

І.В. Барановська, аспірантка, Національна академія управління

ОСОБЛИВОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З БЮДЖЕТНИМ НАВАНТАЖЕННЯМ

У статті розглядається рівень податкового навантаження на суб'єктів господарської діяльності по окремим структурним елементам ціноутворення та аналіз сучасної податкової системи на лінійність, стаціонарність та стійкість щодо зміни співвідношення між складовими ціни

Ключові слова: податкова система України, суб'єкти господарської діяльності, ціноутворення, бюджетне навантаження.

Постановка проблеми. Ціна є єдиною сполучною ланкою між виробником, покупцем та державою, однак бюджетне навантаження розподілено між складовими ціноутворення нерівномірно. Поелементне дослідження складових ціни приводить до висновків, що існуюча податкова система не відповідає задекларованим принципам: стимулювання підприємницької виробничої діяльності, рівнозначність і пропорційність, соціальна справедливість, стабільність, економічна обґрунтованість.

Аналіз досліджень та публікацій. Питання податкового навантаження розглядалось багатьма авторами, але, як правило, всі ці роботи базуються на дослідженні загального податкового навантаження, або залежності бюджетного навантаження від податкових ставок. Зокрема, В.П. Вишневецький [1] розглядає це питання з точки зору впливу бюджетного навантаження на еластичність попиту та пропозиції. Інша точка зору викладена у Rosen, Harvey S. [10], де питання розглядається з точки зору зв'язку ставок оподаткування та рівня бюджетного навантаження. Третій підхід висвітлений у фундаментальній праці А.М. Соколовської [9], де дане питання розглядається з точки зору формування державних фінансів. На жаль, поза увагою залишилось питання бюджетного навантаження по елементам ціноутворення.

Мета роботи – дослідження податкової системи України, розподіл бюджетного навантаження по елементам ціноутворення та вплив зміни співвідношення між цими елементами на структуру та обсяг надходжень до бюджету.

Виклад основного матеріалу. Важливим економічним важелем ринкового господарства є ціна. За допомогою ціни виражається вартість усіх видів продукції, послуг та ресурсів, вимірюються економічні величини обсягів виробництва, обігу і споживання, основних оборотних фондів, складові валового національного продукту тощо.

Суть ціни, її економічна роль розкривається у функціях, які вона виконує. Насамперед, ціна виконує вимірювально-інформаційну функцію.

Друга функція – підтримка збалансованості й рівноваги у господарстві. Через ціни здійснюється зв'язок між виробництвом і споживанням, пропозицією і попитом.

Ціни слугують інструментом управління в будь-якій економічній системі. Водночас, ціна приховує так багато складностей, що її можна назвати “економічним атомом”. У світовій економічній науці їй присвячено багато досліджень, в яких висловлені різні підходи і думки.

У кожному підручнику з економіки або словнику сказано, що ціна – грошовий вираз вартості товару. Вона є об'єктивною економічною категорією, яка визначає функціонування всіх сфер виробництва, розподілу, обміну і споживання.

Ринкові ціни виконують також розподільчу функцію. Вони визначають розподіл вартості суспільного продукту й національного доходу, покриття витрат виробництва, створення нагромаджень у галузях, на підприємствах, а також впливають на формування доходів певних соціальних верств населення.

Найпоширенішим і досить простим є метод, за яким ринкова ціна визначається двома кількісними величинами: витратами виробництва (собівартістю) та середньою величиною прибутку (націнки). Така ціна являє собою ціну виробництва.

$$\text{Тобто: } C = C + H ,$$

де C – ціна, C – собівартість, H – націнка (рентабельність).

Такий підхід до аналізу ціноутворення і функцій ціни в економічному житті суспільства цілком відповідає потребам калькулювання собівартості, визначення рівня рентабельності та інших завдань фінансового та економічного аналізу, але залишає поза увагою інші властивості розподільчої функції ціни.

Більш доцільним є вираження ціни у формі:

$$C = M + T + H, \quad (1)$$

де M та T – вартість, відповідно, матеріальних та трудових ресурсів, використаних в процесі виробництва.

В подальшому формулу (1) будемо називати *основним рівнянням ціни*.

Ще більш корисним є нормований вигляд цього рівняння, тобто, приймаючи $C=1$, маємо:

$$M + T + H = 1.$$

Такий вигляд рівняння має досить простий геометричний зміст: це рівняння площини, яка відсікає на координатних вісях одиничні відрізки.

В подальшому таке представлення буде найменуватися *MTN (MTH)-діаграмою або нормованою MTH-діаграмою*.

