

ПРИНЦИПОВІ ОЗНАКИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЯК СУБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

ЖУЖА Марина Костянтинівна - Національний університет Державної податкової служби України

УДК 336.02

В статті на основі обобщення теоретических підходів определены основные отличия категорий “малое предпринимательство” и “малый бизнес”, которые являются схожими, но не тождественными; предложены их авторские трактовки. По результатам сравнения основных критерияльных подходов, которые используются для установления принадлежности субъекта хозяйствования к малому предпринимательству, обоснована система количественных и качественных признаков, принципиально важных с точки зрения налогообложения. Доказано, что их уникальное соединение позволяет выявить предпринимательскую составляющую субъектов малого бизнеса для целей государственного регуляторного влияния.

Ключові слова: малий бізнес, мале підприємництво, оподаткування, суб'єкт малого підприємництва, інноваційність, ризикованість, схильність до експериментів, адаптація до змін, нова вартість, масштаб підприємницької діяльності

Постановка проблеми

Особливе місце у складній системі підприємницької діяльності посідає малий бізнес, рівень активності якого істотно впливає на зайнятість, величину та сталість фіскальної бази, освоєння інноваційно-інвестиційного потенціалу, здійснення реструктуризації економіки в цілому та окремих галузей, формування прозорого конкурентного середовища, яке посилює економічну мотивацію суб'єктів підприємницької діяльності щодо вдосконалення якості про-

дукції, робіт, послуг та стримує економічно необґрунтоване підвищення цін.

На сьогоднішній день розвиток малого підприємництва в Україні стикається із масою проблем, пов'язаних із недоліками системи державного регулювання, серед яких особливо виділяється надмірний податковий тиск. Попри значні зусилля щодо законодавчого удосконалення регуляторного середовища, згідно з рейтингом Світового Банку “Doing Business” рівень податкового тиску в Україні у 2014 р. становив 52,9% і залишався не тільки значно вищим, ніж у середньому по країнах Європи (34,9%), але й одним із найвищих у пострадянських країнах [19]. Однак, проблема полягає не стільки у спрощенні режиму оподаткування та зниженні податкового навантаження для малого бізнесу, скільки у виділенні в його складі сукупності суб'єктів, котрі виступають рушійною силою економічного розвитку країни, та застосуванні відповідного податкового інструментарію з метою досягнення ними певних показників діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Хоча теоретико-методологічний базис податкового регулювання в Україні почав формуватися понад два десятиліття назад у працях таких відомих учених, як В.Л. Андрущенко [2], З.С. Варналій [14], О.М. Воронкова [7], П.В. Мельник [14], А.М. Новицький [1] та ін., однак проблема дослі-

дження сутності, складових, дії та впливу механізму податкового регулювання розвитку малого підприємництва як складової системи державних фінансів залишається відкритою. Про це свідчать висновки з публікацій П.М. Боровика [3], А.І. Бутенка [4], Т.А. Коляди [11] М.О. Слатвінської [17] та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми

Створення ефективних концептуальних засад фінансово-економічного механізму сприяння розвитку малого підприємництва потребує вирішення щонайменше трьох проблем: за якими критеріями виокремлювати суб'єкти малого бізнесу для здійснення щодо них податкового впливу; які кількісні та якісні показники повинні бути доведені до цих суб'єктів в якості орієнтирів цілепокладання у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі; які інструменти податкового характеру доцільно застосовувати при виконанні державою регулюючих функцій. У зв'язку з цим виникають питання: по-перше, чи є поняття “малий бізнес” та “мале підприємництво” еквівалентними; по-друге, які саме аспекти малого підприємництва як специфічного виду економічної діяльності є принциповими з точки зору державної регуляторної політики, зокрема щодо цілей, інструментарію та практики податкової політики.

Мета статті

Метою даної статті є виділення й обґрунтування принципово важливих ознак малого підприємництва як суб'єкта оподаткування.

