

персоналу і пропонуються стимулюючі міри. У звіті можуть бути розглянуті шляхи вдосконалення управління персоналом, включаючи впровадження нових технологій, пропозиції, які стосуються модифікації існуючих процедур, вдосконалення документації, уточнення.

Висновки. Таким чином, підводячи підсумки, можна сказати, що по мірі впровадження соціальних технологій у практику корпоративного управління виникають нові гнучкі форми законодавчого регулювання цих процесів, такі як стандарти соціальної звітності і соціального аудиту. Слід відмітити про необхідність розробки і реалізації українських стандартів соціальної звітності і соціального аудиту, як дієвих інструментів соціального управління, що дозволяє виявити ступінь і ефективність соціальної відповідальності на всіх рівнях: державному, регіональному і корпоративному. З одного боку, державні органи могли б надати корпораціям методичну допомогу у плані розробки системи індикаторів. З другого боку, уніфікація на всеукраїнському рівні блоку показників ефективності реалізації корпоративних соціальних технологій, дозволяє побудувати взаємозв'язок процесів реалізації державної соціальної політики і практики управління корпораціями з метою поетапного удосконалення соціально-трудових відносин в Україні.

Література

1. Управление организацией: Энциклопедический словарь, - М., 2001.
2. www.unglobalcompact.org
3. Галиев Г.Т. Основы социального аудита: Учебное пособие – Уфа:РИО БИСТ,2007. – С.15-16.
4. <http://www.nornik.ru/investor/report/social/>
5. <http://www.gazprom-neft.ru/social/report-04-rus.pdf>
6. <http://www.ukrinform.ua/ukr/order/?id=773197>
7. Шамхалов Ф.И. Государство и экономика: основы взаимодействия. – М. ОАО НПО «Изд-во «Экономика», 2000 г. – С.-244.

Надійшла 15.05.2010

УДК 336.22(477)

О. Я. МЕЛЬНИК

Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі, м. Київ

ІНДИКАТОРИ РІВНЯ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

Визначені основні індикатори рівня розвитку національної податкової системи. Запропоновані підходи до групування індикаторів рівня розвитку національної податкової системи, розглянуті методики їх обрахунку.

The main indicators of national tax system development are defined, techniques of their grouping are suggested and methods of calculating are analyzed.

Ключові слова: податкова система, розвиток.

Постановка проблеми. Важливим завданням, що стоїть перед Україною на етапі зростання економіки, є забезпечення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю вітчизняних підприємств, і на цій підставі підвищення прибутковості їхньої діяльності. Одним з основних аспектів вирішення цього завдання є створення системи оціночних показників рівня розвитку національної податкової системи, при впровадженні якої податки виконували б не тільки свою фіскальну функцію (формування доходів бюджету), а й сприяли підвищенню управління діловою активністю підприємств, стимулювали підприємництво, зростання обсягів виробництва продукції та надання послуг тощо.

Управління податковою політикою – складний процес, зумовлений взаємозв'язком національної і світової економіки. Тому при прогнозуванні та аналізі економічних процесів враховується сукупність факторів та їхній неоднозначний вплив на податкову політику залежно від конкретних умов. Ці показники є обов'язковими елементами у процесі аналітичного дослідження прогнозу змін податкової політики в цілому та податкової стратегії зокрема.

Метою статті є визначення системи оціночних показників рівня розвитку національної податкової системи, їх групування та аналіз підходів до їх обрахунку.

Аналіз досліджень і публікацій. Питання визначення системи оціночних показників рівня розвитку національної податкової знаходиться у полі зору науковців, оскільки є методологічною основою підвищення ефективності функціонування національних податкових систем, особливо в розрізі проблеми їх гармонізації.

Зокрема, дослідженню індикаторів податкового навантаження присвячені праці Іванова Ю.Б., Тищенко А.Н. [2], Кізілової Л.О., Стецишина Л.О. [3], Кірової О.А. [4], Корнус В., Квасової А., Пономарьова О. [5, 6], Савченко В.Я. [8], Теслюк Б.А. [9] тощо.

