



Ефективна економіка № 8, 2017

УДК 657.338.2

*О. А. Сарапіна,
д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,
Херсонський національний технічний університет, м. Херсон
Т. А. Пінчук,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Херсонський національний технічний університет, м. Херсон*

КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПОЗИЦІЙ УКРАЇНИ У МІЖНАРОДНОМУ РЕЙТИНГУ «ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ» ЗА КРИТЕРІЄМ «ОПОДАТКУВАННЯ»

*O. Sarapina,
Doctor of Economics, professor, manager of department of account and audit,
Kherson national technical university, Kherson
T. Pinchuk,
Ph.D., associate professor, associate professor of department of account and audit,
Kherson national technical university, Kherson*

CRITICAL ANALYSIS OF UKRAINE'S POSITIONS IN THE INTERNATIONAL RATING “DOING BUSINESS” BY THE CRITERION OF “PAYING TAXES”

У статті проведено аналіз методології міжнародного рейтингу «Ведення бізнесу» за критерієм «Оподаткування». Дослідження «Ведення бізнесу» аналізує податки та обов'язкові відрахування, які підприємство середніх розмірів має сплатити у відповідному році, а також адміністративний тягар, пов'язаний з оплатою податків і відрахувань, та процеси після подання звітності та сплати податків. Проведена критична оцінка показників, якими Україна представлена у рейтингу «Оподаткування». З урахуванням вивчення методики оцінювання обґрунтовані основні недоліки рейтингу «Ведення бізнесу» за критерієм оподаткування, які перешкоджають проведенню порівняльного аналізу зовнішніх умов господарювання підприємств та приводять до викривлення результатів аналізу. В свою чергу, викривлення результатів досліджень несе ризик прийняття помилкових управлінських рішень на рівні підприємства та регулятивних рішень на рівні держави.

The article demonstrates analysis of the methodology of the international rating “Doing Business” by the criterion of “Paying Taxes”. Doing Business records the taxes and mandatory contributions that a medium-size company must pay in a given year as well as the administrative burden of paying taxes and contributions and complying with postfiling procedures. Critical estimation of the indicators, which Ukraine is presented in the rating “Paying Taxes”, is given. Taking into account the study of the evaluation methodology, are substantiated the main shortcomings of the Doing Business rating on the tax criterion, which hinder the comparative analysis of the external conditions of management of enterprises and lead to a distortion of the results of the analysis. In turn, the distortion of research results carries the risk of making erroneous management decisions at the enterprise level and regulatory decisions at the state level.

Ключові слова: методологія, рейтинг «Ведення бізнесу», рейтинг «Оподаткування», податкова політика.

Keywords: methodology, the “Doing Business” rating, the “Paying Taxes” rating, tax policy.

Постановка проблеми. Щорічні звіти групи Світового банку «Ведення бізнесу» («Doing Business»), які формують рейтинг кожної конкретної країни за загальним показником легкості ведення бізнесу («Easy of doing business») на підставі ряду інших показників, в тому числі за критерієм «Оподаткування» («Paying taxes»), ілюструють позитивні тенденції щодо спрощення умов ведення бізнесу в Україні в цілому та, зокрема, вдосконалення вітчизняної податкової системи. Цікаво, що у 2010 та 2011 роках у цьому рейтингу із 183 країн Україна посіла 142 та 145 місця відповідно за загальним показником «Легкість ведення бізнесу» та 181 місце за критерієм «Оподаткування». За останні роки ситуація значно покращилася. За результатами 2016 року із 189 країн Україна посіла 83 місце за загальним показником легкості ведення бізнесу та 107 місце за показником сплати податків. Зараз, у 2017 році, із 190 країн ми займаємо 80 сходинку у рейтингу за показником «Легкість ведення бізнесу» та 84 – за критерієм «Оподаткування».

