

В. Ю. Стрілець,
к. е. н., доцент кафедри фінансів та банківської справи,
Полтавський університет економіки і торгівлі
ORCID ID: 0000-0001-9729-9210

DOI: 10.32702/2306-6814.2019.10.44

ОБГРУНТУВАННЯ РЕПРЕЗЕНТАТИВНОЇ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ ОЦІНЮВАННЯ ВПЛИВУ ОПОДАТКУВАННЯ НА РОЗВИТОК СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

V. Strilets,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Finance
and Banking of Poltava University of Economics and Trade, Ukraine

SUBSTANTIATION OF A REPRESENTATIVE SYSTEM OF INDICATORS FOR ASSESSING THE IMPACT OF TAXATION ON THE DEVELOPMENT OF SMALL BUSINESS ENTITIES

У статті досліджено сутність поняття "податкове навантаження" та визначено можливості його тлумачення з кількісної та якісної сторони. Розглянуто методичні підходи різних авторів до оцінки податкового навантаження. Акцентовано на необхідності розробки методології оцінки впливу оподаткування на розвиток малого бізнесу України, що дозволить провести компаративний аналіз основних показників із показниками, що використовуються у країнах ЄС. Розглянуто систему показників, що використовуються Європейською комісією для оцінки обсягів витрат суб'єктів малого бізнесу на дотримання податкових вимог. Запропоновано репрезентативну систему показників визначення податкового навантаження на малий бізнес. Доповнено існуючі показники оцінки коефіцієнтом сприяння малому бізнесу, що характеризує рівень віддачі державної допомоги на обсяг отриманих від єдиного податку коштів до бюджету.

In the context of ensuring the development of small business, the issue of regulating the taxation system is important in order to establish equality of fiscal and stimulating functions of taxes in the field of small business development. The purpose of the article is to study and systematize existing methodological approaches to assessing the impact of taxation on small business development. The article examines the essence of the concept of "tax burden" and identifies the possibilities for its interpretation from the quantitative (as the amount paid by the subjects of taxes and charges to the budget) and qualitative (as the process of influence of the state tax interference in the activities of business entities on their socio-economic development) sides. The methodical approaches of different authors to the estimation of the tax burden are considered. The need to develop a methodology for assessing the impact of taxation on the development of small businesses in Ukraine, which will allow comparative analysis of key indicators with indicators used in EU countries are emphasised. The system of indicators used by the European Commission for estimating volumes of expenses of small business entities for compliance with tax requirements is considered: the ratio of tax burden to the turnover of the enterprise; the ratio of the amount of paid indirect taxes to the turnover of the enterprise; the share of tax revenues paid by small business entities in the total amount of tax revenues; the rate of payment of direct taxes to gross profit. A representative system of indicators for determining the tax burden on small businesses is proposed. The existing indicators of estimation of the coefficient of assistance to small business, which characterizes the level of return on state aid to the amount received from a single tax to the budget, is supplemented. It is recommended, along with a representative system of indicators, to use integral indicators of the

impact of taxation on small business development. It is noted that at the national level, the bases for interpretation and application of EU tax legislation to reduce costs and time and overcome the disproportionate burden on small business entities should be considered and adapted in practice.

Ключові слова: розвиток малого бізнесу, оподаткування малого бізнесу, методологія оцінки оподаткування, репрезентативна система показників, витрати на виконання податкових вимог.

Key words: small business development, taxation of small business, methodology for assessing taxation, representative system of indicators, costs for tax compliance.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У контексті забезпечення розвитку малого бізнесу важливим є питання врегулювання системи оподаткування з метою встановлення рівноправності фіскальної та стимулюючої функції податків у сфері розвитку малого бізнесу. Враховуючи на особливу роль спрощеної системи оподаткування у діяльності малого підприємництва, актуалізується питання оцінки податкового навантаження на СМП у контексті розробки рекомендацій щодо пом'якшення національних податкових вимог у сфері малого бізнесу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Наразі є достатньо наукової літератури, у якій містяться пропозиції до оцінки податкового тягаря на сферу малого бізнесу. Так, Михальчинець Г.Т. стверджує, що основним фінансовим інструментом, що регулює взаємовідносини малого бізнесу з державою, залишається його оподаткування [5, с. 74]. Остапенко Н., визначаючи зв'язок непрямой фінансово-кредитної підтримки та пільгового оподаткування, доводить необхідність обґрунтування критеріїв оцінки впливу пільгового оподаткування на розвиток малого підприємництва та визначення необхідного рівня співвідношення прямих і непрямих заходів фінансової підтримки малого підприємництва [1, с.