Над індикаторами податкового менеджменту плідно працював Корнус В. [5].

Вивченням індикаторів податкової політики займалися Іванов Ю.Б., Тищенко А.Н. [2], Луніна І.О., Фролова Н.Б. [7], Яроцька Т.Р. [10] тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість праць з тематики, що досліджується, ряд питань залишився поза межами досліджень. Серед них, у першу чергу, такі питання:

- 1) як розробити універсальну систему оціночних показників рівня розвитку національної податкової системи;
- 2) як впровадити систему оціночних показників рівня розвитку національної податкової системи на мікрорівні;
- 3) що впливає на вибір шляху управління системою оціночних показників рівня розвитку національної податкової системи.

Викладення основного матеріалу. Вивчаючи й аналізуючи наукові дослідження щодо оціночних показників рівня розвитку податкової системи, варто враховувати різноманітність поглядів і наукових підходів стосовно даного питання.

Так, дослідження наукової літератури стосовно індикаторів рівня розвитку податкової системи дає нам можливість виокремити ряд характерних показників оцінки рівня розвитку діючої податкової системи, які за своєю структурно-логічною суттю були нами розподілені в наступні групи:

1. Індикатори податкового навантаження:
 - 1) часткові індикатори податкового навантаження: коефіцієнт оподаткування доходів (прибутків); коефіцієнт оподаткування витрат;
 - 2) загальні індикатори податкового навантаження: інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на макрорівні; інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на мікрорівні.
2. Індикатори податкового менеджменту:
 - 1) коефіцієнт податкомісткості продукції;
 - 2) коефіцієнт бюджетної ефективності.
3. Індикатори податкової політики:
 - 1) коефіцієнт еластичності податків;
 - 2) коефіцієнт динаміки податків;
 - 3) граничний коефіцієнт податків;
 - 4) коефіцієнт продуктивності податків.

Схематично зпропоноване групування представлено на рис. 1.



Рис. 1. Система індикаторів рівня розвитку національної податкової системи

Індикатори податкового навантаження. Аналіз наукової літератури показав, що з точки зору глибини вивчення найбільш проаналізованими є індикатори податкового навантаження. Проте залежно від елементів і особливостей податкового навантаження різняться й методики його обрахунку.

Так, загальна сукупність індикаторів податкового навантаження згідно з запропонованою нами методикою їх групування поділяється на часткові індикатори податкового навантаження та загальні індикатори податкового навантаження.

Часткові індикатори податкового навантаження – це ті індикатори, які кількісно відображають поодинокі аспекти податкового навантаження. Зокрема, часткові індикатори податкового навантаження нами запропоновано поділяти на коефіцієнт оподаткування доходів, коефіцієнт оподаткування витрат та коефіцієнт оподаткування прибутку.

Коефіцієнт оподаткування доходів (прибутків), зокрема згідно з Рекомендаціями ДПАУ № 441 [1], характеризується як показник співвідношення податку на прибуток і валового доходу підприємства і розраховується за формулою 1:

$$K_{\text{пн}} = \frac{\text{ПнП}}{\text{ВД}} * 100, \quad (1)$$

де $K_{\text{пн}}$ – коефіцієнт податкового навантаження;

ПнП – податок на прибуток (гр.12 декларації з прибутку);

ВД – валовий дохід (гр.3 декларації з прибутку).

При цьому, за значення показника $< 1\%$, податкове навантаження вважається низьким, від 1 до 3 % – середнім, і відповідно $> 3\%$ – високим.

Коефіцієнт оподаткування витрат розраховується за аналогічною формулою, лише із зазначенням валових витрат у знаменнику.

Загальні індикатори податкового навантаження – це узагальнені показники податкового навантаження, які, в свою чергу, поділяються на інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на макрорівні та інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на мікрорівні.

Інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на макрорівні визначений, зокрема, Івановим Ю.Б. і Тищенко А.Н. [2]. В ході дослідження теоретико-методолгічних засад податкового навантаження науковці доходять висновку, що лише загальний обсяг усіх так званих податкових агрегатів дозволяє вести мову про частку податкової складової в національному доході України. Таким чином, загальний рівень податкового навантаження характеризує вираз:

$$T_t = (\text{П1}_t + \text{П2}_t + \text{П3}_t) / \text{GDP}_t, \quad (2)$$

де T_t – загальний рівень податкового навантаження в інтервал часу t ;

П1_t , П2_t , П3_t – величина відповідного податкового агрегату в інтервал часу t (П1 – всі податкові платежі і збори у відповідності до чинного законодавства, здійснювані юридичними і фізичними особами; П2 – відрахування в державні цільові фонди, які мають жорстке цільове призначення; П3 – державний борг);

GDP_t – величина ВВП в інтервал часу t .

Запропонована система податкових агрегатів дозволяє не лише більш коректно визначати розміри податкового тиску на економіку, а й відстежувати якісні зміни у податковій базі. Так, з метою аналізу до першого податкового агрегату П1 відносимо усі податкові платежі та збори, що сплачують резиденти згідно з чинним законодавством України. Другий агрегат П2 – відрахування до державних цільових фондів, що найбільш характерні для перехідних економік, а також “адміністративні платежі”, які сплачуються резидентами за податковими зобов’язаннями. До останніх відносимо фінансові санкції, штрафи, пені тощо. Важливість урахування цієї податкової складової пов’язана з тим, що вона характеризує рівень податкової дисципліни, тобто рівень компромісу в конфліктних умовах щодо перерозподілу доходів між урядом та платниками податків. Третій агрегат П3 – це державний борг.

Інтегральний (агрегований) коефіцієнт податкового навантаження на макрорівні, який характеризує роль податків у житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податків і зборів до ВВП, вводиться Савченко В.Я. [8, с. 26-32].

$$W = f(Q), \quad (3)$$

де W – рівень податкового навантаження в суспільстві;

Q – обсяг соціальних задач, що розв’язуються державою.

Інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на мікрорівні згідно з методикою департаменту податкової політики Мінфіну РФ визначає податкове навантаження як індикатор співвідношення усіх податків, що сплачуються підприємством, і виручки від реалізації, включаючи виручку від іншої реалізації.

$$K_{\text{ПН}} = \frac{\text{ПП}}{\text{ЗВ}} * 100, \quad (4)$$

де $K_{\text{ПН}}$ – коефіцієнт податкового навантаження;

ПП – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування;

ЗВ – загальна сума виручки, яка включає виручку від реалізації, товарів робіт, послуг та інші реалізаційні доходи.

До такої методики схиляються також Корнус В., Квасов В. та Пономарьов О. [6, с.17-19], стверджуючи, що індикатор податкового навантаження є сумою податкових платежів у чистому доході підприємства.

$$K_{\text{ПН}} = \frac{\text{ПП}}{\text{ЧД}} * 100, \quad (5)$$

де $K_{\text{ПН}}$ – коефіцієнт податкового навантаження;

ПП – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування;

ЧД – чистий дохід, розрахований за бухгалтерським обліком.

Ті ж самі вчені також пропонують методику обрахунку даного показника в якості суми податкових платежів у доході від реалізації продукції або послуг, реалізованих підприємством.

$$K_{\text{ПН}} = \frac{\text{ПП}}{\text{ВР}} * 100, \quad (6)$$

де $K_{\text{ПН}}$ – коефіцієнт податкового навантаження;

ПП – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування;

ВР – виручка від реалізації продукції (за бухгалтерським обліком).

