

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

Гавриленко Наталія Вікторівна

УДК 334.72:336.22

**ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ МАЛОГО ТА
СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

ДИСЕРТАЦІЯ

**на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Науковий керівник:
кандидат економічних наук, доцент
О. Ю. Дубовик

Одеса – 2013

Зміст

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦТВА У МАЛОМУ ТА СЕРЕДНЬОМУ БІЗНЕСІ	
1.1. Соціально-економічна сутність підприємництва	14
1.2. Системи оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу	35
1.3. Податкові стимули в системі оподаткування	54
Висновки до розділу 1	77
РОЗДІЛ 2. ОЦІНЮВАННЯ РОЗВИТКУ ТА ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ	
2.1. Методичні підходи до оцінювання рівня розвитку малого та середнього бізнесу	80
2.2. Оцінювання податкового потенціалу малого та середнього бізнесу	101
2.3. Вплив податкових стимулів на підприємницьку активність малих і середніх підприємств	125
Висновки до розділу 2	146
РОЗДІЛ 3. ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ	
3.1. Методичні підходи щодо податкового стимулювання малого і середнього бізнесу	151
3.2. Податкове стимулювання виробничих малих підприємств	170
3.3. Організаційно-інформаційне забезпечення податкового стимулювання розвитку малих і середніх підприємств	183
Висновки до розділу 3	204
ВИСНОВКИ	208
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	211
ДОДАТКИ	239

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АРК – Автономна Республіка Крим

ВВП – валовий внутрішній продукт

ВРУ – Верховна рада України

ГКУ – Господарський кодекс України

ЄС – Європейський Союз

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ЗСО – загальна система оподаткування

ІТ-технології – інформаційні технології

МСБ – малий та середній бізнес

МП – мале підприємство

НДДКР – науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи

ОЕСР – Організація Економічного Співробітництва і Розвитку

ПКУ – Податковий кодекс України

ПДК – податковий дослідницький кредит

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

СМСП – суб'єкти малого та середнього підприємництва

ССО – спрощена система оподаткування

СП – середнє підприємство

СПД – суб'єкт підприємницької діяльності

СМП – суб'єкт малого підприємництва

СПТ – сукупний податковий тягар

ФСП - фіксований сільськогосподарський податок

ФП – фіксований податок

ЄП – єдиний податок

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Підприємництво є суттєвим внутрішнім джерелом розвитку національної економіки. Малий та середній бізнес, який функціонує разом із великими підприємствами і наділений рядом специфічних характеристик, має особливе значення, оскільки багато в чому визначає рівень розвитку окремого регіону і добробуту суспільства в цілому. Сприяння розвитку малих і середніх підприємств традиційно є найважливішим елементом економічної політики держав у рішенні довгострокових соціально-економічних завдань.

Специфіка малого та середнього підприємництва обумовлює його роль в економіці: розвиток конкуренції, вирішення проблеми зайнятості населення, сприяння економічному зростанню і розвитку економіки, надання гнучкості економічній системі і так далі. Внесок малого та середнього підприємництва в економіку розвинених країн досить істотний: їх частка у ВВП Франції та Італії становить близько 60 %, Японії — близько 55 %, США, Німеччини і Великобританії — близько 52%; частка працівників, зайнятих на малих та середніх підприємствах у цих країнах, становить близько половини зайнятих в економіці, а у деяких країнах вона значно вища (наприклад, в Японії — 78 %, в Італії — 73 %, у США — 54 %) [1, с. 43].

В Україні до 2008 року окремий статистичний облік середніх підприємств не здійснювався, а законодавчо було визначене лише поняття малого підприємства. Це унеможливило отримання статистичних даних щодо кількості середніх підприємств в Україні. Станом на 1 січня 2011 року в Україні діє понад 1,1 млн малих підприємств, що становить близько чверті від загальної кількості зареєстрованих підприємств. Окрім малих підприємств — юридичних осіб в Україні зареєстровані 3,6 млн індивідуальних підприємців. Частка малих підприємств у ВВП країни за різними даними становить до 10 % .

Порівняння стану розвитку малих і середніх підприємств в Україні з економічно розвинутими країнами свідчить про наявність розриву в рівні їх розвитку.

Відповідно до Державної стратегії регіонального розвитку України до 2015 року [2] передбачається, що реалізація комплексу заходів у сфері розвитку малого підприємництва сприятиме досягненню до 2020 року певних показників: частка малого бізнесу у ВВП — 30 %, частка зайнятого населення у малому бізнесі — 30 %, частка малого бізнесу в загальній кількості діючих суб'єктів підприємництва — 80 %.

Український і зарубіжний досвід підтримки малих і середніх підприємств свідчить про необхідність реалізації комплексної державної політики, що включатиме заходи правової, економічної, інформаційної та іншої підтримки.

Значна увага приділяється податковому стимулюванню розвитку малого та середнього бізнесу. Разом з тим питання про можливість використання податків у якості інструменту стимулювання підприємницької активності є дискусійним. У кейнсіанській економічній теорії податки розглядаються як регулятор економічних процесів, що дозволяє вилучати зайві грошові заощадження за допомогою прогресивного оподаткування, діючи, таким чином, у якості «вбудованих механізмів гнучкості». Проте окремі науковці, починаючи з прибічників теорії пропозиції, наділяють податкові інструменти певною стимулюючою дією. Недавні емпіричні дослідження, проведені за кордоном, підтверджують наявність стимулюючого ефекту податкової політики як на індивідуальні мотиви до початку здійснення підприємницької діяльності, так і на вже діючих підприємців [3].

Необхідність підвищення стимулюючої дії податків була відмічена і серед пріоритетів розвитку України на довгострокову перспективу. Так, згідно з Концепцією довгострокового соціально-економічного розвитку України, посилення стимулюючого впливу податкової системи на розвиток економіки при одночасному стійкому виконанні фіскальної функції є одним із пріоритетних напрямів економічної політики на найближчі роки, а конкурентоспроможність системи оподаткування у порівнянні з іноземними

юрисдикціями є одним із ключових принципів побудови конкурентоздатного міжнародного фінансового центру.

В економічній науці є досить велика кількість досліджень, присвячених питанням підприємницької діяльності, особливостям діяльності малих і середніх підприємств, методам стимулювання їх активності. Питання здійснення підприємницької діяльності розглядали як зарубіжні економісти (Ф Найт, Ж. Б. Сей, Л. Мізес, Ф. Хайєк, Й. Шумпетер, В. Зомбарт, П. Друкер, А. Сміт, Ш. Бодо, А. Маршалл, Д. Кейнс та ін.), так і багато хто з вітчизняних авторів (Л. К. Безчасний, З. С. Варналій, В. М. Гесць, Н. Д. Кондратьєв, В. П. Мельник, С.Ф. Покропивний, М. І. Туган-Барановський, та ін.). Серед сучасних російських науковців, які досліджують питання підприємницької діяльності в системі чинників соціально-економічного розвитку економіки, а також питання державного регулювання підприємництва, необхідно виділити роботи А. В. Бусигіна, С. Ю. Глазьева, Р. М. Гусейнова, І. В. Князевої, Г. П. Літвінцевої, А. Є. Міллера, І. О. Сімагіної, С. М. Чіріхіна, Є. Г. Ясіна та ін.

Певні розробки та теоретичні напрацювання з підтримки малих і середніх підприємств знайшли відображення у роботах Д. Беннока, П. Берне, Д. Дьюхерста, Т. О. Алімової, О. В. Віленського, С. М. Вороніна, В. В. Генералова, О. П. Горбунової, Б. М. Ічітовкіна, О. О. Крупаніна, М. Г. Лапусти, В. О. Рубе, В. В. Томілова, О. Ю. Чепуренка, наукових співробітників Національного інституту системних досліджень проблем підприємництва, Ресурсного центру малого підприємництва та ін. Значний внесок у розвиток теорії оподаткування і, зокрема, податкового стимулювання внесли: А. В. Бризгалін, О. А. Ісаєв, І. М. Кулішер, І. Х. Озеров, В. П. Твердохлібов, В. М. Пушкарьова, Л. П. Павлова, В. Г. Пансков, Д. Г. Черник, С. Д. Шаталов, Т. Ф. Юткіна та ін. Питання оцінки умов оподаткування, а також впливу податкового навантаження на підприємницьку активність досліджували: Ю. Б. Іванов, Є. В. Балацький, В. О. Білостоцька, О. Л. Єськов, І. О. Луніна, В. І. Острівський, А. М. Соколовська, Н. Б. Фролова, В. Г. Пансков, та ін.

Дослідженню проблем оподаткування, використання податкових інструментів приділили значну увагу такі українські науковці, як О. Ю. Дубовик, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, Т. В. Меркулова, О. В. Кравченко, С. В. Онишко, О. П. Чернявський, А. П. Чередниченко та ін.

Незважаючи на наявність досить значної кількості робіт з проблем стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу, зокрема податкового, не приділено достатньої уваги окремим аспектам податкового стимулювання активності малих і середніх підприємств в Україні з урахуванням трансформаційних умов функціонування. Зокрема, не повною мірою досліджені чинники, які впливають на формування податкового потенціалу малих і середніх підприємств. У наявних наукових розробках недостатньо опрацьовані питання оцінки податкового стимулювання ведення підприємницької діяльності, не приділено уваги формуванню ефективного організаційно-інформаційного забезпечення податкового стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу. Недостатність практично орієнтованих розробок у сфері податкового стимулювання малого та середнього бізнесу призводить до прийняття необґрунтованих управлінських рішень щодо стримування розвитку малого та середнього бізнесу і, як наслідок, зменшення ефективності функціонування цього сектору економіки. Вищевикладене зумовило вибір теми дослідження, її мету, задачі, об'єкт та предмет.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота пов'язана з виконанням плану науково-дослідних робіт Одеського національного економічного університету та є складовою бюджетної теми кафедри фінансів ОНЕУ «Бюджетна система України: аналіз стану і основні напрямки (№ держреєстрації 0107U011415) (довідка № 01-17/2185 від 14.12.2012 р.), госпрозрахункових тем кафедри фінансів: «Фінансові ресурси Причорномор'я України та удосконалення механізму їх використання в забезпеченні розвитку малих та середніх підприємств» (довідка № 2/07 від 02.07.2012 р.); «Напрями реформування економіки півдня України» (довідка № 1/28 від 04.09.2012 р.). До звітів за цими темами увійшли дослідження автора

щодо моніторингу рівнів розвитку малого та середнього підприємництва у Причорноморському регіоні України, впливу податкового клімату на підприємницьку активність у даному регіоні. Здійснено оцінку фінансового потенціалу малого та середнього бізнесу, проаналізовано використання фінансових ресурсів обумовленими суб'єктами.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є узагальнення та розвиток теоретико-методичних засад і розробка практичних рекомендацій з податкового стимулювання малого та середнього бізнесу в Україні.

Для досягнення мети визначено такі задачі:

- визначити генезис та соціально-економічну сутність підприємництва і малого та середнього бізнесу;
- проаналізувати особливості оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу;
- узагальнити теоретичні засади застосування податкових стимулів у системі оподаткування, систематизувати критерії розмежування малого та середнього бізнесу;
- здійснити оцінку стану розвитку малого та середнього бізнесу в Україні, запропонувати методичні підходи щодо його комплексної оцінки в розрізі регіонів;
- виявити й обґрунтувати систему якісних і кількісних критеріїв оцінювання податкового навантаження малого та середнього бізнесу та їх податкового потенціалу;
- здійснити класифікацію стимулів, що впливають на розвиток малого та середнього бізнесу, з'ясувати їх вплив на розвиток малого та середнього бізнесу і держави;
- провести моніторинг рівня розвитку малого та середнього бізнесу на прикладі Миколаївського та Одеського регіонів і визначити індикатори, що визначають вплив на такий розвиток;
- розробити методичні рекомендації щодо податкового стимулювання виробничих малих підприємств;

- визначити пріоритети і запропонувати методичні підходи щодо вдосконалення організаційно-інформаційного забезпечення податкового стимулювання малого та середнього бізнесу. Запропонувати методичні підходи щодо створення податкового паспорту малого та середнього підприємництва регіону і методику його використання для оцінювання ефективності податкового стимулювання малих та середніх підприємств.

Об'єктом дослідження є податкове стимулювання функціонування малих та середніх підприємств.

Предмет дослідження — сукупність теоретичних, методичних, організаційних положень податкового стимулювання суб'єктів малого та середнього бізнесу.

Методи дослідження. Методологічною і теоретичною основою роботи стали положення теорії фінансів і державного регулювання підприємницької діяльності в ринкових умовах; теорії оподаткування; сучасні теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних авторів у галузі підтримки і стимулювання малого та середнього підприємництва.

У процесі проведення дослідження використовувався діалектичний метод вивчення економічних явищ та процесів у їх взаємозв'язку і розвитку, системний підхід до проблем, які розглядалися. Для вирішення поставлених задач застосовувалися прийоми при дослідженні податкових стимулів у системі оподаткування і критеріїв розмежування малого та середнього бізнесу; індукції, дедукції при обґрунтуванні системи якісних і кількісних критеріїв оцінювання податкового навантаження малого та середнього бізнесу і їх податкового потенціалу; математичні і статистичні методи при побудові економетричних моделей, а саме: проведення кореляційно-регресійного аналізу, аналізу тимчасових рядів, моделюванні та прогнозуванні впливу податкових стимулів на показники розвитку малого та середнього бізнесу і держави.

Нормативно-правову базу дослідження становили законодавчі акти України про податки і збори, у сфері регулювання підприємницької діяльності,

Податковий кодекс України, підзаконні акти і програми розвитку і підтримки малого підприємництва, зокрема в Одеській та Миколаївській областях.

Інформаційно-статистичну базу дослідження становили монографічні дослідження, матеріали періодичних видань, офіційні дані Державної служби статистики, Міністерства фінансів, Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, Державної податкової адміністрації України, Державної податкової адміністрації Одеської та Миколаївської областей, Головного управління Державного казначейства України у Миколаївській та Одеській областях, Державного комітету регуляторної політики України; органів місцевого самоврядування Одеської та Миколаївської областей; Всесвітнього банку, а також звіти зарубіжних організацій, компаній та інститутів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у подальшій розробці теоретичних і методичних засад податкового стимулювання малих та середніх підприємств в Україні. Найбільш істотними є результати, які характеризують наукову новизну дисертації, а саме:

Вперше:

запропоновано методичний підхід до побудови економетричної моделі розвитку малих та середніх підприємств, що як об'єкт податкового стимулювання відноситься до багатоцільових систем і враховує фактори внутрішнього та зовнішнього середовища, які мають деактивуючий вплив на розвиток регіонів і держави. Використання запропонованого методичного підходу дозволяє визначити вплив ряду факторів та розробити корегуючі дії щодо підвищення ефективності податкового стимулювання малого та середнього бізнесу.

Удосконалено:

- методичні рекомендації з оцінки ефективності регіональної системи оподаткування малого бізнесу із застосуванням системи функціональних податково-статистичних цільових показників, що відображені у податковому паспорті регіону для малого та середнього бізнесу, що, на відміну від використовуваних, за якими відбувається фіксація стану розвитку малого

бізнесу, дозволяє оцінити дієвість його стимулювання та підвищити ефективність системи податкового планування і прогнозування;

- методичний підхід до визначення податкового навантаження на суб'єктів малого та середнього бізнесу на підставі розробленої моделі розрахунку податкового потенціалу, який, на відміну від існуючих, спирається на комплексну оцінку стану розвитку малого та середнього бізнесу і стає базою розробки заходів щодо податкового стимулювання.

Набули подальшого розвитку:

- трактування сутності категорій «підприємництво», «підприємництво у малому бізнесі», «малий бізнес», «стимулювання» і «податкове стимулювання» шляхом уточнення даних понять, яке відрізняється від попередніх тим, що акцентує увагу на інноваційній складовій саме підприємницької діяльності;

- класифікація податкових стимулів, що впливають на розвиток малого та середнього бізнесу за ознакою дієвості застосування заходів податкового стимулювання до малого та середнього бізнесу, а саме: податкові стимули поділяються на імітаційні та реальні. На відміну від застосовуваних, пропонована класифікація дозволяє цілеспрямовано використати стимули щодо розвитку малого та середнього бізнесу;

- методичний підхід до побудови податкового паспорту регіону для малого та середнього бізнесу, який включає базові показники для здійснення щорічного регіонального моніторингу системи оподаткування малого бізнесу, що, на відміну від існуючих, стає інформаційною базою для здійснення оцінювання ефективності податкового стимулювання малих та середніх підприємств.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані наукові результати мають не тільки теоретичне, а й практичне значення для вирішення конкретних проблем у сфері податкового стимулювання малого та середнього бізнесу. Серед них важливим є впровадження методичних рекомендацій з моніторингу розвитку малого та середнього підприємництва АТЗ «Інзернопродукт» (довідка № 2/07 від 02.07.12 р.) та при розробці сценаріїв

розвитку Одеського регіону за рахунок стимулювання розвитку малого бізнесу (довідка № 1/28 від 04.09.12 р.). Одержані результати дисертаційного дослідження використовуються в навчальному процесі Первомайського політехнічного інституту Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова при викладанні дисциплін «Податкова система», «Податковий облік» (довідка про застосування у навчальному процесі № 8/12 від 12.12.12 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові положення, розробки, висновки та практичні рекомендації, викладені в роботі, одержані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї та положення, що є результатом особистої роботи здобувача.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертаційного дослідження і його результатів доповідалися й обговорювалися на **10** науково-практичних конференціях: I Міжнародній науково-практичній конференції «Науковий потенціал світу – 2004» (м. Дніпропетровськ, 2004 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив» (м. Київ, 2005 р.); науково-технічній конференції «Економічні проблеми розвитку промисловості регіону». (м. Первомайськ, 2009 р.); I Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми економіки та менеджменту: теоретичні і практичні аспекти» (м. Хмельницький, 2010 р.); науково-практичних конференціях професорсько-викладацького складу академічних та вищих навчальних закладів України (м. Одеса, 2007 р., 2008 р., 2012 р.); науково-практичних конференціях молодих науковців (м. Одеса, 2007 р.); V Всеукраїнській науково-практичній конференції «Економічні проблеми розвитку регіону» (м. Первомайськ, 2012 р.); Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Проблеми соціально-економічного розвитку підприємництва» (м. Дніпропетровськ, 2012 р.).

Публікації. За результатами виконаних у дисертації досліджень опубліковано 23 роботи (шість — у співавторстві), у тому числі 15 — у фахових

виданнях (п'ять — у співавторстві), які досить повно відображають основний зміст роботи. Загальний обсяг публікацій становить 7,95 д. а., особисто автору належить 6,8 д. а., зокрема у фахових виданнях — 5,8 д. а.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Структура роботи побудована виходячи з логіки рішення поставлених завдань і досягнення мети дослідження. Робота викладена на 214 сторінках комп'ютерного тексту, містить 30 рисунків і 16 таблиць в основному тексті роботи і має 15 додатків, розміщених на 60 сторінках. Список використаної літератури містить 271 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦТВА У МАЛОМУ ТА СЕРЕДНЬОМУ БІЗНЕСІ

1.1. Соціально-економічна сутність підприємництва

Ринкова економіка передбачає розвиток підприємств різних організаційно-правових форм, які ведуть господарську діяльність, пов'язану з виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт, наданням послуг або продажем товарів, необхідних споживачеві. Їй притаманний регулярний характер, свобода у виборі напрямів і методів діяльності, самостійність в ухваленні господарських рішень. Ринкове господарство функціонує на засадах відповідальності за рішення, що приймаються, та їх наслідки, а вид діяльності не виключає ризику, збитків і банкрутств. В основі ринкового господарства лежить підприємництво, яке чітко орієнтоване на отримання прибутку, чим, в умовах розвиненої конкуренції, досягається задоволення суспільних потреб, а також забезпечення стійкого фінансового стану суб'єкта господарювання.

Підприємництво як форма виробничого відтворення виявляється за наявності низки умов:

- існуванні майнових прав;
- певного економічного і політичного середовища;
- свободи вибору (виду діяльності, ресурсів і т. і.);
- конкуренції;
- відповідальності за результати діяльності;
- законодавчого забезпечення.

Разом з тим виконання всіх умов не завжди веде до очікуваного результату — підвищення ефективності виробництва, тому феномен підприємництва, який має тривалу історію, викликає постійний інтерес як з боку науковців, практиків, так і з боку держави.

Дослідженню ґносеології категорії «підприємництво», її історичного розвитку та специфіки прояву у різних економічних формаціях приділяв увагу

багато хто з видатних зарубіжних учених, оскільки саме ця категорія, а також пов'язана з нею категорія «підприємець» становлять засади функціонування і розвитку ринкової економіки: А. Сміта [4], Д. Рікардо [5], К. Маркса [6], В. І. Леніна [7], Г. В. Плеханова [8], Н. І. Бухаріна [9], А. В. Чаянова [10], Р. Кантильйона [11], Ж. Б. Сея [12], А. Маршалла [13], Й. Шумпетера [14], І. Кіршнера [15], Ф. Хаєка [16], Р. Коуза [17], Ф. Найта [18], О. Вільямсона [19], Е. Чемберліна [20], Д. Гелбрейта [21].

Нова хвиля досліджень цих дефініцій пов'язана з становленням ринкових відносин у трансформаційних економіках. Серед основних праць вкажемо на дослідження О. В. Адаменко [22], Л. Ц. Ваховського [22], В. Г. Городяненка [23], А. В. Гилюна [23], І. Ф. Кононова [22], Л. А. Панченка [22]. Розмаїття тлумачень категорії «підприємництво» свідчить про її багатогранність, а застосування поняття «підприємництво» доволі широке й містке. У більшості наукових досліджень «підприємництво» розуміють як одну з конкретних форм прояву суспільних відносин [24; 25, 26, 27, 28; 29; 30; 31], а також як спосіб організації економічних сил [13, 32, 33; 34, 35; 36].

Критичний аналіз підходів до визначення категорії «підприємництво» дозволяє на основі узагальнення наукових положень вважати, що сутність підприємництва виявляється в ініціативній, самостійній господарській діяльності людей, спрямованій на отримання прибутку за допомогою організації і використання всіх ресурсів в цілях виробництва і реалізації товару [37]. Найбільш повно економічна сторона діяльності підприємця досліджена у працях американського економіста Й. Шумпетера, який відмічав, що підприємництво не є професією, а скоріше відображає певний стан, через який проходить бізнесмен-початківець [14, с. 169]. У роботах Й. Шумпетера висвітлено інноваційний характер підприємницької діяльності, його вплив на економічний розвиток суспільства.

Суттєвим моментом в концепції Й. Шумпетера є значущість мотивації підприємця. Ним виділено чотири основні групи мотивів:

- намагання бути повновладним господарем власного підприємства;

- намагання доказати власну здатність реалізувати себе як особистість (розум, стійкість, цілеспрямованість та ін.);
- можливість займатися справою, яка до вподоби, і досягати конкретних результатів власними силами;
- радість творчості, яку дає самотійна ділова активність [14, с. 193].

Науковець звертає увагу на потужний суб'єктивний чинник існування підприємництва, яке виникає разом із бізнесом і виконує ряд функцій в економічній системі [37], а саме:

- ресурсну функцію, яка реалізується в мобілізації всіх наявних та потенційних ресурсів (інноваційна спрямованість діяльності підприємця змушує підприємця до постійного пошуку додаткових ресурсів, що приводить до залучення значної кількості нових, раніше незатребуваних ресурсів);
- організаторську функцію, яка виявляється в ефективному використанні всіх ресурсів та способів їх організації;
- творчу функцію, яка виявляється в інноваційному характері діяльності (прагнення максимізувати прибуток спонукає підприємця до пошуку нових, оригінальних ідей та до їх впровадження).

Сферами прояву підприємництва можуть бути промисловість, торгівля, фінанси, інформаційна та інтелектуальна сфери та ін. Тому у наукових дослідженнях виділяють: промислове підприємництво, торгове підприємництво, фінансове посередництво, інтелектуальне підприємництво та ін.

Реалізація функцій підприємництва відбувається через відповідні організаційно-правові форми. Разом з тим у значній кількості наукових та прикладних досліджень феномена підприємництва доволі часто йде змішування або ототожнення підприємництва з підприємством (організаційно-правова форма), зокрема у сфері малого бізнесу. Так, наприклад, ми зустрічаємо поняття «мале підприємництво» як у низці наукових публікацій, так і у законодавчих актах [38; 39; 40]. Необхідність виділення у сукупності організаційно-правових форм малих та середніх підприємств пов'язана з розробкою регулюючих заходів з боку

держави для розвитку економіки. Разом з тим ототожнення понять «підприємництво» і «підприємство» є некоректним і у практичній площині призводить до помилкових заходів. На сучасному етапі розвитку наукової думки основна наукова дискусія з приводу категорії «підприємництво» точиться навколо досліджень діяльності малого та середнього бізнесу. Вважається, що саме малому та середньому бізнесу притаманна якісна характеристика підприємництва. З нашої точки зору, таке спрощене розуміння дефініції «підприємництво» стосовно малого та середнього бізнесу несе у собі загрозу розробки помилкових регулюючих дій з боку держави у цій сфері. Також при розробці таких заходів постає необхідність вирішити завдання віднесення тих чи інших підприємств до малого та середнього бізнесу.

Структура економіки за розміром передбачає співіснування підприємств різних розмірів, зокрема й малих, які утворюють відповідну групу. У своєму дослідженні Н. Шабранська, проаналізувавши економічні характеристики малого підприємництва, визначила дві обставини: воно об'єктивно існує та розвивається як певна цілісність, сектор економіки (національного, регіонального, місцевого рівнів); воно є особливим типом підприємницької діяльності. Цю сукупність виробничих осередків, невеликих за масштабом, характеризує поняття «дрібне виробництво».

Малий бізнес — діяльність будь-яких малих підприємств та окремих громадян (фізичних осіб) з метою одержання прибутку. Очевидно, це означає будь-яку діяльність зазначених суб'єктів господарювання, спрямовану на реалізацію власного економічного інтересу. Зовсім не обов'язково така діяльність має бути ризиковою й інноваційною на засадах повної економічної відповідальності [41].

Нині загальновизнаним фактом є те, що мале підприємництво — це обов'язковий елемент ринку, важливий чинник розвитку й ефективного функціонування економіки. Як зазначають фахівці, «двома китами, на яких стоїть економіка, є, з одного боку, великі структури, що надають їй стабільності та керованості, відчиняють шлях до широкомасштабної інновації, а з другого

боку — мале підприємництво, що формує конкурентне середовище і забезпечує гнучкість, індивідуалізацію виробництва» [42]. Таким чином, апріорі стверджується, що малий бізнес — це завжди підприємництво.

