

УДК 336.22:631.16

Малініна Н.М.

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри економіки підприємства і виробничого менеджменту  
Вінницького національного технічного університету

## СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

У статті розкрито поняття ефективності оподаткування, визначено види податкової ефективності, розглянуто групи показників оцінювання ефективності оподаткування. На основі проведеного дослідження сформовано систему оцінювання ефективності оподаткування в сільському господарстві. Вона включає загальні, часткові та спеціальні показники оцінювання ефективності оподаткування.

**Ключові слова:** податки, сільське господарство, податкове навантаження, фіскальна ефективність оподаткування, економічна ефективність оподаткування, соціальна ефективність оподаткування, система оцінювання ефективності оподаткування.

### Малинина Н.М. СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОЦЕНИВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

В статье раскрыто понятие эффективности налогообложения, определены виды налоговой эффективности, рассмотрены группы показателей оценки эффективности налогообложения. На основе проведенного исследования сформирована система оценивания эффективности налогообложения в сельском хозяйстве. Она включает общие, частичные и специальные показатели оценивания эффективности налогообложения.

**Ключевые слова:** налоги, сельское хозяйство, налоговая нагрузка, фискальная эффективность налогообложения, экономическая эффективность налогообложения, социальная эффективность налогообложения, система оценивания эффективности налогообложения.

### Malinina N.M. SYSTEM OF CRITERIAS FOR THE EFFECTIVENESS OF TAXATION ESTIMATION IN AGRICULTURE

The article reveals the concept of efficiency of taxation, identifies the types of tax efficiency, analyses the group of indicators for measuring the effectiveness of taxation. On the basis of the study was established the system of evaluation of the effectiveness of taxation in agriculture. The latter includes general, special and partial indicators for assessing the effectiveness of direct taxation.

**Keywords:** taxes, agriculture, tax burden, fiscal efficiency of taxation, economic efficiency of taxation, social efficiency of taxation, effectiveness of evaluation system of direct taxation.

**Постановка проблеми.** Проблема реформування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств сьогодні знаходиться в числі найважливіших економічних завдань, від вирішення яких значною мірою залежить продовольча безпека України. Складність трансформації податкової системи в напрямі переходу від суто фіскальної до стимулюючої виробництва та ділової активності системи оподаткування підприємств посилюється передусім тим, що вона відбувається в умовах дефіциту фінансових ресурсів. У той же час зниження податкового навантаження, скорочення кількості прямих податків та звуження податкової бази безперечно призведе до істотного зменшення податкових надходжень до бюджету, що не дозволить у повній мірі здійснювати фінансування соціальних програм, спрямованих на підвищення рівня розвитку соціальної інфраструктури сільських територій. Тому нині наукові дослідження в площині податкової оптимізації сільськогосподарської діяльності є вчасними і актуальними.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні наукові підходи щодо сутності оподаткування та оптимального механізму його функціонування висвітлені в дослідженнях В. Андрущенко, О. Василика, В. Вишневецького, І. Д'яконової, А. Крисоватого, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Федосова. Питанням оподаткування аграрного сектору присвячено праці Д. Деми, М. Дем'яненка, В. Жука, Т. Калінеску, Т. Кармазіна, П. Лайка, О. Непочатенко, Н. Прокопенко, О. Прокопчук, С. Розелі, М. Рудої, І. Свиноуса, В. Синчака, Н. Танклевської, Л. Тулуша, М. Тургенева, Н. Ущипівської, Р. Чемберса та інших вітчизняних і зарубіжних авторів. Проблеми ефективності механізму оподаткування останнім часом досліджують Є. Бережний, Т. Рева,

Г. Ісаншина, П. Мельник, М. Підлужний, Т. Чернякова, О. Ястремський. У той же час конкретні питання щодо оптимізації механізмів оподаткування в сільському господарстві в умовах нестабільної економічної ситуації та оцінювання їх ефективності залишаються недостатньо розробленими.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є обґрунтування складових системи оцінювання ефективності оподаткування в сільському господарстві, що передбачає уточнення змісту категорії «ефективність оподаткування», формування критеріїв, визначення напрямів, факторів впливу, показників виміру ефективності оподаткування на макrorівні та на рівні підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Механізм оподаткування є складовою економічного механізму, від ефективності функціонування якого залежить розвиток як економіки в цілому, так і окремих галузей.

Для оцінювання ефективності діючого механізму оподаткування перш за все необхідно уточнити економічну суть даної дефініції.

