмечено, что в науке существуют определенные требования к определению сроков (объек-

тивность, четкость определения, завершенность объяснения). Сделан вывод, что для характеристики налоговой нагрузки имеет значение не только количество, но и структура уплачиваемых налогов. Обосновано несколько способов регулирования налогового бремени предприятия.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, предприятие, налоги, налоговая сумма, финансовый показатель, налоговая ставка.

The article explores the elements of the theory of understanding and interpretation of the combination of the concept of tax burden of the enterprise and the degree of institutional burden and their combination, both domestic and foreign scholars. It is noted that in science there are certain requirements for the definition of terms (objectivity, clarity of definition, completeness of explanation). It is concluded that for the characterization of the tax burden, not only the quantity but also the structure of the taxes to be paid is important. Several ways of adjusting the tax burden of the enterprise are substantiated.

Key words: tax burden, enterprise, taxes, tax amounts, financial indicator, tax rates.

Постановка проблеми. Один із найважливіших аспектів функціонування податкової системи – це проблема податкового навантаження і його вплив на господарську активність підприємства. Показник податкового навантаження на платника податків є важливим вимірником якості податкової системи країни. Оптимально збудована податкова система країни повинна забезпечувати потреби держави у фінансових ресурсах, не знижуючи при цьому стимули платника податків до підприємницької діяльності і зобов'язуючи його до постійного пошуку шляхів підвищення ефективності господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методологічною основою дослідження є економічна теорія та наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, зокрема: Г.В. Козаченко, Я.В. Литвиненко, І. Лукінова, В.М. Федосова, В.М. Опаріна, Г.О. П'ятаченко, О.М. Тимченко, Л.М. Шабліста, І.Д. Якушика. Науковим підґрунтям роботи також є чисельні статистичні дані, емпіричні напрацювання відомих фахівців-економістів тощо.

Постановка завдання. Метою статті є розгляд варіантів розрахунку показника податкового тягара з урахуванням різних методичних підходів і вивчення можливості створення інтегральної оцінки податкового навантаження з урахуванням можливих структурних зрушень в інституційних транзакційних витратах підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Оптимальний розмір податкового тягара – центральна макроекономічна проблема будь-якої держави. Іноді як у спеціальній, так і в публіцистичній літературі доводиться стикатися з думкою про те, що чим нижче рівень податкового тягара, тим стрімкіше і динамічніше розвивається економіка держави: чим менше податки – тим вище економіка [2, с. 313]. Як головний приклад такого стану зазвичай наводять реформи президента США Р. Рейгана, що здійснив на початку 80-х років глобальні податкові перетворення. Проте зараз навіть у США до податкових реформ «рейганоміки» ставлення неоднозначне, а в теорії оподаткування постулат «низькі податки – висока економіка» досі не доведений і не обґрунтований [4, с. 407].

Відомий американський економіст А. Лаффер [5] виявив закономірність, що характеризує зв'язок між податковим навантаженням підприємства і доходами держави, що надходять у вигляді податків. Він обґрунтував висновок про те, що зниження податкових ставок стимулює зростання виробництва і розширює податкову базу, а збільшення податкового тягара є першопричиною розвитку тіньового сектору економіки. Оптимальний відсоток вилучень визначається економічними умовами, що складаються в кожній країні: структурою власності, трудовитратами, податковою мораллю, рівнем податкового адміністрування, входженням країни у світовий ринок [5]. Проте можливість для

дії відкритої А. Лаффером закономірності й ослаблення податкового преса з'являється тільки в умовах відносної фінансової стабільності.

З мікроекономічного погляду, тобто окремо взятого підприємства, рівень податкового тягара є індикатором доцільності ведення бізнесу взагалі і ведення його в легальному полі зокрема [3]. І. Лукинов зазначає: «В економіці будь-якої країни підприємство не зможе існувати, якщо йому доводиться віддавати у вигляді податків більше половини своїх доходів. З іншого боку, дуже мала частка доходів, сплачена у вигляді податків, не дає підприємству відчуття причетності до формування макроекономічного добробуту в країні. Тому можливість знати і контролювати свій рівень податкового тягара для будь-якого підприємства – це важливий інструмент у процесі ухвалення фінансових рішень» [7, с. 17].