Нагадаємо, що рейтинг «Ведення бізнесу» – щорічне дослідження групи Світового банку, що оцінює сприятливість умов господарювання малих та середніх підприємств по всьому світу. Цьогорічний звіт «Ведення бізнесу – 2017» охоплює своїми дослідженнями 190 країн світу та оцінює нормативно-правові акти по одинадцяти сферах регулювання бізнесу протягом всього життєвого циклу підприємства від його реєстрації до ліквідації. Десять з цих сфер включені до загального показника «Легкість ведення бізнесу»: це реєстрація підприємства; реєстрація власності; отримання дозволів на будівництво; підключення до системи електропостачання; отримання кредитів; захист інвесторів; оподаткування; міжнародна торгівля; забезпечення виконання контрактів; вирішення неплатоспроможності (процедура банкрутства). «Ведення бізнесу – 2017» також оцінює особливості регулювання ринку праці, які не увійшли до рейтингу.

Рейтинг аналізує податки і обов'язкові відрахування, які підприємство середніх розмірів має сплатити у відповідному році, а також адміністративний тягар, пов'язаний зі сплатою податків і відрахувань, а також процеси після подачі звітності та сплати податків. У число розглянутих податків і відрахувань входять: податок на прибуток або на доходи підприємств, відрахування на соціальне забезпечення і податки на робочу силу, що сплачуються роботодавцем, податки на власність, податки на передачу власності, податок на дивіденди, податок на приріст капіталу, податок на фінансові операції, податки на збір відходів, податки на транспортні засоби та дорожні податки, а також будь-які інші малі податки чи збори.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні існує досить велика кількість публікацій щодо рейтингу «Ведення бізнесу», але лише окремі з цих публікацій стосуються більш глибокого дослідження податкової сфери регулювання бізнесу України. Це публікації Т. Чечетової-Терашвілі та Ю. Малишко [1], Н. Педченко та В. Стрільця [2], Шалімової Н. та Кузьменко Г. [3] та ін.

Формулювання цілей статті. У цьому дослідженні спробуємо оцінити, чи дійсно наведені в рейтингу «Ведення бізнесу» («Doing Business») за критерієм «Оподаткування» («Paying taxes») результати є свідченням реальних успіхів України у напрямку удосконалення податкової системи, а саме урегульованості податкового законодавства, простоти сплати податків, прозорості податкової інформації тощо, та визначимо напрями вдосконалення методики визначення окремих показників з метою усунення викривлення результатів аналізу та забезпечення співставності показників.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зацікавленість в дослідженні критерію «Оподаткування» виявляється не лише з боку науковців, а й бухгалтерської спільноти. Адже конкретні показники рейтингу теоретично мають відображати певний кінцевий результат виконаної бухгалтером роботи. Відповідно, бухгалтер зацікавлений у підвищенні ефективності своєї роботи, у сприянні покращенню цих показників, але на практиці співставити конкретні показники рейтингу з трудомісткістю ведення конкретної ділянки обліку та складання певного податкового звіту, та забезпечити зворотний зв'язок, не вбачається можливим.

Для того, щоб робити обґрунтовані висновки відносно показників України у рейтингу «Ведення бізнесу» за критерієм оподаткування, потрібно докладно вивчити методологію дослідження, яка була розроблена Симеоном Дяньковим та ін. (Djankov and others (2010)).[4] Взагалі, інформація, якою оперує рейтинг «Ведення бізнесу», має аналізуватися з урахуванням наступних особливостей:

1. Перша з особливостей рейтингу «Ведення бізнесу» – це великий часовий період між виміром параметрів і публікацією результатів. Звіт за t-й рік включає дані за червень t – 2 рік – травень t – 1 рік. [1] Наприклад, дані звіту «Ведення бізнесу – 2017» [7] є поточними станом на 01 червня 2016 р., про що зазначено в самому звіті. Тобто дані включають часовий проміжок з червня 2015 року по травень 2016 року. Отже, рейтинг значно запізнюється з реакцією на зміни бізнес-середовища в країні.

2. Наступна особливість пов'язана з тим, що у рейтингу аналізуються не всі умови ведення підприємницької діяльності, що мають значення для компаній та інвесторів, а також не всі фактори, що впливають на рівень конкурентоспроможності. У ньому, зокрема, не розглядаються питання безпеки, макроекономічна стабільність, корупція, ефективність існуючих інститутів, а також всі аспекти якості інфраструктури. Не досліджуються також і норми регулювання, пов'язані з іноземними інвестиціями.

3. Дослідження розглядає норми, практику та цілі регулювання не в будь-якому місті країни, а стосовно України – лише в столиці – місті Києві.