Неузгодженість понятійного апарату відмічає і дослідник В. І. Шпак. Автор висловлює думку, що поняття «мале приватне підприємництво» характеризується певною відносністю — недержавна структура, заснована на приватному капіталі, яка знаходиться у власності однієї або кількох осіб-партнерів, оскільки частка приватної участі, достатньої для зарахування до господарської одиниці або складу приватних, може коливатися [43, с. 10]. З висловлювання слідує, що сутність малого підприємництва автор зводить до критерію належності за правом власності. В окремих країнах при рівних частках (50:50) державного і приватного капіталу підприємство вже вважається приватним, але в більшості країн для статусу приватного необхідна частка приватного капіталу більше 50 % [44, с. 22–23], і це не означає, що такі підприємства вважаються малими і відносяться до підприємництва.

Відбувається плутанина між поняттями «мале підприємництво» і «малий бізнес». Ряд українських учених-економістів, зокрема С. К. Реверчук [45], Н. В. Савка [46], Н. Є. Кубай [44], наголошують на доцільності їх ототожнення, що з нашої точки зору є певною вульгаризацією понятійного апарату дослідження. В. Смольков характеризує мале підприємництво як «...юридично самостійну фірму, яка має власну фінансово-господарську незалежність, незначну кількість персоналу, спрощену організаційну структуру, порівняно невеликий обсяг господарського обороту» [47, с. 14–15].

Таким чином, відмічаючи інноваційний характер підприємництва у сфері малого бізнесу, дослідники ототожнюють його (підприємництво) з організаційною формою, що є некоректним.

Р. Слав'юк дає загальне визначення малого бізнесу як самостійної систематичної господарської діяльності малих підприємств будь-якої форми власності та громадян-підприємців (фізичних осіб), яка проводиться на власний ризик з метою отримання прибутку. Практично це будь-яка діяльність (виробнича,

комерційна, фінансова, страхова тощо) зазначених суб'єктів господарювання, що спрямована на реалізацію власного економічного інтересу [48, с. 169]. Але автором не вирішується питання, чи завжди така діяльність є підприємницькою.

Серед методологічних підходів до аналізу суті підприємництва і підприємства (середнього і малого зокрема) можна виділити підходи, застосовувані школою «функціоналістів» і школою «власників».

«Функціоналісти» беруть за основу розміри підприємства, тобто виходять з його функціональної величини. Разом з тим принциповою відмінністю підприємництва є інноваційна складова, яка не завжди пов'язана з розміром підприємства.

Стосовно перехідних умов нашої країни школа «власників» трактує мале підприємство як підприємство, засноване на приватній власності. Без сумніву, наявність права власності є першою умовою прояву підприємництва. Але з огляду на сукупність характеристик підприємництва, що їх надали Й. Шумпетер [14, с. 7], Й. Пихлер та Х. Пляйтнер [49, с. 7], Б. Карлоф [50, с. 59], В. Маркова [51, с. 71], Л. Воротіна [52, с. 4], З. Варналій [38, с. 22] та інші науковці, наявність тільки права власності не є достатньою.

Інший підхід пропонується В. Афанасьєвим та Є. Криловим. Вони вважають, що суть малого підприємництва пов'язується з органічно властивою йому конкурентною природою [53]. Таке розуміння категорії дозволяє визначати бізнес-підприємства як: по-перше, юридично самостійні і незалежні в ухваленні рішень, і, по-друге, такі підприємства не панують в якійсь сфері господарської діяльності. Цей підхід, на нашу думку, не відбиває зв'язку підприємництва, у тому числі у сфері малого бізнесу, зі змістом власне підприємницької функції, оскільки, згідно з цим підходом, будь-яка конкурентна діяльність ототожнюється з підприємництвом, хоча конкуренція є зовнішньою силою, яка «підштовхує процес створення нововведень» [54]. Концептуальним підходом до визначення поняття «підприємництво» є визнання ризику, ініціативи, особистої відповідальності, інноваційності. Це

простежуються в усіх трактуваннях підприємницької діяльності і підходах до визначення суті підприємництва, у тому числі у сфері малого бізнесу.

Незважаючи на принципову відмінність дефініцій «підприємництво» і «підприємство», у більшості наукових досліджень поняття «мале підприємництво», «малий бізнес», «мале підприємство» часто ототожнюються або підмінюють одне одного. Так, професор В. Карсекін та інші автори зазначають, що «...дійсно, практично повсюдно проходить ототожнення підприємництва з малим бізнесом, широке використання у вітчизняній науці та практиці терміна «мале підприємство» [55]. На цю відмінність вказує В. В. Савченко. Дослідник наголошує, що під терміном «малий бізнес» розуміють малі (або малі та середні) підприємства. Мале підприємництво передбачає не лише відносно невеликі розміри підприємства та масштаби господарської діяльності, але й обов'язкове базування останньої на особливо ризикованій та інноваційній основі, на повній економічній відповідальності, на персоніфікованих та гнучких в управлінні та організації відтвореннях з метою отримання максимального підприємницького доходу з одиниці витраченого капіталу [56, с. 59].

Малий бізнес — діяльність будь-яких малих підприємств та окремих громадян (фізичних осіб) з метою одержання прибутку. Як і будь-якій діяльності, малому бізнесу притаманні ризик і повна відповідальність за результати діяльності. Але не обов'язково така діяльність має бути інноваційною. Тому таке загальне ототожнення малого бізнесу, малого підприємства та підприємництва у сфері малого бізнесу є некоректним.

Професор З. С. Варналій обґрунтовано тлумачить малий бізнес як самостійну систематичну інноваційну діяльність малих підприємств та громадян-підприємців на власний ризик з метою реалізації економічного інтересу — отримання прибутку (підприємницького доходу) [38, с. 6]. На думку З. С. Варналія, саме у цьому якісному чиннику (інноваційності) і полягає різниця між поняттями «мале підприємництво» і «малий бізнес». Автор вказує,

що, на жаль, ці поняття не розмежовані ні в економічній літературі, ні на практиці [38, с. 23].

Майже аналогічне тлумачення дають Г. Н. Климко та В. П. Нестеренко [57, с. 663].

А. Виноградська розглядає мале підприємництво як «...особливу форму економічної діяльності, що передбачає організацію та досягнення комерційного успіху; інноваційний та ринковий характер діяльності; перспективність спрямування та подальший розвиток; розширення масштабів і сфери діяльності; несення майнової відповідальності підприємців за результати господарювання; свободу й самостійність суб'єктів у прийнятті управлінських рішень та здійсненні бізнесу; постійний характер господарської діяльності, укладання систематичних, а не разових угод (бізнес-операцій)» [58, с. 36–37]. В основному ми підтримуємо цю думку.

Таким чином, виходячи з визначення поняття «підприємництво», вважаємо некоректним ототожнювання його з малим бізнесом. Малий бізнес — це форма організації бізнесу, яка відповідає певним критеріям. Така форма має законодавче закріплення, а характерною особливістю підприємництва є інноваційний характер [14]. Малий бізнес як форма організації може функціонувати у різних сферах діяльності, але не обов'язково він має інноваційний характер. Така неузгодженість у понятійному апараті виникає внаслідок того, що, як правило, більшість інноваційних досягнень впроваджується через малі та середні підприємства. Ця теза знайшла освітлення у праці З. С. Варналія [38, с. 29], де автор звертає увагу на той факт, що структура економіки (галузі) за розміром передбачає співіснування підприємств різних розмірів, у тому числі й малих, які утворюють відповідну групу — малих товарних підприємств, що спеціалізуються на дрібному виробництві. Науковець розрізняє дрібне виробництво (як особливий уклад за розміром) і мале підприємництво (як соціально-економічний вимір).

Розмежування понять «підприємництво», «малий бізнес» і «підприємництво у малому бізнесі» є необхідним з огляду на виконання

державою функції регулювання економіки, у тому числі й у сфері малого бізнесу.

Сектор малого і середнього бізнесу охоплює різноманітні види виробничої діяльності і типи робіт, які відповідають широкому спектру можливостей ринку, що ускладнює будь-яку універсальну систематизацію чи готове порівняння діяльності підприємств. Розмежування середнього і малого бізнесу здійснюється за формальними ознаками, а порівняльний аналіз секторів малого та середнього бізнесу в розрізі економік різних країн ускладнюється у зв'язку з відмінностями в офіційних визначеннях дрібних підприємств і використовуваних термінології.

Аналіз наукової літератури, законодавчих актів дозволив визначити кілька підходів до розмежування середнього і малого бізнесу. Основу бізнесу становить приватна власність, тому виділяють дві основні форми бізнесу — приватну і державну.

Згідно з вітчизняним законодавством, державний бізнес — це форма здійснення економічної діяльності від імені підприємства, заснованого:

- державними органами управління, які уповноважені (відповідно до чинного законодавства) управляти державним майном;
- органами місцевого самоврядування (муніципальне підприємство).

Власність такого роду підприємств є формою відособлення частини державного або муніципального майна, частини бюджетних коштів, інших джерел.

Якщо розглядати діловий інтерес учасників цієї групи, то він полягає у здійсненні загальнодержавних програм: науково-технічних, науково-виробничих, соціальних та інших в цілях задоволення потреб як держави в цілому, так і усіх її громадян.

Частка малого бізнесу в державному секторі незначна. Переважна більшість малих фірм діє у приватному секторі.

Приватна власність проявляється у двох формах:

- одноосібній (індивідуальній);
- колективній (партнерській).

Економічна діяльність у приватному бізнесі здійснюється з метою отримання доходу від імені підприємця (індивідуальна трудова діяльність) або підприємства (якщо воно зареєстроване в якості такого).

Серед інших критеріїв, за якими можна класифікувати малий бізнес, виділяють:

- науково-технічний прогрес (традиційний та інноваційний бізнес);
- стадії відтворення (виробничий бізнес, бізнес у сферах звернення, розподілу і перерозподілу, у сфері споживання);
- охоплення бізнесом того чи іншого економічного простору (регіональний, обласний, місцевий бізнес);
- спрямованість діяльності та об'єкт вкладання капіталу (бізнес у виробничій, у комерційній та у фінансовій сферах);
- чисельність працівників;
- розмір вкладеного капіталу;
- обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг).

Як правило, в малому бізнесі немає розділення капіталу на власність і функції з управління нею: тут власник, керівник (менеджер) і працівник виступають в одній особі. Вважаємо, що цей критерій також має бути покладений в основу віднесення підприємства до малого. Так, у Х. Пляйтнера мале підприємство представлене особою підприємця, водночас керівника, а часто і власника; підприємець має мережу особистих контактів із покупцями, постачальниками, тому є відомим; підприємство виготовляє продукцію за індивідуальними побажаннями покупця; контакти між керівництвом і співробітниками тісні й неформальні; організація виробництва не є значно формалізованою; підприємство може швидко реагувати на зміну оточуючого середовища [49, с. 19].

Л. І. Воротіна наділяє мале підприємство приватною автономністю підприємця, тобто його повною економічною та господарською свободою у виборі сфери, методів, часу, місця здійснення підприємницької діяльності; повною відповідальністю підприємця за економічні, екологічні і соціальні

наслідки своєї діяльності та пов'язаний з нею ризик; власною орієнтацією на комерційний успіх й одержання прибутку [52, с. 4].

Діалектична єдність власності, управління і контролю; в особі суб'єкта підприємницької діяльності лежить саме приватна власність на засоби виробництва та кінцеві результати виробничої діяльності — такими ознаками характеризує мале підприємництво З. С. Варналій [38, с. 22].

Б. І. Карич бачить в ознаках малого підприємництва незалежний менеджмент, тому що менеджер, як правило, власник фірми. Капітал забезпечує власник як приватна особа або кілька приватних осіб. Особливість виробництва — місцева, хоча ринок збуту не повинен бути місцевим; підприємство невелике порівняно до найвагоміших конкурентів в його секторі [59, с. 28].

А на думку О. І. Щукіна, малому підприємству притаманні гнучкість, маневреність і мобільність як елементи економічної структури, без яких він був би приречений на провал; «близькість» до своїх споживачів. Постійний контакт зі своїми замовниками і споживачами дає можливість власникам і керівникам малих підприємств бути постійно в курсі останніх змін стосовно тенденцій споживчого попиту без проведення дорогих маркетингових досліджень; завойовувати споживача більш високою якістю і надійністю своїх товарів і послуг, їх зовнішнім виглядом, дизайном упакування, більш тривалими термінами гарантійного ремонту, пакетом супутніх послуг [60, с. 24]. Незважаючи на активне зростання кількості малих підприємств, досі не вироблена єдина методика, не визначений єдиний методологічний підхід віднесення підприємства до малого, середнього або великого бізнесу.

Найбільш застосовуваним сьогодні є той, що визначає підприємство за масштабами діяльності (кількісний підхід). Такий підхід має суттєве значення, оскільки дозволяє виявити і проаналізувати слабкі та сильні сторони аналізованих суб'єктів діяльності, з'ясувати оптимальний ступінь їх співвідношення і на цій підставі розробити доцільні рекомендації. В. Н. Парсяк

зазначає, що «кількісні критерії спрощують класифікацію підприємств. І в цьому є позитивна якість, але водночас і недолік» [61, с. 83].

Три складові проблеми визначення розміру підприємства виділяє й аналізує Р. Бруксбенк. У різний час різними авторами пропонувалися такі варіанти розкриття поняття розміру підприємства (організації), як, наприклад, «масштабність операцій» («the scale of operations»), або «межі організації (організаційної структури) і її відповідальності (завдань)» («the scope of an organisation and its responsibilities»). Найчастіше в дослідницьких цілях використовуються показники «чисельність зайнятих», «вартість активів» або «річний оборот» («обсяг продажів») та ін. [62].

Ми погоджуємося з твердженням Р. Бруксбенка щодо «наявності проблеми порівняльності на різних рівнях порівняльного аналізу у використанні різних кількісних параметрів в якості меж зміни вибраних критеріїв» [62]. Залежно від обраного критерію одна і та сама компанія може бути водночас віднесена до групи великих, середніх або малих підприємств.

Так, чисельність працівників є показником, який диференційований залежно від приналежності компанії до конкретної галузі. Наприклад, наявність в компанії 60 консультантів при загальній чисельності співробітників у 120 осіб робить її дуже великою у своїй галузі. Швидше за все, така компанія може претендувати на вхід до числа 20–30 найбільших компаній цієї галузі. Наявність у вищому навчальному закладі 70 викладачів при загальному числі співробітників у 120 осіб не робить його навіть середнім за розмірами.

Рекламна фірма може мати величезний оборот, відносно середній масштаб операцій і невелику кількість співробітників. Те, що вважається середнім для однієї галузі або одного сегменту ринку, може бути віднесено до малого або великого в іншому контексті [63, с. 51; 49, с. 11].

Намагаючись вирішити ці протиріччя, прибічник якісного підходу О. Шулус передбачає використання цілого ряду якісних критеріїв. У цьому випадку розмір підприємства визначається через розгляд наслідків розміру на внутрішню організацію фірми та особливості її діяльності [64, с. 65–66]. Проте

цей підхід, маючи переваги в теоретичному обґрунтуванні критеріїв, є складним у застосуванні.

Характерним прикладом комбінованого підходу є визначення малої фірми, запропоноване в доповіді Болтонського комітету (Великобританія). Намагаючись усунути недоліки кількісного підходу, було використано «економічне» і «статистичне» визначення малої фірми. Згідно з економічним визначенням, до малих відносяться фірми, що задовольняють наступним трьом умовам:

- фірма володіє відносно невеликою часткою ринку в ринковому просторі її сфери діяльності;
- управління фірмою здійснюється її власником (чи співзасновниками) особисто, а не за допомогою формалізованої управлінської структури;
- фірма є незалежною (не є частиною великого підприємства) [65, с. 7].

Різні дослідники пропонували для визначення поняття малого бізнесу використати кількісні, якісні або комбіновані показники [66, с.7].

Саме кількісні показники покладені в основу визначення малого бізнесу, прийнятого ЄС. Проте і в різних випусках «Європейського огляду малих і середніх підприємств» (The European Observatory for SMEs) використовувалися неоднакові категорії малих і середніх підприємств [OECD SME Outlook, Paris, 2000]. Так, в «Європейському огляді» № 1 малих і середніх підприємств виділялися групи, згідно яких держава могла надавати допомогу. Такі критерії узагальнені в таблиці 1.1.

Статистичне визначення носить кількісний характер і використовується у статистичних розрахунках для виявлення вкладу малих підприємств у ВВП, вирішення проблеми зайнятості, експортної діяльності, розвитку інновацій і так далі.

Так, наприклад, у Німеччині критерієм віднесення підприємств до тієї чи іншої категорії є кількість працівників, а кількість підприємств, де працює від 10 до 19 осіб, становить приблизно 35 %. Частка малих підприємств забезпечує приблизно 70 % працездатного населення роботою. Доля обігу, що припадає на

Таблиця 1.1

Класифікація підприємств відповідно до рекомендацій ЄС

Категорія підприємства \ Критерії	Чисельність працівників	Річний оборот	Загальний річний баланс
Мікро	до 10	до 2 млн євро	до 2 млн євро
Малі	від 10 до 50	від 2 до 10 млн євро	від 2 до 10 млн євро
Середні	від 50 до 250	від 10 до 50 млн євро	до 43 млн євро

малий та середній бізнес в Німеччині, становить приблизно 38 % від загального виробництва. Частка в загальному обсязі ВВП — 40,7 %. Підприємства цього сектора надають 83 % місць для професійного навчання [67].

У вітчизняну практику класифікаційні ознаки малого підприємництва були запроваджені у 1990 році Законом України «Про підприємства» [68]. Згідно законодавства до числа малих відносили підприємства будь-яких форм власності, включаючи державні, на яких середнє число щорічно зайнятих залежало від галузі підприємницької діяльності і коливалося від 15 до 200 осіб. Диференціація малих підприємств проводилася за формами власності та організаційно-правовими формами і мала важливе значення на перших етапах економічної реформи. Законом «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» від 18 вересня 2008 року встановлено, що малі підприємства мають середньооблікову чисельність працівників за звітний рік не більше 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) — не більше 70 млн гривень [69]. Попередньою редакцією Закону обсяг реалізації був зафіксований на рівні 500 тисяч євро (за курсом НБУ у жовтні 2008 р. становив 3,7 млн гривень).

Але критерій за чисельністю зайнятих є недосконалим, оскільки він не пов'язаний з іншими (величиною статутного капіталу або активів, річним оборотом) і недостатньо надійно характеризує розмір підприємства. З розвитком техніки і продуктивності праці значення такого показника, як

чисельність працівників, знецінюється, що викликає необхідність розробки нових критеріїв.

Критерій чисельності працівників при віднесенні підприємств до суб'єктів малого бізнесу іноді доповнюється іншими, такими як: обіг капіталу (Франція, ФРН, Великобританія, Нідерланди), величина нерухомості. У Росії застосовується такий критерій, як обмеження частки участі у статутному капіталі. У бельгійському законодавстві існує кілька визначень малого та середнього бізнесу, які різняться передусім залежно від території. Загальним залишається обмеження за кількістю працюючих (не більше 50 осіб). Немає офіційно прийнятого визначення малого і середнього бізнесу в Ірландії. Зазвичай під малими і середніми розуміють підприємства, де не більше 500 осіб працюючих.

В останній редакції Господарського кодексу з числа СМП виділено підкатегорію суб'єктів мікропідприємництва, яка обмежена річним обсягом доходу в 2 млн євро та чисельністю працівників — до 10 осіб. Середні суб'єкти підприємництва (кількість працівників до 249 осіб) можуть отримувати річний обсяг доходу до 50 млн євро.

Введення якісних критеріїв віднесення підприємств до малого бізнесу розглядалося через «ефекти» або наслідки впливу розміру на характер діяльності фірми. Наприклад, при аналізі особливостей стратегічного планування малих фірм Ван Хорн виділяє п'ять характерних рис, властивих малим фірмам:

- відносно невелике число вироблюваних продуктів (технологій, послуг, ноу-хау);
- порівняно обмежені ресурси і потужності (капітал, людські ресурси і так далі);
- менш розвинені системи управління, адміністративних процедур і технологій, необхідних для оцінки і контролю стратегічного положення компанії;

- несистематичність менеджменту, неформальність відношення до тренінгових і навчальних програм;

- головні управлінські посади і більшість акцій утримуються засновниками підприємства та/або їх родичами.

На базі цих якісних критеріїв Ван Хорн запропонував вважати середніми підприємства з чисельністю зайнятих від 50 до 500 осіб і оборотом в 1–33 млн ф. ст. [70].

Іншим прикладом якісного підходу є методика, розроблена Х. Веду на основі досліджень процесів розвитку організацій. Він ідентифікує ряд характеристик, властивих підприємствам різного розміру, — від малих до великих. У цьому дослідженні робиться висновок про те, що британські середні за розміром компанії — це підприємства з чисельністю зайнятих від 25 до 500 осіб [71].

Проф. І. Міхеєв відносить підприємства до певного виду бізнесу за критерієм «величина майна». У зв'язку з тим, що виробництво організовується, складається з робочих місць, тобто працівників, для яких потрібні певні знаряддя праці, характерні для виконання операцій (виробництва робіт, послуг), а також різні матеріали, то величина майна для ефективної організації цього робочого місця — величина дискретна і цілком визначена. Підприємство організовується у певній галузі для виробництва конкретного продукту, послуги, і кількість робочих місць та їх організація визначені рівнем техніки, технології, спеціалізації. Таким чином, при певному стані технічного розвитку мінімально необхідна кількість зайнятих на підприємстві для даної галузі величина об'єктивно визначена. Мінімальна кількість робочих місць, майна, що забезпечують діяльність підприємства, і є критерієм віднесення його до малого. У кожній галузі мінімальна кількість таких робочих місць різна. У промисловості на етапі техніко-технологічного розвитку довжина виробничого ланцюжка становить від 20 до 25 робочих місць, необхідна кількість ланцюжків — від 5 до 12, враховуючи й управлінський ланцюжок. При цьому на один виробничий ланцюжок припадає від 0,5 до 1 ланцюжка допоміжного

виробництва. З урахуванням цих даних, а також фондоозброєності на малих підприємствах, критерій віднесення підприємств до суб'єктів малого підприємництва — 300 осіб або вартості майна 30 млрд рублів. Тому у промисловості, промисловому будівництві необхідна кількість зайнятих на підприємствах, які можуть бути віднесені до малих підприємств, має бути до 300 осіб. Проф. І. Міхеєв вважає, що тільки при цьому критерії з'являється те конкурентне середовище, яке сприяє встановленню вільного ціноутворення, дає можливість виробити заходи державного стимулювання інвестиційних процесів шляхом звільнення від оподаткування доходів, що направляються фізичними особами в інвестиції [72]. Цей самий процес має своїм наслідком зростання кількості підприємців-власників. Але такий підхід може бути застосований з певними застереженнями до промислових підприємств [73, с. 19–20]. Щодо суб'єктів підприємництва, які займаються ІТ-технологіями, науковими розробками, інтелектуальною працею, наданням послуг такий підхід є непридатним.

Застосовуваний комбінований підхід, при якому застосовуються кількісні та якісні критерії, в цілому відповідає міжнародній практиці.

Аналіз розглянутих критеріїв дозволяє констатувати, що:

- визначення малих фірм розрізняється не лише по країнах, але і всередині країни по галузях і територіях;
- застосування відповідних критеріїв відбувається залежно від практичних потреб і служить певним завданням;
- значна диференціація критеріїв вказує на швидку мобільність малого бізнесу, що обумовлюється насамперед сутністю підприємницької діяльності, її інноваційним характером та необхідністю державного регулювання процесів, що відбуваються у сфері малого бізнесу. Характерні риси мікро- та середнього підприємства наведено в додатку А. Кожна країна світу розробила власні критерії, на підставі яких підприємства відносяться до категорії малих. Так, в ЄС гранична чисельність зайнятих, яка дозволяє віднести підприємство до малого, — не більше 49 осіб, тоді як в Росії в окремих галузях економіки — не

більше 100 осіб. У ЄС існують також інші критерії, що дозволяють віднести підприємства до малих. Одночасно з чисельністю зайнятих працівників використовується показник обсягу товарообігу (не більше 40 млн євро) або балансова вартість активів (не більше 27 млн євро). Важливим критерієм є економічна незалежність малих підприємств. Проте в різних європейських країнах кількісні критерії значно відрізняються.

В Австрії критеріями віднесення підприємств до малих є наступні: кількість працюючих (не більше 50 осіб), річний доход (не більше 5 млн євро), балансова вартість активів (не більше 2 млн євро). В усіх випадках частка у власності підприємства зовнішніх власників не повинна перевищувати 25 %. Останній критерій відповідає російській практиці.

У Німеччині основними критеріями віднесення суб'єктів господарської діяльності до малих і середніх підприємств є чисельність працюючих, обсяг статутного капіталу, розмір річного обороту. Так, до малих підприємств відносяться організації, у яких чисельність працюючих становить 1–49 осіб, розмір статутного капіталу — не більше 5 млн євро та обсяг річного обороту — не більше 7 млн євро. До середніх підприємств відносять підприємства, у яких чисельність працюючих коливається від 50 до 249 осіб, розмір статутного капіталу становить не більше 27 млн євро, а обсяг річного обороту — не більше 40 млн євро. А в секторі ремісничої торгівлі до малих підприємств в Німеччині відносять усі підприємства, власники яких внесені в реєстр ремісничої торгівлі, незалежно від розмірів підприємства і виду діяльності.

У Португалії до малих і середніх підприємств відносять підприємства, зайняті у сфері матеріального виробництва, в гірничо-видобувній промисловості, сфері послуг, оптової і роздрібною торгівлі. Річний оборот на таких підприємствах має бути не більше 12,3 млн євро, а частка у капіталі інших підприємств не повинна перевищувати 50 %.

У Швеції до малих і середніх підприємств відносять підприємства з чисельністю працюючих не більше 200 осіб. Для класифікації малих і середніх підприємств використовуються наступні показники: 1) стадії росту (початкова,

виживання, ріст); 2) географічна сфера діяльності (локальні, регіональні, національні масштаби); 3) галузева приналежність; 4) специфічні характеристики власників і керівників (наприклад, жінки-підприємці, іноземці і так далі); 5) типи проблем, характерних для підприємств (наприклад, управління якістю продукції, фінансування і так далі).

В Індії основним критерієм віднесення підприємств до дрібних, малих і середніх є вартість активної частини основних фондів (дол. США): дрібні — 22 тис., малі — 55 тис. і середні — 1,1 млн. Чисельність працюючих не регламентована. У Польщі також застосовується один критерій віднесення підприємств до мікропідприємств, малих і середніх: кількість працюючих на підприємстві: мікропідприємства — 1–9 осіб; малі підприємства — 10–49 осіб; середні — 50–249 осіб.

У Франції критеріями віднесення діючих підприємств до малих і середніх є кількість працюючих на підприємстві, розмір статутного капіталу та обсяг річного обороту. Перелік критеріїв, вживаних у Франції, аналогічний критеріям, використовуваним в Італії, але кількісний їх розмір відрізняється.

Американськими стандартами встановлено, що до малих підприємств належать підприємства, у яких кількість працюючих за видами діяльності встановлена у межах: до 100; 500; 750; 1 000 і 1 500 осіб. Другим критерієм є обсяг річного доходу, який встановлюється в межах від 0,75 млн дол. до 20 млн дол. За критеріями, що використовуються в інших країнах, велика частина підприємств, які віднесені в США до малих, вважаються середніми і великими.