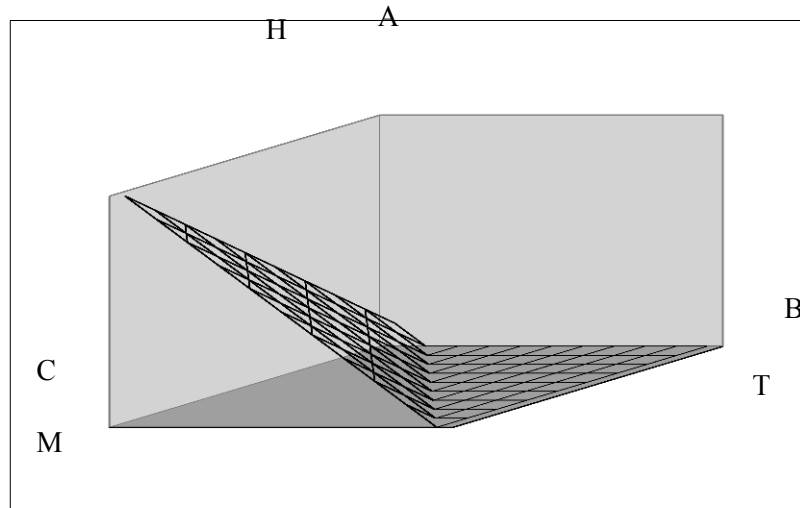


Рис. 1. Проста МТН-діаграма

Таке відображення структури ціни має досить важливі особливості:

• *аналітичні:*

- площина АВС повністю відображає всю множину можливих варіантів структури ціни;
- у структурі ціни є лише два незалежні аргументи;
- будь-яка можлива ціна визначається нормованим співвідношенням будь-яких двох аргументів із трьох: матеріальних, трудових витрат та націнки;
- множина реальних нормованих цін (з урахуванням вагових коефіцієнтів) створює множину, яка підпорядкована певним статистичним законам (надалі – питома цінова функція);

• *інтегральні:*

- сума всіх можливих цін, або об'єм призми АВСО відображає максимально можливе (теоретично) нормоване значення валового внутрішнього продукту (ВВП);
- реальний нормований ВВП визначається інтегруванням питомої цінової функції по будь-яким двом аргументам;
- значення реального нормованого ВВП не залежить від вибору аргументів та порядку інтегрування;
- значення реального нормованого ВВП залежить лише від питомої функції ціни.

Ціна, як формуючий елемент кінцевого результату (обсяг реалізації, валовий дохід) виконує функцію розподілу фінансового результату між господарюючим суб'єктом та державним бюджетом. Тобто всяка ціна несе в собі бюджетну складову: позитивну, якщо це прибуткова господарська діяльність, або негативну, якщо діяльність збиткова, або виготовлення товару (робіт, послуг) дотується бюджетом.

В цій роботі розглядається звичайна господарська діяльність, яка має на меті одержання прибутку, тобто прибуткова, або, в крайньому випадку, беззбиткова. Не розглядаються специфічні види діяльності – банківська, страхова, спрощені системи оподаткування, операції з цінними паперами і т. ін.

З метою аналізу бюджетного навантаження у складі ціни зробимо деякі перетворення формули

$$Ц = M + T + H,$$

де M – вартість матеріальних ресурсів;

T – вартість трудових ресурсів (з нарахуваннями на заробітну плату);

H – націнка (норма прибутку, рентабельності).

Зокрема, візьмемо до уваги, що трудові витрати складаються із заробітної плати та нарахувань на неї, тобто $T = 3n + Бз$. Позначимо ставку нарахувань на фонд оплати праці як S_1 . Тоді:

$$T = 3n + s_1 \cdot 3n = (1 + s_1) \cdot 3n = 3n + Бз, \text{ звідки}$$

$$Бз = \frac{s_1}{1 + s_1} \cdot T. \quad (2)$$

Приймаючи сумарну ставку нарахувань 42 %, маємо $T = 1,42 \cdot 3n$, тоді, $Бз = 0,42 \cdot 3n$, або $Бз = 0,29577 \cdot T$.

Частка бюджетного навантаження у складі трудових витрат (витрат на оплату праці) складе

$$\frac{Бз}{T} = \frac{s_1}{1 + s_1}. \text{ Графічно ця залежність наведена на рис. 2.}$$

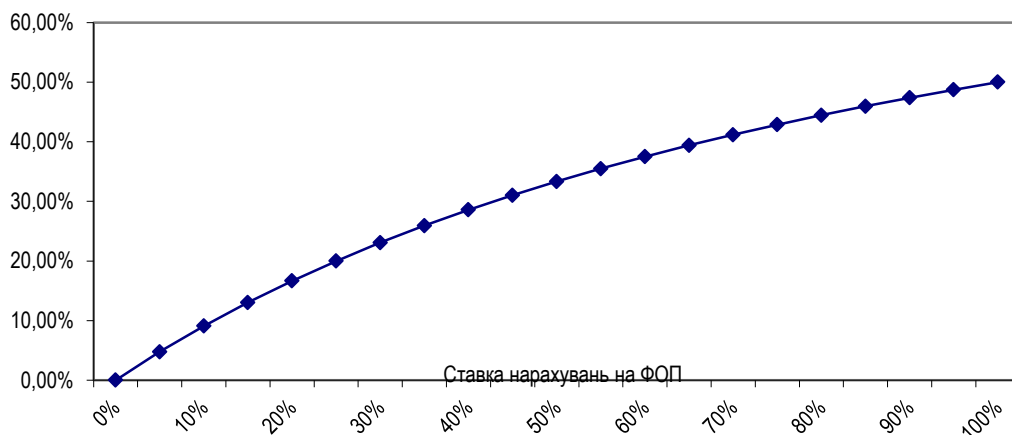


Рис. 2. Бюджетна частка у складі витрат на оплату праці

Також невід'ємною складовою ціни є ПДВ, суму якого, з урахуванням податкового кредиту на використанні матеріальні ресурси, можна вирахувати наступним чином:

$$ПДВ = \frac{0,2}{1,2} \cdot (Ц - M) = \frac{0,2}{1,2} \cdot (T + H) = \frac{0,2}{1,2} \cdot (H + 1,42 \cdot 3n), \text{ або, позначаючи ставку ПДВ } S_2:$$

$$ПДВ = \frac{s_2}{1 + s_2} \cdot (Ц - M) = \frac{s_2}{1 + s_2} \cdot (H + T) \quad (3)$$