Під час побудови механізмів податкової оптимізації підприємства практично завжди ігнорують факт причетності податків до інституційних трансакційних витрат. Більше того, податки є одним із найбільших структурних елементів трансакційних витрат, і їх (податків) зміна завжди викликає структурні зрушення у загальній сумі трансакційних витрат. Прагнення підприємства зменшити податковий тиск може призводити до різкого зростання витрат на забезпечення альтернативної діяльності або діяльності в тіньовому секторі, через що загальна сума трансакційних витрат може істотно вирости і, отже, погіршиться загальний фінансовий результат.

Саме тому показник податкового тягара повинен бути методично прив'язаний до величин трансакційних витрат у розрізі «ціни підпорядкування закону» і «ціни позалегалності».

На макроекономічному рівні податковий тягар (податковий гніт) – це узагальнений показник, що характеризує роль податків у житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податкових зборів до сукупного національного продукту [16]. Податки і збори, що формують сучасну податкову систему України, розрізняються за об'єктами обкладення і джерелами сплати, тому в мікроекономіці неправомерно, на нашу думку, знеособлене застосування поняття «податкове навантаження» без співвідношення суми податку з конкретним фінансово-економічним показником – об'єктом обкладення податку або джерелом його сплати. Термін «податкове навантаження» є відносним показником, оскільки співвідносить податкові суми з певним фінансовим показником. Саме таке співвідношення величин дає можливість провести порівняльний аналіз податкових вилучень за окремі періоди часу, в окремих підприємств або у підприємств різних галузей. Іншими словами, податковий тягар відображає ту частину виробленого суспільством продукту, яка перерозподіляється за допомогою бюджетних механізмів [10, с. 28].

Податковий менеджмент безпосередньо пов'язаний із тяжкістю податкового тягара. При цьому, на думку О.М. Медведєва, прийнята така градація [8, с. 80–100].

Якщо податковий тягар становить 10–15%, то податковий менеджмент може обмежуватися рамками чіткого ведення бухгалтерського обліку, внутрішнього документообігу і використанням прямих пільг. Для цього достатньо рівня бухгалтера і, можливо, разових послуг зовнішнього консультанта [8, с. 84].

За податкового тягара 20–40% регулярне податкове планування і контроль стають частиною загальної системи фінансового управління і контролю. Необхідні спеціальна підготовка і планування контрактних схем типових, великих і довгострокових контрактів. Необхідні наявність спеціально підготовленого персоналу, контроль і керівництво з боку фінансового директора. Бажане абонентське обслуговування в спеціалізованій юридичній і (або) аудиторській фірмі [8, с. 85].

Якщо податковий тягар досягає 45–60%, то податковий менеджмент стає найважливішим елементом організації діяльності підприємства в його поточній щоденній діяльності за всіма зовнішніми і внутрішніми напрямками. Потрібні спеціально підготовлений персонал і організація тісної взаємодії з усіма службами з організацією і контролем із боку дирекції. Постійна робота із зовнішнім податковим консультантом життєво необхідна. Знадобляться й спеціальна програма розвитку, обов'язковий податковий аналіз і експертиза будь-яких організаційних, юридичних або фінансових заходів та інновацій податковими консультантами [8, с. 93].

Якщо ж податковий тягар перевищить 60%, то ніякий податковий менеджмент не допоможе. Треба змінювати вид діяльності або країну [8, с. 94].

Потребує уточнення і саме поняття «податкове навантаження підприємства». Одна з думок полягає у тому, що це комплексна характеристика, яка, крім співвідношення нарахованих податків і доходів підприємства, повинна включати: кількість податків та інших обов'язкових платежів; структуру податків; механізм стягування податків [1, с. 36].

Для характеристики податкового навантаження має значення не тільки кількість, а й структура сплачуваних податків. Найбільш «важкими» є податкові платежі, що обчислюються незалежно від отриманого доходу і лише частково перекладаються на кінцевого споживача. Це податки, сплачувані як відрахування від обороту і майнові податки.