Різноманітність критеріїв віднесення підприємств до суб'єктів малого бізнесу свідчить про складність процесу визначення його ролі і значення для розвитку економіки та соціально-економічних процесів у країні. Це, у свою чергу, призводить до складнощів при прийнятті рішень щодо розвитку і стимулювання підприємництва, вироблення необхідних форм і методів підтримки малого бізнесу. Наприклад, в українському законодавстві, на відміну від західного, визначення поняття малого підприємства [74] пов'язане з такою

формою непрямой державної підтримки, як створення сприятливого податкового режиму.

Особливу групу підприємств складають підприємства, віднесені до середнього бізнесу. За визначенням ОЕСР до них відносяться комерційні підприємства, на яких зайняті більше 50 осіб [75]. Такі підприємства розглядаються як двигун економічного зростання і стійкого економічного розвитку. У країнах, що розвиваються, вони є головними дійовими особами, оскільки вони можуть брати більш активну участь у діяльності експортних ринків, сприяти збільшенню валового внутрішнього продукту і забезпечувати зайнятість значної кількості працівників.

Підприємства малого бізнесу, або мікропідприємства, також можуть виступати двигунами економічного зростання і розвитку, особливо в умовах високого рівня безробіття і високого рівня бідності, або в умовах роздробленої економіки, заснованої на готівкових розрахунках. Хоча сектор середнього бізнесу може створювати більше робочих місць з повною зайнятістю в розрахунку на кожну фірму і забезпечувати досить довго визначений дохід на кожного працівника, сектор мікропідприємства сприяє підвищенню добробуту власників, утворенню додаткових доходів родини і створенню фірм у сфері обслуговування і роздрібної торгівлі, які надають послуги і товари на місцевому ринку. Підприємства малого бізнесу мають потенційні можливості для економічного зростання. Приблизно 2–5 відсотків усіх таких підприємств стають підприємствами середнього бізнесу [63, 64, 71]. Дані, що характеризують підприємства малого і середнього бізнесу в Україні та Євросоюзі, наводить Міжнародна фінансова корпорація (IFC) (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Характеристика підприємств малого та середнього бізнесу в Україні і в Європі

Показник	Україна		Євросоюз	
	Малий	Середній	Малий	Середній
Чисельність персоналу, осіб	< 50	50–250	< 50	50–250
Річний валовий дохід, тис. євро	< 500	1 000 – 50 000	< 10 000	10 00 – 50 000

Як видно з табл. 1.2, розбіжності у основних критеріях (чисельності працюючих та річного валового доходу) по розмежуванню малого та середнього бізнесу в Україні та країнах Євросоюзу після появи у Господарському кодексі України нової класифікації суб'єктів малого, середнього та великого підприємництва майже зникли.

Нова редакція ч. 3 ст. 55 ГКУ [74] об'єднала в собі визначення суб'єктів малого підприємництва, яке раніше існувало у ст. 1 Закону № 2063 [75], із колишньою класифікацією підприємств на малі, середні та великі з ч. 7 ст. 63 ГКУ [74]. На сьогодні останню норму з ГКУ виключено, що призвело до зникнення з вітчизняного правового поля визначень малого, середнього та великого підприємства, якими продовжують оперувати інші законодавчі акти, зокрема акти ПКУ [76].

У промислово розвинутих країнах малим і середнім, а особливо новоствореним підприємствам надається всебічна технологічна і фінансова підтримка.

Така підтримка здійснюється через регіональні торгово-промислові палати, які беруть участь у формуванні бюджетів всіх рівнів, розвитку будівництва та промисловості, підготовці законопроектів, що регулюють діяльність малого і середнього бізнесу. Торгово-промислові палати мають великий вплив на всі сторони життя місцевих громад, беруть участь у місцевому самоврядуванні, впливаючи таким чином на важливі рішення стосовно соціально-економічного розвитку як певних земель, так і країни загалом.

Значний вплив на швидкий розвиток малого та середнього бізнесу мав перехід протягом 70–80-х років від фордівської моделі організації виробництва до гнучких систем створення доданої вартості, який відобразився у відмові від масового виробництва стандартизованої продукції на користь дрібносерійного випуску диверсифікованої продукції, орієнтованої на мінливий попит.

Відбувається зростання ролі малих підприємств в процесі матеріального виробництва, де господарські зв'язки почали засновуватися на умовах субконтрактації. Такий спосіб організації виробництва сьогодні є найбільш

оптимальним, коли економічні відносини між кінцевим виробником певної продукції і постачальниками різноманітних комплектуючих чи робіт, послуг здійснюються на засадах кооперації. Для прикладу: концерн «Фольксваген» має понад 2,5 тисячі постачальників, основна частина яких — невеликі підприємства. Нині швидкі темпи зростання кількості малих підприємств спостерігаються у США та Англії, у Центральній та Південній Америці, Південно-Східній Азії. В Японії 9/10 працездатного населення зайняті в малому бізнесі, на долю якого припадає 70 % усього продажу. Крім малих і середніх підприємств (чисельністю до 300 осіб), є велика кількість зовсім дрібних (до 20 осіб), які одержують кредит на пільгових засадах без усякої застави, під гарантію якої-небудь асоціації чи фінансового фонду [77].

В Україні питанням податкового стимулювання також приділяється певна увага: застосовуються пільгові режими оподаткування, введено спрощену систему оподаткування, впроваджуються заходи організаційного характеру, спрямовані на спрощення режиму функціонування малих підприємств. Разом з тим стимулювання середнього бізнесу не здійснюється. Це свідчить про недооцінку потенціалу діяльності підприємництва у сфері середнього бізнесу.

1.2. Системи оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу

Цивілізоване функціонування суб'єктів господарювання в економічній системі передбачає сплату ними податків.

Сукупність податків, правил їх застосування, стягнення і контролю, законодавче та інформаційне забезпечення, відповідні організаційні структури у цілому становлять систему оподаткування країни. Завдяки механізму функціонування системи оподаткування втілюється податкова політика. Системи оподаткування у різних країнах різняться, що обумовлено станом економічного і соціального розвитку, економічною політикою держави, національними традиціями та ін. умовами. Більшість систем оподаткування побудована на принципах, сформульованих А. Смітом, а функції, покладені на

системи оподаткування, також багато у чому співпадають. Разом з тим існують певні відмінності в оподаткуванні суб'єктів малого і середнього бізнесу, до діяльності яких у різних країнах пред'являються різні вимоги. У більшості випадків ці відмінності стосуються використання пільгових і спеціальних режимів оподаткування з метою стимулювання діяльності малих і середніх підприємств.

Застосування таких режимів оподаткування спрямоване на зниження податкового тягара, що сприяє зростанню інвестицій, підвищенню рівня зайнятості населення, зменшенню тіньового сектора економіки.

У розвинених зарубіжних країнах, особливо в ЄС, існує потужна система підтримки діяльності суб'єктів малого та середнього бізнесу, що спонукає цих суб'єктів реєструватися і вести бізнес легально. Суб'єкти підприємницької діяльності платять податки в установленому порядку, при цьому частина сплачених податків повертається в бізнес у вигляді різних форм підтримки або пільг.

Аналіз розвитку систем оподаткування свідчить, що у більшості зарубіжних країн податкове законодавство спочатку було однакове для малих і великих підприємств, притому що трансакційні витрати на одиницю продукції на малих підприємствах значно перевищували аналогічні витрати на великих. Дослідженнями було показано, що малому підприємству доводилося «доплачувати» 30,9 % від величини сплачуваних податків у вигляді додаткових витрат годин і праці персоналу, а великим компаніям — лише 1,9 % [78]. У малого і середнього бізнесу занадто високі ставки податків віднімали майже половину прибутку підприємства та стримували підприємницьку ініціативу, перешкоджали новим інвестиціям.

Враховуючи ці обставини, уряди країн ОЕСР прийняли рішення про створення ефективної, справедливої і простої податкової системи, яка може реально сприяти економічному зростанню кожної країни. Нині уряди більшості країн ОЕСР гарантують податкові пільги і преференції індивідуальним підприємцям і малим підприємствам з метою подальшого росту

підприємництва. При цьому враховується, що вклад різних категорій малих та середніх підприємств в економіку і зайнятість різний: нові робочі місця створюються перш за все стартуючими (новими), а також зростаючими підприємствами.

Так, у більшості країн ОЕСР індивідуальні підприємці платять звичайний прибутковий податок за прогресивною шкалою, за вирахуванням витрат на бізнес. Як показують дослідження, нижчі прибуткові податки для індивідуальних підприємців стимулюють зростання їх числа.

Зокрема, в США у 80-і роки зниження ставки прибуткового податку (з 70 % у 1980 р. до 28 % у 1988 р.) сприяло зростанню до 16,8 млн числа індивідуальних підприємців — самозайнятих осіб, які виробляють більше 40 % валового національного продукту і половину валового продукту приватного сектору [79, с. 28]. Згодом це привело до розвитку і зростання мікропідприємств, які мають вже кілька зайнятих, оскільки індивідуальні підприємці отримали можливість наймати додаткових працівників та інвестувати більше коштів в устаткування та інфраструктуру. На відміну від індивідуальних підприємців, які платять прибутковий податок, підприємства, у тому числі мікропідприємства, платять корпоративний податок на прибуток. При цьому висока ставу корпоративного податку може перешкоджати «укрупненню» мікробізнесу, перетворенню його на мале або середнє підприємство — адже якщо прибутковий податок індивідуальних підприємців нижчий, ніж корпоративний податок, то вони вважатимуть за краще зберегти свій статус і не прагнутимуть стати компанією. Тому у США для малих підприємств застосовуються дві понижені ставки — у 15 та 25 %. У Франції такої різкої прогресивності немає: ставка для малих підприємств — 33,3 %, для великих і середніх корпорацій — 36 %; у Канаді і Великобританії для малого бізнесу використовуються ставки 22 і 20 % відповідно проти стандартних ставок 43 і 30 %; у Росії діє єдина ставка по податку на прибуток для всіх видів організацій — 24 % [80].

До діяльності малих підприємств здебільше застосовують спрощену систему оподаткування, коли декілька податків замінюються одним, або спеціальні режими оподаткування. У Республіці Білорусь суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, сплачують податок у розмірі 10 % валової виручки. Виробники сільськогосподарської продукції мають право перейти на сплату єдиного податку у розмірі 5 % від валової виручки [81]. У Республіці Казахстан спеціальний податковий режим встановлює для суб'єктів малого бізнесу спрощений порядок числення і сплати соціального податку і корпоративного або індивідуального прибуткового податку, за винятком індивідуального прибуткового податку, що утримується у джерела виплати. Спеціальний податковий режим може застосовуватися фізичними особами, діяльність яких носить епізодичний характер, на основі разового талона. Під підприємницькою діяльністю, що носить епізодичний характер, розуміється діяльність, здійснювана в цілому не більше дев'яноста днів на рік. Вартість разових талонів встановлюється рішенням місцевих законодавчих органів. Спеціальний податковий режим на основі патенту застосовується індивідуальними підприємцями і суб'єктами малого бізнесу [82]. У Республіці Таджикистан до діяльності суб'єктів малого бізнесу також застосовують спрощену систему оподаткування. Ставка податку, що сплачується суб'єктами малого підприємництва по спрощеній системі, встановлена у розмірі 5 % від об'єкту оподаткування [83]. У Киргизстані розглядалися питання введення до Податкового кодексу спеціалізованого розділу по оподаткуванню суб'єктів малого бізнесу. Головна увага приділялася: удосконаленню спрощеної (на основі фіксованих платежів, патентів) системи оподаткування для суб'єктів малого бізнесу, що реалізують товари (роботи, послуги) кінцевим споживачам; визначенню переліку видів діяльності, що підлягають обов'язковому оподаткуванню на патентній основі; удосконаленню механізму визначення вартості патенту та

ін. Так, суб'єкти малого бізнесу сплачують єдиний податок по ставках в наступних розмірах:

- суб'єкти, зайняті переробкою сільськогосподарської продукції, у виробничій сфері і сфері громадського харчування, — 5 %;
- суб'єкти, зайняті у сфері торгівлі і надання транспортних послуг, — 6 %;
- суб'єкти, що надають інші види послуг і зайняті в інших сферах, не перелічених вище, — 10 % [84].

У Литві малі підприємства платять податок на прибуток по ставці 15 %. Юридичні особи, які працюють у сфері сільськогосподарського виробництва, мають можливість платити податок на прибуток по ставці 10 % [85].

У США компанії, що мають низькі прибутки, платять податок на прибуток по нижчих ставках: при річному оподатковуваному прибутку до 50 тис. дол. — по ставці 15 %; від 50 тис. до 75 тис. дол. — по ставці 25 %; від 75 тис. до 10 млн дол. — по ставці 34 %; більше 10 млн дол. — по ставці 35 % [86].

На поведінку підприємців впливає не лише ставка податку, а й форми підтримки, які вони отримують.

Певні преференції застосовуються до діяльності малих підприємств з метою стимулювання їх до впровадження новітніх технологій. Так, наприклад, у Франції малі і середні підприємства, що мають статус юридичної особи або належать фізичним особам, сплачують податок на прибуток за ставкою 19 % (стандартний податок складає 33 %). Частина оподатковуваного прибутку, з якого стягується скорочений податок, має бути використана для капіталовкладень у це саме підприємство [87]. Новостворене підприємство може бути зовсім звільнене від сплати податків упродовж двох років [88].

У Великобританії існує поширена податкова знижка на амортизацію будівель і устаткування, яка дозволяє деяким малим підприємствам вираховувати зі своєї оподаткованої бази до 40 %. Так само діють податкові пільги на інвестиції в інформаційні технології, засоби зв'язку і на науково-дослідну роботу [89]. На діяльність, пов'язану з підвищеним ризиком, у Голландії оподатковуваний дохід зменшується за рахунок інвестицій у деякі

капітальні активи. Уряд також заохочує науково-дослідну діяльність підприємств: якщо компанія приймає на роботу співробітника для проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, вона отримує право зменшення податків на фонд заробітної плати. Об'єктом особливого пільгового оподаткування є новостворювані підприємства [90]. У Кореї стартуючі малі та середні підприємства платять тільки 50 % податку на прибуток і власність упродовж перших п'яти років. Крім того, упродовж перших двох років діяльності вони взагалі не платять податків на реєстрацію та угоди. Виробничі підприємства отримують 20-відсоткову податкову пільгу [91, с. 5]. У Чехії малі та середні підприємства користуються податковими канікулами упродовж 10 років, якщо займаються виробництвом, пов'язаним із високими технологіями [92]. У Японії такі суб'єкти користуються 7-відсотковою інвестиційною податковою пільгою або 30-відсотковою пільгою при купівлі машин і устаткування [93]. У Фінляндії, Іспанії, Великобританії малі та середні підприємства мають значну податкову пільгу по інвестиціях. У більшості країн ОЕСР податковими пільгами користуються також і інвестиційні компанії, що вкладають кошти в малі та середні підприємства.

У більшості країн ОЕСР індивідуальні підприємці платять менше податків, ніж компанії. Зокрема, у Португалії та Чехії таким чином уряди стимулюють індивідуальне підприємництво [94]. У Чехії індивідуальні підприємства платять прибутковий податок у розмірі 35 % від щорічного доходу за вирахуванням витрат. В цілому індивідуальні підприємства Чехії платять половину від суми прибуткового податку і відрахувань до соціальних фондів, що сплачуються працівниками компаній. У Португалії індивідуальні підприємства платять високий прибутковий податок, але при цьому вони користуються значними пільгами системи соціального страхування [94]. У Португалії співробітники вищої ланки (у компаніях) іноді обирають статус незалежних консультантів для того, щоб користуватися податковими пільгами для самозайнятих. У Греції індивідуальні підприємці платять податки на рівні 15–37 % від податкових платежів співробітників компаній [94].

Індивідуальні підприємства часто використовують спеціальні податкові режими. У Португалії індивідуальні підприємства, що мають щорічний дохід нижче 187200 дол. США, не зобов'язані вести бухоблік і платять прибутковий податок по ставках, заснованих на коефіцієнтах [95]. Спеціальні спрощені податкові режими для індивідуальних підприємств встановлені в Угорщині, Мексиці, Іспанії [95]. У Кореї індивідуальні підприємства можуть розділити загальний дохід бізнесу в якості прибуткового податку на всіх членів сім'ї, при цьому розмір податку для домогосподарства зменшується [91].

Підприємства країн ОЕСР платять так званий корпоративний податок. Якщо ставка корпоративного податку нижча за ставку прибуткового податку, індивідуальні підприємства отримують стимул перетворитися в компанію. Нижча ставка корпоративного податку для малих та середніх підприємств створює для них переваги: підвищується реальний прибуток і рівень інвестицій у бізнес.

У багатьох країнах ОЕСР (Бельгії, Канаді, Франції, Німеччині, Ірландії, Японії, Кореї, Люксембурзі, Мексиці, Нідерландах, Португалії, Іспанії, Великобританії, США) для малих і середніх підприємств встановлені нижчі ставки корпоративного податку в цілях підвищення їх конкурентоспроможності і залучення інвестицій у свій бізнес. В середньому малі підприємства у країнах ОЕСР платять податок у розмірі 15–20 % прибутку, великі — 30–40 % прибутку. Найнижча ставка корпоративного податку для малих і середніх підприємств в Ірландії становить 12,5 % прибутку [95].

У країнах ОЕСР нижчі ставки податків для малих і середніх підприємств компенсують їх труднощі в отриманні зовнішнього фінансування. При цьому податкові преференції і пільги для таких підприємств можуть спровокувати деяких підприємців занизити розмір доходів або привести до штучного дроблення бізнесу в цілях мінімізації податків, тому уряди встановлюють суворі правила й обмеження, які перешкоджають дробленню компаній. Наприклад, у Великобританії існують спеціальні правила, які не допускають дроблення компаній на дуже маленькі компанії (дрібні компанії у цій країні користуються

пільговим оподаткуванням по ставці 10 %). У Канаді також діють правила «асоційованих корпорацій», які не дозволяють компаніям дробитися [95].

У деякі країнах (в Канаді, Чехії, Франції, Німеччині, Греції, Ірландії, Італії, Японії, Новій Зеландії, Польщі, Португалії, Великобританії) малі та середні підприємства не платять ПДВ або користуються податковою пільгою по сплаті ПДВ. В інших країнах існує спеціальний спрощений режим сплати ПДВ для малих і середніх підприємств. Зокрема в Італії, Мексиці, Швеції такі підприємства платять ПДВ по нижчій ставці [96].

Податкові пільги для суб'єктів малого та середнього підприємництва повинні вирівнювати «провали» ринку, а не провокувати підприємців на уникнення від сплати податків. Наприклад, податкові пільги для малих та середніх підприємств можуть негативно вплинути на їх зростання, якщо малі та середні підприємства прагнуть не виходити за встановлену межу прибутку для збереження пільгової ставки податку. Низькі ставки корпоративних податків для дрібних підприємств також можуть спонукати до дроблення відносно великих компаній на менші. Враховуючи це, у промислово розвинутих країнах періодично переглядаються умови надання пільг та введення спеціальних режимів оподаткування для суб'єктів малого та середнього підприємництва.

Важливим для країн, що розвиваються, є досвід Італії, де тіньовий сектор має значні розміри і де велика частка малих і мікропідприємств в загальному числі підприємств [97, с. 46]. В Італії застосовується система оподаткування малих підприємств, схожа з російською спрощеною системою оподаткування або поставленим податком. В Італії мікропідприємства часто вважають за краще ухилятися від сплати податків, оскільки для них податковий аудит (перевірки) дешевший, ніж податкові відрахування. Окрім цього, підприємства, що не ведуть господарську діяльність, часто використовуються для здійснення фіктивних угод і розрахунків.

З 90-х рр. в Італії було проведено декілька реформ в системі оподаткування малого та середнього бізнесу з метою зниження розмірів

сплачуваних податків, стимулювання малих підприємств до сплати податків, зменшення кількості недобросовісних платників податків. Основним інструментом послужив так званий аналіз сектора. Це складна статистична процедура, спрямована на встановлення розумного, прийнятного фіксованого податку для порогу щорічного обороту індивідуальних підприємств і малих підприємств, який становить менше 5 млн євро [97, с. 47].

У системі аналізу сектора використовується набір показників (з урахуванням витрат і структури бізнесу, а також його географії і виду діяльності) для кожного виду платника податків — малого або середнього підприємства. Якщо фактична виручка нижча за розрахункову (оцінну), платник податків може вказати більш високу величину виручки. Якщо платник податків вказує нижчу виручку, його бізнес буде підданий податковому аудиту. аналіз сектора застосовується до більше ніж 4 млн малих підприємств (що становить близько 70 % від загального числа підприємств).

З метою відходу від оподаткування компанія може вибрати одну з кількох стратегій: занижувати оподатковувану базу, використовувати у своїх інтересах недосконалість або неузгодженість податкового законодавства, вибрати юридичний статус з пільговим оподаткуванням, вести діяльність в неформальному секторі економіки. У тінь частіше йдуть дрібні компанії, ніж великі. Індивідуальні підприємства часто вважають за краще не платити податки: їм вигідніше самим визначати розмір сплачуваних прибуткових податків, а не бути найнятими робітниками компаній.

У Франції спеціальний податковий режим для малих підприємств розглядається як засіб заохочення інвестицій малих підприємств з отриманого власного прибутку у власний бізнес, а також як спосіб збільшення акціонерного капіталу малих підприємств для того, щоб вони згодом мали більше шансів отримати кредит у банку. У Франції банки вважають за краще працювати з компаніями, що мають великий статутний капітал.

Доступ до зовнішнього (банківського) фінансування для малих підприємств у Франції набагато більше ускладнений, ніж для великих, оскільки

банки пред'являють підвищені вимоги до якості бухгалтерського балансу і до розміру статутного капіталу підприємства, щоб зменшити ризик неплатежів по банківських кредитах. Отже, малі підприємства потребують збільшення свого статутного капіталу. Але реально малим підприємствам важко добитися значного збільшення статутного капіталу, оскільки вони повинні платити податок на прибуток, який вони реінвестують у свій бізнес, а також на дивіденди, виплачувані своїм акціонерам.

Щоб понизити витрати на формування статутного капіталу малих підприємств і збільшити його розмір, у 1996 р. і повторно у 2001 р. уряд Франції прийняв рішення ввести знижену ставку податку на прибуток незалежних (не асоційованих) малих підприємств. Такі підприємства платять податок на прибуток по ставці 15 % замість 33,3 % на прибуток, що перевищує фіксовану величину 38 120 євро.

Нині податки на прибуток по нижчій ставці платять 470 тис. французьких малих підприємств. Для кожної компанії виграш становить від 4 тис. до 7 тис. євро. При цьому слід врахувати, що переважна більшість підприємств у Франції є малими і їх середні доходи коливаються від 10 до 100 тис. євро на рік [98].

У галузевому розрізі: податок на прибуток за зниженою ставкою сплачують компанії, що займаються будівництвом, торгівлею, дистриб'юцією, операціями з нерухомістю та надають послуги громадянам.

Компанії мають право сплачувати податок на прибуток за зниженою ставкою, якщо:

- прибуток за поточний фінансовий рік за вирахуванням податків перевищує 7,63 млн євро;
- випущений акціонерний капітал повністю сплачений і не менше 75 % цього капіталу постійно знаходиться у фізичних осіб або у компаній, які задовольняють тим самим критеріям (тобто критеріям незалежності). Цей критерій перешкоджає діленню великих компаній на більш дрібні компанії з метою використання податкової переваги.

Основною перевагою для компаній, що використовуює вказану систему оподаткування з податку на прибуток, є можливість вкладати більше коштів з отриманого прибутку в розвиток свого бізнесу, оскільки, як правило, маленьким компаніям складно отримати кредит у банку.

У Франції 96 % компаній, що мають право сплати податку на прибуток за зниженою ставкою, мають прибуток менше 7,63 млн євро, 80 % — менше 1 млн євро, 67% — менше 500 тис. євро. Проте хоча загальне число таких компаній велике, їх вклад в економіку досить малий: на них працює одна третина від усіх зайнятих, а зароблений ними прибуток становить одну чверть від загального заробленого прибутку компаній, що мають право сплатити податок на прибуток за зниженою ставкою [99].

Майже 320 тис. компаній (більше ніж третина від загального числа компаній) мають прибуток менше 42 тис. євро, і для них виплати з податку на прибуток скорочуються більше ніж наполовину.

Така система оподаткування віддає перевагу компаніям, що надають послуги, а також будівельним компаніям, у меншій мірі — виробничим компаніям.

Частка малих компаній, що мають менше 10 зайнятих, сплачує 80 % податкових витрат і менше 30 % оподатковуваного заробленого прибутку усіх компаній.

Спеціальний режим оподаткування дає переваги також молодим компаніям (менше двох років діяльності). На долю таких компаній припадає лише 4 % від оподатковуваного зробленого прибутку усіх компаній і 14 % податкових витрат. В цілому спеціальний режим дає більше переваг компаніям, яким менше 7 років, а не тим, що існують більше 7 років. Проте останні несуть значну частку податкових витрат — більше 40 % від усіх податкових витрат у країні, оскільки їх доля в економіці дуже значна.

У країнах з перехідною економікою, за даними ряду публікацій, присутня значна частка індивідуальних підприємств, що ухиляються від сплати податків [80; 97].

Світова податкова практика виробила два основних способи боротьби з недобросовісними платниками податків [90]: оптимальні правила податкового аудиту (перевірок) і тверді ставки податків для малих та середніх підприємств (за типом колишнього єдиного податку і фіксованого податку). У першому випадку — податкового аудиту — весь малий бізнес, що відзвітував по обороту меншому, ніж встановлена межа, піддається аудиту, оскільки заниження розмірів обороту є підозрілим. На відміну від нього, підприємства, які перевищили поріг обороту або вказали розмір, рівний цьому порогу, аудиту не підлягають. Правила податкового аудиту, як показує практика, урядами різних країн не розголошуються, за винятком США.

Фіксована ставка податку — виходячи з передбачуваного розміру доходу — дозволяє встановлювати податок з передбачуваного (поставленого) доходу. Податок на передбачуваний (поставлений) дохід дуже часто використовується в міжнародній практиці оподаткування малого та середнього бізнесу, при цьому застосовуються різні способи оцінки доходу малого бізнесу. Мета такої системи оподаткування — вивести бізнес із тіні, навчити його працювати в цивілізованій податковій системі. Як правило, такі системи називаються спрощеними системами оподаткування і замінюють собою цілий ряд податків одним податком, дійсно спрощуючи процедуру сплати податків. Прості системи спрощеного оподаткування — патенти, а також фіксовані ставки податків залежно від розміру виручки.

Такий підхід застосовується в Україні. Серед прийнятих в Україні нормативних положень, спрямованих на державну підтримку малого підприємництва, на особливу увагу заслуговують: колишній Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», виданий у червні 1999 року [100]; Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва», чинний з жовтня 2000 року [75]; Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо проведення електронної реєстрації» [101], Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих

актів України щодо скасування свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи та фізичної особи-підприємця» [103], Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедур припинення юридичних осіб та підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців за їх рішенням» [104].