Сума податку на прибуток визначається за формулою:

$$\begin{aligned} Ппр &= 0,25 \cdot (H - ПДВ) = 0,25 \cdot \left(H - \frac{0,2}{1,2} \cdot (T + H) \right) = 0,25 \cdot \left(\frac{1}{1,2} \cdot H - \frac{0,2}{1,2} \cdot T \right) = \\ &= \frac{0,25}{1,2} \cdot (H - 0,2 \cdot 1,42 \cdot 3n) = \frac{0,25}{1,2} \cdot (H - 0,284 \cdot 3n). \end{aligned}$$

Або, позначаючи ставку податку на прибуток через S_3 :

$$Ппр = s_3 \cdot (H - ПДВ) = s_3 \cdot \left[H - \frac{s_2}{1 + s_2} \cdot (H + T) \right] = \frac{s_3}{1 + s_2} \cdot (H - s_2 T) \quad (4)$$

Загальне бюджетне навантаження в складі ціни виглядає так: $Б = Бз + ПДВ + Ппр$, де $Бз$ – нарахування на зарплату, $Ппр$ – податок на прибуток (у випадку наявності прибутку) і може бути розраховано за формулою:

$$Б = Бз + ПДВ + Ппр = \frac{s_1}{1 + s_1} \cdot T + \frac{s_2}{1 + s_2} \cdot (Ц - M) + s_3 \cdot \left(\frac{1}{1 + s_2} \cdot H - \frac{s_2}{1 + s_2} \cdot T \right) \quad (5)$$

У подальшому формулу (5) будемо називати *основним рівнянням функції бюджетного навантаження*, а формули (2)-(4) – рівняннями відповідних складових функції бюджетного навантаження.

Зокрема, приймаючи $S_1=42\%$, $S_2=20\%$, $S_3=25\%$, можна одержати спрощену форму функції бюджетного навантаження:

$$\begin{aligned} B &= B_3 + ПДВ + Ппр = \frac{0,42}{1,42} \times T + \frac{0,2}{1,2} \cdot (T + H) + 0,25 \times \left(\frac{1}{1,2} \cdot H - \frac{0,2}{1,2} \cdot T \right) = \\ &= \frac{0,42}{1,42} \cdot T + \frac{0,2}{1,2} \cdot T - \frac{0,05}{1,2} \cdot T + \frac{0,2}{1,2} \cdot H + \frac{0,25}{1,2} \cdot H = \left(\frac{0,42}{1,42} + \frac{0,15}{1,2} \right) \times T + \frac{0,45}{1,2} \cdot H = \frac{0,504 + 0,213}{1,704} \cdot T + \frac{0,45}{1,2} \times \\ &\times H = 0,421 \cdot T + 0,375 \cdot H = 0,421 \cdot 1,42 \times 3n + 0,375 \cdot H = 0,59785 \cdot 3n + 0,375 \cdot H. \end{aligned}$$

Або, у випадку відсутності прибутку:

$$\begin{aligned} B &= B_3 + ПДВ = \frac{0,42}{1,42} \cdot T + \frac{0,2}{1,2} \cdot (H + T) = 0,46244 \cdot T + \frac{1}{6} \cdot H = 0,46244 \cdot 1,42 \cdot 3n + \frac{1}{6} \cdot H = \\ &= 0,6567 \cdot 3n + \frac{1}{6} \cdot H. \end{aligned}$$

Залишок прибутку визначається як:

$$П_q = П - П_{пр} = H - \frac{0,25}{1,2} \cdot (H - 0,2T) = \frac{0,95}{1,2} H + \frac{0,05}{1,2} T = 0,7917H + 0,0417T = 0,7917H + 0,059173n.$$

Залежність бюджетного навантаження від ставок оподаткування, або параметричний запис функції бюджетного навантаження, має наступний вигляд:

$$\begin{aligned} B &= \frac{s_1}{1 + s_1} \cdot T + \frac{1}{(1 + s_2)} \left[s_2(H + T) + s_3H - s_1s_2T \right] = \frac{s_1}{1 + s_1} \cdot T + \frac{1}{(1 + s_2)} \times \\ &\times \left[s_2 + s_3 \right] \cdot H + s_2(1 - s_3) \cdot T = \frac{s_1}{1 + s_1} \cdot T + \frac{s_2(1 - s_3)}{1 + s_2} \times T + \frac{s_2 + s_3}{1 + s_2} \times H, \quad (6) \end{aligned}$$

де s_1 – ставка нарахувань на фонд оплати праці (в прикладах розрахунків прийнято 42 %);

s_2 – ставка ПДВ (20 %);

s_3 – ставка податку на прибуток (25 %).