Ефективність, на відміну від ефекту, є показником відносним, і визначається відношенням ефекту до витрат, пов'язаних з його досягненням. Як зазначає С.В. Мочерний, ефективність – це здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [1, с. 508].

Поняття ефективності використовується для оцінки будь-якого процесу. В економічній науці поняття ефективності в першу чергу пов'язане з оцінюванням галузей, інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств, їх фінансового стану, маркетингової

стратегії, кадрової політики, менеджменту, системи оподаткування.

Ефективність оподаткування залежить від побудови механізму справляння кожного податку окремо і податкової системи в цілому. Виходячи з функцій податків, слід розрізняти фіскальну, економічну та соціальну ефективність, кожна з яких має певний зміст, критерії, фактори впливу та показники виміру [2].

Фіскальна ефективність – це спроможність податку забезпечувати наповнення бюджетів різних рівнів, а конкретні характеристики її вимірювання – це абсолютні обсяги та питома вага надходжень податку в доходах бюджетів і ВВП, рівень ефективної ставки податку, його продуктивності тощо [3].

Фіскальну ефективність окремі науковці розглядають з точки зору адміністрування податків, закладаючи при цьому в зміст категорії відношення податкових надходжень до витрат на їх стягнення. На нашу думку, такий підхід на практиці досить складно реалізувати, оскільки облік витрат на адміністрування окремо по кожному податку і в розрізі прямих та непрямих податків не ведеться.

На збільшення фіскальної ефективності безпосередньо прямих податків впливають такі вагомі чинники як рівень доходів юридичних і фізичних осіб, можливість нарощування ними власного капіталу, інвестиційний клімат в економіці в цілому та в галузевому розрізі, рівень доходів і витрат населення, інфляція в країні, стабільність та передбачуваність змін податкового законодавства тощо.

Рішення щодо фіскальної ефективності непрямих податків, основним з яких є ПДВ, повинні базуватися на розв'язанні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності, адже сам ПДВ не впливає на рішення щодо інвестування.

На фіскальну ефективність непрямих податків впливають: рівень податкової ставки, сальдо експортно-імпорتنних операцій, обсяг податкових пільг, сума недоїмки, механізми обчислення і стягнення податку.

Поряд із фіскальною ефективністю податків доцільно звернути увагу на їх фіскальний потенціал – максимально можлива сума надходжень за певний період часу, яка може бути мобілізована, а також сума невикористаних можливостей щодо оподаткування.

Економічна ефективність оподаткування – зведення до мінімуму негативного впливу податкової системи на ефективний розподіл ресурсів та господарську діяльність економічних суб'єктів [4, с. 255].

Економічна ефективність прямих податків реалізується через їх вплив на виробників і споживачів. Система прямого оподаткування є економічно ефективною, якщо відбувається нарощування обсягів виробництва і споживання; збільшується кількість суб'єктів господарювання (а відповідно й оподаткування), звужується тіньовий сектор, зростає інвестиційна активність, підвищується рентабельність виробництва та збільшується кількість прибуткових підприємств, відбувається інтенсивний розвиток бізнесу.

Соціальною складовою ефективності оподаткування вважаємо справедливий розподіл коштів державного бюджету між виробничою і соціальною сферами, бюджетами різних рівнів; створення гідних умов праці, підвищення рівня зайнятості та доходів населення; належну державну підтримку незахищених верств населення. Тому при оцінюванні ефективності

системи оподаткування першочерговим завданням є врахування не тільки фіскальної складової ефективності, а визначення комплексного показника, який би відзеркалював всі складові ефективності оподаткування.

У науковій літературі зустрічаються різні підходи до оцінювання ефективності оподаткування, але всі вони зводяться до оцінки за певними критеріями. Критерії характеризують принцип, підхід до оцінки ефективності, тоді як показники – безпосередній спосіб її оцінки [5].

Серед науковців продовжуються дискусії щодо визначення кількості і складу критеріїв оцінювання ефективності оподаткування і це питання є найбільш проблемним з позиції методології.

Окремі дослідники ототожнюють поняття критерію і показника. Для розмежування цих понять визначимо, що критерій – категорія, яка відображає сутність, властивості, якість і є основним вимірником для оцінювання; а показник – це індикатор, що кількісно відображає стан і динаміку процесу. Показники повинні досить повно і точно виражати суть критерію, бути зручними зрозумілими для практичного використання. Розрахункові показники в процесі аналізу співставляються з базовими показниками (нормативними, середньогалузевими) і за результатами порівняння наводяться відповідні висновки. Скупність показників оцінювання формує певну систему, на основі якої проводиться аналіз ефективності оподаткування.