З метою забезпечення співставності показників рейтингу у різних країнах, методика розрахунків базується на окремих припущеннях щодо легкості ведення бізнесу в окремій компанії, податків та видатків, які вона сплачує у своїй діяльності:

1. У дослідженні «Ведення бізнесу» податки і відрахування, що сплачуються стандартною компанією, а також складність системи дотримання податкового законодавства в країні оцінюються за допомогою певного сценарію, заснованого на фінансовій звітності і припущеннях про проведені за рік операції. Цей сценарій використовує набір фінансових звітів і припущень про угоди, укладені протягом року. Крім того, збирається інформація про частоту подачі податкової звітності та виконання платежів, а також про час, який необхідний для дотримання податкового законодавства в країні, і часу, який необхідний для повернення ПДВ (в т.ч. час на подачу і обробку відповідної заяви) і для проходження перевірки з податку на прибуток.

1. Припущення щодо компанії. Компанія є товариством з обмеженою відповідальністю. Почала функціонувати 1 січня 2014 року і на цю дату придбала всі активи, відображені в балансі, а також найняла всіх працівників. Функціонує в місті, яке є найбільшим діловим центром країни. Належить 5 засновникам, всі з яких є резидентами країни і фізичними особами. На кінець 2014 року мала стартовий капітал в розмірі 102-кратного доходу на душу населення.

Здійснює загальну промислову або торговельну діяльність, а саме, виробляє керамічні горщики для квітів і реалізує їх в роздрібній торгівлі. Компанія не бере участі в міжнародній торгівлі (не займається імпортом та експортом), а також не займається товарами, на які поширюється особливий податковий режим, наприклад, алкогольними напоями або тютюновими виробами. На початок 2015 року володіє двома земельними ділянками, одним будинком, виробничим обладнанням, офісним обладнанням, комп'ютерами і одним вантажівкою. Також компанія орендує ще одну вантажівку. Не має прав на пільги для стимулювання інвестицій та будь-які привілеї, за винятком тих, які пов'язані з віком або розмірами компанії.

Має 60 співробітників: 4 менеджера, 8 асистентів і 48 робітників. Всі вони є громадянами країни, в якій працює компанія, а один з менеджерів також є співвласником компанії. В якості додаткових вигод компанія оплачує медичне страхування для своїх співробітників (не обов'язкове за законодавством). Крім того, в деяких країнах до нематеріальних вигод працівників відносяться витрати на ділові поїздки, які їм відшкодовуються, та представницькі витрати на клієнтів. У відповідних випадках вважається, що компанія сплачує податок на нематеріальні вигоди працівників, або сума вигод підлягає оподаткуванню як нематеріальний дохід працівника. У використовуваному сценарії не передбачені ніякі додаткові виплати на їжу, транспорт, освіту чи інші потреби. Таким чином, навіть в тих випадках, коли такі виплати є поширеними, вони не додаються до оподатковуваної заробітної плати і не віднімаються з неї для розрахунку податку на робочу силу або відповідних відрахувань.

Має річний оборот в розмірі 1050-кратного доходу на душу населення. Завершила перший рік роботи зі збитками. Має норму валової маржі (до вирахування податків) в розмірі 20 відсотків (тобто обсяг продажів становить 120 відсотків від собівартості реалізованої продукції). В кінці другого року розподіляє половину чистого прибутку у формі дивідендів власникам. На початку другого року отримує прибуток від продажу одного з належних їй земельних ділянок.

Розглядається через призму інших детальних припущень про витрати і операціях, які покликані додатково стандартизувати розглянутий випадок. Наприклад, власник, який одночасно є менеджером компанії, витрачає суму в розмірі 10% від доходу на душу населення на поїздки в інтересах компанії (20% цих витрат носять чисто особистий характер, 20% – представницькі витрати на клієнтів, і 60% – витрати на ділові поїздки). Всі показники фінансової звітності пропорційні доходу на душу населення в 2012 році (в усіх звітах до і включаючи звіт «Ведення бізнесу – 2013» всі фінансові показники компанії були пропорційні доходу на душу населення за 2005 рік).