Важливим кроком стало прийняття Верховною Радою України Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва)» [105], розробленого робочою групою, створеною Урядом за участю представників малого бізнесу, вчених, громадськості та незалежних експертів. Цей закон є результатом компромісу між бізнесом та владою.

Системи оподаткування малих і середніх підприємств в Україні узагальнено на рис. 1.1.

Щоб усунути одну з головних проблем загальноприйнятої форми оподаткування, держава надала суб'єктам малого підприємництва право переходу на спрощену систему оподаткування. Ця пільга закріплена в Законі № 5083-VI і спрямована на здійснення реорганізації податкової системи малого бізнесу. Дана система містить ряд переваг: стабільну нормативно-правову базу протягом року, добровільний характер застосування, право вибору об'єктів оподаткування (виручка, прибуток); можливість використання суб'єктами малого підприємництва спрощеної системи обліку господарських операцій; заміну сплати сукупності загальнодержавних і місцевих податків і зборів на сплату єдиного податку. Застосована спрощена система оподаткування наділена значним, але не використаним потенціалом як в частині стимулювання сфери малого бізнесу, так і в напрямку підвищення ефективності податкової системи України. Так, у практиці застосування цієї форми оподаткування об'єктом оподаткування є доход, тоді як сукупний доход для платників єдиного податку законодавчо не визначений.

Застосування єдиного податку для фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності дозволяє займатися будь-яким видом діяльності та не має інших обмежень, притаманних спрощеній системі оподаткування.



Рис. 1.1. Системи оподаткування малих і середніх підприємств

Складено автором

Традиційна система оподаткування і єдиний податок для фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності дозволяє зекономити на поточних витратах по здійсненню трансакційних витрат підприємства і запобігти в майбутньому значним фінансовим санкціям за помилкове обчислення податків. Однак при традиційній системі посилюється контроль з боку податкових органів за діяльністю підприємців. Торгівельний патент є також однією з форм стимулювання малого бізнесу. Відповідно до розд. XII ПКУ форма

торгівельного патенту є єдиною на території всієї країни, однак регіональні особливості за видами діяльності, по ставках єдиного податку і вартості патентів, доволі суттєві, що свідчить про нерівний стан платників податків.

В українській практиці серед альтернативних форм оподаткування також було запроваджено спеціальний патент (з 1 квітня 1998 року в порядку експерименту).

Спецпатент відрізнявся від інших альтернативних систем оподаткування рядом ознак:

- у встановленні об'єкту оподаткування, в основу якого закладалися фізичні показники підприємства (торгівельна площа, місце торгівлі, асортиментний перелік товарів);

- вартість спецпатенту була вищою за вартість торговельних патентів, оскільки сума надходжень за рік у вигляді сплати за патенти повинна відшкодовувати місцевим бюджетам втрати, які виникають внаслідок звільнення СПД від сплати цілого переліку податків і зборів;

- суб'єкти, які придбали спецпатент, отримували право торгувати підакцизною продукцією;

- загальна економія дозволяла підприємству, яке мало спецпатент, продавати товар за значно нижчими цінами, аніж конкуренти, які працюють за звичайним оподаткуванням;

- спецпатент застосовувався лише на встановлених Постановою № 826 територіях. Відмітною рисою була і база оподаткування, що визначалась не за звітністю, а на базі визначеної розрахунковим шляхом доходності різних видів бізнесу в різних регіональних умовах.

Застосування спеціального патенту показало доцільність його впровадження, але строк дії такого стимулу розвитку малого бізнесу був обмеженим п'ятьма роками. Прикладом ефективного застосування вказаного стимулу можуть слугувати дані щодо розвитку малого бізнесу у м. Іллічівську Одеської області.

Так, якщо у 1996 році осіб, зайнятих у сфері середнього і малого бізнесу, було лише 600, то у 1999 році — 4 600. За спецпатентом працювали майже всі торговельні і побутові підприємства (середня вартість спецпатенту на здійснення торговельної діяльності у м. Іллічівську Одеської обл. становила 446 грн.). Доходи місцевого бюджету становили: за перше півріччя 1998 р. — 280 тис. грн., за 1999 рік — 2,5 млн грн.

За даними Мінфіну Криму, зведений бюджет АРК отримував від спецпатенту 32 млн грн., з них 13 млн грн. — бюджети міст і районів. При цьому, за даними А. В. Припутнікова (голови постійної комісії Верховної Ради Автономної Республіки Крим з економічної, бюджетно-фінансової і податкової політики), середнє навантаження по сплаті податків на одного підприємця при наявності спецпатенту становить на місяць від 5,1 до 5,2 тис. грн., при сплаті по єдиному податку — 1,5 тис. грн., при торговому патенті — 1,4 тис. грн. Загалом, за даними [107], кількість підприємств, які перебували на спеціальному патенті, у містах проведення експерименту становила близько 40 % від загальної кількості підприємств, що працювали за торговим патентом. При цьому від власників спеціальних торговельних патентів бюджети отримали 70 % від усіх сплачених податків. На той момент надходження від спецпатенту були чи не основним джерелом поповнення місцевих бюджетів експериментальних зон (67 % від продажу спецпатентів залишаються в місцевому бюджеті) [107].

Ще одним альтернативним податком для малих підприємств був фіксований податок. Умови для застосування фіксованого податку з 2011 року наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Умови для застосування фіксованого податку у 2011 році в Україні

Критерій	Умови
Види діяльності	підприємець має займатися продажем товарів на ринку і сплачувати ринковий збір
Річна виручка	не повинна перевищувати 119 тис. грн.
Кількість найманих працівників	не повинна перевищувати 5 осіб

Підприємці, які працюють на загальній системі оподаткування, сплачують податки згідно з Податковим кодексом, який набрав чинності з 01.01.2011 р. Але вартість товарів (послуг), придбаних у фізичних осіб-єдиноподатників іншими суб'єктами господарської діяльності, було заборонено включати до витрат (пп. 139.1.12 ПКУ), що призвело до небажаних наслідків у розвитку суб'єктів малого бізнесу.

Одне з основних нововведень закону № 4014 [108] — поділ підприємців спочатку на чотири групи, а потім, законом № 5083-VI [106], — на шість залежно від доходів, кількості найманих працівників та видів здійснюваної діяльності. Від приналежності до тієї чи іншої групи залежить, зокрема, ставка податку.

Так, першу групу складають підприємці — фізичні особи, які торгують на ринках або надають побутові послуги населенню. Законом визначено 39 видів таких послуг. При цьому підприємці першої групи не можуть мати найманих працівників, а обсяг їхнього річного доходу не може перевищувати 150 тис. грн. Для цієї категорії «спрощенців» встановлено ставку податку в розмірі 1–10 % мінімальної зарплати (10–100 грн.).

До другої групи зараховані фізичні особи, які надають послуги, зокрема побутові, не тільки населенню, але й іншим «спрощенцям», що займаються виробництвом або продажем товарів, а також ресторанним бізнесом. Вони можуть найняти до 10 осіб персоналу, а їхній річний дохід не може перевищувати 1 млн грн. Ставка податку для таких підприємців — 2–20 % мінімальної заробітної плати (20–200 грн.).

Підприємці зможуть раз на рік піти у відпустку і, відповідно, не платити податок за цей місяць. Також податок не сплачується у разі надання копії лікарняного листка на строк понад 30 днів. Щоправда, це стосується лише тих, у кого немає найманих працівників.

Підприємці першої та другої груп мають право сплатити податок авансом за весь податковий період (для першої групи — рік, для другої — квартал). Але, як показує практика, ця норма з часом може стати добровільно-

примусовою. «Крім того, немає необхідності у щорічній перереєстрації «спрощенців», оскільки свідоцтво про сплату єдиного податку видаватимуть безстроково».

Позитивним моментом є те, що з ПКУ було виключено пп. 139.1.12, який забороняв відносити на податкові витрати вартість придбаних у платників єдиного податку товарів (робіт, послуг). Ця норма порушувала один із принципів податкового законодавства, а саме рівність усіх платників. Однак не у всіх, а лише у тих, які застосовують третю категорію спрощеної системи оподаткування. Уряд запропонував три категорії: дві з них — аналог існуючого фіксованого і єдиного податку, коли ставки встановлюють місцеві ради, а закон визначає лише граничні розміри. Третя категорія — аналог існуючої спрощеної системи для юридичних осіб, що передбачає прив'язку до відсотка від обсягу реалізації.

Згідно з п. 291.4 ПКУ [76], суб'єкти господарювання можуть обрати третю групу, якщо протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб, а обсяг доходу не перевищує 3 млн грн. П'ята група, як і третя, передбачає, що кількість осіб, які перебувають з платником єдиного податку у трудових відносинах, одночасно не може перевищувати 20 осіб, а от обсяг доходу не може перевищувати 20 млн гривень. Тобто вагомою перевагою є допустимий обсяг доходу платників, які обрали п'яту групу єдиного податку. Для третьої групи платників єдиного податку застосовується ставка в розмірі 5 % доходу — у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Нововведення, внесені у ст. 292.3 ПКУ, перш за все зменшили коло підприємців, які повинні відображати дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості. Так, з 01.07.2012 р. до них відносяться підприємці 3-ї групи, платники ПДВ. Звичайно, підприємцям за ставкою 3 % не менш проблематично, ніж підприємцям інших груп. Проте в рамках оподаткування ПДВ вони змушені вести облік, а тому їм вже простіше

вирахувати суму заборгованості. Слід звернути увагу, що не вся кредиторська заборгованість включається до доходу, а тільки та, за якою минув строк позовної давності. Отже, незважаючи на прийняту редакцію норми кодексу, залишилося неврегульованим питання, яку суму включати в дохід — з ПДВ чи без ПДВ.

Зазначимо, що, з урахуванням останніх змін ПКУ, добровільний перехід з групи в групу можливий незалежно від групи. При цьому підприємці першої і другої груп можуть при бажанні перейти в третю групу одразу з отриманням свідоцтва ПДВ. Головна умова — щоб підприємець відповідав критеріям тієї групи, в яку він планує перейти.

Четверта група — юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, для яких середньооблікова кількість працівників протягом року не перевищує 50 осіб, а обсяг доходу не перевищує 5 млн грн. Ставка податку для них становить 3 % від отриманої виручки за умови сплати ПДВ або 5 % без ПДВ. При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку — фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

Для п'ятої групи платників єдиного податку ставка становить 10 % доходу — у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку (пп. 293.3.2 ПКУ). Згідно з пунктом 293.4 ПКУ ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку третьої і п'ятої груп у розмірі 15 %: до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у підпунктах 1, 2, 3 і 5 пункту 291.4 ПКУ; до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі; до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Підприємці за ставкою 5 і 3 % можуть здійснювати будь-який вид діяльності (за виключенням заборонених видів на єдиному податку). Але як і підприємці інших груп, при перевищенні граничного обсягу доходу,

встановленого для відповідної групи, такі підприємці несуть ризик застосування ставки 15 % від суми перевищення або втрати статусу платника єдиного податку.

Шоста група передбачена для юридичних осіб — суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми. У ній можуть працювати юридичні особи, у яких протягом календарного року середньооблікова чисельність працівників (як і для четвертої групи) не перевищує 50 осіб, а обсяг доходу не перевищує 20 млн грн. Ставки єдиного податку, передбачені для платників як п'ятої, так і шостої групи, становлять: 7 % — для платників ПДВ; 10 % — для неплатників ПДВ. Для шостої групи, як і для четвертої, підвищена ставка застосовується у подвійному розмірі ставки єдиного податку (пп. 296.5.4 ПКУ) і становить 14 % (20 %).

Отже, враховуючи вищенаведені норми податкового законодавства, платник єдиного податку може перейти з третьої у п'яту групу платників. Перевагою буде значно більший обсяг дозволеного доходу — до 20 млн грн., а от недоліком — ставка єдиного податку 10 % замість 5 %, встановлених для третьої групи.

Таким чином, кожна країна застосовує різні моделі оподаткування малого і середнього бізнесу з метою стимулювання їхньої діяльності. На різних етапах розвитку, згідно з податковою політикою, можуть застосовуватися різні підходи, але будь-яка економіка не здатна ефективно розвиватися без участі малого бізнесу. Врахування цього спонукає уряди до пошуку нових ефективних засобів стимулювання розвитку і функціонування малого та середнього бізнесу.

1.3. Податкові стимули в системі оподаткування

Реалізація податкової політики, що здійснюється завдяки податковій системі, спирається на функції, які виконують податки. У теорії податків визнані основні функції податків — фіскальна та регулююча [109, с. 181–182; 110, с. 15; 111, с. 294].

Фіскальна функція є визначальною для податків. Основним завданням, яке виконується за допомогою цієї функції, є наповнення доходної частини бюджету, формування доходів держави для задоволення потреб суспільства. Фіскальна функція є важливою у характеристиці сутності податкової системи, вона визначає її суспільне призначення. З цієї точки зору податкові надходження мають бути постійними і стабільними. Постійність означає, що податки створюють безперервний фінансовий потік до відповідного бюджету, а стабільність надходжень визначається достатнім рівнем гарантій того, що доходи, передбачені законодавством, будуть отримані у повному обсязі.

Основним призначенням регулюючої функції є можливість за допомогою податків здійснювати регулювання державою виробництва та споживання, у першу чергу шляхом справляння непрямих податків, що є податками на споживання. Разом з тим існують й інші підходи до визначення функцій податків, що пов'язано зі зміною акцентів у податковій політиці з фіскальної функції на регулюючу в економічно розвинутих країнах.

Так, у якості додаткових функцій податків виділяють: контрольну, стабілізаційну, протекційну, вирівнюючу, стимулюючу та ін. [112; 113; 114; 115; 116; 117; 118].

За допомогою контролюючої функції держава регламентує фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, отримання доходів громадянами, використання ними свого майна та коштів, додержання фінансової дисципліни тощо.

Стабілізаційна функція податків виявляється у підтриманні певної економічної рівноваги, коли відбувається втрата купівельної спроможності і виникає перегрів в економіці.

Протекційна функція використовується державою для підтримки певних економічних груп з метою забезпечення їх нормальної господарчої діяльності або гарантування економічних інтересів і вигід.

Призначенням вирівнюючої функції є здатність податків вирівнювати економічну диференціацію суспільства за доходами [119, с. 64]

Стимулююча функція визначає орієнтири для розвитку та розгортання виробничої діяльності. Шляхом запровадження пільг окремим категоріям платників податків або пільгових режимів на певних територіях держава стимулює розвиток певних галузей національної економіки або здійснює політику підтримки певних верств населення.

Спеціалістами МВФ відзначено, що регулятивний потенціал податкової системи найкраще проявляється у прогресивних системах, набагато менш ефективно — у тих, що є пропорційними або регресійними [120].

Найбільш активні наукові дискусії точаться навколо існування і використання стимулюючої функції податків [121; 122; 123; 124; 119; 111; 125]. Чимало науковців вважає стимулювання підвидом регулювальної функції, а отже, лише допоміжним інструментом впливу на економічні процеси, інші — самостійною функцією податків і вирішальним чинником для заохочення до певного виду діяльності [126]. Також існує негативне ставлення до пільг загалом, а думка про недовіру галузевих податкових звільнень в Україні стала досить поширеною [126].

В окремих публікаціях стверджується, що проблематично вести мову про стимулюючу роль податків. Так, С. Терьохін вважає, що податки не можуть бути стимулюючим інструментом: «Будь-який податок є інструментом обмеження свободи його платника, тому говорити про стимулюючу роль оподаткування є беззмістовним. Мова може йти лише про прийняття політичного рішення про менший ступінь фіскального пригнічення окремої сфери діяльності або форми споживання стосовно інших сфер або форм» [127]. Такий підхід обумовлений тим, що сучасна наукова думка не розмежовує як фінансові інструменти поняття «податок» та «управління за допомогою податків».

Основне призначення податку — вилучення частини ВВП на користь держави для здійснення нею її функцій. З цієї точки зору основною функцією податку необхідно вважати фіскальну функцію. Разом з тим застосування податків у якості фінансових інструментів коригування будь-яких процесів

дозволяє державі здійснювати опосередковане регулювання діяльності суб'єктів впливу. Тобто функція регулювання, що притаманна державі, може бути здійснена як прямо, так і опосередковано. Такий опосередкований вплив є найбільш ефективним, оскільки: по-перше, мінімізує витрати на здійснення регулюючої функції. По-друге, дає суб'єкту впливу певну свободу вибору дій, що є необхідною умовою відтворення ринкових відносин. По-третє, мінімізує вплив суб'єктивного фактору у регуляторній діяльності. З цієї точки зору можна вважати, що податки виконують регулюючу (в тому числі і стимулюючу) функцію і мають регулятивний потенціал.

Причинами неповного використання регулюючого потенціалу податків є недостатня розробленість науково-практичних підходів до застосування податків у якості інструменту регулювання, недостатній рівень обґрунтованості рішень щодо використання такого потенціалу, невідповідність функціонуючих податкових систем вимогам, які до них ставляться.

Разом з тим майже всі науковці, незалежно від індивідуальних переконань, згодні з тим, що податки є найбільш дієвим інструментом регуляторної політики держави [128–134].

Регулювання може здійснюватися у формі обмеження (повного або неповного), преференції, стимулу.

Обмеження розглядається як елемент регулювання, суть якого полягає у переході від більш широкого до більш звуженого застосування чого-небудь. У логіці обмеження розглядається як логічна операція над поняттями, завдяки якій відбувається перехід від поняття з ширшим обсягом (родового) до поняття з вузьким обсягом (видового) через додавання до змісту вихідного поняття ознак, які стосуються лише частини предметів його обсягу [135].

Преференція (від лат. *praefero* — «вважаю за краще») — перевага, що надається кому-небудь, особливі умови користування чим-небудь [136].

В економічній літературі підходи до тлумачення та класифікацій стимулів є досить різноманітними, доволі часто стимули поєднуються з мотивацією. Так, у Сучасному економічному словнику зазначається, що мотивація — це

зовнішнє чи внутрішнє спонукання економічного суб'єкта до діяльності в ім'я досягнення будь-яких цілей, наявність інтересу до такої діяльності і способи її стимулювання, спонукання [137]. Досить спрощено дається визначення сутності стимулу як впливу на суб'єкт ззовні з метою спонукання його до ефективної діяльності [138, с. 5–9].

З практичної точки зору стимули (економічні) є системою заходів, що використовуються з метою спонукання суб'єктів господарювання для досягнення певної цілі (виробництва товарів, послуг тощо). Стимулювати підприємство означає зацікавити його. Якщо стимул — це зовнішнє спонукання, то мотив є внутрішнім спонуканням суб'єкта до плідної діяльності. У свою чергу стимул сприяє тому, щоб це спонукання одержало певний заряд для реалізації в будь-якій господарській діяльності.

У випадку активізації мотиву (наприклад, механізмами податкового стимулювання) підприємство реалізує свою мотивацію у формі господарської діяльності, відповідно реалізує поставлену мету, отримує фінансовий результат, порівнює витрачені ресурси й отриманий результат, внаслідок чого визначається або задоволеність, або незадоволеність результатами своєї діяльності. Таким чином, в залежності від ступеня задоволення результатом діяльності підприємство або припиняє свою діяльність, або продовжує здійснювати її в тому напрямку, який підлягає державному (податковому) стимулюванню.

Державне регулювання діяльності малих і середніх підприємств, розвиток заходів підтримки мають кілька періодів, зумовлених розвитком ринкових відносин. Поняття «державного регулювання діяльності малого бізнесу» трактується дещо ширше, ніж «підтримка і стимулювання підприємців». У свою чергу останнє є лише складовою частиною цілісної системи державного регулювання.

Під державною підтримкою малого бізнесу розуміють свідоме створення економічних і правових умов, стимулів для розвитку бізнесу, а також вкладення в нього матеріальних та фінансових ресурсів на пільгових умовах

[139, с. 66]. В загальному вигляді метою державної політики сприяння розвитку і підтримки малих і середніх підприємств на сучасному етапі є поліпшення підприємницького клімату, створення сприятливих стабільних умов для його розвитку. Проте цілі стимулювання можуть змінюватися на кожному конкретному етапі розвитку, що обумовлює застосування певних методів і засобів з урахуванням економічної ситуації, що сформувалася в конкретній країні зокрема та у світовому господарстві взагалі.

В сучасній економічній літературі зустрічаються різноманітні підходи до типологізації заходів державного впливу на малі та середні підприємства. При цьому традиційно методи їх підтримки поділяються на прямі і непрямі [140, с. 42]. Аналіз світового економічного досвіду державного регулювання із застосуванням стимулів показав, що такі заходи регулювання можна класифікувати за двома групами (рис. 1.2).

До заходів стимулювання адміністративного і правового характеру відносяться заходи контролю за доходами, цінами, квотування, ліцензування та ін.

До заходів прямого економічного стимулювання відносяться пільгові кредити, різноманітні форми безповоротного цільового фінансування.

До заходів непрямого економічного стимулювання відносять заходи, які реалізують податкову політику, політику в сфері кредитно-фінансових, валютних, зовнішньоекономічних (у тому числі митних) відносин та ін. Адміністративне стимулювання — це спонукання до підприємницької активності з боку держави, яке передбачає встановлення певних санкцій за порушення встановлених норм. На особливу увагу заслуговує податкова політика, оскільки вона є важелем непрямого економічного стимулювання і реалізується завдяки стимулюючій функції. В економічній літературі зустрічаються різні терміни, що позначають систему економічних категорій, через яку проявляється стимулююча функція податків. Так, автори Д. Бескін і Д. Левін згадують поняття «податкові стимули», але смисл, вкладений у це поняття, не розкривають [141, с. 46].

Про систему податкового стимулювання пише і Т. Ф. Юткіна [142, с. 163–164]. Вона наводить такі основні принципи організації системи податкового стимулювання:

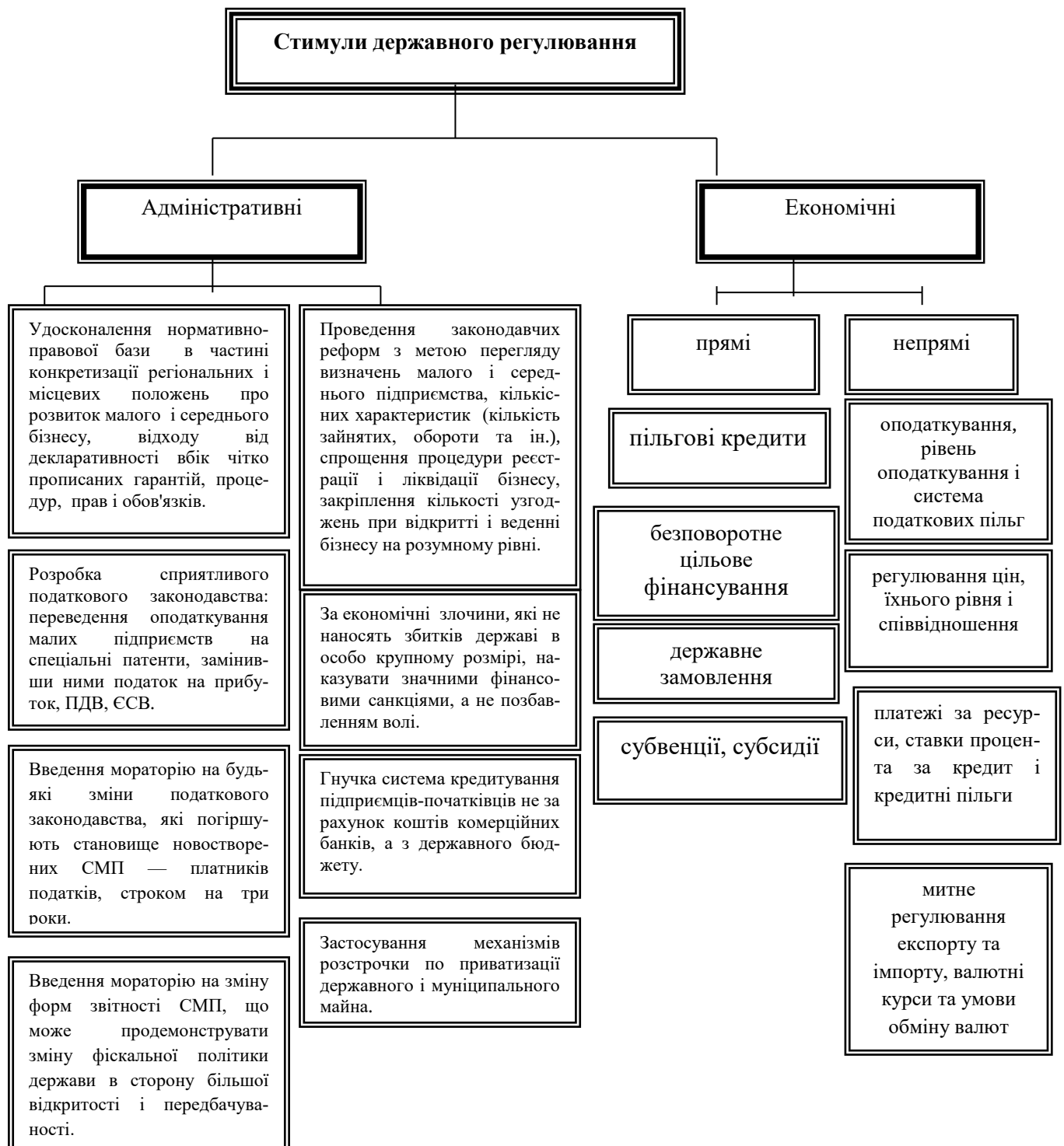


Рис. 1.2. Класифікація стимулів державного регулювання

Складено автором

- застосування податкових пільг не повинне носити вибіркового характеру залежно від форми власності, виду діяльності та суб'єктивної оцінки їх важливості лобістськими угрупованнями в парламенті;

- податковому пільгуванню не властиві неекономічний примус і обов'язковість застосування;

- податковим пільгам за їх внутрішньою природою не притаманний чисто адміністративно-командний характер застосування;

- інвестиційні податкові кредити надаються виключно групам платників, що забезпечують виконання інвестиційних програм загальнодержавного значення;

- застосування податкових пільг не повинне завдавати збитку ні доходам бюджету, ні корпоративним та особистим економічним інтересам;

- порядок формування пільгового податкового портфеля визначається на загальнодержавному рівні, затверджується в законодавчому порядку центральною владою.

Перераховані принципи відносяться до системи податкових пільг. Таким чином, автор ототожнює систему податкових стимулів з системою податкових пільг на тому підґрунті, що в систему податкових пільг включаються і податкові канікули [142, с. 160], що з нашої точки зору є не зовсім коректним.

Аналіз наукових джерел свідчить про наявність ряду поглядів на визначення сутності податкової пільги. Так, є науковці, які під податковою пільгою розуміють «надання державою окремим підприємствам або фізичним особам можливості зниження або цілковитого звільнення від сплати податку, обов'язкового платежу та збору» [143]. Ця теза не враховує обставини, за яких саме може надаватися можливість зниження або звільнення від сплати податку.

