

УДК 657.446:658.1:[336.228:005.52]:005.311.6

## МОДЕЛЮВАННЯ ОЦІНЮВАННЯ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНИМ ПІДХОДОМ

Євген Цікало

*Львівський національний університет імені Івана Франка  
79008 м. Львів, проспект Свободи, 18  
E-mail: tsikala@ukr.net*

*Запропоновано оцінювати вплив податкового навантаження на підприємство з використанням моделі формування фінансового результату. Здійснена облікова та аналітична інтерпретація елементів моделі в контексті впливу податкового чинника на формування фінансового результату діяльності підприємства. Розроблені варіанти оцінки впливів податкового навантаження, вираженого у відносному і абсолютному показниках, на фінансовий результат. Вказана можливість проведення поглибленого аналізу впливу податкового чинника на дохід і витрати діяльності підприємства. Запропоновані заходи з підвищення репрезентативності облікової інформаційної бази, що враховують податкову складову в управлінні підприємством.*

*Ключові слова: дохід, витрати, податки, податкове навантаження, фінансовий результат.*

Податкові платежі суб'єктів господарювання виконують важливу державну соціально-економічну функцію та виступають складовою частиною фінансового навантаження на їхню діяльність. Оптимальне співвідношення між двома векторами податкової дії повинне забезпечувати розвиток суб'єктів і зростання економіки загалом.

Аналіз підходів до оцінки податкового навантаження підприємства проведений в працях [1, 2, 3]. В них зазначено, що податкове навантаження розглядають з позиції джерел сплати податків. При цьому виділяють два підходи до оцінки, виходячи з джерел, які умовно назвемо витратним і дохідним.

Податкове навантаження проявляється в двох ракурсах: по-перше, податки входять до складу витрат діяльності, збільшуючи витратну частину у формуванні фінансового результату, а отже, впливаючи на величину прибутку чи збитку; по-друге, з доходу також сплачують податки та визначають фінансовий результат. Як відомо, прямі податки (податок з прибутку підприємств, податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок, податок на нерухоме майно, плата за землю тощо) за обліковою моделлю відносяться (списуються) на витрати діяльності, які покриваються (відшкодовуються) доходами, наприклад, операційної діяльності підприємства. Непрямі податки (податок на додану вартість, акцизний збір, мито) сплачуються опосередковано, як правило, через цінові механізми. Остаточним платником



непрямого податку є споживач продукції (послуг), а на підприємство покладається юридичний обов'язок сплати такого податку з доходу від реалізації продукції.

Тому доречно говорити не про самодостатність витратного і дохідного підходів до оцінки податкового навантаження, а про їх поєднання в контексті впливу податкової компоненти на формування фінансового результату. З такої позиції оцінювання матиме обліково-аналітичну інтерпретацію, що слугуватиме підходом до його моделювання.

Податкове навантаження оцінюватиметься через коефіцієнти, які визначаються шляхом ділення суми податків, які містяться у витратах, до суми витрат і суми податків, які сплачуються з грошових коштів за доходом, до суми доходу:

$$K^B = \Pi^B / B, \quad (1)$$

$$K^D = \Pi^D / D, \quad (2)$$

де  $B$  – витрати,  $D$  – дохід,  $\Pi^B$  – сума податків у витратах,  $\Pi^D$  – сума податків у доході,  $K^B$  – коефіцієнт податкового навантаження на витрати,  $K^D$  – коефіцієнт податкового навантаження на дохід.

Зауважимо, що із суми доходу сплачують і податки, що входять у витрати. Розглядаючи фінансовий результат як різницю між доходом (сукупним доходом) і витратами, для врахування податкового чинника, скористаємося моделлю "брутто – результату":

$$P = D - B, \quad (3)$$

де  $P$  – фінансовий "брутто – результат".

В ній дохід і витрати містять суми податків. В доході враховуються непрямі податки, що відрізняє його від чистого доходу, який використовують для розрахунку фінансового результату до оподаткування (прибутку до оподаткування). Така модель використовуватиметься як аналітична для оцінки впливу податкового навантаження на формування фінансового результату.

Для оцінки зв'язку податкового навантаження і фінансового результату, введемо похідні до наведених вище коефіцієнтів навантаження на доходи і витрати:

$1/K^B$  – коефіцієнт кратності витрат відносно податків або коефіцієнт покриття витратами податків;

$1/K^D$  – коефіцієнт кратності доходу відносно податків або коефіцієнт покриття доходами податків.