2. Припущення про податки і відрахування. «Ведення бізнесу» враховує податки і відрахування, сплачені у другому році роботи компанії (тобто за 2015 календарний рік). Податок або відрахування розглядається як окремий платіж, якщо він має власну назву або стягується окремим відомством. Податки і відрахування, які мають одну і ту ж назву і стягуються одним і тим же відомством, але чії ставки відрізняються в залежності від компанії, вважаються одним і тим же податком або відрахуванням.

Кількість податкових платежів на рік розраховується шляхом множення кількості податків і відрахувань на частоту платежів (або утримання) кожного податку. Частота виплат включає в себе як авансові, так і регулярні платежі (або утримання).

3. Припущення про податкові виплати. Показник податкових виплат відображає загальну кількість сплачених податків і відрахувань, метод сплати, частоту сплати, частоту подачі звітності і кількість відомств, задіяних у процесі діяльності компанії на другий рік її функціонування. Цей показник включає в себе податки, утримувані компанією, такі як податок з продажів, ПДВ і зарплатні податки, що сплачуються за рахунок співробітників. Ці податки зазвичай стягуються підприємством зі споживачів або співробітників, і перераховуються в податкові органи. Хоча вони не впливають на звіт про прибутки і збитки компанії, такі податки збільшують адміністративний тягар, пов'язаний з дотриманням вимог податкової системи, і тому враховуються в показнику податкових виплат.

Кількість платежів враховує також електронну подачу звітності. У країнах, де допускається повна електронна подача декларацій та сплата певного податку, і цією можливістю користується більшість підприємств середніх розмірів, для цілей дослідження вважається, що такий податок сплачується один раз на рік, навіть якщо подача звітності та платежі здійснюються частіше. У разі платежів, здійснених через треті сторони (наприклад, податок на процентний дохід, що стягується фінансовими установами, або податок на паливо, що стягується компанією, що продає паливо), для цілей дослідження враховується тільки один платіж, навіть якщо фактично платежі здійснюються частіше.

У випадках, коли подача звітності та сплата двох або більше податків або відрахувань здійснюються спільно з використанням одного і того ж бланка, кожен з таких спільних платежів вважається однією виплатою. Наприклад, якщо подача звітності та платежі з відрахувань на обов'язкове медичне страхування і відрахувань на обов'язкове пенсійне забезпечення здійснюються одночасно, в кількість платежів буде включено тільки одне з цих відрахувань.

4. Припущення про витрачений час. Час враховується в годинах на рік. Цей показник відображає час, що витрачається на підготовку і подачу звітності, а також сплату з трьох основних видів податків і відрахувань: податку на доходи підприємств, податку на додану вартість та / або податку з продажів, а також податків на робочу силу, включаючи податки на заробітну плату і соціальні відрахування. Час на підготовку включає час на збір всієї інформації, необхідної для розрахунку належного до сплати податку, і розрахунку суми до сплати. Якщо в податкових цілях потрібно вести окремий облік або проводити окремі розрахунки, то пов'язаний з цим час також береться до уваги. Цей додатковий час враховується тільки в тому випадку, якщо звичайної бухгалтерської звітності

недостатньо для виконання вимог до податкового обліку. Час на подачу звітності включає час на заповнення всіх необхідних форм податкових декларацій та подачу відповідних звітів в податкове управління. Також враховується час, необхідний для здійснення платежу в режимі «онлайн» чи особисто. У країнах, де податки і відрахування сплачуються особисто, в розрахунок приймається час, витрачений на поїздку і очікування в черзі.

5. Розрахунок податкової ставки. Податкова ставка відображає розмір податків і обов'язкових відрахувань, що сплачуються за рахунок компанії на другому році діяльності, і виражається як частка від її комерційного прибутку. У доповіді «Ведення бізнесу – 2017» [7] представлені дані про податкову ставку за 2015 календарний рік. Загальна сума сплачених податків являє собою суму всіх різних податків і відрахувань, що підлягають сплаті з урахуванням дозволених пільг. Податки, утримувані з джерела (такі як прибутковий податок з фізичних осіб) або стягуються компанією і перераховуються в податкові органи (такі як ПДВ, податок з продажів або податок на товари і послуги), але які не сплачуються за рахунок самої компанії, не приймаються в розрахунок. Податки, що включаються до розрахунку податкової ставки, можна поділити на 5 категорій: податок на прибуток або доходи підприємств, відрахування на соціальне забезпечення і податки на робочу силу, що сплачуються роботодавцем (до яких відносяться всі обов'язкові відрахування, навіть якщо вони виплачуються приватній структурі, такий як приватний пенсійний фонд), податки на власність, податки з обороту та інші податки (такі як муніципальні збори, податки на транспортні засоби). Податки на паливо більше не включені в податкову ставку в зв'язку з труднощами розрахунку цих податків на постійній основі для всіх досліджуваних країн. У більшості випадків сума податку на паливо несуттєва. При цьому її підрахунок часто ускладнюється тим, що сума податку залежить від витрати палива. Проте податки на паливо продовжують враховуватися при визначенні кількості податкових платежів.