Ряд учених зазначає: «пільга — це звільнення (повне чи часткове) платника податку, яке враховує його особливості, від сплати податку» [144]. У даному визначенні наявна норма про існування конкретних особливостей платника податку, які зумовлюють можливість надання пільг, при цьому

відсутні посилання на те, що вони повинні передбачатися та регламентуватися податковим законодавством.

У вітчизняному податковому законодавстві таке поняття, як «податкова пільга» закріплено у п. 1 ст. 30 ПКУ як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 статті ПКУ, а саме за наявності особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [76]. Однак таке тлумачення суперечить ст. 67 Конституції України, згідно з якою сплачувати податки зобов'язаний кожен [145].

Альтернативним поглядом деяких українських вчених щодо сутності податкових пільг є запозичена із зарубіжного досвіду думка про концепцію податкових витрат бюджету. Так, на поєднання податків та видатків в неподільному понятті «податкові витрати» вказує В. Л. Андрущенко. «Легально оформлена відмова від збору в принципі можливих податків по суті є аналогом прямих бюджетних видатків, що й пояснює дещо парадоксальну назву суми скорочень і списань податкових зобов'язань — податкові витрати...» — зазначає науковець [146, с. 104].

Дану концепцію поділяє і А. М. Соколовська, яка, посилаючись на висновки фахівців ОЕСР і зарубіжних авторів, визначає податкову пільгу як відхилення від рамкових умов, до яких входять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); стандарти бухгалтерського обліку; правила визначення податкової бази; норми міжнародних фіскальних угод [147].

Термін «податкові витрати» існує понад 40 років, про що довів аналіз світової фіскальної думки. Ще у 1967 р даний термін був використаний С. Сурреєм — керівником міністерства податкової політики США, а у 1968 р. з'явився перший перелік податкових витрат [148]. Конгрес США в законі про бюджет 1974 р. формулює визначення податкових витрат як витрат дохідних

статей, що належать до положень федерального законодавства з питань прибуткового оподаткування, які встановлюють спеціальні виключення, звільнення, віднімання від сукупного доходу або які забезпечують спеціальний кредит, пільгову ставку податку, затримку сплати податкового зобов'язання [149].

Постійна втрата доходів бюджету, спричинена частиною встановленого переліку податкових витрат, дає підстави ототожнювати їх з видатками; інша частина податкових витрат призводить до затримки наповнення дохідної частини бюджету, являючи по суті безвідсоткову позику держави платнику податку [150].

Розглянуті різні підходи до трактування таких понять, як «податкові стимули», «податкові преференції», «податкові пільги» [141–150] дають можливість виділити їх наступні відмітні особливості.

Податковий стимул — найбільш широке поняття, яке включає будь-який інструмент податкового стимулювання. На нашу думку, податкові стимули — це складне економічне явище, що представляє собою способи впливу за допомогою норм права на платника податків в цілях спонукати його до правомірних дій як у сфері оподаткування, так і в інших сферах життєдіяльності (економічній, виробничій, інвестиційній, соціальній і так далі).

До податкових стимулів відносяться і податкові пільги, і податкові преференції. Податкові пільги характеризуються добровільністю їх застосування. Платник податків може використати право на застосування податкової пільги, але також на власний розсуд має право і відмовитися від її використання. Прикладом податкової пільги може слугувати звільнення від оподаткування прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України спеціальних продуктів дитячого харчування власного виробництва, спрямованого на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів.

Податкові преференції є обов'язковими для застосування платниками податків. Податкові преференції можуть встановлюватися у вигляді зміни обов'язкових елементів оподаткування (наприклад, об'єкту оподаткування,

податкових ставок, терміну сплати податку тощо) або введенням спеціальних обов’язкових правил. Податкові преференції можуть бути використані не лише в цілях стимулювання діяльності самого платника податків, але і з метою стимулювання третіх осіб, зокрема вони широко застосовуються в непрямому оподаткуванні, коли необхідно стимулювати збільшення попиту на вироблювані товари, роботи, послуги або майнові права. Прикладом податкової преференції може служити введення ставки ПДВ 0 % відносно експортних операцій, операцій у сфері космічної діяльності. Податкові пільги можуть надаватися як у формі привілеїв — додаткових прав, особливих або кращих умов на отримання якого-небудь права, так і у формі імунітету — звільнення від виконання деяких обов’язків, а податкові преференції можуть надаватися тільки у формі імунітету, оскільки не припускають добровільності застосування. На підставі вказаних вище визначень була сформована ієрархічна класифікація податкових стимулів з точки зору обов’язковості застосування заходів податкового стимулювання платниками податків (рис. 1.3).

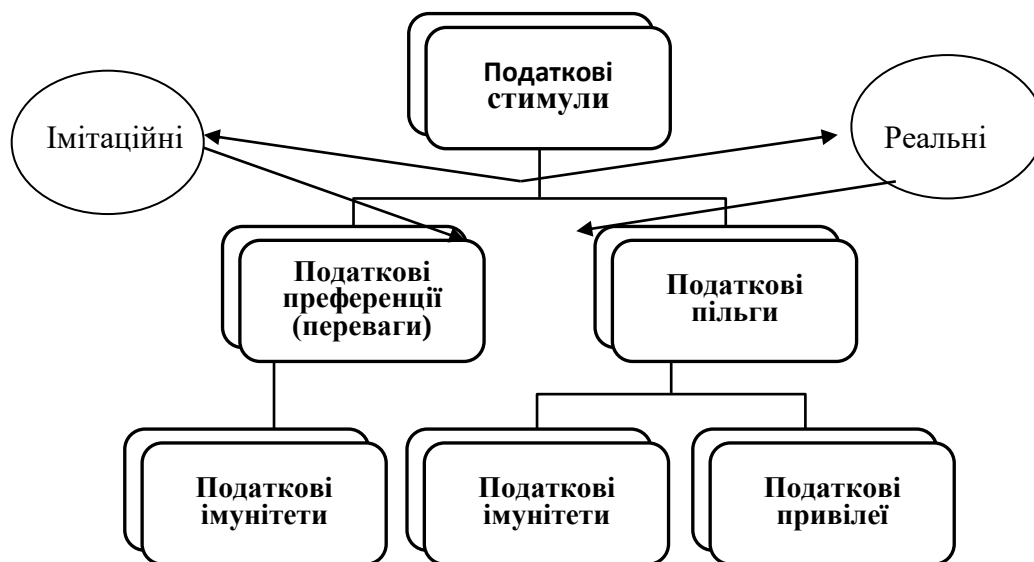


Рис. 1.3. Класифікація податкових стимулів

Складено автором

На особливу увагу заслуговують так звані «імітаційні стимули», тобто елементи податку, які за своїми ознаками відносяться до стимулів, але по суті

не є такими. Прикладом можуть слугувати застосовані в Україні нульова ставка ПДВ при експорті (у порівнянні з нульовою ставкою ПДВ при реалізації послуг з заправки та дозаправки суден, літаків, супутників), податкові кредити з ПДВ (у порівнянні з податковими знижками по ПДФО) та ін. Створення стимулюючої системи, у тому числі застосування податкових стимулів до діяльності малого і середнього бізнесу, повинне ґрунтуватися на визначених державою потребах. Основні характеристики стимулів розвитку малого підприємництва ми навели в додатку Б.

Ми приєднуємося до точки зору В. І. Ткача та М. В. Ткача, які вважають, що більш ефективними є моделі, в яких система податкових пільг визначається фактичними результатами роботи підприємств і не залежить від волюнтаристських рішень місцевих або центральних органів влади [151, с. 125]. На наш погляд, під словом «моделі» тут слід розуміти різні моделі податкових систем. Процес податкового стимулювання може бути представлений наступними кроками (рис. 1.4).

У цій моделі діяльність суб'єкта малого підприємництва у відповідь на конкретні дії держави (стимули) призводить до певного результату. Якщо результат позитивний, СМП формує потенціал для продовження у подібній ситуації своєї діяльності у майбутньому або навіть її розширення. Якщо ж результат негативний, СМП буде уникати подібних стимулів або буде поводитися у майбутньому по-іншому.

На підставі узагальнення наукових підходів до визначення дефініції податкового стимулювання пропонується під податковим стимулюванням розвитку підприємства розуміти процес використання сукупності податкових пільг, преференцій, обмежень, податкових канікул, спеціальних податкових режимів, санкцій, застосування яких у діяльності суб'єктів господарювання призводить до суттєвих змін у їхньому розвитку, при цьому відбувається реалізація певних потреб держави. Створення системи податкового стимулювання передбачає узгодженість всіх указаних елементів на основі сформульованих вимог та правил застосування. Рішення щодо доцільності

застосування тих чи інших елементів податкового стимулювання слід приймати з урахуванням таких вимог, як прямі втрати в доходах держави, простота податкового адміністрування та дотримання законодавства, соціальні та розподільчі ефекти, а також недосконалість ринків та наявність зовнішніх ефектів.

Отже, застосування кожного окремого елементу податкового стимулювання малого та середнього бізнесу може бути виправдане, якщо вони:

- коригують провали ринку;
- не вносять додаткові ускладнення в податкове законодавство;
- не спрямовані на вирішення актуальних задач;
- не деформують поведінку економічних агентів;
- більш ефективні за принципом співставлення витрат та вигід, ніж програми прямих витрат [152].



Рис. 1.4. Алгоритм застосування податкових стимулів до діяльності малого підприємства

Одночасно введення елементу податкового стимулювання повинно супроводжуватись обґрунтуванням, в якому містяться відповіді на наступні питання:

- чому введення певного податкового стимулу необхідно в принципі;
- які цілі переслідує введення даного податкового стимулу і як буде вимірюватись успіх або провал даного заходу;
- які докази можуть бути приведені на користь того, що введення податкової пільги дозволить досягти вказаних цілей з раціональними витратами;
- чому введення податкового стимулу для малого та середнього бізнесу краще за прямі витрати бюджету для досягнення означених цілей.

При цьому слід звертати увагу на те, що в кінцевому підсумку податкові пільги, преференції, канікули, обмеження, санкції можуть негативно впливати на економічне зростання. За своїм характером вони є дискримінаційними та ініціюють рентоорієнтовану поведінку інших підприємств, які не отримують податкових стимулів, але бажають створити власні стимули в оподаткуванні, а також підприємств, які у даний час отримують переваги і бажають їх зберегти. Намагання суб'єктів підприємництва отримати ренту підвищує соціальні та економічні втрати від введення податкових пільг. При запровадженні додаткових пільг скорочується податкова база, а економічні деформації зростають. Тому встановлення податкових пільг для малого бізнесу повинно здійснюватись із дотриманням наступних основних принципів:

- податкові пільги установлюються в межах повноважень органів місцевого самоврядування, установлених законодавством України;
- податкові пільги установлюються окремим категоріям платників податків.

Основними цілями надання податкових пільг є:

- забезпечення економічної зацікавленості господарюючих суб'єктів в розширенні пріоритетних для регіону (окремого міста, району, села, селища) видів господарської діяльності;

- стимулювання використання фінансових ресурсів, які направляються на створення, розширення й оновлення виробництв та технологій по випуску необхідної регіону (окремому місту, району, селу, селищу) продукції (товарів, послуг) і реалізацію програм соціально-економічного розвитку;

- створення необхідних економічних умов для розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності в регіоні (окремому місті, районі, селі, селищі);

- створення сприятливих економічних умов для діяльності малих і середніх підприємств, які застосовують працю соціально незахищених категорій громадян;

- надання малим та середнім підприємствам економічної підтримки в рішенні пріоритетних для громади соціальних завдань;

- надання підтримки соціально незахищеним категоріям громадян.

Об'єктом майбутньої оцінки є бюджетна, соціальна та інноваційна ефективність від надання податкових пільг для малого та середнього бізнесу.

Запровадження податкового стимулювання певних напрямків розвитку малого і середнього бізнесу є одним із найбільш впливових інструментів в сучасних умовах економіки України, дозволяє активізувати їх діяльність у заданому напрямку.

На рис. 1.5 відображено вплив стимулів на розвиток суб'єктів малого та середнього підприємництва і державу.

Пільгами по податках і зборах (податковими пільгами) визнаються ті, які надаються окремим категоріям платників податків і зборів, що передбачені законодавством про податки та збори і, у порівнянні з іншими платниками податків, включають можливість не сплачувати податок чи збір або сплачувати їх у меншому розмірі [153]. Платник податків має право відмовитися від використання пільги, призупинити її використання на один або декілька

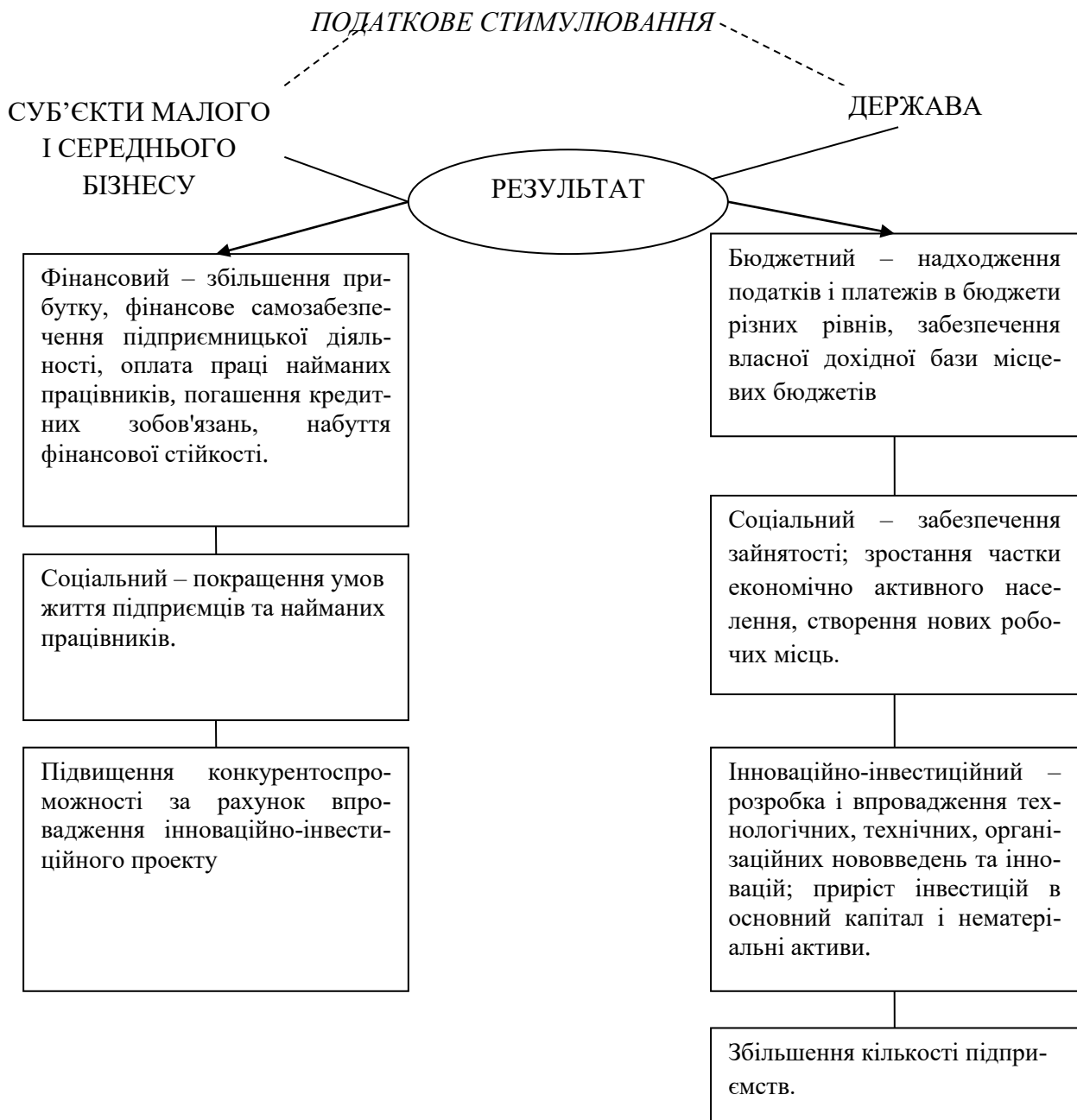


Рис. 1.5. Ефекти впливу податкових стимулів на розвиток суб'єктів малого та середнього підприємництва і державу

Складено автором

податкових періодів. Такий порядок існує, наприклад, в українському законодавстві [76].

Пільга, за визначенням А. В. Малько, полягає в наданні будь-яких переваг, або частковому звільненні від виконання обов'язків, або полегшенні умов їх виконання, стимулюючи тим самим конкретну поведінку осіб [154].

Автор характеризує властиві правовим пільгам ознаки і зауважує, що правова пільга — це юридичний засіб, за допомогою якого створюється режим сприяння для задоволення інтересів і потреб суб'єктів, що мають для останніх компенсаційне або стимулююче значення.

Пільги дозволяють врахувати особливості окремих категорій осіб, їхні специфічні інтереси і потреби, полегшуючи доступ до юридично забезпеченого блага. Податкову пільгу автор відносить до різновиду правової пільги, під якою розуміється правомірне полегшення стану суб'єкта, яке дозволяє йому повніше задовольнити свої інтереси. При цьому пільга виражається як в наданні додаткових, особливих прав (переваг), так і у звільненні від зобов'язань.

З одного боку, податкові пільги є ринковим методом регулювання економіки, що допомагає вирішувати окремі соціально-економічні питання. З іншого боку, податкові пільги порушують принцип справедливості: пільговий режим для одних платників податків в умовах дефіциту бюджету означає додатковий тягар для інших. Податкові пільги роблять податкову систему гнучкішою по відношенню до окремих категорій платників податків, але при цьому ускладнюють технологію стягування податку, перетворюють контроль за дотриманням податкового законодавства на невиправдано складне завдання. Таким чином, основною ознакою податкової пільги є надання окремим категоріям платників податків перед іншими платниками податків певних фінансових переваг, що дозволяють не сплачувати податок або сплачувати його в меншому розмірі.

Усю сукупність податкових пільг, на думку Бадь'їної С. В., можна розділити на три великі групи, якщо у якості класифікації розглядати функціональну спрямованість пільг (напрями використання вивільнених коштів) [155]:

- *Пільги інвестиційного характеру.* Основною короткостроковою метою цієї групи є фінансування інвестицій. Воно може здійснюватися за допомогою надання податкових пільг новим інвесторам, а також за рахунок надання інвестиційних податкових пільг вже діючим інвесторам. У довгостроковому

періоді надання цих податкових пільг через зниження собівартості продукції може сприяти збільшенню податкової бази і темпів економічного зростання в майбутньому.

- *Пільги на підтримку і поточний розвиток бізнесу.* Основними короткостроковими цілями таких пільг є фінансування поточних бюджетних витрат державних підприємств, підтримка бізнесу в тій чи іншій галузі, що знаходиться у скрутному становищі, у формі цільового фінансування нестачі оборотного капіталу (своєчасної виплати заробітної плати, придбання сировини) або заохочення діяльності, пов'язаної з нарощуванням її об'ємів. У довгостроковій перспективі такі пільги повинні сприяти оздоровленню економіки, що носить перехідний характер, і через зниження собівартості продукції вести до розширення оподатковуваної бази. Підтримка повинна набувати стратегічного характеру, сприяти розвитку конкурентоздатних та ефективних виробництв.

- *Пільги соціального характеру.* Їх метою є фінансування поточних соціальних витрат організацій та установ, стримання росту цін на соціально значимі товари, забезпечення зайнятості, підвищення рівня доходів населення і його платоспроможного попиту. У довгостроковій перспективі ці пільги повинні сприяти поліпшенню соціального клімату в суспільстві, підвищенню продуктивності праці у подальші роки. Крім того, такі пільги оберігають бюджет (і суспільство) від необхідності витратити набагато більше коштів у майбутньому на підтримку правопорядку, на боротьбу із забрудненням середовища (екологічні пільги) і ліквідацію наслідків соціальної напруженості в суспільстві.

С. В. Барулін та О. В. Макрушин усі податкові пільги розділяють на три основні групи:

- податкові звільнення;
- податкові знижки;
- податкові кредити.

В основі такої загальної класифікації лежать відмінності в методах пільгування в результаті їх впливу на зміну якого-небудь конкретного елемента структури податку (об'єкт, суб'єкт, ставка, податкова база, окладна сума податку).

Крім того, усі податкові пільги можна поділити за рядом ознак на групи:

- особисті і для юридичних осіб;
- загальні для усіх платників податків пільги і спеціальні (приватні) податкові пільги для окремих категорій платників;
- безумовні та умовні податкові пільги;
- загальноекономічні і соціальні податкові пільги [156].

Наведені класифікації відображають підходи до управління за допомогою податків та відповідають тим завданням, які плануються державою до вирішення визначених потреб.

Податкові пільги можуть опосередковано впливати на соціально-економічні процеси: заохочення певних видів діяльності, регулювання внутрішньогосподарського розподілу прибутку (передусім в цілях стимулювання її продуктивного використання), надання підтримки певним соціальним групам і так далі. Тому можна говорити про пільги як про один з елементів податкового режиму, що визначає виникнення і виконання податкового обов'язку.

Але необґрунтоване введення податкових пільг не завжди приводить до бажаного результату. Так, ряд досліджень результатів впровадження податкових пільг і зниження податкових ставок не призвів до виходу з тіні малого та середнього бізнесу у Киргизстані і не викликав успішного інвестування грошових коштів в економіку країни [157]. При зниженні ставки ПДВ з 20 до 12 % бюджет Киргизької Республіки втратив 6,4 млрд сомів. Незважаючи на вжиті ефективні заходи послаблення податкового законодавства (скорочено кількість податків з 16 до 8; знижені ставки таких бюджетоутворюючих податків, як податок на прибуток юридичних осіб, прибутковий податок з фізичних осіб, ПДВ; скорочено кількість податкових

перевірок), аналіз показав, що відсоток виходу економіки з тіні залишився на колишньому рівні. Разом з тим у країнах з розвинутою економікою застосування податкових пільг, особливо до суб'єктів малого і середнього бізнесу, — поширене. Так, наприклад, в Японії малі та середні підприємства користуються 7-відсотковою інвестиційною податковою пільгою або 30-відсотковою при купівлі машин та обладнання [158]. У Канаді, Чехії, Великобританії, Португалії, Германії, Греції, Ірландії, Франції, Італії, Новій Зеландії, Польщі малі та середні підприємства не сплачують ПДВ або користуються податковою пільгою по його сплаті.

Податкові преференції — це податкові переваги, які мають адресний характер і надаються з метою підтримки певних видів діяльності. Податкові преференції можуть бути представлені знижками по податках та митних ставках, наданням пільгових кредитів, створенням страхових резервів з віднесенням їх до витрат [159].

Преференції можуть застосовуватися у спеціальних економічних зонах. Досвід застосування податкових преференцій у спеціальних економічних зонах в різних країнах має різний результат: в Китаї застосування податкових преференцій дало економічний ефект, в Україні — ні. Для малих і середніх підприємств у Кореї встановлені спеціальні податкові преференції: підприємства-початківці сплачують лише 50 % податку на прибуток і власність протягом перших п'яти років. Крім того, протягом перших двох років вони взагалі не сплачують податки на реєстрацію і угоди.

Використання податкових преференцій у спеціальних економічних зонах створює спеціальний податковий режим для суб'єктів господарювання. К. Ю. Сапожнікова визначає «спеціальний податковий режим як особливий порядок визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку сплати окремих податків та зборів» [160].

Р. К. Костанян відносить спеціальні податкові режими до комплексної податкової пільги, право на застосування якої виникає та втрачається

одночасно з переходом на спеціальний податковий режим та виходом з такого режиму [161].

Влучне визначення даного словосполучення дає Г. В. Жирова, яка трактує спеціальний податковий режим як особливо (специфічно) побудовану систему податків та оподаткування для певних категорій платників податків, видів діяльності та галузей, яка базується на єдиному податку в тій чи іншій формі та обмеженій кількості супутніх податкових платежів, з метою спрощення процесу оподаткування, реалізації його принципів загальності і справедливості та досягнення на цій основі найбільшого фіскального і регулюючого ефекту [162]. С. С. Овчинніков розуміє спеціальний податковий режим як «підсистему в межах податкової системи, особливий порядок правового регулювання стягнення окремих податків і зборів, сукупність юридичних засобів, за допомогою яких запроваджується особливий порядок встановлення елементів оподаткування, а також заміна сукупності податків одним податком або збором» [163].

У податковому законодавстві всіх країн СНД існує законодавство, яке передбачає особливий порядок нарахування і сплати податків. Але лише у шести країнах — Азербайджані, Білорусі, Казахстані, Киргизстані, Україні та Росії — застосування спеціальних податкових режимів законодавчо закріплене у податкових кодексах [164; 81; 82; 84; 76; 153]. Визначення сутності спеціального податкового режиму як «особливого порядку обчислення та сплати податків протягом визначеного періоду» дається у податкових кодексах Азербайджану і Білорусі [164; 81]. Як «особливий порядок розрахунків з бюджетом, що встановлюється для окремих категорій платників податків та передбачає застосування спрощеного порядку обчислення і сплати окремих податків і плати за користування земельними ділянками, а також подання податкової звітності за ними» визначено спеціальний податковий режим у Податковому кодексі Казахстану [82]. Податковий кодекс Російської Федерації розкриває суть спеціального податкового режиму як «особливого порядку

визначення елементів оподаткування, а також звільнення від обов'язку зі сплати окремих податків та зборів» [153].

В українському законодавстві офіційно визначення спеціального податкового режиму було дано лише з 2011 р., одночасно з уведенням в дію ПКУ. Пункт 2 статті 11 ПКУ визначає, що спеціальний податковий режим — система заходів, яка визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. А п. 3 ст. 11 зазначає, що спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів [76]. Таким чином, визначення суті спеціального податкового режиму у податкових кодексах країн СНД та України схожі. Спеціальний податковий режим можна вважати специфічним інструментом податкового стимулювання.

Спеціальні податкові режими застосовуються для суб'єктів малого бізнесу Угорщини, Мексики, Іспанії, Кореї, Португалії [158]. У країнах ОЕСР більш низькі ставки податків для малих і середніх підприємств компенсують їхні труднощі в отриманні зовнішнього фінансування.

Податкові обмеження або обмеження із застосування податків — сукупність прийомів, які використовуються у складі системи оподаткування до елементів податку. Податкові обмеження використовуються як інструмент державного регулювання економічної діяльності у країні і можуть мати прогресивний або регресивний характер. Як правило, податкові обмеження є невід'ємною складовою системи податкового стимулювання.

Податкові канікули — це час, упродовж якого підприємство звільняється від сплати податку згідно з чинним законодавством [165]. Такий стимул широко використовується у зарубіжній практиці з метою тимчасового стимулювання діяльності суб'єктів господарювання. Наприклад, у Чехії суб'єкти малого підприємництва користуються податковими канікулами протягом десяти років, якщо займаються виробництвом, пов'язаним з високими технологіями.