Кизилова Л.О., Стецишин М.І. [3] та Кірова Є.А. [4, с.27-35] пропонують оцінювати показник податкового навантаження як співвідношення суми податкових платежів і величини доданої вартості:

$$K_{\text{ПН}} = \frac{\text{ПП}}{\text{ДВ}} * 100, \quad (7)$$

де $K_{\text{ПН}}$ – коефіцієнт податкового навантаження;

ПП – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування;

ДВ – додана вартість.

Теслюк Б.А. [9, с.55-62] пропонує на рівні підприємства визначати податковий тягар як:

відношення суми сплачених (нарахованих) податків і зборів до суми доходів підприємства (недоліком даного показника є структурна невідповідність бази його розрахунку з відповідним розрахунком на мікрорівні);

відношення суми сплачених (нарахованих) податків до величини доданої вартості.

Показник податкового навантаження підприємства (ППП) може бути розрахований як за фактом виплати податків, так за фактом їх нараховування:

$$\text{ППП} = (\text{ПП} + \text{СП}) / \text{ДВ} \quad (8)$$

В даному рівнянні розрахунок доданої вартості можна провести за наступною формулою:

$$\text{ДВ} = \text{ОП} + \text{СП} + \text{А} + \text{ПП} + \text{БП}, \quad (9)$$

де ОП — оплата праці;

СП — соціальні податки;

А — амортизація основних фондів, нематеріальних активів і запасів;

ПП — прями податки, що сплачуються з ДВ;

БП — балансовий прибуток.

Індикатори податкового менеджменту. Важливу роль в загальній системі оціночних показників рівня розвитку національної податкової системи відіграють індикатори податкового менеджменту, які, у свою чергу, поділяються на коефіцієнт податкомісткості продукції та коефіцієнт бюджетної ефективності.

Зокрема, **коефіцієнт податкомісткості продукції**, з точки зору Корнуса В. [5, с.142-149], характеризує частку податків у складі витрат:

$$K_{\text{пн}} = \frac{\text{ППВ}}{\text{СВ}} * 100, \quad (10)$$

де $K_{\text{пн}}$ - коефіцієнт податкового навантаження;

ППВ – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування, що відносяться на витрати;

СВ – сума операційних витрат;

Коефіцієнт бюджетної ефективності оцінює відсоткову частку податку у ВВП, яка припадає на 1% стандартної ставки.

$$t_{\text{ef}} = \frac{t}{\text{GDP}} * 100\%, \quad (11)$$

де t_{ef} – коефіцієнт бюджетної ефективності;

t – сума податку;

GDP – ВВП.

Індикатори податкової політики. Не менш важливу роль в загальній системі оціночних показників рівня розвитку національної податкової системи відіграють показники податкової політики, зокрема коефіцієнт еластичності податків, коефіцієнт динаміки податків, граничний коефіцієнт податків та коефіцієнт продуктивності податків.

Коефіцієнт еластичності податків. Будь-яка система оподаткування справляє різний вплив на формування цін пропозиції на різні товари і послуги. Для розкриття даної проблеми пропонуємо розглянути механізм еластичності податкового навантаження на ціни відносно ставок основних податків: ПДВ та податку на прибуток. За даних умов еластичність визначається як зміна частки податків у цінах товарів при зростанні ставки кожного з основних податків на один процентний пункт:

$$E_x = \frac{\Delta T}{\Delta t_x}, \quad (12)$$

де E_x – еластичність податкового навантаження за ставкою податку x ;

ΔT – зміна рівня податкового навантаження на ціни;

Δt_x – зміна ставки оподаткування.

Коефіцієнт динаміки податків, досліджуваний Івановим Ю.Б. і Тищенко А.Н. [1], характеризує співвідношення між відсотковою зміною фактичних валових податків та відсотковою зміною ВВП як податкової бази.

$$t_d = \frac{\Delta T_0}{\Delta Y}, \quad (13)$$

де t_d – коефіцієнт динаміки податків;

ΔT_0 – чисті податки (служать одним з аналітичних показників доходів бюджету);

ΔY – зміна відповідної величини в процентах.