Наукою обґрунтовано декілька способів регулювання податкового тягара підприємства.

Одним зі способів державного регулювання податкового тягара платників-підприємств пропонується використовувати так зване правило червоної межі [13]. Згідно із цим правилом, загальна сума податкових і аналогічних ним вилучень у промислових підприємств повинна бути обмежена

певним відсотком від їх обороту. Застосовувати це правило потрібно протягом трьох-п'яти років, а за його рамки можуть виходити тільки рентні платежі та деякі фіскальні акцизи. Такий захід, уведений на нормативному рівні, на думку авторів [10; 13], сприятиме приведенню цін у відповідність із реальним рівнем попиту і пропозиції.

Іншим поширеним способом розрахунку податкового тягара є показник ефективної податкової ставки, яка є часткою податку в сумарному оподаткованому доході платника податків. Податкові ставки, що використовуються під час розрахунку методом складної прогресії, показують розмір обкладення лише для окремих частин доходу платника податків. Для того щоб визначити ефективну податкову ставку, необхідно спочатку обчислити частку, що вилучається податком з кожної окремої частини доходу, а потім їх суму віднести до загальної суми доходів [16, с. 37].

Відомі методики розрахунку податкового тягара за способом ефективної ставки (відношення загальної суми податків до доданої вартості, створеної підприємством), запропоновані фахівцями Д.Г. Черниковим, М.Ю. Алексєєвим, Н.А. Брусиловською [9, с. 370]. Ефективна ставка характеризує загальний податковий тягар із погляду доцільності інвестицій. У зв'язку із цим автори вводять поняття «податкова пастка», що є ситуацією, за якої частка доданої вартості підприємства, що вилучається через податки, робить не вигідними інвестиції в розширення виробництва. Приймаючи граничний рівень ефективної ставки за західними стандартами 35,4%, автори визначили вітчизняну ефективну ставку в розмірі 58,9%, що на 15 пунктів вище за податкову пастку і практично повністю виключає розвиток процесів інвестування в Росії [9, с. 371].

Усі дискусії про податкове навантаження на підприємства залишаються безпредметними до того часу, доки не буде досягнута згода в питанні про методику розрахунку зведеного показника, що характеризує це навантаження. Існує декілька методик розрахунку податкового навантаження для підприємства.

Згідно з методикою, запропонованою А. Поддєрьогіним [13], податкове навантаження дорівнює відношенню всіх податків, сплачуваних підприємством, до виручки від реалізації, включаючи виручку від іншої реалізації. «Даний показник не враховує структуру податків у виручці, тому за ним не можна судити про вплив податків на фінансовий стан підприємства. Співвідношення всіх податків до виручки характеризує тільки динаміку податкоємності продукції за різні періоди виробництва» [13].

Ще одну методику пропонує А. Медведєв [8]. У його підході до показника податкового навантаження враховується те, що кожна група податків залежно від джерела їх сплати має свій критерій оцінки важкості податкового тягара. За цією мето-

дикою податковий тягар розраховується як відношення суми всіх податків до прибутку підприємства. Ця методика аналізує дію прямих податків на фінансовий стан підприємства, проте має серйозний недолік, оскільки не враховує вплив непрямих податків на діяльність підприємства. ПДВ і акцизи не приймаються до розгляду як податки, що не впливають на величину прибутку підприємства [8].

У статті [12] опублікований підхід М.І. Литвина до визначення показника податкового навантаження. До складу податків, що сплачуються підприємством, автор включає всі податки без винятку: ПДВ, акцизи, податок на доходи фізичних осіб, відрахування до позабюджетних соціальних фондів. М.І. Литвин аргументує свою позицію тим, що для підприємства не існує нейтральних податків, джерелом сплати податків є дохід підприємства, «...сплата всіх податків здійснюється за рахунок поточних грошових надходжень, а ступінь їх перекладення непостійна». Абсолютно нейтральних для підприємства податків просто не існує: вони реально сплачуються за рахунок поточних грошових надходжень, а ступінь їх «перекладення» непостійний і здійснюється не в повному обсязі. Це «перекладення», як відомо, залежить від еластичності попиту на відповідну продукцію. За сталого рівня цін і високих ставок непрямого оподаткування їх подальше підвищення призведе до істотних утрат доходів у товаровиробників [12].