За загальним уявленням фінансова санкція є формою реагування держави на порушення фінансового законодавства і є зовнішнім матеріальним вираженням державно-владного примусу за здійснення фінансового правопорушення. Фінансові санкції — це засоби державного примусу, передбачені фінансово-правовими нормами, що покладають на правопорушників додаткові обтяження у вигляді впливу на їх фінансовий стан [166]. Податкові санкції є підвидом фінансових санкцій і застосовуються до платників податків.

Вимоги і правила, за якими створюється та застосовується система податкового стимулювання, формулюються на державному рівні і відбивають економічні, політичні і соціальні потреби держави.

Кожен вид податкового стимулювання чинить стимулюючу дію на діяльність підприємств відповідно до свого призначення і може впливати як прямо, так і опосередковано.

Система прямого податкового стимулювання наведена на рис. В.1 додатку В.

Розглядаючи засоби податкового стимулювання малого та середнього підприємництва, слід також звернути увагу і на застосування непрямих методів.

Доцільним є введення інвестиційної пільги фінансово-кредитним установам, які фінансують інноваційно-інвестиційні проекти суб'єктів малого та середнього підприємництва; впровадження пільгового оподаткування коштів, спрямованих для надання підтримки малим підприємствам, а також прибутку фінансово-кредитних установ, одержаного за рахунок кредитування малих і середніх підприємств, з метою сприяння розширенню стосунків із цим сектором банків та інших підприємств та установ.

У сфері податкового адміністрування також передбачені конкретні заходи, такі як: відповідальність платників податків за порушення законодавства; введення критеріїв добросовісності платника податків, зміна введення порядку перенесення збитків на наступні податкові періоди; зміна системи планування діяльності податкової служби; розширення системи

електронного документообігу між платниками податків і податковими органами; складання і публікація неприпустимих податкових схем і податкових ризиків.

Висновки до першого розділу

Проведене дослідження соціально-економічної сутності підприємництва, сучасних систем оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу, сутності податкових стимулів дало можливість зробити основні висновки:

1. На сучасному етапі розвитку наукової думки основна наукова дискусія з приводу категорії «підприємництво» точиться навколо дослідження діяльності малого та середнього бізнесу. Вважається, що саме малому та середньому бізнесу притаманна якісна характеристика. Разом з тим таке ототожнювання є некоректним і у практичній площині несе в собі загрозу розробки помилкових регулюючих дій з боку держави у цій сфері. Критичний аналіз підходів до визначення категорії «підприємництво» дозволяє на основі узагальнення наукових положень вважати, що сутність підприємництва виявляється в ініціативній, самостійній господарській діяльності людей, спрямованій на отримання прибутку за допомогою організації і використання всіх ресурсів в цілях виробництва і реалізації товару. Основною ознакою підприємництва є наявність інноваційної складової діяльності. Розмежування понять «підприємництво», «малий бізнес» і «підприємництво у малому бізнесі» є необхідним з огляду на виконання державою функції регулювання економіки, у тому числі й у сфері малого бізнесу.

2. Дослідження показало, що віднесення підприємства до малого та середнього бізнесу може здійснюватися за рядом критеріїв кількісного та якісного характеру. Аналіз розглянутих критеріїв дозволяє констатувати, що: визначення малих фірм розрізняється не лише по країнах, але й усередині країни по галузях і територіях; застосування відповідних критеріїв відбувається

залежно від практичних потреб і служить певним завданням; значна диференціація критеріїв вказує на швидку мобільність малого бізнесу, що обумовлюється насамперед сутністю підприємницької діяльності, її інноваційним характером та необхідністю державного регулювання процесів, що відбуваються у сфері малого бізнесу. Розмежування середнього і малого бізнесу здійснюється за формальними ознаками, а порівняльний аналіз секторів малого і середнього бізнесу в розрізі економік різних країн ускладнюється у зв'язку з відмінностями в офіційних визначеннях дрібних підприємств і термінології, яка використовується. Різноманітність критеріїв віднесення підприємств до суб'єктів малого бізнесу свідчить про складність процесу визначення його ролі і значення для розвитку економіки та соціально-економічних процесів у країні. Це, у свою чергу, призводить до складнощів у прийнятті рішень щодо розвитку і стимулювання підприємництва, вироблення необхідних форм і методів підтримки малого бізнесу.

3. Заслугує на увагу в якості позитивного досвіду аналіз застосування пільгових і спеціальних режимів оподаткування малого та середнього підприємництва в різних країнах світу. Виявлено, що існують певні відмінності в оподаткуванні суб'єктів малого і середнього бізнесу, до діяльності яких у різних країнах пред'являються різні вимоги. У більшості випадків ці відмінності стосуються використання пільгових і спеціальних режимів оподаткування з метою стимулювання діяльності малих та середніх підприємств. З'ясовано, що застосування таких режимів оподаткування спрямоване на зниження податкового тягара, яке сприяє зростанню надходжень інвестицій, підвищенню рівня зайнятості населення, зменшенню тіньового сектора економіки.

4. В Україні на законодавчому рівні визнано державну підтримку малого та середнього бізнесу; регламентується правовий статус підприємств, які можуть застосовувати спрощену систему оподаткування або інші пільги, мета, принципи проведення державної політики підтримки малого та середнього підприємництва. Разом з тим не існує ефективної системи податкового

стимулювання малого і середнього бізнесу. На основі узагальнення наукових підходів до визначення дефініції податкового стимулювання пропонується під податковим стимулюванням розвитку підприємства розуміти процес використання сукупності податкових пільг, преференцій, обмежень, податкових канікул, спеціальних податкових режимів, санкцій, застосування яких у діяльності суб'єктів господарювання приводить до суттєвих змін у їхньому розвитку, при цьому відбувається реалізація певних потреб держави.

Створення системи податкового стимулювання передбачає узгодженість всіх вказаних елементів на основі вимог і правил застосування.

Основні наукові результати дослідження вказаних проблем висвітлені у роботах [167–176].

РОЗДІЛ 2

ОЦІНЮВАННЯ РОЗВИТКУ ТА ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

2.1. Методичні підходи до оцінювання рівня розвитку малого та середнього бізнесу

Підтримка малого та середнього бізнесу є пріоритетним напрямком регіональної політики в Україні. Зміни основних показників розвитку підприємств цього сектору, що знаходить відображення у статистичних спостереженнях, є важливим індикатором ефективності його підтримки в регіонах. Зіставлення створених міжрегіональних систем підтримки малого та середнього бізнесу дозволяє виявити основні тенденції та проблеми у їх функціонуванні і запровадити набутий позитивний досвід.

Для оцінки стану розвитку підприємництва застосовуються різні показники та різні методики. Зокрема, в ході реалізації «Програми індикаторів підприємництва» ОЕСР-Євростат [177] для оцінювання розвитку малого бізнесу використовувались показники, які були згруповані за (табл. 2.1):

- структурними індикаторами чисельності підприємств;
- діяльністю підприємців;
- детермінантами і наслідками підприємництва.

Як видно з наведених показників, методика ОЕСР-Євростат передбачає вимірювання підприємницької активності як за динамікою чисельності робітників, чисельності підприємств (у тому числі новостворених та ліквідованих), так і за їх внеском у створення доданої вартості, забезпечення зайнятості населення і тому подібне. Показники, які характеризують підприємства з точки зору зайнятості населення, використовуються і в «Дослідженні підприємництва» Всесвітнього банку [178].

Таблиця 2.1

Показники оцінки підприємницької діяльності за методикою ОЕСР-Євростат

Секція А «Структурні індикатори чисельності підприємств»	Секція В «Діяльність підприємців»	Секція С «Детермінанти і наслідки підприємництва»
А.1. Кількість підприємств за розмірами	В.5. Рівень створення підприємств-роботодавців	С.13. Детермінанти новостворення підприємств
А.2. Зайнятість за розмірами підприємств	В.6. Рівень ліквідації підприємств-роботодавців	С.14. Детермінанти швидкозростаючих підприємств
А.3. Додана вартість за розмірами підприємств	В.7. Рівень виживання підприємств-роботодавців (1 рік)	С.15. Підвищення і зниження рівня зайнятості — новостворені і ліквідовані фірми
А.4. Експорт за розмірами підприємств	В.8. Частка підприємств-роботодавців з життєвим циклом в 1 рік у загальній кількості підприємств	С.16. «Рівень плинності підприємств» і зростання продуктивності
	В.9. Рівень зайнятості на швидкозростаючих фірмах	
	В.10. Обороти на швидкозростаючих фірмах	
	В.11. Значення «газелей» (швидкозростаючих підприємств, створених за п'ять або менше років до кінця трьохрічного періоду спостереження [178, с.20]) — зайнятість	
	В.12. Значення «газелей» — оборот	

Складено за: Measuring entrepreneurship: a digest of indicators. OECD-Eurostat entrepreneurship indicators program, 2008 [177]

Зокрема це:

- щільність підприємств (business density) — загальна кількість підприємств, що ділиться на чисельність населення працездатного віку;

- щільність знову зареєстрованих підприємств (new density) — кількість знову зареєстрованих підприємств, що ділиться на чисельність населення працездатного віку;

- рівень створення нових підприємств (entry rate);

- кількість знову зареєстрованих підприємств, що ділиться на загальну кількість зареєстрованих підприємств.

Застосування такого підходу до оцінювання рівня розвитку малого та середнього бізнесу в Україні дає можливість зробити наступні висновки (дані наведені у додатку Г):

- кількість малих підприємств має стійку тенденцію до зростання за виключенням 2010 р. (період фінансової кризи);

- середньорічна кількість найманих працівників на малих та середніх підприємствах у кризові роки зменшується при стабільному зростанні даного показника на великих підприємствах, що свідчить про суттєву чутливість до впливу зовнішніх чинників та значну вразливість (незахищеність) малого бізнесу;

- значні коливання спостерігаються також і по показнику новостворених та ліквідованих підприємств, а рівень рентабельності (збитковості) від усієї діяльності весь час менше нуля, що свідчить про високі витрати та неможливість створення фінансового потенціалу для розвитку, незважаючи на притік інвестиційних ресурсів у цей сектор економіки.

Основні проблеми малих підприємств в умовах кризових явищ мали насамперед фінансовий характер. Фінансову ситуацію у малому бізнесі можна охарактеризувати:

- відсутністю оборотних коштів у зв'язку зі значним скороченням оборотів у малих підприємств (особливо в будівництві, виробництві будівельних матеріалів, вантажоперевезеннях, торгівлі невиробничими товарами);

- зростанням простроченої кредиторської заборгованості фірм перед банками, лізинговими компаніями і контрагентами при відсутності системи реструктуризації такої заборгованості;

- розгортанням системи неплатежів;

- відсутністю доступу до банківського кредитування (у зв'язку з посиленням вимог до позичальників і ростом процентних ставок по кредитах);

- скороченням платоспроможного попиту на продукцію малих підприємств;

- відсутністю вільного доступу до фінансових ресурсів, які надаються органами державної влади в межах здійснення програм підтримки, у зв'язку з малими розмірами цих ресурсів і обмеженим бюджетним фінансуванням.

Ще одним наслідком кризи стало зростання «вимушеного» підприємництва. Як показало дослідження, у кризовий період 2009 року нові підприємства стали з'являтися частіше, ніж у 2006–2007 роках, коли економіка демонструвала ріст. Відомо, що у періоди сприятливої кон'юнктури і росту економіки зростає і кількість «добровільних» підприємців. У періоди занепаду і криз зростає число «вимушених» бізнесменів. Відкриття нового бізнесу у період кризи пов'язане саме з тим, що значна частина робітників великих підприємств залишається без роботи, це штовхає їх на шлях «вимушеного підприємництва», відбувається ротація бізнесу на ринку.

Таким чином, аналізовані показники розвитку малого та середнього бізнесу в Україні вказують на існування ряду проблем: з одного боку, малі та середні підприємства вирішують проблему зайнятості населення у період розпаду (ліквідації) великих підприємств, з іншого — наявність певних пільг в оподаткуванні малого бізнесу стимулює великі підприємства до дроблення. Не простежується чіткої тенденції переходу малого бізнесу до середнього, а потім до більш значного укрупнення, що у кінцевому випадку стримує розвиток економіки і знижує конкурентоспроможність малого та середнього бізнесу. Разом з тим впровадження заходів щодо стимулювання розвитку малого та середнього бізнесу не спирається на оцінювання інноваційності останніх.

Одним із найпопулярніших досліджень підприємницької активності у всьому світі є Глобальний моніторинг підприємництва (Global entrepreneurship monitor, GEM). Такий моніторинг проводиться з 1999 р. і відстежує підприємницьку активність у більше ніж 40 країнах світу. Відрізняється обумовлений проект своєю метою, яка передбачає оцінку духу, оптимізму і активності підприємців на різних стадіях існування бізнесу на відміну від існуючих підходів, де головним індикатором розвитку є кількість підприємств і рівень відкриття нових фірм [180, с. 10]. За цією методикою аналізується підприємницька активність на різних стадіях — від періоду дозрівання до фази утворення і закінчуючи припиненням бізнесу, тобто підприємництво розглядається як процес. Завданням дослідження є вирішення питань про те, яким є вклад підприємницької активності в економічний добробут окремих націй і усієї світової спільноти і що уряди можуть зробити, щоб підвищити рівень підприємницької активності [181, 182, с. 10]. Окрім дослідження інформації стосовно структури підприємництва (стать, вік, освіта працівників тощо), проект також передбачає надання інформації про рівень підприємницької активності, що розраховується як відсоток населення віком від 18 до 64 років, яке бере участь у створенні або управлінні підприємством в якості власника.

Слід зауважити, що показники діяльності малих підприємств наявні майже в усіх Програмах розвитку малого підприємництва: кількість суб'єктів малого підприємництва (фізичних осіб — підприємців, юридичних осіб), частка суб'єктів малого бізнесу у загальному випуску продукції (робіт, послуг) району, частка надходжень від суб'єктів малого бізнесу до місцевого бюджету.

Проведений аналіз підходів до оцінки підприємницької активності малого та середнього бізнесу дозволив визначити систему показників, яку пропонується використовувати для оцінки рівня підприємницької активності (розвитку) такого бізнесу в Україні. Ці показники згруповані за критеріями, які застосовані у методиці ОЕСР-Євростата (рис. 2.1).

ПІДПРИЄМНИЦЬКА АКТИВНІСТЬ СМП

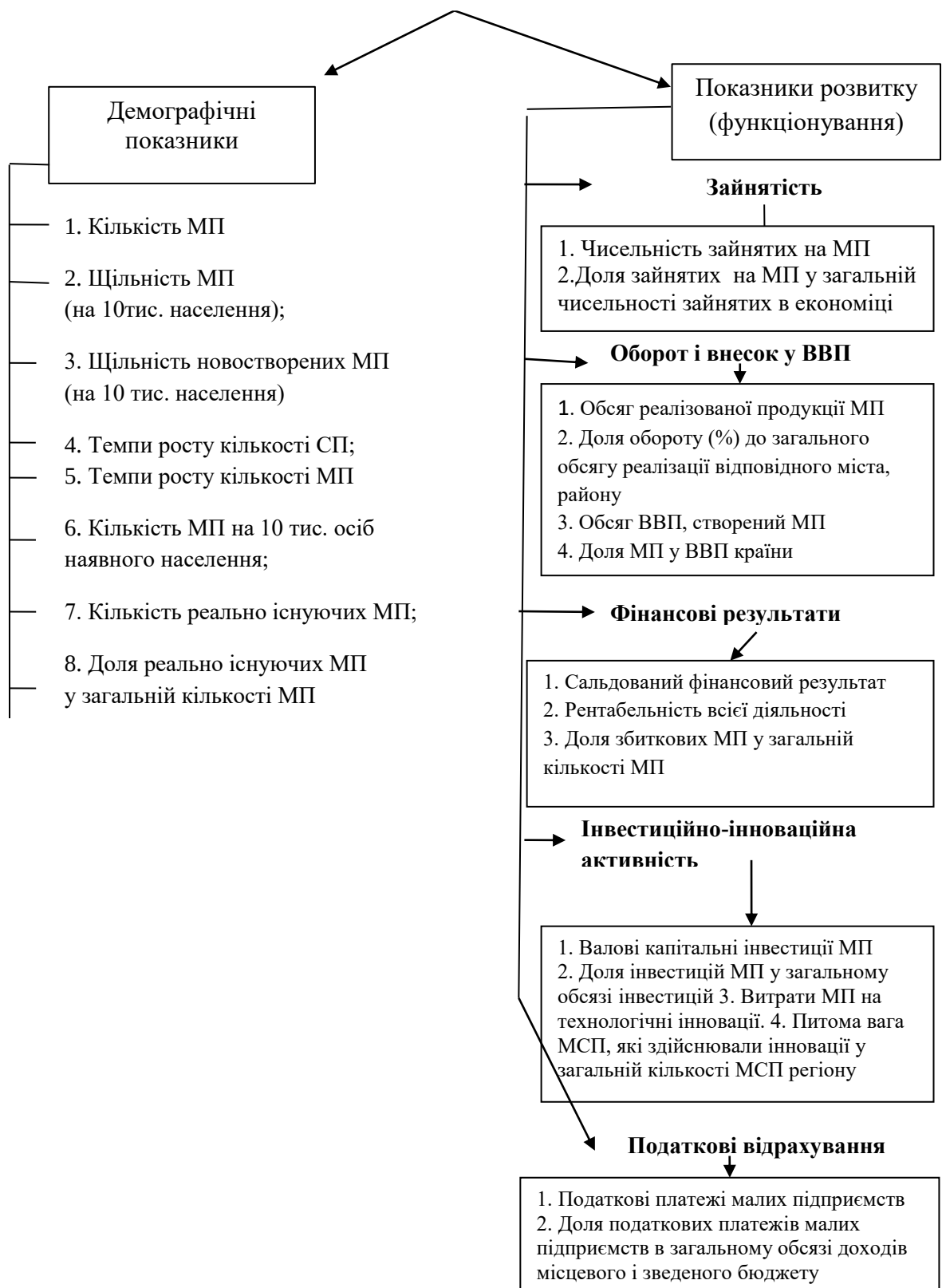


Рис. 2.1. Показники підприємницької активності

Як об'єкт дослідження малий та середній бізнес наділений певними економічними, виробничо-технічними характеристиками, які необхідно

враховувати при дослідженні розвитку малого бізнесу на рівні регіону. Поведінка малого та середнього бізнесу зумовлена зовнішніми і внутрішніми зв'язками, тому об'єктом дослідження виступають зовнішні і внутрішні зв'язки, які визначають розвиток малого та середнього бізнесу у статиці й динаміці. На особливу увагу заслуговує оцінка ефективності розвитку малого бізнесу. Розгляд підприємництва як багатофункціональної діяльності, взаємопов'язаної з макросередовищем, визначає зміну методологічної основи оцінки — відхід від індивідуальних (приватних) показників оцінки ефективності і орієнтацію на комплексні параметри оцінки. Ефективність малого та середнього бізнесу на макрорівні відображає його внесок в досягнення загальнонаціональних цілей реальної економіки (формування техніко-технологічного потенціалу, прискорення НТП, скорочення техногенних аварій, подолання екологічної кризи) та ін.

Головними критеріями оцінки ефективності малого та середнього бізнесу на даний час є:

- підвищення темпів його розвитку як одного із факторів соціально-економічного розвитку держави, регіону;
- мінімізація матеріальних і соціальних втрат суспільства;
- збільшення частки малого та середнього бізнесу у формуванні ВВП;
- підвищення рівня соціальної захищеності працівників таких підприємств та ін.

Відповідно з наведених вище критеріїв використовуються і відповідні системи показників

Аналіз існуючого методичного інструментарію свідчить про наявність комплексного підходу до проблем оцінки ефективності малого бізнесу [177–182].

Однак при всіх перевагах методичних побудов залишається невирішеною проблема єднання отриманої оцінки та заходів щодо стимулювання малого підприємництва за рівнями господарювання, що є, на наш погляд, визначальним моментом узагальнення показників ефективності.

З метою вирішення цього завдання пропонується методичний підхід до комплексної оцінки ефективності розвитку малого бізнесу в розрізі регіональної економіки, який складається з кількох кроків:

- визначення мети оцінки рівня ефективності розвитку малого та середнього бізнесу;
- виявлення тенденцій, умов і особливостей розвитку малого та середнього бізнесу в регіоні;
- розробка моделі інформаційного забезпечення регіональної політики, спрямованої на податкове стимулювання ефективного розвитку малого та середнього бізнесу з визначенням періоду оцінки і джерел інформації;
- вибір і обґрунтування методики демографічної оцінки рівня ефективного розвитку малого та середнього бізнесу;
- визначення внеску малого та середнього бізнесу в економічний розвиток регіону на базі економетричних моделей;
- розробка заходів з регулювання ефективного розвитку малого та середнього бізнесу в регіоні.

Інтегральним показником оцінки рівня ефективності розвитку малого та середнього бізнесу в регіоні може бути показник, який враховує: внесок малого та середнього бізнесу в економічний розвиток регіону, у тому числі і формування доходів місцевих бюджетів, участь у вирішенні проблем зайнятості населення, формування середнього класу. Систематичне оцінювання розвитку малого і середнього підприємництва повинне стати найважливішим практичним інструментом державної та регіональної політики, що дозволить виявити всі слабкі місця і прийняти заходи щодо їх подолання.

Зважаючи на той факт, що податкові ставки і податкове адміністрування традиційно сприймаються підприємцями як важливі складові умов ведення підприємницької діяльності, у більшості випадків в ході досліджень економісти розглядають податкову систему як одну із складових підприємницького та інвестиційного клімату. Наприклад, Всесвітній банк вказує на те, що адекватне оподаткування є необхідною умовою для створення сприятливого

інвестиційного клімату і з цієї причини у щорічному дослідженні умов ведення підприємницької діяльності «Ведення бізнесу» один із десяти розділів присвячений питанням сплати податків. Загальноприйнятим для оцінювання ефективності використання податкових стимулів є попереднє використання розрахунків податкового навантаження на суб'єктів підприємництва та податкового тягара. Проведене дослідження показує, що при визначенні макроекономічного показника податкового навантаження на загальнодержавному рівні використовується сукупність податків і зборів, що надходять в усі рівні бюджетної системи і відносяться до ВВП. Дослідження показника податкового навантаження як вимірника якості податкової системи містяться у роботах О. Кірової [183, с. 30], В. Г. Панскова [184, с. 18], В. О. Білостоцької, В. І. Острівцякого [185, с. 75].

На рівні території методика розрахунку податкового навантаження аналогічна. Однак цей показник не відбиває реальний розмір податкового навантаження території через міжрегіональні відмінності у структурі ВРП, галузеву належність регіону, особливості регіональної податкової політики та інші чинники. Для подолання виникаючих проблем пропонується використати «галузеві» коефіцієнти, збирання податків на території та ін., при використанні яких розраховується більш реальний показник податкового навантаження територіального рівня. Дискусійною є проблема визначення податкового навантаження на мікрорівні — рівні господарюючого суб'єкта. Білоруський учений М. В. Кочетов [186, с. 149] оцінку податкового навантаження на рівні окремого підприємства пов'язує з підвищенням стабільності фінансового стану підприємства, а Б. А. Теслюк — розглядає як основу мінімізації та бюджетування податків [187].

Група українських учених (В. М. Квасов, В. Г. Корнус, О. М. Пономарьов) [188] показнику податкового навантаження відводить суттєву роль в економіці підприємства у зв'язку з наступним: податковими органами відповідно до Наказу [189] було запропоновано застосувати показник податкового навантаження для протидії ухиленню від оподаткування та для профілактики

податкових порушень; показник податкового навантаження є основним інструментом системи управління оподаткуванням підприємства в контексті податкового менеджменту, податкового планування й оптимізації; податкове навантаження дозволяє аналізувати варіанти вибору оподаткування в розрізі основної та спрощеної систем для малих підприємств.

Учені пропонують розраховувати:

1. Коефіцієнт податкомісткості продукції, який показує частку податків у складі витрат:

$$K_{пн} = (ППВ/СВ) \times 100, \quad (2.1),$$

де *ППВ* — сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування, що відносяться на витрати;

СВ — сума операційних витрат.

2. Показник податкового навантаження, який показує суму податкових платежів у чистому доході:

$$K_{пн} = (ПП/ЧД) \times 100, \quad (2.2),$$

де *ПП* — сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування;

ЧД — чистий доход, розрахований за бухгалтерським обліком.

3. Показник податкового навантаження, який показує суму податкових платежів у доході від реалізації продукції

$$K_{пн} = (ПП/ВР) \times 100, \quad (2.3),$$

де *ПП* — сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування;

ВР — виручка від реалізації продукції (за бухгалтерським обліком).

Приблизно однакової методики визначення податкового навантаження на підставі доданої вартості дотримуються О. А. Кірова, С. В. Палей, Л. О. Кизилова, М. І. Стецишин [183, 191–192], обґрунтовуючи свою думку переконанням того, що виручка від реалізації і чистий доход містять у своєму складі перенесену вартість, а джерелом сплати є додана вартість.

Мультиплікативна методика розрахунку податкового навантаження з

ПДВ була розроблена О. С. Вилковою [193]:

$$\text{НПДВ} = (1 - \text{Пп}) \times \text{ПпДВ} / (1 + \text{ПпДВ}) + \text{Пдфо} \times \text{Кфоп} + ((1 - \text{Пп}) \times \text{Песв} - \text{Нп}) \times \text{Кфоп} + (1 - \text{Пп}) \times (\text{Пмх} (1/\text{Ко} - 1 + \text{Каввх} (n - m))) + \text{Нп} - \text{Нпх} (\text{Кавв} + \text{Ків}) \quad (2.4),$$

де *НПДВ* — податкове навантаження на додану вартість;

Пп — ставка податку на прибуток;

ПпДВ — ставка податку на додану вартість;

Пдфо — ставка податку на доходи фізичних осіб;

Кфоп — коефіцієнт, що відображає питому вагу витрат на оплату праці у доданій вартості;

Песв — ставка єдиного соціального внеску;

Пм — ставка податку на майно організацій;

Ко — коефіцієнт, що відображає питому вагу доданої вартості у виручці-нетто;

Кавв — коефіцієнт, що відображає питому вагу амортизаційних відрахувань у доданій вартості;

n — середній строк корисного використання амортизованого майна;

m — середній строк фактичного використання амортизованого майна;

Ків — коефіцієнт, що показує питому вагу інших витрат у доданій вартості. Формули для розрахунку коефіцієнтів *Ко*, *Кавв*, *Кфоп*, *Ків* наведені у додатку Д.

Запропонована О. С. Вилковою методика розрахунку не розглядає такі податки, які мають фіксовані ставки і не можуть бути використані для розрахунку податкового навантаження. Тому, якщо розраховувати податкове навантаження за даною методикою, воно буде нижчим, ніж таке, що розраховане за формулою (2.4). Пропонована методика є досить складною і громіздкою в розрахунках.