Залишок прибутку (чистий прибуток) також може бути визначено як функцію податкових ставок в наступному вигляді:

$$П_q = П - П_{пр} = H - \frac{s_3}{1 + s_2} \cdot (H - s_2 \cdot T) \quad (7)$$

З цього можна одержати умову беззбитковості: $H \geq s_2 \cdot T$.

Враховуючи співвідношення $M + T + H = Ц$, або його нормований вигляд $M + T + H = 1$, можна одержати рівняння мінімальної беззбиткової ціни:

$$Ц_{\min} = M + (1 + s_2) \cdot T \text{ або } Ц \geq M + (1 + s_2) \cdot T.$$

З викладеного вище можна зробити декілька спостережень:

- незалежно від нормативно визначеної бази оподаткування сума нарахованих податків та платежів залежить лише від суми витрат на оплату праці та націнки (норми рентабельності);
- сума податків та платежів, що належать сплаті, не залежить ані від рівня ціни реалізації, ані від вартості використаних матеріальних ресурсів;
- розподіл нарахованих сум по видам податків (платежів) залежить лише від співвідношення витрат на оплату праці та націнки;
- питома вага бюджетного навантаження в складі ціни прямо пропорційно залежить від питомої ваги витрат на оплату праці і націнки у складі ціни, або, що теж саме, обернено пропорційно від питомої ваги матеріальних витрат.

Основне рівняння функції бюджетного навантаження (формула 5) також дозволяє провести дослідження податкової системи на стійкість та стаціонарність.

Припустимо, що внаслідок зміни складових ціноутворення ціна змінилася на $\Delta Ц$, тобто $Ц_1 = Ц + \Delta Ц = M_1 + T_1 + H_1 = M + \Delta M + T + \Delta T + H + \Delta H$, де ΔM , ΔT та ΔH – відповідні зміни (варіації) складових ціноутворення. Слід зауважити, що варіація як будь-якого параметра, так і всіх разом може мати як позитивне, так і від'ємне значення. В такому випадку бюджетне навантаження також змінюється, і становить $B_1 = B + \Delta B$. Зрозуміло, що зміна значення бюджетного

навантаження є функцією від змін складових ціноутворення, тобто $\Delta B = F(\Delta C, \Delta M, \Delta T, \Delta H)$, а враховуючи, що $\Delta C = \Delta M + \Delta T + \Delta H$, то ΔB є функцією не більш ніж будь-яких трьох параметрів.

Використовуючи основне рівняння функції бюджетного навантаження (5), одержуємо:

$$\Delta B = \frac{s_1}{1+s_1} \cdot \Delta T + \frac{s_2}{1+s_2} (\Delta C - \Delta M) + s_3 \left(\frac{1}{1+s_2} \cdot \Delta H - \frac{s_2}{1+s_2} \cdot \Delta T \right),$$

або, враховуючи $\Delta H = \Delta C - \Delta T - \Delta M$:

$$\begin{aligned} \Delta B &= \frac{s_1}{1+s_1} \cdot \Delta T + \frac{s_2}{1+s_2} (\Delta C - \Delta M) + s_3 \left(\frac{1}{1+s_2} \cdot (\Delta C - \Delta T - \Delta M) - \frac{s_2}{1+s_2} \cdot \Delta T \right) = \\ &= \frac{s_1}{1+s_1} \cdot \Delta T + \frac{s_2}{1+s_2} (\Delta C - \Delta M) + \frac{s_3}{1+s_2} (\Delta C - \Delta M) - s_3 \cdot \Delta T = \left(\frac{s_1}{1+s_1} - s_3 \right) \cdot \Delta T + \frac{s_2 + s_3}{1+s_2} (\Delta C - \Delta M), \end{aligned}$$

або, що тотожне:

$$\Delta B = \left(\frac{s_1}{1+s_1} - s_3 \right) \cdot \Delta T + \frac{s_2 + s_3}{1+s_2} (\Delta H + \Delta T) = \alpha \cdot \Delta T + \beta \cdot (\Delta H + \Delta T) = \alpha \cdot \Delta T + \beta \cdot (\Delta C - \Delta M),$$

$$\text{де } \alpha = \frac{s_1}{1+s_1} - s_3 \quad \beta = \frac{s_2 + s_3}{1+s_2}.$$

Приймаючи $S_1=42\%$, $S_2=20\%$, $S_3=25\%$, маємо $\alpha=0,29577464$, $\beta=0,375$

Розглянемо деякі можливі комбінації параметрів.