317]. погоджуємося із твердженням Новосельської Л.І., що податкова система України характеризується неадекватністю з надмірним податковим навантаженням, що призводить до збитковості або тінізації діяльності підприємств [7, с. 239]. При цьому Левін В.І. доречно аргументує, що на сьогодні в оподаткуванні малого бізнесу переважає фіскальна складова, що пов'язано з дефіцитом державних фінансів, що в свою чергу призводить до статичності у розвитку сегмента малого та середнього бізнесу [6, с. 134]. Схожим є погляд Новік О.І., який зазначає, що нині акцент у податковій політиці робиться на фіскальній функції, а її регулююча та стимулююча функції мінімізовані, тому проблема оптимізації податкової політики лишається однією з найактуальніших у процесі становлення ринкових відносин і забезпечення економічного зростання України [9, с. 757].

Сталим у наукових колах є твердження, що суб'єкти малого підприємництва (далі СМП) несуть вищі затрати, пов'язані із податковими зобов'язаннями, аніж великі підприємства. Проте кількісне підтвердження таких висновків, обґрунтовані методологічні основи розрахунку податкового навантаження на мале підприємство та його впливу на розвиток сфери малого бізнесу потребує дослідження та подальшого удосконалення.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження та систематизація існуючих методологічних підходів оцінювання впливу оподаткування на розвиток малого бізнесу.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідження процесу впливу оподаткування на розвиток малого бізнесу передбачає визначення рівня податкового навантаження. В цілому існує два підходи до тлумачення такої категорії:

- 1) із кількісної сторони — як обсяг сплачених суб'єктами податків та зборів до бюджету;
- 2) з якісної сторони-як процес впливу податкового втручання держави у діяльність суб'єктів підприємництва на їх соціально-економічний розвиток (табл. 1).

Наразі існує багато методик, що дозволяють оцінити систему оподаткування малого бізнесу (табл. 2).

Як зазначає Ткаченко В.В., різноманітність методик полягає у трактуванні таких ключових моментів, як кількість податків, які включаються в розрахунок податкового навантаження, і загальний інтегральний показник, з яким порівнюється сума податків [2, с. 215]. Група

Таблиця 1. Підходи до тлумачення сутності поняття "податкове навантаження"

Джерело	Тлумачення поняття
З кількісної сторони	
Новік В.І.	Сукупність обчислених у грошовому виразі всіх податків і зборів, обов'язок сплати яких покладено чинним законодавством на платника податків у зв'язку з вчиненням ним конкретних фінансово-господарських операцій, що утворюють загальну суму коштів, що підлягають вилученню до державного бюджету протягом податкового періоду [9, с. 761]
Буцька О.Ю.	Відношення податків, що сплачуються підприємством, до умовного прибутку [10, с. 26]
Ткаченко В.В.	Відношення абсолютної величини податкових надходжень до новоствореної вартості [2, с. 220]
Фрадинський О.А.	Фінансовий індикатор, що характеризує обсяги податкових вилучень [11, с. 79]
З якісної сторони	
Корнус В., Квасов В., Пономарьов О.	Міра впливу податкових платежів на фінансове становище підприємства [8]
Новосельська Л.І.	Характеризує вплив податкової системи на господарську діяльність і фінансовий стан підприємства [4, с. 240]
Соколовська А.М.	Ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих її платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання [12]