Активні дискусії ведуться навколо методики розрахунку податкового тягара на рівні господарюючого суб'єкта за наступними основними напрямками:

- доцільність включення податку на доходи фізичних осіб в розрахунок податкового тягара господарюючого суб'єкта [194, с. 61]. Більшість

дослідників не рекомендує використовувати ПДФО в розрахунку податкового навантаження організації, оскільки у даному випадку організація виступає податковим агентом, а не платником податків. Проте цей податок можна включити в розрахунок, якщо взяти до уваги, що його несвоєчасне обчислення може привести до застосування податковими органами штрафних санкцій;

- доцільність урахування непрямих податків, виходячи з їх перекладання на кінцевого споживача. Слід зазначити, що більшість сучасних авторів у своїх методиках розрахунку податкового тягаря не враховує податковий кредит з ПДВ, що веде до свідомого завищення рівня податкового тягаря [195, с. 184];

- доцільність порівняння суми сплачених господарюючим суб'єктом податків при розрахунку податкового тягаря. У якості такого показника в економічній літературі пропонується прибуток. Ряд учених обґрунтовує це тим, що прибуток — єдиний показник, який реально відображає ефективність діяльності економічного суб'єкта.

Основні докази інших вчених, що виступають проти використання показника прибутку як бази для розрахунку податкового навантаження, можна звести до наступного: прибуток не єдине джерело сплати податків як в Україні, так і в зарубіжних країнах; не кожне підприємство зацікавлене в максимізації прибутку і на практиці такий показник занижується; отриманий результат не відображає об'єктивної ситуації, оскільки сума прибутку може бути нижчою за суму сплачених податків.

Отже, використання цього показника призводить до явного завищення значення податкового тягаря і уможливлює отримання абсурдного показника — більше 100 %, особливо при тому, що в сучасних умовах для багатьох господарюючих суб'єктів пріоритетом є не максимізація прибутку, а інші цілі.

В економічній літературі є різні спроби математично формалізувати розрахунок податкового тягаря, які доцільно об'єднати у дві основні групи: сумові і мультиплікативні.

Наприклад, Д. О. Козлов [196, с. 28–34] пропонує використати сумовий

метод розрахунку податків в оперативній діяльності підприємств. Податковий тягар визначається у даному випадку у вигляді суми розрахованих математичними методами ПДВ, єдиного соціального податку, транспортного податку, податку на майно і податку на прибуток. Т. В. Меркулова запропонувала відображати податкове навантаження як витрати економічних суб'єктів у зв'язку з оподаткуванням [197, с. 242]. Різниця у методах визначення податкового тягара, пропонованих у науковій літературі, проявляється у використанні тієї чи іншої кількості податків, що включаються в розрахунок податкового навантаження, а також визначення інтегрального показника, з яким порівнюється сума податків.

Одним із найбільш повномасштабних і науково обґрунтованих підходів до розрахунку податкового тягара є мультиплікативна методика розрахунку сукупного податкового тягара, розроблена М. Т. Оспановим [198, с. 178]. Проте у пропонованій ним моделі не враховуються можливості відшкодування ПДВ, тобто податковий тягар розглядається у даному випадку з позиції кінцевого споживача, а не господарюючого суб'єкта. М. Т. Оспанов справедливо вказав, що низку податків (разом із підсумовуванням податкового навантаження від них) необхідно враховувати у складі податкових вирахувань по податку на прибуток (доход), проте чомусь він не поширює це твердження на відрахування соціального характеру. Крім того, у запропонованому підході враховуються тільки три податки: ПДВ, соціальний податок і податок на прибуток. На нашу думку, цього явно недостатньо.

Мультиплікативний метод розрахунку податкового тягара пропонує також О. Є. Викуленко [199, с. 147], який застосовує при розрахунку сукупного податкового тягара (СПТ) ефективну ставку. Пропоновані цим автором викладення торкаються передусім макроекономічного аспекту рівня податкових вилучень. Методика розрахунку СПТ, розроблена О. Є. Викуленко, враховує податок на прибуток, ПДВ, соціальні податки та інші податки, пов'язані зі специфікою діяльності підприємства і не залежні від розміру прибутку й обсягу реалізації. Методика розрахунку СПТ з податку на прибуток,

ПДВ і соціальних зборів в цілому відповідає методиці, запропонованій М. Т. Оспановим. Інші ж податки тільки названі, але розрахунки по них, на жаль, наводяться не в повному обсязі. У якості бази, по відношенню до якої розраховується податковий тягар, А. Е. Викуленко пропонує коефіцієнт рентабельності по відношенню до собівартості, а також чистий прибуток. Прихильницею мультиплікативного методу розрахунку податкового тягара є О. А. Кірова, яка пропонує обчислювати відносне податкове навантаження шляхом співвідношення податкових платежів і відрахувань на соціальні потреби до знов створеної вартості. Позитивним моментом запропонованої методики є пропозиція враховувати в розрахунку недоїмку по податках.

Аналіз впливу податків на діяльність платника податків — юридичної особи доцільно проводити шляхом визначення розміру податкового тягара. Як відомо, податковий тягар (податковий тиск) СПТ — це узагальнюючий показник, який характеризує роль податків в економіці. У міжнародній і вітчизняній [200] практиці його прийнято оцінювати процентним відношенням усіх сплачених податків до виручки від реалізації (формула 2.5):

$$\text{ПТвр} = \text{Сума} (\Pi i) / \text{ВР} \quad (2.5),$$

де *Сума (Pi)* — сума всіх сплачених податків;

ВР — виручка від реалізації продукції (робіт, послуг);

ПТвр — податковий тягар.

В інших джерелах податковий тягар оцінюють часткою сукупного доходу, що у вигляді податку надходить до бюджету. Визначають цей показник як відношення всієї суми податків і обов'язкових платежів до обсягу реалізації продукції [189, 201]. На наш погляд, цей показник можна використовувати як частковий.

Існує визначення податкового тягара по відношенню до ринкової вартості бізнесу. Проте у зв'язку з тим, що теорія і практика фінансового менеджменту на Україні знаходяться тільки у стадії становлення, такий розрахунок для більшості господарюючих суб'єктів поки неможливо здійснити.

Дослідники Н. Дедекаєва та Г. Нестеренко для узагальненої оцінки ступеня

податкового тягара пропонують використовувати «метод адекватної оцінки показників». Суть пропозицій авторів можна звести до того, що ступінь податкового тягара по кожному визначеному податку рекомендується розраховувати за формулою:

$$d_i = (b_i : D) S_i \quad (2.6),$$

де d_i — ступінь податкового тягара по кожному визначеному податку;

b_i — частка бази оподаткування по певному i -му податку, розрахована щодо валового доходу підприємства, частки одиниці;

D — валовий дохід підприємства, грн;

S_i — ставка відповідного i -го податку, частки одиниці.

По підприємству в цілому сукупний наведений податковий тягар розраховують за формулою:

$$P = \sum d_i \quad (2.7)$$

Результати аналізу податкового тягара за даною методикою показали, що податковий тягар на одне середньостатистичне підприємство становив 0,294 [202]. Проте якщо зважити на те, що валовий дохід у кілька разів перевищує додану вартість, створену на підприємстві, то показник податкового тягара з урахуванням доданої вартості виявиться в кілька разів вищим, ніж 0,294. Відповідно будуть більшими і податкові навантаження.

Зниження податкового тягара могло б сприяти збільшенню обігових коштів малих підприємств і залученню додаткових інвестицій. При цьому умови оподаткування для посередницьких і страхових операцій залишатимуться на існуючому рівні. У США, наприклад, щоб уникнути переважаючої частки торгового і посередницького капіталу, існує податок на торгівлю у розмірі 90–95 %, що стимулює переливання капіталу у виробництво [203]. За даними Світового банку і Світового економічного форуму, за показниками ефективності податкової системи зі 183 країн світу Україна займає 181-е місце, тобто практично знаходиться в кінці переліку. Через недосконале оподаткування 50–60 % малих підприємств банкрутують, проіснувавши усього місяць-два. Відмітимо, що економіка США, Німеччини, Японії та інших країн

формувався на основі швидкого росту кількості малих підприємств, що сприяли ефективному і стійкому росту товарів народного споживання [204].

Фахівцями Міжнародного центру порівняльних досліджень проблем оподаткування граничний рівень податкового тягара оцінюється у 40 % (за методикою 11) [205]. Якщо відбувається перевищення цього показника, це може призвести до зниження інвестиційної активності у виробничу сферу. За деякими оцінками спеціалістів, на цьому етапі рівень податкового тягара становить 80 коп. і більше з кожної гривні виручки легального бізнесу [206].

Регіон, зацікавлений в залученні інвестицій, повинен проаналізувати умови, які він може запропонувати бізнесу. Для цього мають бути прийняті заходи по зниженню податкового тягара, що притягне зовнішніх інвесторів і підвищить інвестиційну активність вже діючих на його території господарюючих суб'єктів.

Проведений аналіз методик розрахунку податкового навантаження господарюючого суб'єкта показує, що, незважаючи на відмінності в підходах, дані, отримані дослідниками в результаті застосування розглянутих методик, можна використати для проведення заходів по податковому плануванню і податковій оптимізації як платниками податків, так і державою.

Однією з умов раціональної побудови системи оцінювання є обґрунтований вибір показників, які відповідають специфіці малого і середнього бізнесу, враховують підприємницьку складову і можуть бути покладені в основу прийняття рішень щодо податкового стимулювання діяльності малого і середнього бізнесу.

Аналіз сучасних підходів з оцінювання результатів діяльності суб'єктів малого та середнього бізнесу, що можуть бути покладені в основу їх податкового стимулювання, показав відсутність таких методик аналізу. Одним із можливих методичних підходів до оцінки стану розвитку малого та середнього бізнесу при розробці системи їх податкового стимулювання, на нашу думку, може бути аналітичний метод із застосуванням факторно-критеріальної кваліметричної моделі [207]. Дана методика може широко

застосовуватися для оцінки різноманітних об'єктів у силу своєї простоти, об'єктивності, комплексності і демократичності. За цим підходом метод оцінки розвитку малого та середнього бізнесу може складатися з кількох елементів (рис. 2.2).

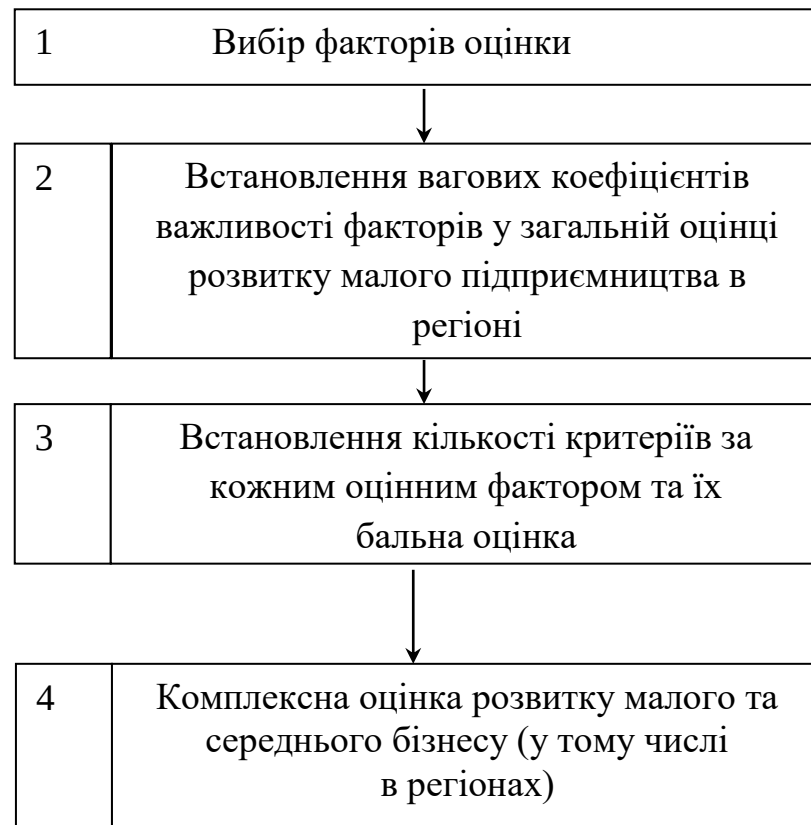


Рис.2.2. Послідовність аналітичної оцінки стану розвитку малого та середнього бізнесу

Найбільш відповідальним етапом проведення аналітичної оцінки є вибір і обґрунтування кількісних і якісних оцінних факторів, які охоплювали б різні аспекти розвитку малого підприємництва в регіонах і націлювали малі та середні підприємства на повне розкриття свого потенціалу. Враховуючи значну кількість факторів, що впливають на розвиток малого та середнього бізнесу, у дослідженні для аналізу було відібрано загальні фактори, які в певній мірі властиві всім господарюючим суб'єктам. Сукупність цих факторів відносно малого та середнього бізнесу повинна забезпечити їхню достатньо повну і всебічну характеристику.

Другий етап передбачає визначення вагомості запропонованих факторів, що характеризує ступінь впливу кожного з них на розвиток малого та середнього бізнесу і виражається в частках від цілого таким чином, щоб сума часток завжди дорівнювала цьому цілому. Вагомість кожного фактора доцільно визначати експертним шляхом на основі методу переваги [208, 209, 210, 211, 212] за схемою, яка представлена на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Етапи експертної оцінки вагомості оцінних факторів

У першу чергу формується експертна комісія, що складається з експертів — фахівців з проблем регіонального розвитку та підприємництва. З метою дотримання загальних методичних вимог до здійснення даного виду дослідження кількість експертів у роботі становила 12 осіб. Експертна оцінка здійснювалася за допомогою анкети (додаток Ж). Члени експертної комісії на основі своїх знань проводять ранжирування запропонованих оцінних факторів з погляду їхнього впливу на розвиток малого та середнього бізнесу. Іншими словами, кожному фактору присвоюється певна кількість балів, яка зростає по мірі збільшення вагомості фактора, причому мінімальна оцінка відповідає одиниці, а максимальна — кількості оцінних факторів. Після обробки анкет і заповнення вихідних матриць здійснювалася статистична обробка отриманих результатів опитування.

Заключний етап передбачає визначення експертами вагомості кожного фактора за формулою (2.8):

$$S_j = \frac{\sum_{i=1}^n P_{ij}}{n}, j = 1, m \quad (2.8)$$

де P_{ij} — переваги i -го експерта щодо j -го показника;

m — кількість показників;

n — кількість експертів.

На наступному етапі аналітичної оцінки визначається абсолютна величина значущості j -показника (2.9):

$$G_j = 1 / n \sum_{i=1}^n P_{ij} / K_i, j = 1, m \quad (2.9)$$

де K_i — коефіцієнт компетентності i -го експерта (прийнятий за 0,67).

За абсолютним значенням G_j визначається R_j — ранг показника.

$$G_j = \frac{S_j}{1/0,67}, j = 1, m \quad (2.10)$$

Коефіцієнт узгодженості думок експертів за кожним індикатором визначається як зворотна величина середньоквадратичному відхиленню оцінок (2.11):

$$L_j = \frac{1}{\sqrt{D_j}}, j = 1, m \quad (2.11)$$

де D_j — дисперсія оцінок j -го показника.

Середню величину ступеня узгодженості думок групи n -експертів за оцінкою m -показників визначимо за формулою (2.12):

$$V = \frac{\sum_{j=1}^m L_j}{m \times k} \quad (2.12)$$

При визначенні вагомості індикаторів виходимо з наступних критеріїв:

- ступінь узагальнення інформації, яку несе показник;
- рівень впливу на стан розвитку малого підприємництва;
- масштабність явища і наслідки для розвитку регіону.

Результати експертних оцінок щодо вибору показників, які визначають вплив на розвиток малого та середнього бізнесу, наведено в табл. Ж.3 додатку Ж.

Ранжирування груп показників за результатами експертизи наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Ранжирування груп показників

№	Групи показників	R
1.	Державна підтримка і стимулювання	1
2.	Демографічні показники малих підприємств	3
3.	Зайнятість	4
4.	Оборот і внесок МП у ВВП	5
5.	Фінансові результати діяльності	8
6.	Інноваційна активність	7
7.	Податкові відрахування і рівень податкового навантаження	2
8.	Інвестиційна активність	6

На наступному кроці проведено подібні розрахунки рейтингів у межах кожної з 8 груп і у підсумку отримано наступний набір показників для оцінки розвитку малого та середнього бізнесу. В табл. Ж.4 додатку Ж наведено середні значення показників на прикладі досліджуваних Одеського та Миколаївського регіонів і по Україні. Показники (індикатори), що визначають вплив на розвиток малого бізнесу в регіонах, наведені в табл. Ж.5 додатку Ж.

Результати обробки результатів експертизи щодо груп показників (індикаторів), які визначають стан розвитку малого і середнього підприємництва, наведено в додатку Ж.

В процесі дослідження показників розвитку малого і середнього підприємництва також можна використати матричний порівняльний метод [194, с. 53–54], який передбачає визначення кількісного значення інтегрального рейтингового показника проблем розвитку малого підприємництва регіонів.

Аналіз пропонується здійснювати за наступними кроками:

1. Обирається сукупність показників, що характеризують найбільш важливі напрямки розвитку малого і середнього бізнесу (у якості прикладу перелік таких показників наведений у табл. Ж.5 додатку Ж по містах України), які необхідно стимулювати і від яких залежить наповнення бюджетів різних рівнів.

2. Формується матриця вихідних оціночних показників, до складу якої входять m ключових показників розвитку малого та середнього бізнесу для n об'єктів. Кожен i -й показник на j -му регіоні задається величиною відповідного коефіцієнта: K_{ij} . У результаті отримуємо матрицю X , рядки якої характеризують аспекти проблемності розвитку малого підприємництва за m -показниками.

3. Ранжируються оціночні показники за ступенем вагомості (k_i). Вагомість показників прийнято визначати експертним шляхом з урахуванням уявлення про важливість того чи іншого показника розвитку малого та середнього бізнесу.

4. Будується вектор, що складається з максимальних значень за кожним із m -показників. Цей вектор становить додатковий рядок чисел ($K_{\max}$) — показників регіону-еталону за рівнем розвитку малого та середнього бізнесу.

5. Складання нормалізованої матриці відносно відповідного показника еталонної адміністративної одиниці за формулою 2.6 [212, с. 53].

$$K_{ij} = \frac{K_{ij}}{K_{\max i}}, \quad (2.13)$$

6. Розраховуються бали, отримані адміністративними одиницями за певними оціночними показниками, шляхом порівняння їх фактичних значень з найкращими в даній сукупності [194, с. 53]:

$$A_{ij} = K'_{ij} \times A_{\max i} \quad (2.14)$$

де A'_{max} — максимально встановлений бал оцінювання окремого показника ($A_{max} = 10$)/

7. Отримання узагальненої бальної оцінки стану розвитку малого та середнього підприємництва у місті та ранжирування міст у порядку зростання інтегрального показника з використанням наступної формули [207, с. 54]:

$$Kdica = \sum_{j=1}^n A_{ij} x_{ki} \quad (2.15)$$

8. Для отримання загального результату оцінки застосовуємо показник «абсолютної переваги», який розраховується за формулою (2.16) [207, с. 63]:

$$Kab_a = \sum_{j=1}^n (Kio_{\alpha} - \max Kij) \quad (2.16)$$

де Kab_c /в формуле есть Каба. — абсолютна перевага міста — об'єкта аналізу за рівнем розвитку малого та середнього бізнесу,

Kio_{α} — оцінка і-го показника розвитку малого та середнього бізнесу оцінюваного міста;

Kij — оцінка і-го показника розвитку малого та середнього бізнесу порівнюваних міст.

Застосування комплексного підходу до оцінювання розвитку малого бізнесу дає можливість розробити ряд заходів з метою пожвавлення діяльності малих підприємств та поступового переходу їх у середній бізнес із застосуванням прийомів податкового стимулювання.

2.2. Оцінювання податкового потенціалу малого та середнього підприємництва

Заходи щодо податкового стимулювання розвитку підприємництва спрямовані не тільки на підвищення ефективності функціонування малого і середнього бізнесу, а й на формування їх податкового потенціалу. Саме оцінювання сформованого податкового потенціалу слугує об'єктивною оцінкою стану розвитку малого і середнього бізнесу, його фінансових

можливостей до зростання.

Аналіз сучасних наукових публікацій з проблематики оподаткування та розвитку малого та середнього бізнесу свідчить, що більшість вчених приділяє увагу вивченню та аналізу показника «податкового тиску» або «навантаження». Усі запропоновані науковцями підходи у більшому або меншому ступені справедливо порушують питання про раціональну кількісну межу податкового тиску або навантаження. Серед показників податкового навантаження можна виокремити такі, що виражаються абсолютною величиною сплачених підприємством податків. Вбачаємо, що такий підхід не наділений достатньою інформативністю, тому що полягає в констатації розміру сукупного податкового платежу. Крім того, значення такого показника, розрахованого для одного підприємства, не може бути беззаперечно використане для зіставлення з аналогічними показниками інших підприємств, оскільки на величину даного показника впливає обсяг діяльності підприємства, а аналіз динаміки такого показника ускладнений через зміну величини капіталу підприємства та інфляцію.

Визначення податкового навантаження за допомогою відносних величин дозволяє уникнути подібних недоліків, однак при цьому неможливо оцінити дійсну тяжкість податкового навантаження для підприємства.

Ми переконані, що для оцінки величини податкового навантаження необхідно застосовувати такий показник, який враховує податкоздатність підприємства і дозволить оцінити і проаналізувати вплив сплачених податків на майновий потенціал і платоспроможність підприємства. Таким показником може бути показник податкового потенціалу підприємства, оскільки будь-яке підприємство наділене певною податкоспроможністю, яка виражена у здатності сплачувати податки без загрози для свого економічного потенціалу.

Огляд напрацювань щодо застосування наукової термінології у сфері оподаткування показав, що єдиного визначення дефініції «податковий потенціал» немає [214–221].

На наш погляд, податковий потенціал малого та середнього бізнесу

відображає можливості суб'єкта оподаткування виконати у повному обсязі податкові зобов'язання перед державою без нанесення шкоди власній діяльності і виражається часткою економічної вигоди, отриманої за аналізований період і спрямованої на погашення податкових платежів.

Такий показник пропонується розраховувати наступним чином:

$$ПП = \sum Пс / По, \quad (2.17)$$

де *ПП* — податковий потенціал підприємства;

Пс — нараховані податки до сплати;

По — прибуток до оподаткування.

У пропонованому підході використовується показник податкових платежів, які нараховані до сплати, оскільки він найбільш точно і повно відображає податкові зобов'язання підприємства. Вважаємо недоцільним у даному випадку використання показника сплачених податків, оскільки хоча сума податків, сплачених у бюджет, певним чином і відображає податкоздатність підприємства, однак не можна не врахувати фактор недобросовісності платників податків: частина податкових зобов'язань, нарахованих до сплати, може не погашатися, а кошти, призначені для платежу у бюджет, — спрямовуватись в інші сфери.

Формула (2.17) може використовуватись для розрахунку податкового потенціалу малих і середніх підприємств, що знаходяться на загальній і спрощеній системах оподаткування, тобто є платниками податку на прибуток або єдиного податку. При цьому для спрощенців чисельник формули повинен включати суму єдиного податку і єдиного соціального внеску.

Прибуток до оподаткування в наведеній формулі виражає економічну вигоду, отриману малим підприємством за аналізований період. Інформація щодо показника прибутку міститься у формі фінансової звітності, а саме у «Звіті про фінансові результати» (рядок 170 ф. 2), якщо суб'єкт подає фінансову звітність на загальних умовах. Якщо підприємство подає спрощену фінансову звітність, то цей показник зазначається в ряд. 130 ф. № 2-мс. Вибір показника для оцінки податкового потенціалу, обумовлений тим, що він

відображає дохід, отриманий платником податку за вирахуванням всіх витрат, пов'язаних із здійсненням господарської діяльності. За економічним змістом такий показник являє собою кінцеве джерело сплати податкових зобов'язань.

Показник податкового потенціалу, розрахований за запропонованою формулою, відображає можливість покриття податкових зобов'язань перед бюджетом отриманим прибутком в аналізованому періоді. Якщо даний показник дорівнює 1, це означає, що підприємство на межі банкрутства и не формує податковий потенціал. Оскільки прибуток суб'єктів малого та середнього бізнесу спрямовується не лише на сплату податків, а й на підтримання господарської діяльності та її розширення і використовується в якості доходу від підприємницької діяльності, то значення показника податкового потенціалу повинне коливатися в межах 0,25–0,35.

Оптимальна частка податкових платежів підприємства у створеній доданій вартості, сприятлива для економіки і безпечна для бюджету, становить 26–27 % [222]. Приймаючи середнє значення даного показника в якості рекомендованої величини податкового навантаження суб'єктів малого та середнього бізнесу, доцільно ототожнити її з питомим значенням його податкового потенціалу:

$$0,265 = \sum P_c / P_o \quad (2.18)$$

Отже, сума податків, нарахованих до сплати в бюджет, становитиме:

$$\sum P_c = 0,265 \times P_o \quad (2.19)$$

Дана формула дозволяє розрахувати оптимальну суму податків до сплати суб'єктами малого та середнього бізнесу. Зіставивши розмір суми податків з виручкою від реалізації, отримаємо формулу для розрахунку податкового потенціалу, який можна порівнювати з податковим навантаженням суб'єктів малого та середнього бізнесу:

$$ПП = (0,265 \times P_o) / V_p \quad (2.20)$$

де V_p — виручка від реалізації;

$ПП$ — податковий потенціал.

На практиці податкове навантаження розраховується за максимальний

податковий і звітний період, який не поділяється на більш дрібні проміжні звітні періоди: квартал, півріччя, три квартали або календарний рік (залежно від сукупності податків, які сплачуються підприємством). Якщо суб'єкт малого чи середнього бізнесу здійснює кілька видів діяльності, то з метою оподаткування він зобов'язаний вести відокремлений облік операцій кожної з них, що, на нашу думку, є важливим моментом при розробці методики визначення податкового навантаження. При об'єднанні видів діяльності виникає можливість нерівномірного розподілу податкових зобов'язань на виручку від реалізації, тому доцільно розраховувати податкове навантаження в розрізі ведення відокремленого обліку податкових зобов'язань і виручки від реалізації:

$$ПН = \sum_{i=1}^n \frac{\sum П}{ВР}, \quad (2.21)$$

де $ПН$ — податкове навантаження;

$\sum П$ — сума податкових платежів, нарахованих до сплати за досліджуваний період у зв'язку зі здійсненням кожного виду діяльності, за яким передбачений окремий облік;

$Вр_i$ — виручка від реалізації, отримана за досліджуваний період у зв'язку зі здійсненням i -го виду діяльності, за яким передбачено відокремлений облік;

n — кількість режимів оподаткування, за якими суб'єктами малого бізнесу ведеться відокремлений облік.

Економічний зміст показника податкового навантаження, розрахованого за допомогою запропонованої формули, полягає в тому, що при відокремленому оподаткуванні деяких видів діяльності для розрахунку податкового тягаря, належні суми податкових зобов'язань розподіляються пропорційно виручці від реалізації, яка відповідає даному виду діяльності.