1. Припустимо, що зросли витрати на оплату праці (трудові витрати), тобто зарплату збільшено на ΔZ , тоді загальна сума трудових витрат зростає на $\Delta T = \Delta Z + s_1 \cdot \Delta Z = (+s_1) \cdot \Delta Z$. Внаслідок цього одна зі складових ціноутворення становитиме $T_1 = T + \Delta T$. Подальше ціноутворення можливо за декількома варіантами:

1.1. Ціна не змінюється, зростання витрат покривається за рахунок норми прибутку (націнки), тобто $\Delta T > 0$, $\Delta C = 0$, $\Delta M = 0$, $\Delta H = -\Delta T < 0$ тоді:

$$C = M + T_1 + H_1 = const;$$

$$H_1 = H - \Delta T;$$

$$\begin{aligned} B_1 &= \frac{s_1}{1+s_1} \times T_1 + \frac{s_2(-s_3)}{1+s_2} \times T_1 + \frac{s_2+s_3}{1+s_2} \times H_1 = \frac{s_1}{1+s_1} \times (+\Delta T) + \frac{s_2(-s_3)}{1+s_2} \times (+\Delta T) + \\ &+ \frac{s_2+s_3}{1+s_2} \cdot (-\Delta T) = B + \left(\frac{s_1}{1+s_1} + \frac{s_2(-s_3)}{1+s_2} - \frac{s_2+s_3}{1+s_2} \right) \cdot \Delta T = \\ &= B + \left(\frac{s_1}{1+s_1} + \frac{s_2 - s_2s_3 - s_2 - s_3}{1+s_2} \right) \cdot \Delta T = B + \left(\frac{s_1}{1+s_1} - s_3 \right) \cdot \Delta T = B + \frac{s_1 - s_3 - s_1s_3}{1+s_1} \times \\ &\times \Delta T = B + \Delta B, \end{aligned}$$

$$\text{де } \Delta B = \left(\frac{s_1}{1+s_1} - s_3 \right) \cdot \Delta T = \alpha \cdot \Delta T.$$

Фактично, це варіант державного регулювання шляхом введення мораторію на підвищення ціни. Досить цікаво, що при існуючих ставках бюджетне навантаження зростає.

1.2. Ціна не змінюється, зростання витрат покривається за рахунок зниження матеріальних витрат, $\Delta T > 0$, $\Delta C = 0$, $\Delta H = 0$, $\Delta M = -\Delta T < 0$, тобто:

$$C = M_1 + T_1 + H = const \quad \text{де } M_1 = M - \Delta T,$$

тоді, за аналогією з вищенаведеним:

$$B_1 = B + \left(\frac{s_1}{1+s_1} + \frac{s_2(1-s_3)}{1+s_2} \right) \cdot \Delta T,$$

$$\Delta B = \left(\frac{s_1}{1+s_1} + \frac{s_2(1-s_3)}{1+s_2} \right) \cdot \Delta T,$$

тобто бюджетне навантаження зростає ще більше, ніж за умови покриття додаткових витрат за рахунок націнки (прибутку)

1.3. Ціна зростає на суму додаткових витрат, тобто націнка не змінюється, $\Delta T > 0$, $\Delta C = \Delta T > 0$, $\Delta H = 0$, $\Delta M = 0$:

$$C_1 = M + T + \Delta T + H = C + \Delta C,$$

де $\Delta C = \Delta T$, тоді

$$B_1 = \frac{s_1}{1+s_1} \cdot (C + \Delta T) + \frac{s_2}{1+s_2} \times (C_1 - M) + \frac{s_3}{1+s_2} \cdot (H - s_2 \cdot (T + \Delta T))$$

або, враховуючи $C_1 - M = H + T + \Delta T$,

а також формулу (5) маємо:

$$B_1 = B + \frac{s_1}{1+s_1} \cdot \Delta T + \frac{s_2}{1+s_2} \times \Delta T - \frac{s_2 \cdot s_3}{1+s_2} \cdot \Delta T = B + \frac{s_1}{1+s_1} \times \Delta T + \frac{s_2 \cdot (-s_3)}{1+s_2} \cdot \Delta T = B + \Delta B$$

$$\text{або } B_1 = B + \left(\frac{s_1}{1+s_1} + \frac{s_2(1-s_3)}{1+s_2} \right) \cdot \Delta T,$$

$$\Delta B = \frac{s_1}{1+s_1} \cdot \Delta T + \frac{s_2 \cdot (-s_3)}{1+s_2} \cdot \Delta T.$$

Це варіант державного регулювання шляхом обмеження рівня рентабельності (націнки).

Як бачимо, бюджетне навантаження у даному випадку змінюється так само, як і вищеведеному прикладі (п. 1.2). Але між цими прикладами існує суттєва різниця, а саме: загальна сума бюджетного навантаження в обох випадках однакова, але відносне значення бюджетного навантаження, тобто значення B/C у випадку (1.2) вище, ніж у випадку (1.3).

2. Припустимо, що зросли матеріальні витрати (ситуація більш ніж типова). Подальше ціноутворення можливо також за декількома варіантами:

2.1. $\Delta M > 0$, $\Delta T = 0$, $\Delta H = 0$, $\Delta C = \Delta M$, тобто ціна зростає на суму додаткових витрат, тоді:

$$\Delta B = \frac{s_2 + s_3}{1+s_2} \cdot (C - \Delta M) \geq 0,$$

в цьому випадку сума бюджетних надходжень не змінюється, але відносна частина бюджетного навантаження у складі ціни, тобто значення B/C зменшується.