Показник податкової ставки створений для подання комплексної оцінки всіх витрат, які несе підприємство в зв'язку з оплатою всіх податків. Ця ставка відрізняється від встановленої законом податкової ставки, яка представляє собою просто коефіцієнт, застосовуваний до податкової бази. Розрахунок показника податкової ставки проводиться шляхом ділення суми податків, що фактично підлягають сплаті, на розмір комерційного прибутку умовної компанії.

Комерційний прибуток по суті являє собою чистий прибуток до сплати всіх податків. Вона відрізняється від традиційного прибутку до вирахування податків, що подається у фінансовій звітності. При розрахунку прибутку до оподаткування багато податків, що сплачуються компанією, підлягають відрахуванню. При розрахунку комерційного прибутку ці податки не віднімаються. Таким чином, комерційний прибуток дає чітке уявлення про фактичний прибуток підприємства до вирахування будь-яких податків, що сплачуються ним протягом фінансового року.

Комерційний прибуток розраховується як обсяг продажів мінус собівартість реалізованої продукції мінус валова заробітна плата мінус адміністративні витрати мінус інші витрати мінус резерви плюс виручка від продажу капітального майна (в результаті продажу земельної ділянки), мінус процентні витрати плюс процентні доходи і мінус комерційна амортизація. Комерційна амортизація розраховується лінійним методом з використанням таких ставок: 0% для землі, 5% для будівлі, 10% для машин і устаткування, 33% для комп'ютерів, 20% для офісного обладнання, 20% для вантажівки і 10% для витрат на розвиток підприємства. Комерційний прибуток становить 59,4-кратний розмір доходу на душу населення.

6. Індекс процедур після подачі звітності та сплати податків

Індекс процедур після подачі звітності та сплати податків заснований на чотирьох компонентах: часу на дотримання вимог для повернення ПДВ або податку з продажів, часу на отримання повернення ПДВ або податку з продажів, часу на дотримання вимог перевірки з податку на прибуток, і часу для проходження перевірки з податку на прибуток. Якщо в країні застосовні обидва види податків – ПДВ (або податку з продажів) і податок на прибуток – то індекс процедур після подачі звітності та сплати податків розраховується як середнє арифметичне балів віддаленості від передового рубежу по кожному з чотирьох компонентів. Якщо ж в країні застосовується тільки один вид податків – ПДВ (або податок з продажів) або податок на прибуток – то індекс процедур після подачі звітності та сплати податків розраховується як середнє арифметичне балів тільки за двома компонентами, що належать до відповідного податку. Якщо не застосовується ні ПДВ (або податок з продажів), ні податок на прибуток, то індекс не включається в рейтинг легкості сплати податків.

Показники засновані на розширених припущеннях дослідження.

6.1. Припущення про процес повернення ПДВ. У червні 2015 року, компанія здійснює велику покупку капітальних засобів: додаткове обладнання для виготовлення горщиків. Вартість обладнання становить 65-кратний розмір дохід на душу населення. Продажі рівномірно між 12 місяцями (тобто, щомісячні продажі складають 1,050-кратний розмір дохід на душу населення, поділений на 12). Собівартість проданих товарів також рівномірно розподілена протягом року (тобто, щомісячна собівартість проданих товарів становить 875-кратний розмір доходу на душу населення, поділений на 12).