Варто зауважити, що при оцінюванні податкових механізмів необхідно розглядати зовнішню (на макrorівні) та внутрішню (на мікрорівні) ефективність [6, с. 98; 7, с. 109].

Зовнішня ефективність проявляється у відповідності рівня податкових надходжень до бюджету розміру фінансування основних державних витрат. При підвищенні зовнішньої ефективності відбувається збільшення доходів бюджету за рахунок податкових надходжень та розширення бази оподаткування. Ефективність оподаткування забезпечується шляхом гармонійного поєднання податкової політики з цілями і задачами держави щодо обраного вектору розвитку економіки [8, с. 177].

Систему оцінювання ефективності оподаткування на рівні держави формують наступні показники:

- частка податкових надходжень у загальній сумі доходів відповідного бюджету (державного, обласного, міського, районного);
- частка податків у валовому національному продукті, національному доході;
- структура податкових надходжень до бюджету;
- втрати сум податкових надходжень у результаті неефективної та незбалансованої податкової системи;
- втрати сум податкових надходжень внаслідок існування тіньового сектору економіки.

Ефективність оподаткування на мікрорівні визначається шляхом аналізу впливу податкових механізмів на результати діяльності суб'єктів господарювання, зокрема на обсяги виробленої та реалізованої продукції, динаміку прибутку, тенденції інвестиційної діяльності підприємств, оновлення основних виробничих фондів, нарощування капіталу тощо. Оцінювання ефективності оподаткування проводять на основі даних податкової звітності підприємств шляхом аналізу розміру податків, їх динаміки, структури податкових виплат, податкового навантаження. Під податковим навантаженням на мікрорівні розуміють відношення загальної маси податків та зборів, сплачених підприємством, до показників його діяль-

ності. Рівень податкового навантаження є індикатором доцільності здійснення підприємницької діяльності взагалі, і зокрема ведення його в легальному полі [9].

Традиційно, оцінюючи ефективність оподаткування на мікрорівні, більшість науковців дотримуються думки, що вона характеризується системою показників, серед яких варто виділити наступні групи:

- загальні (індекс загального податкового навантаження, структура податків, податкомісткість, коефіцієнт податкового навантаження на фінанси підприємства, коефіцієнт податкового навантаження на власний капітал, коефіцієнт ефективності оподаткування);

- часткові (ефективна ставка оподаткування, коефіцієнт оподаткування прибутку, коефіцієнт оподаткування виручки, коефіцієнт оподаткування експортних операцій);

- спеціальні (коефіцієнт пільгового оподаткування, коефіцієнт ефективності використання податкових пільг) (таблиця).

Аналіз вказаних груп показників податкового навантаження дає можливість оцінити вплив механізму оподаткування на результати діяльності підприємства, визначити податковий потенціал, порівняти податкове навантаження на підприємства в різних галузях економіки [13, с. 154].

У сільському господарстві існує певна галузева специфіка при формуванні системи оцінювання

ефективності податкових механізмів, що пов'язане з особливостями ведення діяльності в розрізі галузей сільського господарства: рослинництва, тваринництва, надання супутніх послуг тощо. Необхідність врахування при формуванні системи оцінювання ефективності оподаткування джерел отримання доходів потребує визначення податкового навантаження на основні засоби виробництва, а саме на гектар сільськогосподарських угідь. Водночас, отримання доходів для підприємств окремих видів діяльності та напрямів спеціалізації в сільському господарстві не пов'язане з сільгоспугіддями, тому важливо, поряд із розрахунком навантаження на гектар сільгоспугідь, розраховувати інші показники, а саме навантаження на гривню отриманого доходу, прибутку, виручки. Такий підхід сприятиме врахуванню джерел отримання доходів при формуванні податкових механізмів та рівномірному розподілу податкового навантаження.

Поряд з показниками оцінювання ефективності механізму оподаткування на макро- та мікрорівнях окремі науковці [5, с. 331; 14, с. 223-225] пропонують використовувати сукупність наступних показників:

- індекс концентрації Херфіндаля (визначає податки за рахунок яких формується переважна частина податкових надходжень до бюджету). Його розрахунок дозволяє виявити неефективні податки, які тільки ускладнюють систему оподаткування і не відіграють суттєвої ролі у формуванні доходної частини відповід-