2.2. $\Delta M > 0$, $\Delta T = 0$, $\Delta H = -\Delta M < 0$, $\Delta C = 0$, тобто ціна не змінюється, зростання витрат покривається за рахунок норми прибутку (націнки), тоді:

$$\Delta B = \frac{s_2 + s_3}{1+s_2} \cdot (C - \Delta M) - \frac{s_2 + s_3}{1+s_2} \cdot \Delta M = -\beta \cdot \Delta M,$$

тобто зростання матеріальних витрат (об'єктивне, фіктивне, внаслідок монопольної змови, або злого умислу) в стаціонарному режимі призведе до зменшення бюджетних надходжень або прихованого бюджетного фінансування. Це також призводить до знецінення як бюджетної складової, так і трудових витрат, що на макроекономічному рівні тотожне рівню інфляції, що в $\frac{1}{1-\beta} = 1,6$ разів випереджає темп зростання відпускних цін виробника.

2.3. $\Delta M > 0$, $\Delta T = -\Delta M < 0$, $\Delta H = 0$, $\Delta C = 0$, тобто зростання витрат покривається за рахунок "оптимізації" виробництва (скорочення зарплати та/або персоналу, заміна виготовлених виробів покупними, перехід від повного циклу до вузлового складання і т. ін.), тоді:

$$\Delta B = \left(\frac{s_1}{1+s_1} - s_3 \right) \cdot \Delta T + \frac{s_2 + s_3}{1+s_2} \times (C - \Delta M) = -(\alpha + \beta) \cdot \Delta M < 0, \text{ або, з урахуванням значень } \alpha \text{ та } \beta$$

$$\Delta B = -0,67077464 \cdot \Delta M.$$

Таким чином, можна зробити висновок, що модель існуючої податкової системи за своїм економічним змістом має наступні характеристики:

- нелінійність – за умов збереження постійної собівартості зростання обсягу реалізації супроводжується неадекватно прогресивним зростанням податкового навантаження;

- нестійкість – при однакових економічних факторах (собівартість, ціна реалізації) податкове навантаження суттєво залежить від співвідношення окремих видів витрат (трудові, матеріальні), при цьому така залежність також нелінійна з негативним зворотним зв'язком;
- нестаціонарність – зміна ставки оподаткування, або бази оподаткування по якому-небудь податку викликає неадекватні зміни бази оподаткування іншими податками, що призводить до непередбачуваних наслідків.

Припустимо, що на ринку представлено два продавці того ж самого товару (робіт, послуг), але один продавець товар виробляє, а другий перепродає, тобто перший – виробник, другий – посередник. Також припустимо, що собівартість товару та відпускна ціна у обох операторів однакова. Але за цих умов фінансовий результат у них буде різним. Це зумовлено тим, що у виробника собівартість складається з витрат на оплату праці та пов'язаних з цим нарахувань, тоді як у посередника лише із матеріальних витрат.

Фінансовий результат (ФР) у виробника складатиме:

$$ФР = Ц - C - 0,2 \cdot Ц = 0,8Ц - C,$$

$$\text{де } C = ФОП + НФОП = 1,42 \cdot ФОП,$$

тоді як у посередника:

$$ФР = Ц - C - 0,2 \cdot (Ц - C) = 0,8(Ц - C),$$

$$\text{де } C = M.$$

Таким чином, різниця складає 0,2C на користь посередника.

Так, наприклад, якщо націнка складає 30 %, фінансовий результат складатиме (табл. 1):

Таблиця 1

Порівняння фінансового результату виробника та посередника, %

| Показник | Виробник | Посередник |
|---------------------|----------|------------|
| Націнка | 30,00 | 30,00 |
| Собівартість | 100,00 | 100,00 |
| у тому числі | | |
| оплата праці | 70,42 | 0,00 |
| нарахування на ФОП | 29,58 | 0,00 |
| ПДВ до сплати | 26,00 | 6,00 |
| Прибуток валовий | 4,00 | 24,00 |
| Податок на прибуток | 1,00 | 6,00 |
| Прибуток чистий | 3,00 | 18,00 |
| Всього | | |
| податків | 27,00 | 12,00 |
| зборів | 29,58 | 0,00 |

Або у графічному вигляді:

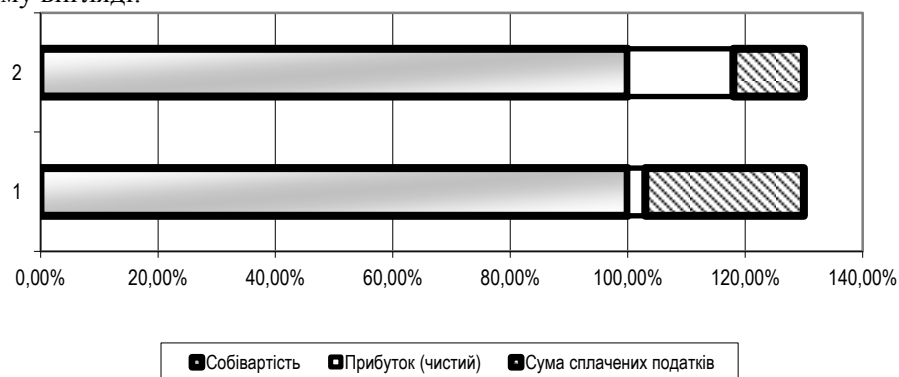


Рис. 3. Порівняння фінансового результату виробника (1) та посередника (2)

Слід зазначити, що у випадку відсутності матеріальних витрат, коли наявні лише трудові витрати (наприклад, надання послуг), ПДВ, що нараховується на собівартість, є по суті, оборотним податком. Нарахування на фонд оплати праці в умовах сьогодення також, по своїй суті, є оборотним податком.