Виклад основного матеріалу

Протягом десятиліть у науковій літературі навколо визначення понять “мале підприємство”, “малий бізнес”, “мале підприємництво” точаться гострі дискусії, проте єдиного підходу до розуміння концептуальних засад зазначених термінів досі не сформовано. Звернення до словниково-довідкової літератури дозволяє з упевненістю стверджувати, що у співвідношенні “малий

бізнес – мале підприємництво”, перша категорія є значно ширшою. Наприклад, у Великому тлумачному словнику української мови під терміном “бізнес” розуміється “економічна, комерційна, біржова або підприємницька діяльність, спрямована на отримання прибутку”, а “малий бізнес” трактується як похідна від нього категорія, котра означає економічну діяльність, що дає прибуток на малих і середніх підприємствах [6, с. 80]. Натомість, підприємництво трактується як “самостійна ініціативна, систематична, на власний ризик діяльність по виробництву продукції, виконанню робіт, наданню послуг та заняття торгівлею з метою отримання прибутку” [6, с. 962].

Втім, аналіз розглянутих джерел не дозволяє зробити однозначні висновки стосовно відмінностей категорій “малий бізнес” і “мале підприємництво”, котрі мають принциповий характер з точки зору регуляторної політики, оскільки визначають групи суб'єктів бізнесу, щодо яких здійснюються програми та заходи підтримки розвитку. Для їх ідентифікації необхідно визначити суть, функції та ознаки (критерії), які виокремлюють суб'єкти малого підприємництва серед інших учасників економічних відносин.

Насамперед, потребує уточнення поняття “малого підприємства”, яке із часом еволюціонувало у термін “суб'єкт малого підприємництва”. Визначення сутності даного поняття відштовхується від об'єктивної природи господарюючої (економічної) одиниці, яка здійснює підприємницьку діяльність та ознак (критеріїв), що відображають її характер і результати.

В Україні у відповідності до ч.3 ст. 55 Господарського кодексу суб'єкт господарювання залежно від чисельності працюючих та валового доходу може бути віднесений до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва. Суб'єктами малого підприємництва є: фізичні особи-підприємці, а також юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, середня чисельність працівників за звітний період (календарний рік) у яких не перевищує 50 осіб, а річний дохід

від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн. євро (за середньорічним курсом Національного банку України) [9]. Таким чином, належність конкретного суб'єкта до тієї чи іншої категорії малого підприємництва встановлюється методом розрахунку показників середньої чисельності працівників та суми річного доходу. Дані показники, вочевидь, є критеріями віднесення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності до малого бізнесу, однак їх не можна вважати вичерпними з позицій податкового регулювання.

Звернення до зарубіжної практики показує, що кількісні критерії віднесення економічних суб'єктів до малих підприємств суттєвим чином відрізняються одне від одного. Проте серед цього різноманіття можна виділити кілька найбільш типових і розповсюджених. Наприклад, за визначенням, запропонованим Європейською Комісією: "мале...підприємство – це суб'єкт економічної діяльності будь-якої організаційно-правової форми, партнерство або інше об'єднання (господарюючих суб'єктів – *прим. авт.*), що здійснює виробничу або інші види економічної діяльності на постійних засадах" [18]. Подібне, загальне визначення уточнюється за критеріями, майже аналогічними вітчизняним: чисельністю працюючих та річним обсягом реалізації продукції господарюючого суб'єкта. Крім того, одночасно застосовується альтернативна (на вибір суб'єкта) ознака річної вартості активів (капіталу).

Зауважимо, що в Україні, як і в деяких інших країнах колишнього СРСР (наприклад, Білорусі та Казахстані), до суб'єктів малого підприємництва застосовуються "жорсткіші" кількісні критерії, ніж у розвинутих ринкових економіках (країни ОЕСР), де вони стосуються, переважним чином, чисельності працюючих, оскільки галузеві чи то фінансові характеристики суб'єктів малого підприємництва вважаються похідними від їхніх соціальних функцій (створення нових робочих місць, забезпечення зайнятості тощо), а у певних випадках визначаються органами місцевого самоврядування.