Продавець обладнання зареєстрований як платник ПДВ або загального податку з продажів. Перевищення вхідного ПДВ, яке відбулося в червні, буде повністю компенсовано через чотири послідовних місяці, якщо для закупівель, продажів і купленого устаткування застосовується єдина ставка ПДВ або податку з продажів, а також податковим звітним періодом є календарний місяць.

6.2. Припущення про процес проходження перевірки з податку на прибуток. Помилка в розрахунку зобов'язань з податку на прибуток (наприклад, використання неправильних ставок податкової амортизації, або завищення витрат) привела до неправильного заповнення податкової декларації та, відповідно, до недоплати з податку на прибуток.

Компанія виявила випадкове заниження зобов'язання і добровільно повідомила податковий орган про помилку в декларації з податку на прибуток. Розмір недоплати становить 5% від зобов'язання з податку на прибуток. Компанія подає виправлену інформацію після закінчення терміну, встановленого для подання річної декларації з податку на прибуток, однак протягом періоду для визначення / підтвердження податкового зобов'язання податковими органами.

6.3. Час на дотримання вимог для повернення ПДВ. Час враховується в годинах. Даний показник складається з двох частин:

– Процес подачі заяви на повернення ПДВ або податку з продажів. Даний час включає: час, що витрачається компанією на збір інформації про ПДВ з внутрішніх джерел, в т. ч. час, необхідний для будь-якого додаткового аналізу бухгалтерської інформації і розрахунку суми ПДВ до повернення; час, що витрачається компанією на підготовку заяви на повернення ПДВ; час, що витрачається компанією на підготовку будь-яких додаткових документів, необхідних для обґрунтування заяви на повернення ПДВ; час, необхідний на обговорення з представниками податкового органу (якщо така зустріч потрібна); а також час, необхідний для виконання будь-яких інших обов'язкових дій або завдань, пов'язаних з поверненням ПДВ або податку з продажів. Вхідний ПДВ перевищив вихідний ПДВ в червні 2015 року.

– Процес податкової перевірки, якщо умовний сценарій ймовірно спричинить за собою податкову перевірку. Даний час включає: час, що витрачається компанією на збір інформації та підготовку будь-якої документації (наприклад, квитанцій, фінансових звітів, підтвердження проведеної оплати) відповідно до запиту від податкового інспектора (аудитора); час, необхідний на надання документів, вистребуваних інспектором.

6.4. Час на отримання повернення ПДВ. Час враховується в тижнях. Даний показник вимірює загальний час очікування з моменту подачі заяви на повернення ПДВ або податку з продажів до моменту отримання грошових коштів. Якщо розглянутий сценарій швидше за все спричинить за собою податкову перевірку, то час взаємодії компанії з податковим інспектором з моменту початку перевірки і до тих пір, поки ніяких подальших взаємодій між компанією і інспектором більше не буде потрібно, включається в даний показник. Також показник враховує час очікування фінального рішення податкового інспектора за результатами проведеної перевірки (тепер враховується з моменту, коли компанія надала всі необхідні запитані документи і подальшої взаємодії з податковим інспектором не потрібно).

6.5. Час на дотримання вимог перевірки з податку на прибуток. Час враховується в годинах. Даний показник складається з двох частин:

– Процес повідомлення податкових органів про помилку, виправлення податкової декларації та здійснення додаткових податкових платежів. Даний час включає: час, що витрачається компанією на збір інформації про ПДВ з внутрішніх джерел і підготовку документів, необхідних для повідомлення податкового органу; час, що витрачається компанією на подачу документів; а також час на вчинення додаткових податкових платежів.

– Процес податкової перевірки, якщо умовний сценарій ймовірно спричинить за собою податкову перевірку. Даний час включає: час, що витрачається компанією на збір інформації та підготовку будь-якої документації (наприклад, квитанцій, фінансових звітів, підтвердження проведеної оплати) відповідно до запиту від податкового інспектора (аудитора); час, необхідний на надання документів, вистребуваних інспектором.

6.6. Час для проходження перевірки з податку на прибуток. Час враховується в тижнях. Даний показник вимірює час взаємодії компанії з податковим інспектором з моменту початку перевірки і до тих пір, поки ніяких подальших взаємодій між компанією і інспектором більше не буде потрібно. Також показник враховує час очікування фінального рішення податкового інспектора за результатами проведеної перевірки (тепер враховується з моменту, коли компанія надала всі необхідні запитані документи і подальшої взаємодії з податковим інспектором не потрібно).