З точки зору методології, алгоритм калькулювання собівартості суперечить здоровому глузду тому, що деякі податки (збори) включаються до собівартості, деякі (ПДВ) – ні.

Це призводить до економічної та фіскальної нерівності суб'єктів господарської діяльності, а саме: за умови однакових витрат, однакової собівартості та однакової ціни реалізації, прибуток посередника значно перевищує прибуток виробника. Іншими словами, при однаковій рентабельності виробу кінцева рентабельність (прибутковість) тим менша, чим більша питома вага трудових витрат. Тобто прибутковість обернено пропорційна до питомої ваги оплати праці в собівартості виробу.

З точки зору економічної логіки, такого не повинно бути.

Економічні ефекти цього парадокса:

- посередник має конкурентні переваги над виробником;
- виробнику економічно недоцільно розвивати фірмову торгівлю;
- товар потрапляє від виробника до споживача лише через посередників, і на цьому шляху суттєво дорожчає;
- нормативне регулювання рівня рентабельності та націнок перш за все знижує обсяг виробництва.

Але макроекономічні наслідки цих ефектів більш загрозливі:

- для виробника одним з основних засобів поліпшення становища в конкурентному середовищі є зниження оплати праці. Відбувається знецінення продуктивної праці. Це призводить до втрати висококваліфікованого персоналу, високої плинності кадрів. Таке становище суттєво знижує запровадження наукових, технічних, технологічних та інших досягнень;
- у складі валового внутрішнього продукту (ВВП) велика питома вага фіктивної, спекулятивної складової, що суттєво збільшує рівень інфляції і значно знижує загальну стійкість економіки;
- показники економічного зростання відповідають не стільки фактичним (фізичним) економічним показникам, скільки їх вартісному еквіваленту;
- в усіх можливих випадках виробник буде намагатись замінити покупними виробами виробу власного виробництва, тим більш, що скорочення власного виробництва призведе до зменшення трудових витрат. Тобто вітчизняне виробництво в умовах діючої податкової системи поступово деградує до рівня вузлового складання.

Така економічна нерівність і є тим спонукальним мотивом і середовищем, яке і призводить до ухилення від оподаткування суб'єктів господарювання.

Найбільш поширеною мотивацією ухилення від оподаткування є відновлення економічної справедливості, а саме “заміщення” трудових витрат підприємства на матеріальні, і, як наслідок, виплата заробітної плати в “конверті”.

Так, якщо в наведеному прикладі у виробника буде проведено “заміщення” половини трудових витрат на матеріальні, то фінансові та фіскальні результати становитимуть (табл. 2):

Фінансові та фіскальні результати виробника, %

| Показник | До “заміщення” | З урахуванням “заміщення” |
|-----------------------------|----------------|---------------------------|
| Націнка | 30,00 | 30 |
| Собівартість | 100,00 | 100 |
| у тому числі | | |
| оплата праці | 76,83 | 38,42 |
| нарахування на ФОП | 23,17 | 11,58 |
| Заміщення | | |
| матеріальні витрати | – | 50,00 |
| ПДВ від матеріальних витрат | – | 10,00 |
| прибуток валовий | 4,00 | 14,00 |
| податок на прибуток | 1,00 | 3,50 |
| прибуток чистий | 3,00 | 10,50 |
| ПДВ до сплати | 26,00 | 16,00 |
| Всього | | |
| податків | 27,00 | 19,50 |
| зборів | 23,17 | 11,58 |
| Економія | | |
| податків | – | 8,5 |
| зборів | – | 11,58 |

Практична реалізація такого “заміщення” дуже проста і для її використання потрібен лише торговий посередник – “свій”, тобто такий, який організаційно, фінансово та адміністративно залежить від постачальника. Подальші етапи процесу:

- постачальник (виробник) постачає (передає) готовий товар (роботу, послугу) посереднику у вигляді напівфабрикату, до складу собівартості якого віднесено лише мізерну частину трудової вартості;
- посередник сплачує сторонній (як правило “фіктивній”) фірмі “заміщену” вартість, тобто сплачує третій особі вартість доведення товару “до кондиції”, одержуючи за такий переказ готівкові кошти, якими виплачується “конвертна” заробітна плата працівникам. Як можна бачити з таблиці 2, робітникам можна сплатити не тільки базову (штатну, калькуляційну, обіцяну) зарплату, але є резерв її підвищення на 11,58 %;
- у той же час, власник (або розпорядник коштів) підприємства одержує додаткову приховану рентабельність у вигляді готівкових коштів у розмірі 8,5 % від розрахункової собівартості.

З фіскальної точки зору, головна особливість такої схеми полягає у тому, що юридично довести її використання майже неможливо. Зазвичай, такий посередник має фактичне (здебільшого, і юридичне) місцезнаходження там, де й виробник, має належні договори (оренди, спільної діяльності, представництва, комісії тощо), може у будь-який час продемонструвати як напівфабрикат, так і готовий товар.

Судова практика останніх 15 років не знає жодного прикладу доведення ухилення від оподаткування в такий спосіб.