Незважаючи на зручність і простоту кількісних критеріїв, у економічній науці, при переході від розгляду конкретних (суб'єктних) до загальних (об'єктно-суб'єктних, таких, які може бути віднесено до певних груп суб'єктів або їхньої сукупності) економічних відносин, або явища малого підприємництва загалом, виникає необхідність розгляду якісних критеріїв (ознак). Якісні критерії надають додаткові можливості для аналізу, оскільки враховують широкий спектр специфічних соціально-економічних характеристик, притаманних саме малому підприємству [13, с.21] та дозволяють відрізнити його від малого бізнесу в цілому.

У межах основних підходів до визначення змісту підприємництва можна виділити базові ознаки, якими наділяється така діяльність: ризикованості; невизначеності; інноваційності; арбітражу; творчості. Окремі із них, передусім ризикованість та інноваційність, знайшли відображення у трактуваннях малого підприємництва, запропонованих вітчизняними науковцями (З.С. Варналієм [5]; В.А. Кредісовим [12]; Т.А. Говорушко та О.І. Тимченко [8, с.12] та ін.), і використовуються ними для протиставлення категорії "малий бізнес".

На переконання автора, використання ознак інноваційності чи ризикованості в якості центральних не дозволяє у повній мірі розкрити специфіку малого підприємства відносно інших видів господарювання. Адже фактор невизначеності та ризикованості є провідним і в діяльності страхових компаній, інвестиційних фондів, кредитних спілок, банківських установ, фондових бірж тощо. Що стосується інноваційності, то цілком слушним є зауваження, що "вся діяльність ринку пов'язана з постійним оновленням..., а для більшості підприємств інновації сьогодні стають і умовою виживання на ринку" [10, с.32]. Однак, складно заперечувати, що ознака інноваційності у певному сенсі вступає у протиріччя з цілями підприємницької діяльності, прописаними вище (одержання максимального підприємницького доходу, досягнення комерційного успіху), оскільки "процес створення інновації ще не означає

втілення чи матеріалізацію (а значить, і комерціалізацію – прим. авт.) інноваційної дії у новий продукт, метод чи засіб” [10, с. 40].

Більш повно розкрити сутність малого підприємництва можна шляхом проведення його порівняння з малим бізнесом за рядом критеріїв, у тому числі: ресурсне забезпечення, рівень ризику, ставлення до персоналу, сприйняття змін, здатність до інновацій, схильність до експериментів та основна мета діяльності (табл. 2).

Окремо слід пояснити відмінність за критерієм “основна мета”. На відміну від малого бізнесу, головною метою якого є максимізація прибутку (мається на увазі бухгалтерський прибуток як різниця між доходами і витратами, а не прибуток як вид доходу від підприємницьких здібностей), метою малого підприємництва

є створення нової вартості шляхом: розширення номенклатури товарів та послуг; заміни застарілих продуктів або процесів; виходу на нові ринки чи збільшення частки існуючих; поліпшення якості товарів чи послуг; скорочення часу виходу інновації на ринок; підвищення гнучкості при виробництві продуктів; збільшення потужності для виробництва продуктів; зменшення питомих витрат праці, матеріалів, енергії; зниження негативного впливу на довкілля; поліпшення якості здоров'я і рівня безпеки та ін.

Тобто мета малого підприємництва відображає його роль у інтегральній системі відносин між усіма економічними суб'єктами (державою, бізнесом, домогосподарствами) у процесі створення, розподілу, перерозподілу та використання еконо-

Таблиця 2 – Сутнісні відмінності між категоріями “малий бізнес” та “мале підприємництво”*