Отже, ознайомлення з методологією формування критерію «Оподаткування» дозволяє зробити висновок, що їх частина має умовний, суб'єктивний характер:

1. Методологією рейтингу передбачено для розрахунку деяких параметрів проведення опитування провідних спеціалістів у досліджуваній сфері діяльності. Так, зокрема, оцінюються часові рамки. На сайті проекту [5] ми маємо можливість ознайомитися з формою анкети-опитувальника, яка пропонується для заповнення експертам з оподаткування у кожній конкретній країні. У випадках, коли різні джерела вказують різні часові рамки, використовується середній показник. Це призводить до суб’єктивності результатів рейтингу. Поділяємо думку Чечетової-Терашвілі та Ю. Малишко [1], що у цьому разі більш доцільно було б проведення розрахунку мінімальних витрат часу на проведення певної процедури згідно з нормами законодавства.

2. Розрахунок деяких показників викликає низку питань. Згідно з методологією, у країнах, де є можливість подавати податкову звітність в електронному вигляді і цим користуються більшість середніх підприємств, вважається, що податок сплачується один раз на рік, навіть якщо виплати носять частіший характер.

В Україні упродовж 2005–2009 рр. кількість платежів становила 147, протягом 2010–2011 рр. зменшилася до 135, 2012–2013 рр. скоротилася майже у 5 разів – до 28 платежів, і вже 2014 р. – лише 5 платежів. У зв’язку з цим досягнення щодо скорочення кількості платежів виглядає дещо сумнівним. Адже, при поданні електронної звітності суб’єкт господарювання також витрачає час на її заповнення, цей показник включає в себе лише податки, утримувані компанією, такі як податок з продажів, ПДВ і зарплатні податки, що сплачуються за рахунок співробітників. Відповідно, інші податки в показнику не враховані.

Тому при застосуванні вказаного порядку визначення показника не відображається реальна кількість платежів на рік та реальні витрати часу на адміністрування податків, що призводить до штучного завищення рейтингу країни.

3. Показник витраченого часу відображає час, що витрачається на підготовку і подачу звітності, а також сплату з трьох основних видів податків і відрахувань: податку на доходи підприємств, податку на додану вартість та / або податку з продажів, а також податків на робочу силу, включаючи податки на заробітну плату і соціальні відрахування. Відповідно, зниження показника у звіті «Оподаткування – 2016» [9] (тобто за 2014 рік) до 350 годин з 657 годин у 2010-2011 роках також не дає інформації про реальну витрату часу на облік, складання звітів та сплату усіх інших податків.

Крім того, звіт «Оподаткування – 2017» [10], згідно якому рейтинг України піднявся зі 107 на 84 сходинку, враховує вплив нового показника «Індекс процедур після подачі звітності та сплати податків». Але для порівняння цей звіт також містить позицію України, розраховану за правилами попереднього року. Так от, якби не вплив Індексу процедур після подачі звітності та сплати податків, рейтинг України б погіршився зі 107 до 111 сходинки), адже ускладнення порядку адміністрування ПДВ викликало збільшення загального показника витраченого на податки часу з 350 до 356 годин.

Ще одне спостереження, яке стосується податку на прибуток в Україні. За умовами припущення щодо компанії, вона має річний оборот в розмірі 1050-кратного доходу на душу населення. А відповідно даних Світового банку щодо доходу на душу населення за 2016 рік у сумі 2185,73 дол., оборот компанії складе більше 2,295 млн. дол., що значно перевищує 20 млн. грн. Це для реального, а не умовного підприємства означає обов’язковий розрахунок Податкових різниць, передбачених статтями 138 – 141, а також окремими положеннями розділів I, II і Перехідними положеннями Податкового кодексу України [6]. Тобто на практиці відхилення реальних даних від даних експертів щодо необхідного часу на податковий облік податку на прибуток збільшилася б ще більшою мірою.

Висновки. Безперечно, завдяки Податковій реформі 2015 року, Україні останніми роками вдалося значно покращити свої позиції у міжнародному рейтингу «Ведення бізнесу» за критерієм «Оподаткування». За результатами доповіді «Ведення бізнесу – 2017» групи Світового банку, із 190 країн Україна займає 80 сходинку у рейтингу за показником «Легкість ведення бізнесу» та 84 – за показником «Оподаткування».