Таблиця 2. Методичні підходи різних авторів до оцінки податкового навантаження

Автор	Показники	Формули розрахунку
Ткаченко В.В.	$Пн = \frac{B - Bв - Пч}{B - Bв} \times 100\%$ $Пн = \frac{B - Bв - Пч}{Пч} \times 100\%$	В – виручка від реалізації (собівартість + прибуток); Bв – витрати на виробництво реалізованої продукції (без урахування податків; матеріальні витрати + ЗП + амортизація + нарахування на ЗП); Пч – фактичний прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства із урахуванням податків, які сплачуються за рахунок нього.
Буцька О.Ю.	$Пн = \frac{П}{УП} \times 100\%$	П—обсяг сплачений податків; УП—умовний прибуток (розрахунковий показник, що характеризує величину прибутку, яку отримало б підприємство в умовах відсутності податкових платежів)
Соколовська	$ПН - MB + AB + (ФOP + ЄCB) + ПДВ + ПнП,$	ПН – податкове навантаження; MB – матеріальні витрати; AB – амортизаційні відрахування; ФOP – фонд оплати праці; ЄCB – єдиний соціальний внесок, що сплачує підприємство
Новосельська	$Пн_{непр} = \frac{ПП_{непр}}{Д} \times 100\%$ $Пн_{прям} = \frac{ПП_{прям}}{B} \times 100\%$	ПН непр – податкове навантаження через непрямі податки ПН Прям – податкове навантаження через прямі податки; B – витрати підприємства
О. А. Фрадинський	$ЧПТ_i = \sum ОП_i - \sum СБ_i$ $КЕ = \frac{\sum СБ_i}{\sum ОП_i} \times 100\%$	де ЧПТ – чиста величина податкового тягаря; СБ – вартісна отриманих суспільних благ; i – рік. де КЕ – коефіцієнт ефективності.

науковців акцентують увагу на визначенні обсягу податкового навантаження за допомогою репрезентативної системи показників [2; 7; 11]. За твердженням авторів використання системи показників сприяє досягненню найбільшої точності розрахунків при оцінці податкового тягаря підприємства, оскільки результати найбільш повно описують поточну або ретроспективну податкову ситуацію [2, с. 216]. Такий підхід сприяє оцінці податкового навантаження за різними критеріями, однак тлумачення результатів є часозатратним процесом.

Важливим наразі є завдання скласти таку систему показників, що дозволила б оцінити взаємозв'язок розвитку малого підприємництва та рівня їх оподаткування. Так, Остапенко Н. пропонує ввести критерії, що, на її погляд, дозволять оцінити вплив податкової підтримки на розвиток СМП: параметри зміни рівня податкових надходжень до бюджетів від діяльності суб'єктів малого підприємництва, а також зміни обсягів реалізованої продукції, частки певного сектору у ВВП і ВРП країни [с. 318].

Оскільки в країнах ЄС розвиток малого підприємництва є одним з першочергових пріоритетів зростання економіки, то це впливає на ґрунтовність та особливу увагу щодо системи оподаткування бізнесу, а також методології оцінки їх ефективності. Так, у Рекомендаціях Європейської комісії щодо оподаткування малих та середніх підприємств (94/390/ЄС) визначено ряд заходів мінімізації податкових витрат для суб'єктів малого бізнесу. Акцентовано увагу на тому, що у разі, коли існуюча структура ставок податків викривляє конкуренцію між підприємствами в залежності від їх організаційно-правової форми на шкоду одноособовим володінням та партнерствам, то бажано проводити роботи у напрямку досягнення більшого рівня податкового нейтралітету [3].

Європейською комісією запропоновано систему показників, що дозволяють оцінити обсяги витрат СМП на дотримання податкових вимог [4]. Серед ключових показників запропоновано розраховувати: показник

Таблиця 3. Визначення оцінки впливу оподаткування на розвиток малого бізнесу на основі репрезентативної системи показників