Таблиця

Система показників оцінювання ефективності оподаткування на мікрорівні

Показник	Методика розрахунку	Економічний зміст показника
Загальні показники ефективності оподаткування		
1. Індекс загального податкового навантаження	$I_{ЗАГ} = \frac{\sum \Pi_i}{ДВ}$	Показує відношення загального розміру всіх сплачених підприємством податків до доданої вартості
2. Питома вага податку в структурі податкових платежів	$\chi_{\Pi_i} = \frac{\Pi_i}{\sum \Pi_i}$	Визначає питому вагу кожного податку в структурі податкових платежів
3. Податкомісткість	$ПМ = \frac{\sum \Pi_i}{Q \text{ (ЧП, ВД)}}$	Відображає суму всіх податкових платежів підприємства, що припадає на одиницю обсягу реалізованої продукції (прибутку, валового доходу)
4. Коефіцієнт податкового навантаження на фінанси підприємства	$K_{\text{нф}} = \frac{\sum \Pi_i}{ВБ}$	Показує відношення загального розміру всіх сплачених підприємством податків до середньорічної вартості валюти балансу
5. Коефіцієнт податкового навантаження на власний капітал	$K_{\text{нк}} = \frac{\sum \Pi_i}{\bar{K}}$	Показує відношення загального розміру всіх сплачених підприємством податків до середньорічного розміру власного капіталу підприємства
6. Коефіцієнт ефективності оподаткування	$K_{\text{еф}} = \frac{ЧП}{\sum \Pi_i}$	Відображає відношення чистого прибутку підприємства до загального розміру всіх сплачених податків
Часткові показники ефективності оподаткування		
7. Ефективна ставка оподаткування	$CO_{\text{Еф}} = \frac{\Pi_i}{БО}$	Відображає відношення конкретного податку до бази оподаткування. Розраховане значення порівнюють з номінальною ставкою оподаткування
8. Коефіцієнт оподаткування прибутку	$K_n = \frac{\Pi_{ВП}}{ВП}$	Питома вага податкових платежів, що сплачуються з валового прибутку, у сумі валового прибутку
9. Коефіцієнт оподаткування виручки	$K_Q = \frac{\Pi_Q}{Q}$	Питома вага податкових платежів, що сплачуються з виручки (ПДВ, акцизи), у загальній сумі виручки від реалізації
10. Коефіцієнт оподаткування експортних операцій	$K_{\text{експ}} = \frac{МП_{\text{експ}}}{Q_{\text{експ}}}$	Визначає питому вагу митних платежів у виручці від реалізованої на експорт продукції
Спеціальні показники ефективності оподаткування		
11. Коефіцієнт пільгового оподаткування	$K_{\text{пн}} = \frac{\sum ПП}{\sum ПП + \Pi_i}$	Визначає ефективність використання підприємством передбачених законодавством податкових пільг. Розраховується відношенням загального розміру податкових пільг до суми податкових пільг та планових податкових платежів
12. Коефіцієнт ефективності використання податкових пільг	$K_{\text{пз}} = \frac{\sum ПП}{Q \text{ (ЧП, ВД)}}$	Визначається відношенням використаних податкових пільг до виручки (чистого прибутку, валового доходу)

Узагальнено на основі [10; 11; 12]

них бюджетів. Виявлення податків із низьким обсягом надходжень, їх скасування або реформування дозволяють оптимізувати систему оподаткування;

– індекс ерозії – визначає ступінь відповідності фактичних баз оподаткування потенційним. Розрахунок цього індексу є важливим з позиції фіскальної достатності, оскільки існування значних податкових пільг та преференцій, спеціальних режимів оподаткування, які нині використовуються сільсько-господарськими товаровиробниками, зумовлює недоотримання відповідними бюджетами значних сум податкових надходжень, база для вилучення яких реально існує;

– коефіцієнт еластичності податкових надходжень (характеризує величину зміни податкових надходжень під впливом визначених економічних чинників). Цей коефіцієнт показує, на скільки відсотків змінюються податкові надходження (групи податків або окремого податку) при зміні чинника на 1%. Оптимальним є значення коефіцієнту близько одиниці, проте на даний час у реальному секторі по відношенню до ВВП спостерігаються різкі його коливання від 0,8 до 5,0, що свідчить про невідповідність податкових механізмів сучасним тенденціям розвитку економічних процесів;

– коефіцієнт податкового покриття (відображає здатність бюджету покривати свої видатки тільки за рахунок податкових надходжень). Цей показник характеризує ефективність не тільки податкової, а й бюджетної політики держави. Його розрахунок за секторами економіки дозволяє виявити, на який сектор припадає найбільше податкове навантаження;