Показник податкового навантаження М.І. Литвин розраховує як відношення суми податків до суми джерела коштів для сплати. Спільним знаменником для всіх податків автор пропонує використовувати додану вартість, що обчислюється як валовий дохід мінус матеріальні витрати на виробництво і реалізацію. Цей показник зіставляється з показником, на основі якого обчислюється макроекономічне податкове навантаження. Застосування даного методу дає цінні відомості. Видно, яка частина доданої вартості йде в податки і скільки прибутку витрачається на податки, а також враховується частка матеріальних витрат, амортизації, трудовитрат у доданій вартості конкретного підприємства [12].

Т.Ф. Юткіна пропонує розрізняти відносне й абсолютне податкове навантаження. «Абсолютне податкове навантаження – це податки і страхові внески, що підлягають перерахуванню до бюджету і до позабюджетних фондів» [16, с. 333]. У цьому разі податкове навантаження не спотворюють такі чинники, як матеріаломісткість виробництва, чисельність працівників, сума податків у ціні продукції. Автор вважає, що непрямі податки повинні включатися до складу податкових платежів. Проте показник абсолютного податкового навантаження не порівнює величину податкових платежів із джерелом їх сплати, не відображає напруженість податкових зобов'язань, тому автор пропонує використовувати поняття відносного податкового

навантаження. Це – відношення її абсолютної величини до наново створеної вартості, тобто частка податків і страхових внесків, включаючи недоїмку, у наново створеній вартості. Наново створену вартість пропонується обчислювати так [16, с. 345]:

$$НСВ = В - МВ - А + ІД - ІВ, \quad (1)$$

або

$$НСВ = ОП + В + П + ПП, \quad (2)$$

де НСВ – наново створена вартість;

В – виручка від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг;

МВ – матеріальні витрати;

А – амортизація;

ІД – інші доходи;

ІВ – інші витрати (без урахування податкових платежів);

ОП – оплата праці;

В – відрахування на соціальні потреби;

П – прибуток підприємства;

ПП – податкові платежі.

Переваги цього методу полягають у тому, що податкові платежі співвідносяться тільки з наново створеною вартістю, податковий тягар визначається щодо джерела сплати податків.

Цікавий підхід до характеристики податкового навантаження підприємства описаний В.П. Павіною [12]. Вона пропонує використовувати для цього систему показників (коефіцієнтів податкового навантаження ($K_{пн}$)):

$K_{пн}$ за виручкою (брутто);

$K_{пн}$ за виручкою (нетто);

$K_{пн}$ за доданою вартістю;

$K_{пн}$ за чистою доданою вартістю;

$K_{пн}$ за умовним прибутком;

$K_{пн}$ за прибутком до сплати відсотків;

$K_{пн}$ за чистим прибутком.

Кожен із цих показників важливий для аналізу податкових відносин і для фінансового планування як на рівні підприємства, так і на всіх рівнях бюджетної системи, хоча дана система показників дуже обширна та здатна ускладнити процес вибору оптимальних податкових параметрів для підприємства. Тому серед них слід визначити такий, який може служити інструментом оптимізації податкової системи, інструментом вирівнювання податкового тягара різних суб'єктів господарювання [12]. На нашу думку, цей показник повинен обчислюватися на основі співвідношення податкових платежів і тієї частини вартості, яка за своїм змістом може підлягати розподілу між державою і суб'єктом господарювання.