Показник	Формула	Складники
Коефіцієнт сприяння малому підприємству (X1)	$X1 = \frac{\sum ДП}{\sum СП} \times 100\%$	СП—обсяг сплаченого до бюджетів єдиного податку; ДП—обсяг отриманої із державного та місцевих бюджетів фінансової допомоги СМП
Частка підприємств, зростанню яких перешкоджає високе податкове адміністрування та високий рівень податків (X2)	$X2 = \frac{СМПпер}{\sum СМП} \times 100\%$	СМПпер—кількість підприємств, на розвиток яких має негативний вплив податкове адміністрування
Час, витрачений на сплату податків (X3)	$X3 = T_{dec} + T_{pay}$	Tdec—час, витрачений на оформлення та подачу податкової звітності; Tpay—час, витрачений на сплату податків
Частка податкового навантаження СМП у ВВП країни (X4)	$X4 = \frac{Пн}{\sum ВВП} \times 100\%$	Пн—обсяг сплачених СМП податків та зборів; ВВП—обсяг валового внутрішнього продукту
Частка надходжень від єдиного податку у загальному обсязі доходів бюджету (X5)	$X5 = \frac{ЕП}{\sum ДБ} \times 100\%$	ЕП—обсяг доходів Державного та місцевих бюджетів
Частка обсягу реалізованої продукції СМП у загальному обсязі (X6)	$X6 = \frac{Q_{СМП}}{\sum Q} \times 100\%$	Q _{СМП} —обсяг продукції, реалізованої суб'єктами малого підприємства; Q—обсяг реалізованої продукції малими, середніми та великими підприємствами України
Частка доданої вартості суб'єктів малого та мікропідприємства у загальній доданій вартості за витратами виробництва суб'єктів господарювання (X8)	$X8 = \frac{ДВ_{СМП}}{ДВ} \times 100\%$	ДВ _{СМП} —додана вартість, сформована суб'єктами малого та мікропідприємства; ДВ—додана вартість, сформована суб'єктами підприємства країни
Показник відношення податкового навантаження до обороту підприємства (X9)	$X9 = \frac{Пн}{Q_{СМП}} \times 100\%$	Пн—податкове навантаження на суб'єкти малого бізнесу; Q _{СМП} —обсяг продукції, реалізованої суб'єктами малого підприємства;
Показник відношення обсягу сплачених непрямих податків до обороту підприємства (X10)	$X10 = \frac{Пн_{непр}}{Q_{СМП}} \times 100\%$	Пн _{непр} —податкове навантаження через непрямі податки
Питома вага сплачених СМП податкових надходжень у загальному обсязі податкових надходжень бюджетів (X11)	$X11 = \frac{Пн_{СМП}}{\sum Пн} \times 100\%$	Пн _{СМП} —податкове навантаження на суб'єкти малого бізнесу; ΣДБ—загальний обсяг податкових надходжень бюджетів
Коефіцієнт сплати прямих податків до валового прибутку (X12)	$X12 = \frac{Пн_{прям}}{ВП_{СМП}} \times 100\%$	Пн _{прям} —податкове навантаження через прямі податки

відношення податкового навантаження до обороту підприємства; показник відношення обсягу сплачених непрямих податків до обороту підприємства; питому вагу сплачених СМП податкових надходжень у загальному обсязі податкових надходжень бюджетів; коефіцієнт сплати прямих податків до валового прибутку.

Враховуючи євроінтеграційні інтереси держави та необхідність їх збалансування з інтересами малого бізнесу, вважаємо за доцільне розробити таку методологію оцінки впливу оподаткування на розвиток малого бізнесу України, що дозволить провести компаративний аналіз основних показників із показниками, що вико-

ристовуються у країнах ЄС. Вважаємо, що така методологія має враховувати як репрезентативну систему показників податкового навантаження (табл. 3), так і застосування інтегральних показників для можливості порівняння тенденцій у динаміці, відхилення від оптимальних значень, рівень збалансованості інтересів. Тому до основних показників, що дозволяють оцінки вплив оподаткування на розвиток малого бізнесу слід віднести: частку підприємств, зростанню яких перешкоджає високе податкове адміністрування та високий рівень податків; час, витрачений на сплату податків; частка податкового навантаження СМП у ВВП країни; частку над-

ходжень від єдиного податку у загальному обсязі доходів бюджету; частку обсягу реалізованої продукції СМП у загальному обсязі; зайнятість населення у сфері малого бізнесу; частку доданої вартості суб'єктів малого та мікропідприємництва у загальній доданій вартості за витратами виробництва суб'єктів господарювання. Вважаємо за необхідне існуючі показники доповнити коефіцієнтом сприяння малому бізнесу, що характеризує рівень віддачі державної допомоги на обсяг отриманих від єдиного податку коштів до бюджету.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ЦЬОМУ НАПРЯМІ

Враховуючи необхідність впровадження змін у систему оподаткування малого бізнесу України та розвинені методи та підходи до оподаткування малого підприємництва в країнах ЄС, що постійно коригується відповідно до результатів глибокого та якісного аналізу податкового навантаження, доцільним є приведення у відповідність української методології оцінки податкового навантаження до європейської практики. Такий захід дозволить зменшити складність у дотриманні різних податкових режимів, а також полегшити доступ до спрощених режимів, спеціально спрямованих на цей сектор. Тому подальшими напрямками досліджень є визначення можливості узгодження з критеріями, сформульованими у країнах ЄС. На національному рівні мають бути розглянуті та адаптовані у практику основи тлумачення та застосування податкового законодавства ЄС для зменшення витрат та часу, подолання непропорційності навантаження на СМП.