Враховуючи те, що з формул (1) і (2)  $B = \Pi^B / K^B$  і  $D = \Pi^D / K^D$ , та підставивши  $B$  і  $D$  у формулу (3), отримаємо таку формулу фінансового "брутто – результату":

$$P = \Pi^D \times 1 / K^D - \Pi^B \times 1 / K^B. \quad (4)$$

З допомогою формули (4) можна аналітично оцінювати впливи змін коефіцієнтів кратності, що відображають ступінь податкового навантаження, і сум податків у доході і витратах на формування фінансового результату. Можливі варіанти впливів представлені на рис. 1.

Не впливає на фінансовий результат:

однонаправлена зміна коефіцієнтів кратності і сум податків у доході при незмінному доході;

різнонаправлена зміна коефіцієнтів кратності і сум податків у витратах при незмінних витратах.

Позитивно (негативно) впливає на фінансовий результат при незмінності сум податків:

зростання (зниження) коефіцієнт кратності податків у доході;



зниження (зростання) коефіцієнта кратності податків у витратах.

Фінансовий результат (Р)	Суми податків ( $\Pi^A$ для $K^A$ або $1/K^A$ ), ( $\Pi^B$ для $K^B$ або $1/K^B$ )	Дохід (Д для $K^A$ або $1/K^A$ ), витрати (В для $K^B$ або $1/K^B$ )
<i>Збільшення податкового навантаження на дохід (<math>K^A +</math> або <math>1/K^A -</math>)</i>		
–	const	–
не змінюється	+	const
+	+	+
–	+	–
–	–	–
<i>Зменшення податкового навантаження на дохід (<math>K^A -</math> або <math>1/K^A +</math>)</i>		
+	const	+
не змінюється	–	const
+	+	+
+	–	+
–	–	–
<i>Збільшення податкового навантаження на витрати (<math>K^B +</math> або <math>1/K^B -</math>)</i>		
+	const	–
не змінюється	+	const
–	+	+
+	+	–
+	–	–
<i>Зменшення податкового навантаження на витрати (<math>K^B -</math> або <math>1/K^B +</math>)</i>		
–	const	+
не змінюється	–	const
–	+	+
–	–	+
+	–	–

*Примітки:*

+, – збільшення, зменшення показника;

const – незмінна сума податків протягом звітного періоду.

**Рис.1. Вплив податкового навантаження на формування фінансового результату діяльності підприємства**

Причини негативного впливу лежать в площинах зменшення доходу, в умовах збільшення податкового навантаження, і зростання витрат, при зменшенні навантаження.

Зростання коефіцієнта кратності податків у доході рівнозначне зменшенню податкового навантаження і сприятиме позитивному впливу на фінансовий результат при будь-якій зміні сум податків, відповідних даному коефіцієнту. Зменшення вказаних сум неоднозначно відіб'ється на фінансовому результаті. Крім позитивного, можливий негативний вплив (зменшення фінансового результату), який вказуватиме на недостатність доходу для зростання результату.

Зниження даного коефіцієнта відобразатиме зростання податкового навантаження. Якщо при цьому фінансовий результат зменшився, то причини слід шукати в отриманні меншого доходу в результаті діяльності. Це означає, що будь-яка зміна сум відповідних податків при зростанні навантаженні не є причиною зменшення результату. Якщо фінансовий результат зріс, при збільшенні названої суми податків, то це означає, що підприємство ефективно спрацювало в частині доходу для нейтралізації збільшеного податкового навантаження.



Зростання коефіцієнта кратності податків у витратах діяльності пов'язане із зменшенням податкового навантаження на витрати.

Зростання коефіцієнта кратності податків у витратах діяльності, на відміну від попереднього коефіцієнта, має обернений вплив на фінансовий результат. Тобто зменшення податкового навантаження на витрати при будь-якій зміні суми податків у витратах зменшуватиме результат, а тому причини треба шукати у витратах діяльності (в зростанні витрат). Аналогічне зменшення результату можливе при зростанні коефіцієнта кратності, тобто в умовах збільшення податкового навантаження на витрати.

Якщо підприємство досягло зростання фінансового результату в складних умовах зростання податкового навантаження на витрати (зменшення коефіцієнта кратності), за будь-яких змін у відповідних сумах податків, то це означає, що вдало зменшені (оптимізовані) витрати. Те саме стосується випадку зменшення навантаження (зростання коефіцієнта кратності) із зменшенням названих сум.

Поєднання (одночасне врахування) за формулою (4), в числовому вираженні, впливів змін  $K^a$  або  $1/K^a$  і  $K^b$  або  $1/K^b$ , разом з відповідними до них змінами  $\Pi^a$  і  $\Pi^b$ , дасть змогу визначити абсолютну зміну фінансового результату. Величини впливів змін кожного з показників на зміну фінансового результату можна розрахувати, застосувавши прийоми детермінованого факторного аналізу.