– коефіцієнт стабільності податкової системи (відображає зміну матеріального стану платника податків у результаті зміни податкового законодавства). Якщо значення показника стабільності менше одиниці, поглиблюється протиріччя між владою та платниками податків, розширюється тіньовий сектор, погіршується інвестиційний клімат, і в результаті зменшується рівень податкових надходжень до бюджету.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, формування релевантної системи оподаткування, яка б відображала тенденції розвитку економічних процесів у сільському господарстві, враховувала специфіку діяльності різних організаційно-правових форм господарювання та виробничої спеціалізації, відповідає наявному податковому потенціалу і забезпечувала виконання податками фіскальної та регулюючої функцій, потребує наявності чіткої та науково-обґрунтованої системи оцінювання ефективності оподаткування. У межах цієї системи аналіз ефективності оподаткування необхідно здійснювати по трьох напрямках: на макrorівні, на рівні суб'єктів господарювання та шляхом розрахунку комплексних показників. Такий підхід сприятиме реалізації наступних цілей:

– для держави – збільшення доходів державного бюджету за рахунок податкових відносин і розши-

рення податкових баз, скорочення обсягів тіньової економіки;

– для суб'єктів господарювання – оптимізації співвідношення між обсягами отриманого доходу (прибутку) та сумою податкових вилучень, покращенню умов для ведення бізнесу, гармонізації відносин між державою та суб'єктами господарювання;

– для населення: отримання достатніх доходів, які б після сплати всіх податків забезпечували високий рівень життя людини, надання державою безкоштовних послуг освітнього, медичного характеру тощо.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Мочерний С.В. Політична економія / Мочерний С.В. – К. : Вид-во «Знання-Прес», 2002. – 687 с.
2. Недосуга А.Г., Гарбар Ж.В. Теоретичні аспекти до визначення ефективності податків [Електронний ресурс] / А.Г. Недосуга, Ж.В. Гарбар // Режим доступу до ресурсу: <http://intkonf.org/nedosuga-ai-garbar-zhv-teoretichni-aspekti-do-viznachennya-efektivnosti-podatkov/>.
3. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість / В. Горин // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 2 (41). – С. 118-126 – (фінансово-обліково-аналітичні аспекти).
4. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / Соколовська А.М. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
5. Грін О. Методи оцінки ефективності системи оподаткування підприємницької діяльності громадян в Україні [Електронний ресурс] / О. Грін // Вісник львівського університету. – 2008. – Вип. 40. – С. 331-335. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vhnu/Ekon/2008\\_0/71\\_o\\_Grin.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vhnu/Ekon/2008_0/71_o_Grin.pdf).
6. Бечко П.К. Основи оподаткування : навч. посіб. для студ. вузів / П.К. Бечко, О.А. Захарчук. – К. : ЦУЛ, 2009. – 168 с.
7. Дєєва Н.М. Оподаткування в Україні : навч. посіб. / Н.М. Дєєва, Н.І. Редіна, І.О. Дулік ; за ред. Н.І. Редіної. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.
8. Григорьева К.С. Эффективность налоговой системы РФ на современном этапе / К.С. Григорьева // Экономика. – 2008. – № 4. – С. 177-179.
9. Кудріна О.Ю. Оцінювання податкового навантаження на підприємство з позицій концепції трансакційних витрат [Електронний ресурс] / О.Ю. Кудріна // Режим доступу до журн. : [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vsunu/2011\\_10\\_1/Kudrina.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2011_10_1/Kudrina.pdf).
10. Василевська Г. Практика застосування пільгових податкових преференцій в Україні / Г. Василевська // Вісник ТНЕУ. – 2013. – № 1. – С. 108-121.
11. Гордеева О.В. Оценка эффективности налоговой политики [Електронний ресурс] / О.В. Гордеева // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 10. – Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/bux/78437>.
12. Захарова Н.І., Тараненко В.Є., Хіміч К.І. Критерії оцінювання фіскальної ефективності місцевого оподаткування / Н.І. Захарова, В.Є. Тараненко, К.І. Хіміч // Вісник ДДФА. Економічні науки. – № 2. – 2012. – С. 162-170.
13. Єфіменко Т.І. Механізм перерозподілу фінансових ресурсів як важіль визначення податкового потенціалу : монографія / Єфіменко Т.І. – Дніпропетровськ : ДУЕП, 2002. – 272 с.
14. Ольховик В.В. Оценка эффективности налогообложения банков и предприятий реального сектора экономики Украины / В.В. Ольховик / Бизнесформ. – 2013. – № 12. – С. 322-327.