Література:

1. Остапенко Н. Методика оцінки впливу державної фінансової підтримки на розвиток малого підприємництва. Економічний аналіз. 2012. № 10. С. 31—321.
2. Ткаченко В.В. Аналіз методик оцінки податкового навантаження підприємств. Бізнес Інформ. 2012. № 10. С. 215—220.
3. Рекомендація Комісії 94/390/ЄС "Стосовно оподаткування малих та середніх підприємств" № 994_970 від 25 травня 1994 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_970?lang=en (дата звернення: 04.01.2019)
4. European Commission. Study on tax compliance costs for SMEs: Final Report. 2018. URL: <https://publications.europa.eu> (дата звернення: 04.01.2019)
5. Михальчинець Г.Т. Оподаткування малого бізнесу як напрям розвитку підприємництва в Україні. "Молодий вчений". 2014. № 11 (14). С. 79—84.
6. Левін В.І. Удосконалення оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні в контексті євроінтеграційних процесів. Наукові праці Науково-дослідного фінансового інституту. 2014. № 4 (69). С. 134—140.
7. Новосельська Л.І. Методи оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства. Національного лісотехнічного університету України. 2013. № 23.10. С. 239—245.
8. Корнус В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств / В. Корнус, В. Квасов, О. Понома-

рьов // Економіст. — 2007. — № 10 — С. 17—19.

9. Новік О.І. Тлумачення поняття "податкове навантаження" у вітчизняній та зарубіжній літературі. Глобальні та національні проблеми економік. 2015. № 6. С. 155. 756—762.

10. Буцька О.Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз / О.Ю. Буцька // Агросвіт. — 2013. — № 24. — С. 25—27.

11. Фрадинський О.А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення Вісник Хмельницького національного університету. 2010. № 1. Т. 1. С. 79—82.

12. Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А.М. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 4—12.

References:

1. Ostapenko, N. (2012), "Methodology of response of the state financial system to the development of entrepreneurship", *Ekonomichniy analiz*, vol. 10, pp. 317—321.
2. Tkachenko, V.V. (2012), "Analysis of methods for assessing the tax burden of enterprises", *Biznes-inform*, vol. 10, pp. 215—220.
3. Commission Recommendation 94/390 / EC "One hundred tax and small and medium enterprises tax associations" No. 994_970 of 25 May 1994, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_970?lang=en (Accessed 4 January 2019).
4. European Commission. "Study on compliance costs for SMEs: Final Report, available at: <https://publications.europa.eu> (Accessed 4 January 2019).
5. Mikhalcynets, G.T. (2014), "Optimization of small business as a direction of entrepreneurship development in Ukraine", *Young Scientist*, vol. 11 (14), pp. 79—84.
6. Levin, V.I. (2014), "Improving the taxation of small and medium-sized businesses in Ukraine in the context of European integration processes", *Naukovi pratsi Naukovodoslidnoho finansovoho instytutu*, vol. 4 (69), pp. 134—140.
7. Novoselskaya, L.I. (2013), "Methods of estimating the level of tax burden on enterprises", *Natsionalnoho lisotekhnichnoho universytetu Ukrainy*, vol. 23.10, pp. 239—245.
8. Kornus, V. Kvasov, V. Ponomariov, O. (2007), "Estimation of tax burden at enterprise level", *Economist*, vol. 10, pp. 17—19.
9. Novik, O.I. (2015), "Explanation of the concept of "additional tasks" in domestic and foreign literature", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomik*, vol. 6, pp. 756—762.
10. Butska, O.Yu. (2013), "Methodology of the word tax burden: comparative analysis", *Ahrosvit*, vol. 24, pp. 25—27.
11. Fradinsky, O.A. (2010), "The concept of additional load and lifting to its definition", *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, vol. 1, pp. 79—82.
12. Sokolovskaya, A. M. (2006), "Theoretical principles of determining the tax burden and the level of taxation of the economy", *Ekonomika Ukrainy*. vol. 7, pp. 4—12.

Стаття надійшла до редакції 13.05.2019 р.