Згідно із законами відтворення, частина виручки, рівна величині матеріальних витрат і амортизації, повинна залишатися на підприємстві і спрямовуватися на відшкодування спожитих засобів виробництва. Вона не може перерозподілятися

за допомогою податків. Об'єктом розподілу, основою для визначення показника податкового навантаження, придатного для міжгалузевих порівнянь, може бути або чиста додана вартість, або умовний прибуток. Теоретично найбільш точним показником податкового навантаження з погляду міжгалузевих порівнянь є відношення податків, що сплачуються підприємством, до умовного прибутку. Умовний прибуток – це розрахунковий показник, що характеризує величину прибутку, яку б отримало підприємство в умовах відсутності податкових платежів. Він визначається як різниця наново створеної вартості і витрат на оплату праці ($УП = НСВ - ОП$). По суті, це прибуток до сплати податків і відсотків, тобто та частина чистої доданої вартості, яка підлягає розподілу між підприємством і державою. У нормальній ринковій економіці, де сформувалася система оплати праці і високий ступінь захисту інтересів найнятих робітників, саме цей показник може найточніше характеризувати податковий тягар підприємств [17, с. 125].

Проте в сучасній економіці застосування цього показника на практиці ускладнено, тому що рівень оплати праці й її частка в чистій доданій вартості різко диференціюється не тільки за регіонами, галузями і секторами економіки, а й у рамках одного виду діяльності на одній території. Тому в реальних сучасних умовах найбільш відповідним показником для порівняння податкового навантаження підприємств є коефіцієнт податкового навантаження за чистою доданою вартістю [17, с. 175].

Складнішу й цікавішу методику визначення податкового навантаження підприємства з урахуванням галузевих особливостей пропонує Г. Девлікамова [12]. Ця методика дає змогу не тільки визначити ступінь податкового тиску на підприємство і виявити необхідність і глибину застосування методів податкового планування, а й ураховувати виробничі особливості, які б давали можливість проводити порівняльний аналіз дії змін у податковому та господарському законодавстві на підприємство.

Аналіз податкового навантаження підприємства включає декілька етапів. Протягом першого етапу визначається динаміка сум податків і зборів за досліджуваний період часу. Розраховуються ланцюгові і базисні темпи зростання платежів за кожної позиції. Виявляються ті податки, у динаміці яких відбулися найбільш значущі зміни. Заздалегідь визначаються причини, що викликали їх [12].

Далі розраховують структуру сум податків і зборів за кожен рік досліджуваного періоду. Виявляються платежі, що мають найбільшу питому вагу в загальній сукупності податків. Дається характеристика змін, подій за період у співвідношеннях питомих вагів податків. Заздалегідь визначаються причини динаміки податкової структури. Потім виявляються чинники, під впливом яких відбулися

найбільш значущі зміни в динаміці та структурі податків і зборів. Таким чином, перший етап дає змогу охарактеризувати абсолютне податкове навантаження на підприємство. Проте його величина не дає повного та остаточного уявлення про ступінь дії сукупності податків і зборів на результати діяльності підприємства [12].

На другому етапі розраховуються коефіцієнти, які характеризують ступінь тиску податкового пресу на основні фінансово-економічні показники суб'єкта господарювання: виручку від реалізації продукції, балансовий і чистий прибуток, витрати виробництва й обігу. При цьому всі коефіцієнти діляться на групи. Групу А становлять коефіцієнти податкового навантаження на виручку від реалізації. Вони розраховуються почерговим діленням на величину виручки від реалізації продукції (брутто і нетто) таких показників [12]: суми всіх непрямих податків і зборів; суми всіх прямих податків і зборів; податку на прибуток підприємств; податків на майно підприємств.

Ці коефіцієнти характеризують ступінь дії на виручку відповідно до непрямого оподаткування, прямого оподаткування, оподаткування на прибуток і майнового обкладення [12].

У групу Б зведені коефіцієнти, що характеризують рівень дії обкладення податком на прибуток підприємства і майнового обкладення підприємства. Вона включає такі співвідношення:

відношення податку на прибуток і різновидів податків на майно до суми валового прибутку;

відношення суми податків і зборів, що стягуються з фінансового результату, до валового прибутку;

відношення суми податків і зборів, що стягуються з чистого прибутку, до чистого прибутку [12].