Критерій порівняння	Малий бізнес	Мале підприємництво
Ресурсне забезпечення	Наявне та добре освоєне	Доступність ресурсів залежить від використання новітніх чи нетрадиційних ідей та рішень
Рівень ризику	Низький. Ризик сприймається як чинник порушення стабільності	Високий. Ризик сприймається як невід'ємна складова успіху
Ставлення до персоналу	Споживче ставлення до найманих працівників як фактору зростання продуктивності	Працівники підприємства є носіями інноваційної ідеї, генерування яких залежить від здатності підприємця стимулювати співробітників до нових розробок
Сприйняття змін	Ухилення від змін, прагнення мінімізувати вплив чинника непередбачуваності навіть ціною втрати частини доходу	Сприйняття змін як джерела нових можливостей та прагнення якомога швидше обернути їх на користь справи
Здатність до інновацій	Орієнтація на старі й добре відомі продукти, котрі забезпечують стабільні, позитивні, фінансові результати	Постійне прагнення перевершити всі попередні продукти створенням інноваційних аналогів з кращими споживчими властивостями
Схильність до експериментів	Перевага віддається традиційним способам ведення справ	Застосування нестандартних підходів та рішень на всіх етапах діяльності, починаючи від генерування ідеї продукту, до його реалізації кінцевому споживачу
Основна мета	Отримання максимального прибутку як різниці між доходами і витратами	Створення нової вартості

*складено автором

мічних ресурсів задля отримання сприятливого результату, яким виступає не тільки прибуток, а й позитивні економічні та соціальні ефекти і наслідки (для держави та суспільства загалом).

Наведений підхід відкриває розширені можливості для побудови класифікацій теоретичного характеру, зокрема, щодо системи управління, продуктивності та мотивації праці, маркетингу тощо. Проте головний недолік, що обмежує його застосування у практиці державного регулювання малого підприємництва, обумовлюється інформаційною асиметрією: регулятор не має прямого доступу до інформації щодо внутрішніх, якісних характеристик суб'єкта малого підприємництва, збір інформації внаслідок її різноманітності та розпорошеності є тривалим, витратним процесом, а в узагальненому вигляді її практична цінність залишається досить обмеженою, оскільки, з точки зору регулятора, якісні критерії зберігають суб'єктивний характер [19].

Як альтернативний варіант вирішення цієї проблеми можна використати комбінацію кількісно-якісних критеріїв, наприклад: 1) частка на ринку (відносно незначна); 2) власність та управління (керівництво здійснюється особисто власником, співвласниками); 3) незалежність (не є підрозділом середнього чи великого підприємства) [16]; 4) наявність документально затвердженої системи стимулювання інноваційної творчості співробітників; 5) частка витрат на інновації у витратах підприємства; 6) частка капітальних інвестицій у нематеріальні активи у загальній сумі капітальних інвестицій; 7) частка реалізованої продукції, яка була новою для ринку тощо. При цьому кількісні ознаки є первинними щодо якісних, оскільки дозволяють ідентифікувати конкретний суб'єкт малого підприємництва у складі сукупності інших суб'єктів бізнесу (середнього та великого), тоді як унікальне поєднання якісних ознак дозволяє вирізнити його підприємницьку