Дохідну і витратну складові формули (4) можна окремо використати для поглибленого аналізу впливів на доходи і витрати відповідних змін сум податків в доході і витратах та змін податкового навантаження на дохід і витрати.

Формулу (4) можна інтерпретувати також в контексті визначення фінансового результату після оподаткування (чистого прибутку). Тоді необхідно оперувати показником чистого доходу, що не містить непрямих податків. Досягнення необхідного доходу зводиться до генерування відповідного грошового потоку з надходження коштів. Оскільки показник доходу апріорі похідний від показника витрат, то номінальні резерви зростання чистого прибутку слід шукати в площині витрат. Оптимізація витрат передбачатиме мінімізацію податків у складі витрат. Аналітична робота з пошуку оптимального співвідношення між "податковими" та іншими витратами, в межах дотримання законодавчо-нормативних регламентів оподаткування діяльності, передбачатиме розробку податково-орієнтованої облікової політики підприємства.

Для формування якісної інформаційної бази облікових даних необхідно:

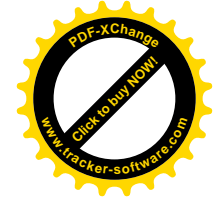
структурувати рахунки 641 "Розрахунки за податками" і 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" на наступному аналітичному рівні з використанням класифікаційного поділу податків і зборів на загальнодержавні і місцеві, відповідно до Податкового кодексу України;

додатково виділити аналітичні рівні за прямими і непрямими податковими платежами, що дасть змогу, сегментувати, інформаційно сумісні з законодавчо-нормативною базою, рішення з управління податковим навантаженням за витратами і доходами.

Локалізація облікової інформації про податки за їхніми джерелами (приналежності до джерел) дозволить розподілити податкове навантаження серед центрів відповідальності (центрів витрат, доходів). В центрах інтегруватимуться облікова, контрольна і аналітична функції управління, які забезпечуватимуть взаємно погоджені рішення з ведення господарської діяльності і здійснення розрахунків за податками й платежами.

---

1. Корягін М. Облік, аналіз і контроль розрахунків за податками і платежами в системі управління підприємством / М. Корягін, М. Брич // Економічний аналіз. – 2010. – №6. – С. 251-253.



2. Мороз Ю. Ю. Облік податкових платежів підприємства / Ю. Ю. Мороз // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: збірник наукових праць / Житомирський національний агроекологічний університет. – 2013. – Вип. 1(25). – С. 196-206.
3. Степанюк, О. Податкове планування як сфера юридичної практики / О. Степанюк // Світ фінансів. – 2005. – Вип. 1. – С. 72-78.

## **MODELING OF ASSESSMENT OF TAXATION IMPACT ON COMPANY RESULTS WITH ACCOUNTING AND ANALYTICAL APPROACH**

**Yevhen Tsikalo**

*Ivan Franko National University of Lviv, Prospekt Svobody 18, Lviv, UA -79008, Ukraine*

The article proposed to evaluate the impact of tax burden on a company using a model of formation of financial result. Performed accounting and analytical interpretation of model elements in the context of the influence of tax factor on the formation of the financial results of the company. Developed options appraisal of the impact of the tax burden, expressed in relative or absolute terms, on the financial result. The possibility of conducting in-depth analysis of the influence of the tax factor in the income and expenditure activities of the enterprise. Proposed measures to improve representativity of accounting information database, taking into account the tax component in enterprise management.

Keywords: income, expenses, tax, tax burden, financial result.

## **МОДЕЛИРОВАНИЕ ОЦЕНКИ ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО УЧЕТНО - АНАЛИТИЧЕСКОМ ПОДХОДЕ**

**Евгений Цикало**

*Львовский национальный университет имени Ивана Франко,  
79008 г. Львов, проспект Свободы, 18*

Предложено оценивать влияние налоговой нагрузки на предприятие с использованием модели формирования финансового результата. Осуществлена учетная и аналитическая интерпретация элементов модели в контексте влияния налогового фактора на формирование финансового результата деятельности предприятия. Разработаны варианты оценки воздействий налоговой нагрузки, выраженной в относительном и абсолютном показателях, на финансовый результат. Указана возможность проведения углубленного анализа влияния налогового фактора на доход и расходы деятельности предприятия. Предложены меры по повышению репрезентативности учетной информационной базы, учитывающие налоговую составляющую в управлении предприятием.

Ключевые слова: доход, затраты, налоги, налоговая нагрузка, финансовый результат.