І, нарешті, група В включає коефіцієнти, що характеризують податкове навантаження на величину витрат виробництва й обігу. Ці коефіцієнти розраховуються співвідношенням сум податків і зборів, що включаються до собівартості продукції [12].

Усі отримані аналітичні коефіцієнти зводяться в таблицю й аналізуються за роками. Даними коефіцієнтами є стійкі кількісні характеристики, динаміка яких дає змогу зробити висновки про тенденції, що склалися у системі оподаткування підприємства, і про рівень її дії на об'єкт дослідження за даний період [12].

Пропоновані характеристики абсолютного і відносного податкового навантаження на підприємство достатньо повно відображають рівень дії системи оподаткування на кінцеві результати діяльності суб'єкта господарювання. Отже, ця методика дає змогу зіставляти ступені податкового навантаження у підприємств суміжних галузей народного господарства по виробничому ланцюжку. Проте слід зазначити, що дана методика враховує той факт, що податкове і господарське законодавство постійно змінюється, можуть відбу-

ватися істотні структурні зміни в діяльності самого підприємства, тому сукупність чинників впливу, які доводиться враховувати під час використання цієї методики, обширна і включає показники економічного й технологічного характеру, які не завжди співставні за роками. Проведення факторного аналізу вимагає від аналітика знань у суміжних галузях: у податковому і господарському праві, у виробничій технології. Вказані моменти ускладнюють використання даної методики [12].

Перераховані методики визначення показника податкового навантаження підприємств зводяться до співвідношення суми податків, що сплачуються підприємством, до суми доходів. Відмінності між цими методиками полягають у тому, які податки включаються у чисельник показника й які форми доходів використовуються у знаменнику. Одні дослідники виходять з того, що під час визначення податкового навантаження на підприємство не повинні враховуватися непрямі податки (ПДВ, акциз тощо) внаслідок їх перекидання на споживача. Інші – навпаки, включають у чисельник усі податки, що сплачуються підприємством як за своїми зобов'язаннями, так і за зобов'язаннями працівників, включаючи податки та платежі, що стягуються з оплати праці. Треті – визначають податкове навантаження виходячи тільки з тих податків, які сплачує підприємство як платник (податки, за якими підприємство є податковим агентом, у розрахунок не приймаються) [15, с. 200].

Як знаменник під час розрахунків податкового навантаження у різних методиках використовується весь спектр найважливіших вартісних показників діяльності підприємства – від виручки до прибутку [15, с. 202]. Це відбувається тому, що джерелом сплати може бути тільки дохід підприємства в його різних формах, а саме:

виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) – для ПДВ і акцизів;

собівартість продукції з подальшим покриттям витрат із виручки від реалізації – для комунального і соціальних податків і зборів;

прибуток підприємства в процесі його формування – для різновидів податку на майно;

прибуток підприємства в процесі його розподілу – для податку на прибуток;

чистий прибуток підприємства – для економічних санкцій, що вносяться до бюджету, деяких місцевих податків і ліцензійних зборів [15, с. 203].

Платник податків зазвичай вважає справедливим податкове навантаження до 30% від суми виручки, важко сприймає навантаження у 40% і не вважає його прийнятним, коли воно перевищує 50%. Світовий досвід оподаткування показує, що вилучення у платника податків до 30–40% доходу – та межа, за якою починається процес скорочення заощаджень і тим самим інвестицій в економіку. Якщо ж податкове навантаження дося-

гає рівня 40–50%, то це повністю ліквідує стимули до підприємницької ініціативи і розширення виробництва [11, с. 27].

Висновки з проведеного дослідження.