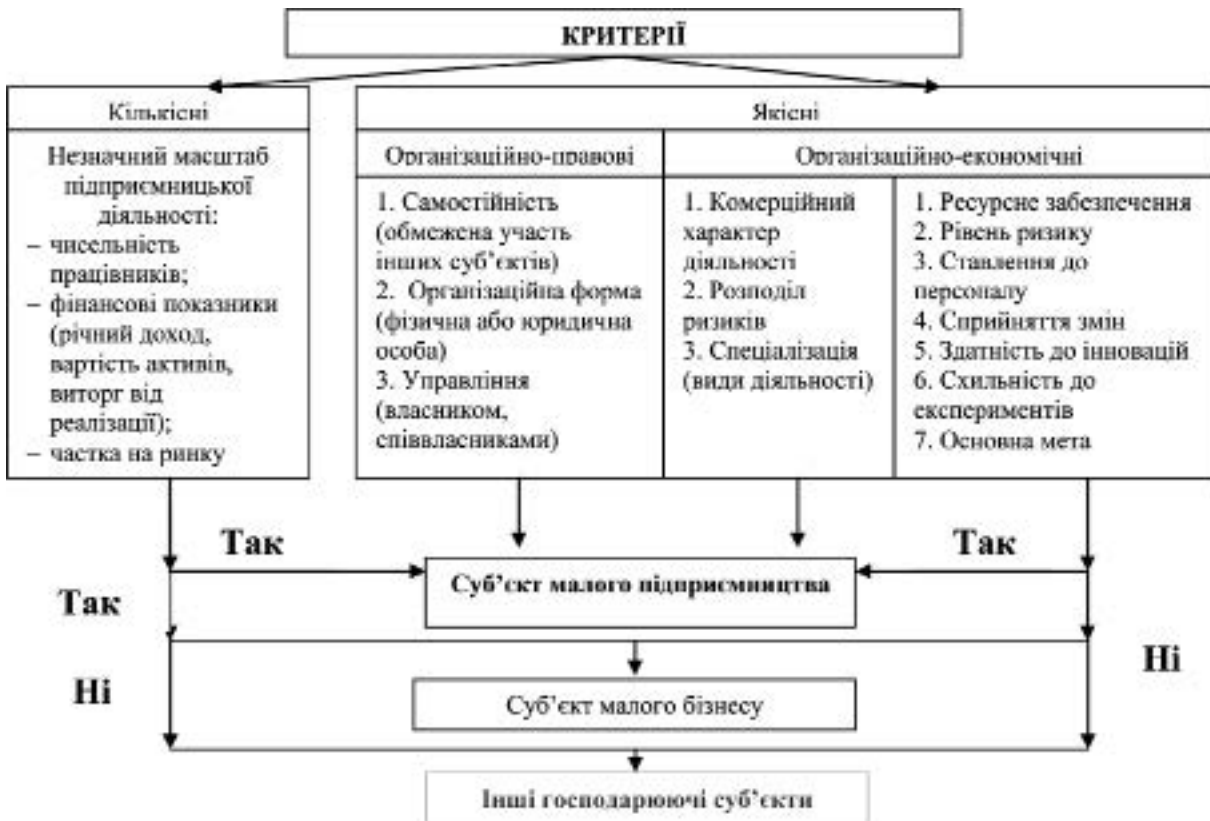


Рис.1. Визначення суб'єкта малого підприємництва за кількісними та якісними ознаками*

*Розроблено автором

складову серед решти суб'єктів малого бізнесу.

Виходячи із викладеного, можна вказати принципову кількісну ознаку малого підприємництва, а саме – незначний масштаб підприємницької діяльності, яка включає показники чисельності працюючих, фінансові показники та частку на ринку. Саме цей критерій дає підставу розглядати сутність малого підприємництва не як “зменшений” варіант великої компанії, а як особливий, самостійний тип економічної діяльності (рис. 1).

Систематизація решти критеріїв надає можливість визначити характерні особливості суб'єктів малого підприємництва та дозволяє зробити наступні теоретико-методологічні узагальнення.

Малий бізнес – це організований різновид будь-якої економічної активності у невеликих масштабах, що набув специфічної організаційно-правової та організаційно-економічної форми, основною метою якого є отримання прибутку.

Мале підприємництво є конкретним утіленням діяльності суб'єктів малого бізнесу, які функціонують за рахунок специфічного ресурсного забезпечення, в тому числі новаторської складової трудових ресурсів, на засадах інноваційності, підвищеного ризику, схильності до експериментів в умовах постійної адаптації до змін, з метою створення нової вартості. Саме до суб'єктів малого підприємництва, як до носіїв таких властивостей, застосовуються конкретні заходи регуляторного характеру з боку держави, й саме на основі оцінки показників діяльності як конкретних суб'єктів, так і агрегованих, що підпадають під дане визначення, здійснюється оцінювання стану та динаміки розвитку малого підприємництва.

Висновки і пропозиції

З метою встановлення приналежності суб'єкта господарювання до малого підприємництва застосовуються різноманітні критеріальні підходи із застосуванням комбінацій кількісних та якісних ознак. Центральне місце у системі критеріїв посідають кількісні, пов'язані з масштабом підприєм-

ницької діяльності: частка на ринку, доходи, вартість активів (капіталу), чисельність працюючих тощо, оскільки вони дозволяють ідентифікувати конкретний суб'єкт малого підприємництва у складі сукупності інших суб'єктів бізнесу (середнього та великого). У свою чергу, унікальне поєднання якісних ознак (організаційно-правових та організаційно-економічних) дозволяє вирізнити його підприємницьку складову серед решти суб'єктів малого бізнесу для цілей оподаткування.