Граничний коефіцієнт податків є ще одним важливим показником в рамках даного дослідження. Яроцька Т.Р. [10] на прикладі податку з доходів фізичних осіб, пропонує вимірювати даний коефіцієнт за наступною формулою:

$$\text{ПДФО} = \Delta \text{ПДФО} / \Delta \text{Д}, \quad (14)$$

де ПДФО - граничний коефіцієнт податку з доходів фізичних осіб;

$\Delta \text{ПДФО}$ – зміни податку з доходів фізичних осіб;

$\Delta \text{Д}$ – зміни доходів населення.

Коефіцієнт продуктивності податків надає оцінку співвідношення ефективної та базової ставок податку.

Так, Луніна І.О. та Фролова Н.Б. [7, С. 17-27] пропонують визначати даний показник за наступною формулою:

$$t_p = \frac{r_e}{r_b}, \quad (15)$$

де t_p – коефіцієнт продуктивності податку;

r_e – ефективна ставка податку;

r_b – базова ставка податку.

Висновки. Процес управління податковою політикою, дослідження можливостей і шляхів підвищення її ефективності, а також розробки рекомендацій з вдосконалення податкової системи має базуватися на системі індикаторів рівня розвитку податкової системи. Проведений нами аналіз наукової літератури з питань індикаторів ефективності функціонування податкової системи дає нам можливість виокремити ряд характерних показників оцінки рівня розвитку діючої податкової системи, які за своєю структурно-логічною суттю були нами розподілені в наступні групи:

1) індикатори податкового навантаження: часткові індикатори податкового навантаження (коефіцієнт оподаткування доходів (прибутків); коефіцієнт оподаткування витрат) та загальні індикатори податкового навантаження (інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на макrorівні; інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на мікрорівні);

2) індикатори податкового менеджменту: коефіцієнт податкомісткості продукції; коефіцієнт бюджетної ефективності.

3) індикатори податкової політики: коефіцієнт еластичності податків; коефіцієнт динаміки податків; граничний коефіцієнт податків; коефіцієнт продуктивності податків.

Кожен з перерахованих показників відображає певний фінансово-економічний аспект і механізм впливу податків на макроекономічні показники, зокрема рівень суспільного добробуту, розвиток виробництва та підприємництва, а також на рівень економічної ефективності країни в цілому.

Література

1. Наказ ДПА «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні» від 11 жовтня 2005 року № 441 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Иванов Ю.Б. Современные проблемы налоговой политики : / Ю.Б. Иванов, А.Н. Тищенко [учебное пособие]. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.
3. Кизилова Л.О. Особливості визначення податкового навантаження підприємств. Харківська національна академія міського господарства / Л.О. Кизилова Л.О., М.І. Стецишин // Научно-технический сборник. – 2008. – №83. – С. 57-59.
4. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Кирова Е.А. // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 27-35.
5. Корнус В. Оцінка регулюючого впливу системи оподаткування на економічні процеси / Корнус В. // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 7. – С. 142-149.
6. Корнус В.. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств / В.Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов // Економіст. – 2007. – № 10. – С. 17-19.
7. Луніна І.О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І.О. Луніна, Н.Б.Фролова // Фінанси України. – 2007. – №1. – С. 17-27/
8. Савченко В.Я. О методике определения налоговой нагрузки / В.Я. Савченко // Финансы. – 2005. – № 7. – С. 26-32.
9. Теслюк Б.А. Оценка налогового бремени предприятия / Б.А. Теслюк // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 3. – С. 55-62.
10. Яроцька Т. Р. Шляхи вдосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 „Гроші, фінанси і кредит” / С.К. Харічков. – Ірпін, 2007. – 23 с.

Надійшла 15.05.2010