Узагальнюючи сутність усіх визначень, можна констатувати: термін «податкове навантаження» є відносним показником, оскільки співвідносить податкові суми з певним фінансовим показником. Саме таке співвідношення величин дає можливість провести порівняльний аналіз податкових вилучень за окремі періоди часу, у окремих підприємств або у підприємств різних галузей. Для характеристики податкового навантаження має значення не тільки кількість, а й структура сплачуваних податків. Ученими обґрунтовано декілька способів регулювання податкового тягара підприємства. Найбільш застосовувані з них – правило червоної межі та використання рівня ефективної податкової ставки. Відомі на цей час методики визначення показника податкового навантаження підприємств зводяться до співвідношення суми податків, що сплачуються підприємством, до суми доходів. Відмінності між цими методиками полягають у тому, які податки включаються у чисельник показника й які форми доходів використовуються у знаменнику.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про податки і збори населенню України / М.Я. Азаров, Г.І. Бондаренко, П.В. Мельник; Державна податкова адміністрація України; Академія державної податкової служби України. К., 2000. 182 с. ISBN 966-7257-2-7.
2. Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р. Микроэкономика: учеб. пособ. СПб.: Питер, 2003. 368 с.
3. Де Сото Э. Иной путь. Невидимая революция в третьем мире. М.: ИСАРП, 1998. 486 с.
4. Долан Э.Дж., Линдсней Д. Микроэкономика; пер с англ.; под общ. ред. Б. Лисовика и В. Лукашевича. СПб.: Литера Плюс, 1994. 448 с.
5. История экономических учений (современный этап): учебник / под ред. А.Г. Худокормова. М.: Инфра-М, 1999. 733 с.
6. Управління затратами промислового підприємства: монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорєлов, Л.Ю. Хлап'юнов. Київ: Лібра, 2007. 320 с.
7. Лукинов І. Економічні трансформації. К.: Книга, 1997. 568 с.
8. Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. М.: ИНФРА-М, 2000. 142 с.
9. Налоги: учеб. пособ. для студентов вузов / Д.Г. Черник, М.Ю. Алексеев, Н.А. Брусиловская и др.; под ред. Д.Г. Черника; 4-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2004. 542 с.
10. Податкова система України: підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.; за ред. В.М. Федосова. К.: Либідь, 1994. 464 с.
11. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: навч.-метод. посіб. для самостійного вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2001. 150 с. ISBN 966-574-205-1.
12. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия. Финансы. 2005. № 5. С. 44–50.
13. Фінанси підприємств: підручник / керівник авт. кол. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін; 3-е вид., перероб. та доп. К.: КНЕУ, 2000. 460 с.
14. Основы налоговой системы: учеб. пособ. для вузов / Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.П. Морозов. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. 265 с.
15. Шаблыста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. К., 2000. 218 с. ISBN 966-02-1506-1.
16. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. М.: ИНФРА-М, 1998. 429 с.
17. Якушик І.Д., Литвиненко Я.В. Податки в країнах світу: довідник. К.: МП Леся, 2004. 480 с. ISBN 966-8126-43-2.

REFERENCES:

1. Azarov M.Y., Bondarenko H.I., Melnyk P.V. (2010) Pro podatky i zbory naselenniu Ukrainy. Ukrainy. Kyiv: Akademiia derzhavnoi podatkovoї sluzhby Ukrainy, p. 182 (in Ukrainian).
2. Vechkanov G.S. (2003) Mikroekonomika: [uchebn. posob.]. Piter: SPb. (in Russian).
3. De Soto E. (1998) Inoy put'. Nevidimaya revolyutsiya v tret'em mire. Moskva: ISARP (in Russian).
4. Dolan E.Dzh., Lindsney D. (1994) Mikroekonomika [pod obshch. red. B. Lisovika i V. Lukashevicha]. Sankt-peterburg: Litera Plyus (in Russian).
5. Istoriya ekonomicheskikh ucheniy (sovremennyy etap) (1999) [uchebn.]. Moskva: Infra-M (in Russian).
6. Kozachenko H.V. (2007) Upravlinnia zatratamy promyslovoho pidpriemstva : [monohrafiia]. Kyiv: Libra (in Ukrainian).
7. Lukinov I. (1997) Ekonomichni transformatsii. Kyiv: Knyha. (in Ukrainian)
8. Medvedev A. N. (2000) Kak planirovat' nalogovye platezhi. Prakticheskoe rukovodstvo dlya predprinimateley. Moskva: INFRA-M (in Russian).
9. Nalogi : [uchebn. posob. dlya studentov vuzov] (2004) [Chernik D.G., Alekseev M.Yu., Brusilovskaya N.A. i dr]. Moskva: Finansy i statistika (in Russian).
10. Podatkova systema Ukrainy (1994) [pidruchn.]. Kyiv.: Lybid (in Ukrainian).
11. Tymchenko O.M. (2001) Podatkovyi menedzhment: [navch.-metod. posib. dlia samostiinoho vvych. dystsypliny]. Kyiv: KNEU (in Ukrainian).
12. Troshin A.V. (2005) Sravnitel'nyy analiz metodik opredeleniya nalogovoy nagruzki na predpriyatiya. Kyiv: Finansy (in Ukrainian).
13. Finansy pidpriemstv: [pidruchn] (2000) Kyiv: KNEU (in Ukrainian).
14. Chernik D.G. (1998) Osnovy nalogovoy sistemy: [uchebn. posob. dlya vu-zov]. Moskva: Finansy, YuNI-TI. (in Russian).
15. Shablysta L.M. (Podatky yak zasib strukturnoi perebudovy ekonomiky / L.M. Shablysta. Kyiv (in Ukrainian).
16. Yutkina T.F. (1998) Nalogi i nalogooblozhenie: [uchebn.]. Moskva: INFRA (in Russian).
17. Yakushyk I.D. (2004) Podatky v krainakh svitu: [dovidn.]. Kyiv: MP Lesia (in Ukrainian).

Kudrina O.Y.

Doctor of Economic Sciences, Professor,
Head of Department of Business Economics and Administration
Sumy State A.S. Makarenko Pedagogical University

Saienko O.A.

Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer at Department
of Public Service and Management of Educational and Social Establishments
Luhansk Taras Shevchenko National University

COMBINATION OF THE CONCEPT OF ENTERPRISE'S TAX BURDEN AND THE LEVEL OF INSTITUTIONAL BURDEN

One of the most important aspects of the functioning of the tax system is the problem of the tax burden and its impact on the economic activity of the enterprise. An indicator of the tax burden on the taxpayer is an important measure of the quality of the tax system of the country. The optimally built tax system of the country should provide the state's needs for financial resources, while not reducing the incentives of the taxpayer to engage in entrepreneurial activity and oblige him to constantly search for ways to improve the efficiency of management.

The optimal size of the tax burden is the central macroeconomic problem of any state. Sometimes both special and journalistic literatures have to face the notion that the lower the tax burden, the more rapidly and more dynamically the state's economy is developing: the fewer taxes – the higher the economy.

When constructing tax optimization mechanisms, enterprises almost always ignore the fact of the involvement of taxes in institutional transaction costs. Moreover, taxes are one of the largest structural elements of transaction costs and their change always causes structural shifts in the total transaction costs. The desire of the enterprise to reduce the tax pressure can lead to a sharp increase in the cost of providing alternate activities or activities in the shadow sector, which means that the total transaction costs can substantially increase and, consequently, the overall financial result will deteriorate.

At the macroeconomic level, the tax burden is a generalized indicator characterizing the role of taxes in the life of society and is defined as the ratio of the total amount of tax collections to the aggregate national product. Taxes and fees forming the modern tax system of Ukraine differ in the objects of taxation and sources of payment. Therefore, in microeconomics illegitimate is, in our opinion, an impersonal application of the concept of "tax burden" without the ratio of the amount of tax to a specific financial and economic indicator – the subject of taxation or source of payment. The term "tax burden" is a relative indicator, since it correlates tax amounts with a certain financial indicator. It is this ratio of values that makes it possible to conduct a comparative analysis of tax seizures for particular periods of time, in individual enterprises or from enterprises in different industries. In other words, the tax burden reflects a part of society's product, which is redistributed through budget mechanisms.

To characterize the tax burden, not only the quantity, but also the structure of the taxes is important. The most "heavy" are tax payments, calculated independently of the income received and only partially translated to the end user. These taxes are payable as deductions from sales and property taxes.