Література

1. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування: монографія / за ред. А.М. Новицького, Л.Л. Тарангул, В.В. Лисенка, К.І. Швабія. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 556 с.
2. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В.Л. Андрущенко; Т.В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.
3. Боровик П.М. Недоліки сучасного порядку справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва/ П.М. Боровик, В.І. Гайдай, Є.В. Подолян // Інноваційна економіка. – 2013. – №1. – С. 224-227 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2013_1/224.pdf
4. Бутенко А.И. Государственная поддержка предпринимательского сектора Украины: опыт и проблемы / А.И. Бутенко, И.Н. Сараева // Экономика Украины. – 2012. – № 5. – С. 41-51.
5. Варналій З.С. Мале підприємництво: основи теорії і практики / З.С. Варналій. – К.: Знання, 2008. – 302 с.
6. Великий тлумачний словник української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с.
7. Воронкова О.М. Податковий менеджмент в Україні: особливості, проблеми, перспективи: монографія / О.М. Воронкова. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2012. – 396 с.
8. Говорушко Т.А. Малий бізнес: навч. посіб. / Т.А. Говорушко, О.І. Тимченко. –

АНОТАЦІЯ

У статті на основі узагальнення теоретичних підходів визначено основні відмінності категорій “мале підприємництво” та “малий бізнес”, які є спорідненими, однак не тотожними; запропоновано їх авторське тлумачення. За результатами порівняння основних критеріальних підходів, що використовуються для встановлення приналежності суб'єкта господарювання до малого підприємництва, обґрунтовано систему кількісних та якісних ознак, принципово важливих з позиції оподаткування. Доведено, що їх унікальне поєднання дозволяє вирізнити підприємницьку складову суб'єктів малого бізнесу для цілей державного регуляторного впливу.

SUMMARY

Due to the synthesis of theoretical approaches, the article considered key differences in categories “small business” and “small entrepreneurship” that are related, but not identical; their authors understanding is proposed. According to the results of the comparison of major criterion approaches used to establish a business entity belonging to small businesses, the system of quantitative and qualitative criteria fundamentally important from the standpoint of taxation is ground. Proved that their unique combination allows revealing an entrepreneurial component of small business for the purposes of the government's regulatory impact point.

К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 200 с.

9. Господарський кодекс України: Закон, Кодекс від України 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/436-15>

10. Зянько В.В. Інноваційне підприємництво: сутність, механізми і форми розвитку. Монографія / В.В. Зянько. – Вінниця: УНІВЕРСУМ – Вінниця, 2008. – 397 с.

11. Коляда Т.А. Тенденції податкового регулювання малого підприємництва в умовах посткризового періоду розвитку України / Т.А. Коляда // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка / Економіка, № 139, 2012. – С.42-45.

12. Кредісов В.А. Організаційно-економічні форми підприємництва та проблеми його розвитку [Електронний ресурс] / В.А. Кредісов // Менеджмент. – 2008. №10. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2008_10/kredisov.htm

13. Парсяк В.Н. Малий бізнес: сутність, стан, засоби підтримки стабільності / В.Н. Парсяк, М.Б. Журавльова; Укр. держ. мор. техн. ун-т ім. Макарова. – Миколаїв, 2001. – 164 с.

14. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

15. Профіль України за рейтингом Doing Business [Електронний ресурс]. – <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>

16. Пудсакуліч В.Ю. Методи ідентифікації малих підприємств / В.Ю. Пудсакуліч // Сучасний соціокультурний простір: зб. наук. праць VII Всеукраїнської науково-практичної конференції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/pudsakulich-vyu-metodi-identifikatsiyi-malih-pidpriemstv/>

17. Слатвінська М.О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М.О. Слатвінська. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с.

18. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises (Text with EEA relevance) (notified under document number C(2003) 1422) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2003.124.01.0036.01.ENG

19. Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise Compliance Subgroup. – Centre For Tax Policy and Administration OECD, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/58/38/46274793.pdf>