На користь того, що це явище не тільки трапляється, але стало масовим, повсякденним та системним явищем, можна навести наступне:

- матеріало- енерго- та інша ресурсомісткість одиниці продукції в Україні порівняно з 1990 роком зросла (у фізичному вимірі) в середньому по економіці у 3,5 раза (в окремих галузях до 12-15 разів);
- майже у всіх бізнес-виданнях в розділі “пропозиція” значна частина оголошень має примітку “ціни нижче заводських”;
- майже третина працюючих зайнята на умовах неповного робочого дня (тижня, місяця тощо), або на мінімальну заробітну плату, причому конкуренція на таке робоче місце чомусь сягає 5-15 осіб на місце;
- рівень життя працівників установ, що дотуються, працівників формально збиткових або збанкрутілих підприємств ніяким чином не співвідноситься ані з фінансовим станом підприємства, ані з рівнем заробітної плати, що декларується;
- співвідношення надходжень до Державного бюджету в розрізі окремих податків (зборів, платежів) ніяким чином не співпадає із співвідношенням баз визначення таких платежів, що призводить до перманентного перегляду як бази оподаткування (особливо ПДВ), так і ставок нарахування податків (зборів, платежів).

Висновки: Для створення реальних стимулів розвитку легальної економіки дуже важливо мати просту і ясну систему оподаткування, а самі податки не повинні бути грабіжницькими.

У ст. 3 Закону України “Про систему оподаткування” зазначено: “принципами побудови системи оподаткування є: стимулювання підприємницької виробничої діяльності; рівнозначність і пропорційність; соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість” [8].

Як можна бачити з проведеного дослідження, задекларовані принципи побудови податкової системи України на практиці є лише деклараціями.

Сучасна податкова система (механізми нарахування та адміністрування податків) забезпечує державі досить непривабливу роль – пасивного спостерігача, який претендує на лівову частку прибутку.

Існуюча система оподаткування спонукає до максимального скорочення трудових витрат, тобто стимулює зростання безробіття.

Макроекономічні наслідки цих ефектів більш загрозливі:

- для виробника одним з основних засобів поліпшення становища в конкурентному середовищі є зниження оплати праці. Відбувається знецінення продуктивної праці. Це призводить до втрати висококваліфікованого персоналу, високої плинності кадрів. Таке становище суттєво знижує запровадження наукових, технічних, технологічних та інших досягнень;
- у складі валового внутрішнього продукту (ВВП) велика питома вага фіктивної, спекулятивної складової, що суттєво збільшує рівень інфляції, і значно знижує загальну стійкість економіки;
- показники економічного зростання відповідають не стільки фактичним (фізичним) економічним показникам, скільки інфляційному еквіваленту зростання їх номінальної вартості;
- в усіх можливих випадках виробник намагатиметься замінити покупними виробами виробу власного виробництва, тим більше, що скорочення власного виробництва призведе до зменшення трудових витрат. Тобто вітчизняне виробництво в умовах діючої податкової системи поступово деградує до рівня вузлового складання.

Податкова політика держави ніяким чином не сприяє ані підвищенню доходів громадян, ані розвитку економіки. Внаслідок цього роль держави як арбітра економічних процесів дорівнює нулю. Також нульовою є і регулююча роль держави. Економічних важелів регулювання розподілу прибутку держава не має. Все регулювання здійснюється лише за рахунок спеціальних режимів оподаткування (пільги, додаткові збори) і виключно “в ручному режимі”.

Як наслідок, існуюча податкова система перманентно змінюється, що призводить до негативних наслідків для економіки в цілому, та створює додаткові стимули суб’єктам господарювання до ухилення від оподаткування.

Список літератури

1. Вишневецький В.П. До питання про ідею єдиного податку // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 11-16.
2. Воробйов С., Тимченко Б. Тіньова економіка в умовах системної кризи // Економіка України. – 1998. – № 8. – С. 44.
3. Гацька Л.П., Скрипник А.В. Мотивація до ухилення від сплати податків // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці та бізнесі. Тези до 3-ї міжн. конф. (травень 2002). – Ірпін: АДПСУ, 2002. – С. 21-23.
4. Дулик Т.О. Економічні аспекти проблеми ухилення від податків // Фінанси України. – 1998. – № 12. – С. 91-94.
5. Податки в Україні: від нормальної до стимулюючої: Аналітична доповідь. – К. Центр антикризових досліджень, 2003.

6. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 // <http://www.rada.kiev.ua>.
7. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97 // <http://www.rada.kiev.ua>.
8. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.91 // <http://www.rada.kiev.ua>.
9. Соколовська А.М. Податкова система держави. Теорія та практика становлення. – К. Знання-Прес, 2004.
10. Rosen, Harvey S. 3ed edition – Burr Ridge, Illinois: Irwin. – 1992.

Summary

The article studies the level of taxation pressure on subjects of economic activities in accordance with certain structural elements of price formation. It analyses the modern taxation system's permanence and stability of correlation between various price components.

Отримано 05.09.2006

Барановська, І.В. Особливості ціноутворення та їх взаємозв'язок з бюджетним навантаженням / І.В. Барановська // Вісник Української академії банківської справи. - 2006. - N 2. - С. 28 – 37.