Разом з тим, вивчення методики складання рейтингу відкриває її певну недосконалість, викликану цілим рядом обмежень та припущень.

Так до недосконалих моментів можна віднести наступні:

– великий проміжок часу між випуском звіту рейтингу та досліджуваним в рейтингу періодом;

– рейтинг «Ведення бізнесу» вимірює незначну частину факторів зовнішнього ділового середовища підприємства і не відображає загальний стан бізнес-середовища в країні;

– висока суб’єктивність результатів рейтингу через необхідність застосування в розрахунках певних сценаріїв відносно підприємства, його операцій та нарахованих податків;

– викривлення результатів рейтингу за показниками «кількість платежів» та «час на розрахунок та сплату податків» по критерію «оподаткування».

Вказані недоліки перешкоджають проведенню порівняльного аналізу зовнішніх умов господарювання підприємств та приводять до викривлення результатів аналізу. В свою чергу, викривлення результатів досліджень несе ризик прийняття помилкових управлінських рішень на рівні підприємства та регулятивних рішень на рівні держави.

Список літератури.

1. Чечетова-Терашвілі Т. М. Аналіз недоліків методології міжнародного рейтингу «Doing business» / Т. М. Чечетова-Терашвілі, Ю. М. Малишко // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 38-44. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_3_7 (http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_3_7).

2. Педченко Н. С. Імплементация зарубіжного досвіду реалізації податкової політики в Україні / Н. С. Педченко, В. Ю. Стрілець // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2015. – № 1(1). – С. 179-187. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2015_1\(1\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2015_1(1)_27) ([http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2015_1\(1\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2015_1(1)_27)).

3. Шалімова Н. С. Розвиток підприємництва в Україні та вплив системи оподаткування на позицію України в міжнародних рейтингах / Н. С. Шалімова, Г. І. Кузьменко // Стратегія розвитку України. – 2017. – № 1. – С. 145-151. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sru_2017_1_31 (http://nbuv.gov.ua/UJRN/sru_2017_1_31).

4. Djankov, Simeon, Tim Ganser, Caralee McLiesh, Rita Ramalho, and Andrei Shleifer. 2010. «The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship.» American Economic Journal: Macroeconomics, 2(3): 31-64.

5. Налогообложение [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://russian.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes> (<http://russian.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>).

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>).

7. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017> (<http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>).

8. Paying Taxes 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes> (<http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes>).

9. Paying Taxes 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes> (<http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes>).

10. Paying Taxes 2017: The Global Picture [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes> (<http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes>).

References.

1. Chechetova-Terashvili, T. M. and Malysenko, Yu. M. (2014) "Analysis of the shortcomings of the methodology of the international rating "Doing business"", *Problemy ekonomiky*, vol. 3, pp. 38-44, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_3_7.

2. Pedchenko, N. S. and Strilets, V. Yu. (2015), "Implementation of Foreign Experience in Implementing Tax Policy in Ukraine", *Naukovyi visnyk Poltavskoho universytetu ekonomiky i torhivli. Seriya: Ekonomichni nauky*, vol. 1(1), pp. 179-187, [Online], available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2015_1\(1\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2015_1(1)_27).

3. Shalimova, N. S. and Kuzmenko, H. I. (2017), "Development of entrepreneurship in Ukraine and the impact of the taxation system on the position of Ukraine in international ratings", *Stratehiia rozvytku Ukrainy*, vol. 1, pp. 145-151, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sru_2017_1_31.

4. Djankov, Simeon, Tim Ganser, Caralee McLiesh, Rita Ramalho, and Andrei Shleifer. 2010. «The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship.» American Economic Journal: Macroeconomics, 2(3): 31-64.

5. Taxation, [Online], available at: <http://russian.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>

6. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI, [Online], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

7. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All, [Online], available at: <http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>
8. Paying Taxes 2015, [Online], available at: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes>
9. Paying Taxes 2016, [Online], available at: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes>
10. Paying Taxes 2017: The Global Picture, [Online], available at: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes>

Стаття надійшла до редакції 19.08.2017 р.