Основні кроки визначення податкового навантаження на підставі податкового потенціалу представлені на рис. 2.4.

Коли величина $ПП \geq ПН$, спостерігається приріст економічного потенціалу суб'єкта малого чи середнього бізнесу і, як наслідок, — зростання доходів бюджету. У випадку $ПП \leq ПН$ податкові зобов'язання таких суб'єктів

виконуються зі значними зусиллями або не в повному обсязі, обмежують їхню платоспроможність і запобігають інвестиційній діяльності.

Якщо співвідношення податкового потенціалу і податкового навантаження більше за одиницю, то невикористана для податкового потенціалу частка може бути спрямована на розширення діяльності суб'єкта малого чи середнього бізнесу, а збільшення доходів сприятиме збільшенню бази оподаткування і суми податків до сплати в бюджет.

Відповідно спостерігатиметься подвійний ефект: збільшаться доходи держави і суб'єкта малого чи середнього бізнесу як суб'єкта податкового навантаження.

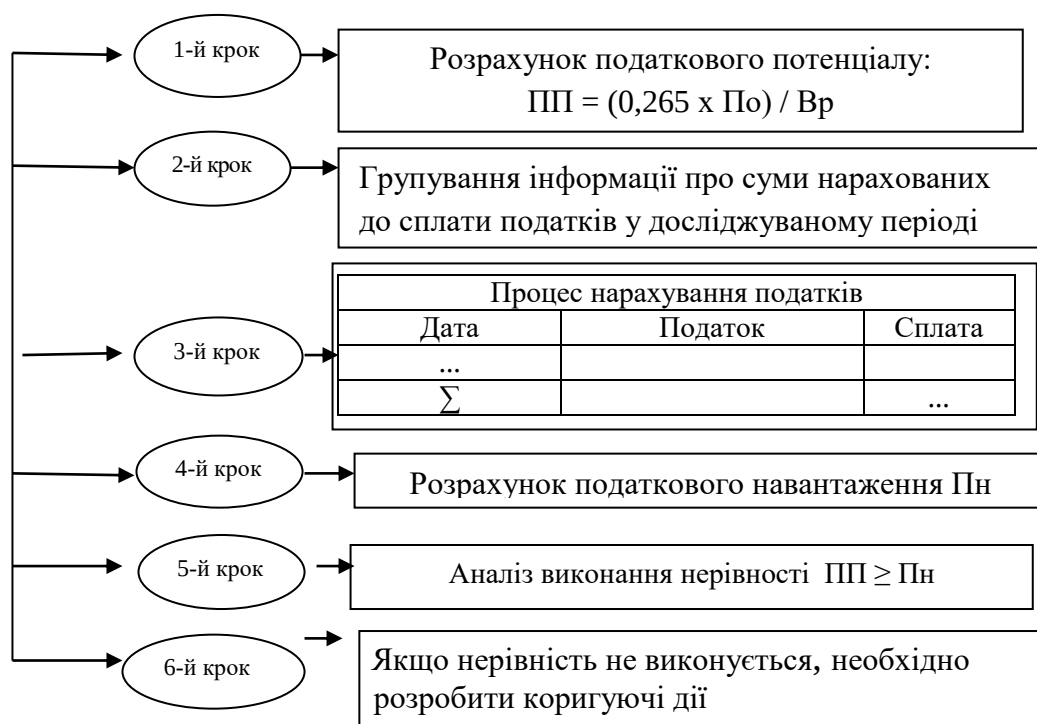


Рис. 2.4. Порядок визначення податкового навантаження суб'єктів малого бізнесу на підставі моделі розрахунку податкового потенціалу

Використання податкового потенціалу у якості індикатора податкового навантаження надає можливість розробки коригуючих дій щодо підвищення ефективності функціонування як на рівні держави (пільги, санкції, особливі режими оподаткування і т. д.), так і на рівні окремого суб'єкта малого чи

середнього бізнесу (інвестування, стратегічне й оперативне планування руху фінансових ресурсів тощо).

На формування податкового потенціалу суб'єкта малого чи середнього бізнесу впливає ряд факторів зовнішнього та внутрішнього характеру. Дослідження такого впливу було здійснено за допомогою багатофакторного кореляційно-регресійного аналізу на прикладі Миколаївської та Одеської областей і середніх показників по Україні.

У якості залежних змінних обрано:

Y_1 — валова додана вартість, у фактичних цінах, млн грн.;

Y_2 — валовий регіональний продукт у фактичних цінах в млрд грн.

Фактори впливу представлено незалежними змінними, які мають вплив на результуючу змінну.

x_1 — обсяг реалізованої продукції у діючих цінах (без ПДВ і акцизу), млрд грн.;

x_2 — кількість малих підприємств на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць;

x_3 — зайнятість (середньорічна кількість працівників МП), осіб;

x_4 — темпи зростання кількості малих підприємств, %;

x_5 — кількість СПД, працюючих на єдиному податку, всього осіб;

x_6 — фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, млн грн.;

x_7 — рентабельність, збитковість операційної діяльності, у %;

x_8 — чистий прибуток (збиток) за видами економічної діяльності, млн грн.;

x_9 — кількість малих промислових підприємств, одиниць;

x_{10} — обсяг реалізованої продукції МП промисловості у діючих цінах, млн грн.;

x_{11} — приріст (зменшення) кількості зареєстрованих селянських (фермерських) господарств, тис. од.;

x_{12} — обсяг реалізованої продукції фермерськими господарствами, млн грн.;

x_{13} — податкові надходження до бюджету від суб'єктів малого підприємництва, що сплачують єдиний податок, млн грн.;

x_{14} — кількість найманих працівників на малих промислових підприємствах, тис. осіб;

x_{15} — надходження фіксованого податку до бюджету, млн грн.;

x_{16} — питома вага обсягу реалізованої малими підприємствами продукції (робіт, послуг) у загальному обсязі реалізації продукції, робіт та послуг відповідного району (міста);

x_{17} — кількість ринків та торгових рядів, одиниць;

x_{18} — витрати підприємств на технологічні інновації, тис. грн.;

x_{19} — приріст (зменшення) кількості суб'єктів малого бізнесу, тис. одиниць;

x_{20} — приріст (зменшення) валових капітальних інвестицій, тис. грн.;

x_{21} — питома вага підприємств, що одержали збиток, у % до загальної кількості МП;

x_{22} — приріст (зменшення) надходжень єдиного податку від фізичних осіб, тис. грн.;

x_{23} — приріст (зменшення) надходжень єдиного податку від юридичних осіб, млн грн.;

x_{24} — приріст (зменшення) кількості найманих працівників у платників єдиного податку — фізичних осіб, осіб;

x_{25} — загальна кількість суб'єктів, що застосовують спеціальні режими оподаткування, тис. осіб;

x_{26} — кількість найманих працівників у платників фіксованого податку, осіб.

Статистичні дані для прогнозування макроекономічних показників розвитку Одеського та Миколаївського регіонів і України через податкове

стимулювання вагомих показників розвитку малого підприємництва наведені в додатку 3.

Для здійснення багатофакторного аналізу відбір факторів проведено на основі кількісного та якісного дослідження впливу факторів, що характеризують підприємницьку активність усіх суб'єктів малого та середнього бізнесу і тих, що перебувають на спеціальних режимах оподаткування, з використанням статистичних і математичних критеріїв.

Порядок відбору факторів визначено за допомогою коефіцієнта кореляції як міри важливості факторів [223].

У ході дослідження було побудовано модель, за допомогою якої можна описати і прогнозувати діяльність малих та середніх підприємств Миколаївської та Одеської областей і порівняти відповідні показники із середніми значеннями по Україні.

Моделювання було проведене у кілька кроків.

1. З'ясовано, які незалежні фактори з наведених вище знаходяться в найбільш тісному зв'язку з регресандами Y_1 та Y_2 . Для цього був проведений кореляційний аналіз масиву статистичних даних. Розрахунки здійснювалися за допомогою табличного процесору Microsoft Office Excel 2003. Методика розрахунків наведена в додатку К.

Для виконання оцінки тісноти зв'язку використовувалась стандартна функція КОРРЕЛ. Для регресандів Y_1 та Y_2 були отримані результати, наведені у додатку Л (табл. Л.1).

Від'ємні значення кількох кореляційних коефіцієнтів можуть свідчити про обернено пропорційну залежність регресанду Y від відповідного регресора x_k або про наявність автокореляції для цих статистичних даних, тобто деякі ряди факторів є колінеарними. Згідно з [223] рекомендується виключити їх з моделі.

2. Проведено сортування значень $\rho_{x,y}$ для змінних x_k , що залишилися; дані представлено в додатку Л табл. Л.1.

Із додатку Л таблиці Л.1 видно, що досить тісно пов'язані з регресандом Y_1 змінні $x_1, x_6, x_{19}, x_{20}, x_{22}, x_{24}, x_{15}$, тобто на валову додану вартість найбільший вплив мають: загальна кількість суб'єктів малого підприємництва, обсяг реалізованої продукції суб'єктами малого та середнього підприємництва, їх фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, валові капітальні інвестиції малих підприємств, динаміка надходжень єдиного податку від юридичних осіб надходження єдиного податку від фізичних осіб, кількість найманих працівників у платників єдиного податку — фізичних осіб і надходження фіксованого податку від фізичних осіб. Значення коефіцієнтів кореляції з $\rho_{x,y} > 0$ для вихідних статистичних даних наведено в таблиці Л.3 додатку Л.

А з регресандом Y_2 мають тісний зв'язок змінні $x_1, x_{22}, x_6, x_{20}, x_{13}, x_{19}, x_{12}, x_{24}$, тобто на валовий регіональний продукт найбільший вплив мають: кількість суб'єктів малого підприємництва, обсяг реалізованої продукції МСП, обсяг реалізованої продукції фермерськими господарствами, надходження єдиного податку від фізичних осіб, фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, податкові надходження до бюджету від суб'єктів малого підприємництва, що сплачують єдиний податок, надходження єдиного податку від фізичних осіб, кількість найманих працівників у платників єдиного податку — фізичних осіб

Таким чином, результат досліджень підтверджує висунуту гіпотезу: на рівень економічного розвитку України і регіонів все більше впливають показники розвитку та оподаткування малого бізнесу. Тому необхідним є впровадження обґрунтованої системи заходів щодо стимулювання діяльності суб'єктів малого бізнесу, а це зумовлює необхідність як систематичного визначення їх податкового потенціалу, так і розробки системи показників щодо оцінювання його стану.

Незважаючи на наявність значного числа індикаторів (показників), що характеризують стан і розвиток малого та середнього бізнесу, різноманітних досліджень з цієї тематики, комплексна система таких показників, придатна для

цілей податкового стимулювання за результатами, досі не сформована. Це можна пояснити, по-перше, тим, що розуміння необхідності впровадження принципів, орієнтованих на результат податкового стимулювання, діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування затвердилося і знайшло своє відображення у пріоритетах податкової реформи відносно нещодавно. По-друге, існують об'єктивні ускладнення, пов'язані з розробкою такої системи показників, яка б у явній формі характеризувала результативність та ефективність розвитку малого бізнесу, відповідала вимогам підконтрольності, об'єктивності і повноти та, по можливості, блокувала прояв ефекту «роботи на показник».

Задачу адекватної оцінки вкладу політики податкового стимулювання ефективного розвитку малого бізнесу пропонується вирішувати шляхом моніторингу «показників кінцевого результату». «Показники кінцевого результату» використовуються для оцінки ефективного розвитку сектора малого та середнього бізнесу.

Моніторинг необхідно виконувати в загальному контексті впровадження методів і процедур податкового стимулювання, орієнтованого на результат. При цьому «показники кінцевого результату» розглядаються як інструменти динамічних багатофакторних моделей досягнення прогнозованих суспільно значимих результатів регіональної політики з податкового стимулювання розвитку малого бізнесу в цілому.

Такий підхід дозволяє забезпечити можливість постійного контролю за досягненням цілей і завдань регіональної податкової політики, спрямованої на ефективний розвиток малого бізнесу і, при необхідності, її коригування залежно від існуючих обмежень і досягнутих у попередні періоди результатів.

Для оцінки економічної ефективності стимулювання податкового потенціалу доцільно застосовувати систему індикаторів, адаптованих для малих і середніх підприємств (табл. 2.3).

Усі показники пропонується поділити на макроекономічні і мікроекономічні. До макроекономічних можна віднести: збільшення

(зменшення) загальної суми податкових платежів малих (середніх) підприємств до бюджетів різних рівнів в абсолютному виразі і темпи зростання податкових платежів за період, в якому застосовувались заходи податкового стимулювання; рівень оподаткування. До мікроекономічних показників можна віднести податкову квоту, податкоємність діяльності, структурні і приватні коефіцієнти.

Таблиця 2.3

**Індикатори ефективності податкового стимулювання в розвитку
малого і середнього бізнесу (на макро- та мікрорівні)**

№ з/п	Найменування	Порядок розрахунку
1	2	3
1	Темп приросту податкових платежів	Відношення суми податкових платежів поточного періоду (кварталу, року) до суми податкових платежів попереднього періоду (кварталу, року)
2	Податкове навантаження (податкоємність)	Відношення загальної суми податкових і обов'язкових платежів до суми доходів малого (середнього) підприємства
3	Податковий коефіцієнт	Відношення суми сплачених податків і обов'язкових відрахувань у державні цільові фонди, до ВВП у ринкових цінах
4	Зайнятість на одне мале підприємство, що сплачує податки за спрощеними режимами оподаткування	Відношення загальної чисельності зайнятих на малих підприємствах, що сплачують податки за спрощеними режимами оподаткування до кількості таких підприємств
5	Сумлінність сплати податків (добровільність сплати податків, податкова віддача)	Рівень добровільності сплати податків визначається як співвідношення загальної суми податкових платежів, сплачених платниками добровільно до загальної суми податкових платежів, сплачених в бюджет. Податкова віддача визначається як питома вага нарахованого податку в загальній сумі доходів
6	Середня відносна вартість дотримання податкового законодавства	Сума витрат на ведення податкового обліку, візити до контролюючих органів, перевірки, придбання програм для ведення податкового обліку, форми звітності, витрат на придбання та обслуговування касових апаратів (грн.)

7	Простота сплати податків	Кількість годин на рік, які мале (середнє) підприємство витрачає на оподаткування (час)
8	Відсоток збирання податків	Відсоток виконання збирання податкових платежів у порівнянні з запланованим показником
9	Податкоємність витрат	Відношення суми податкових платежів, що враховуються в собівартості, до собівартості виробництва (послуг) малого (середнього) підприємства

Продовження табл. 2.3

1	2	3
10	Податкоємність прибутку	Відношення суми податкових платежів і податкових штрафів, що сплачуються за рахунок прибутку, до прибутку малого (середнього) підприємства
11	Привабливість системи оподаткування	Відношення кількості суб'єктів малого бізнесу, що перебувають на певному режимі оподаткування за відповідні періоди до загальної кількості суб'єктів малого бізнесу
12	Вартість податкових пільг	Витрати, пов'язані з наданням податкових пільг (грн.)
13	Коефіцієнт ефективності діючої системи оподаткування	Відношення величини чистого прибутку малого (середнього) підприємства до загальної суми податкових платежів, сплачених ними в бюджет
14	Коефіцієнт пільгового оподаткування	Відношення величини податкової економії, отриманої в результаті використання пільг, до суми податкових зобов'язань без урахування пільг
15	Коефіцієнт ефективності податкового пільгування	Величина податкової економії, що отримується в результаті використання пільг, на одну гривню доходів від реалізації товарів, робіт, послуг малого (середнього) підприємства
16	Коефіцієнт пільгового інвестування	Відношення сум фінансування вкладень за рахунок податкової економії до загальної суми інвестування

Складено автором за [225, 226, 227]

Економічні індикатори податкового потенціалу малого і середнього бізнесу України взагалі і Миколаївської та Одеської областей зокрема

порівнюємо, використовуючи відповідні показники фінансової звітності окремих підприємств.

Індикатор 1 відображає результати державної податкової політики і полягає у збільшенні податкових надходжень від суб'єктів малого та середнього бізнесу до бюджетів різних рівнів у порівнянні з минулим роком. Збільшення даного показника свідчить про укріплення доходної бази місцевого бюджету, про значні податкові зусилля місцевої адміністрації, про існуючий стимулюючий податковий важіль. Чим нижчим є значення даного показника, тим гірше впливають податкові чинники на розвиток малого бізнесу, тим більше погіршується стан регіонального бюджету системи стосовно податкових доходів, отриманих від суб'єктів малого бізнесу. Оподаткування будь-яких суб'єктів спрямоване на мобілізацію доходів в бюджетну систему, проте збільшення податкових надходжень призводить до створення фактично завищеного сукупного податкового тягара. Це одна із суттєвих причин того, що більше половини малих і середніх підприємств Миколаївської та Одеської областей є збитковими і ще стільки ж прибуткових підприємств є низькорентабельними. Динаміка темпів приросту податкових платежів, що характеризують індикатор 1, відображена на рис. 2.5.

Для Миколаївської та Одеської областей індикатор 1 складається з темпів приросту податкових надходжень від малих підприємств, розташованих на території даних регіонів.

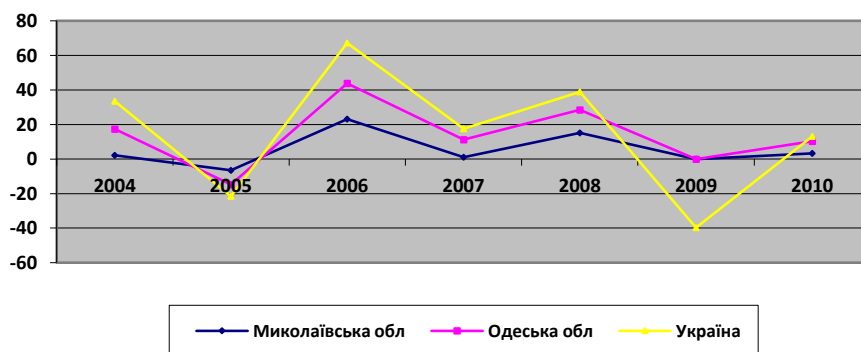


Рис. 2.5. Динаміка темпів приросту податкових платежів за період 2004 – 2010 рр., що характеризують індикатор 1 по Миколаївській та Одеській областях і Україні, %

По Україні значення цього індикатора у 2010 р. становить 2,67 %. Це вказує на недостатність податкового стимулювання, оскільки у 2006 р. величина індикатора становила 23,4 %.

Індикатор 2 відображує результати реалізації політики податкового регулювання малих (середніх) підприємств і характеризується збільшенням або зменшенням податкового навантаження порівняно з попереднім періодом. За розрахунками вчених-економістів, значення даного індикатора в Україні становить від 40,0 до 82,0 %, а це значно вище, ніж в інших країнах світу (у США — 30 %, у Великобританії — 37 %, у Франції — 44 %, у Данії — 52 %).

Індикатор 3 відображає відношення суми сплачених податків і обов'язкових відрахувань у державні цільові фонди до ВВП у ринкових цінах (тобто до документально підтвердженої вартості кінцевого виробництва товарів і послуг всередині країни). Отримані результати свідчать, що рівень податкового навантаження в Україні за цим показником доволі низький, Україна (31,6 %) потрапила в одну групу з такими країнами, як Японія (25,8 %), Португалія (33,9 %), США (26,4 %), Казахстан (24 %), Ірландія (28,4 %), Австралія (31,5 %), Росія (33,8 %), Турція (31,1 %), Литва (34 %), Узбекистан (30,2 %) [228]. Серед перелічених вище країн зустрічаються як ті, що мають високорозвинену економіку, так і постсоціалістичні країни. Учені-науковці пояснюють це високим відсотком тінізації економік пострадянських країн. Так, за висновками зарубіжних експертів, Україна належить до країн із найбільш тінізованою економікою. Рівень її тінізації, за розрахунками цих експертів, становить близько 50 % [229]. Тому дана методика розрахунку податкового тиску не дає достовірних результатів.

Індикатор 4 відображає результати реалізації державної політики податкового стимулювання на зайнятість малого та середнього бізнесу — платників податків. Величина цього індикатора свідчить про те, що малі підприємства мають значний соціальний потенціал. Вагомим показником зайнятості є зайнятість в розрахунку на одне мале підприємство (індикатор 4.1)

і зайнятість на одне мале підприємство, яке знаходиться на спеціальному режимі оподаткування (індикатор 4.2). На рис. 2.6 зображена динаміка даного показника по Миколаївській та Одеській областях.

Зайнятість у малому бізнесі висока в усіх розвинених країнах, оскільки багато які з держав намагаються отримувати доходи від туризму, сфери обслуговування або інших сфер діяльності, що не вимагають великих вкладень і не забруднюють територію країни. В Україні власники малих підприємств будь-якого регіону можуть отримати пільгові кредити або гранти на розвиток бізнесу; скористатися послугами фахівців, які проведуть необхідні консультації і нададуть допомогу в організації обліку на підприємстві; представники малого бізнесу мають пільги при оренді приміщень і транспорту у бізнес-інкубаторах і так далі.

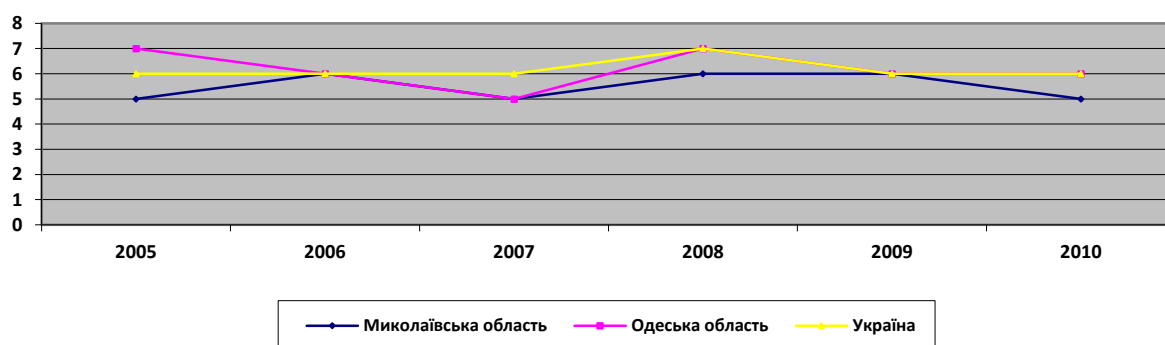


Рис. 2.6. Динаміка показника зайнятість в розрахунку на одне МП, що характеризує індикатор 4.1 за період 2005 – 2010 рр. по Миколаївській та Одеській областях і Україні, працівників

Показники зайнятості населення в розрахунку на одне мале підприємство в Україні по різних регіонах не сильно відрізняються. В середньому по Україні та Одеській області значення даного індикатора становило 6 працівників, а для Миколаївського регіону — 5 (на рис. 2.6). У Японії значення індикатора коливається від 3 до 299 осіб. В середньому по Росії значення індикатора становить 10 працівників.

Індикатор 4.2 (рис. 2.7) характеризує ступінь участі кожного малого підприємства, яке знаходиться на спеціальному режимі оподаткування у створенні робочих місць. В середньому по Україні цей індикатор дорівнює 1,04 працівника, тобто на кожному малому підприємстві, яке перебуває на спрощеній системі оподаткування, працює приблизно одна особа. Порівняно гірший показник в обох областях, де зайнятість на малих підприємствах становить менше одного працівника, тобто соціальна функція такими суб'єктами виконується не в повній мірі.

Такий стан справ можна пов'язати з ПДФО, який в Україні є одним із найбільш проблемних.

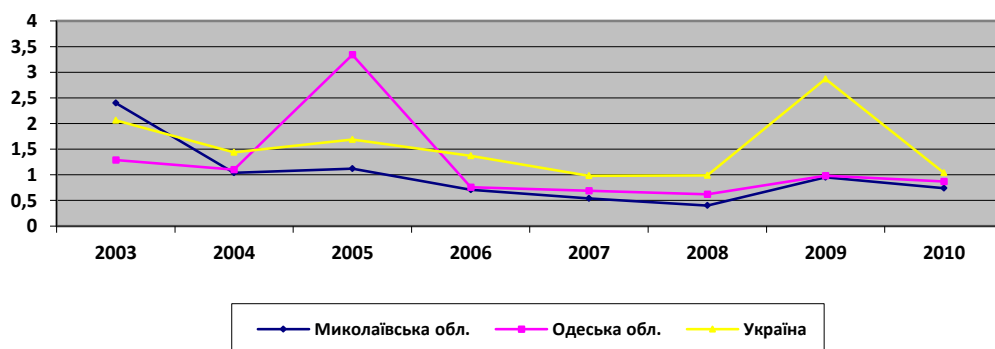


Рис. 2.7. Динаміка показника середньої зайнятості на одне мале підприємство що перебуває на спрощених режимах оподаткування, який характеризує індикатор 4.2, по Миколаївській та Одеській областях в Україні за період 2003 — 2010 рр., працівників

Основний фіскальний тягар з даного податку несуть переважно фізичні особи, які працюють на умовах трудового договору в державних установах та на великих і середніх підприємствах, тоді як малі підприємці через безкарне приховування зайнятих сплачують чисто символічні суми. Навіть запровадження у 2004–2007 роках найнижчої в Європі ставки в розмірі 13 % не змусило їх легалізувати реальні статки.

Індикатор 5 відображає позитивне оцінювання суб'єкта господарювання (сумлінність) за високим рівнем значення фіскальної важливості. При цьому

такий суб'єкт характеризується більшим за середнього у групі, галузі рівнем сплати податків (податковою віддачею). На початок 2010 року в Україні зареєстровано 869,6 тис. підприємств — юридичних осіб, з яких 263,7 тис. не є суб'єктами підприємницької діяльності (неприбуткові) та 195,7 тис. не звітують про діяльність.

За результатами розподілу по параметрах сумлінності сплати (наприклад, з ПДВ і податку на прибуток) по Україні відповідало 4 215 платників податків. Протягом 2009 року ними забезпечена сплата 32 847,8 млн грн. (33 %) податків, що входять до загального фонду Державного бюджету. Податкова віддача сумлінного платника податків за такими податками, як ПДВ і податок на прибуток, наведена в таблиці 2.4.

Аналізуючи рейтинги по Україні, можна відмітити, що жодне мале та середнє підприємство по Одеській області в групу лідерів по сумлінності сплати податків не потрапило.

Таблиця 2.4

Податкова віддача сумлінного платника податків, у %

Галузь	ПДВ	ППП
Добувна промисловість	4,9	6,2
Переробна промисловість	5,0	4,4
Будівництво	4,9	2,7
Торгівля	2,9	2,5
Діяльність транспорту та зв'язку	5,5	5,8
Фінансова діяльність	7,2	1,7

Складено автором за [230].

По Миколаївській області єдину лідируючу позицію отримало середнє підприємство в аграрному секторі. Натомість явними перевагами щодо даного рейтингу наділені Львівська, Житомирська, Рівненська, Запорізька області, що свідчить про недостатню роботу ДПС у Миколаївській і Одеській областях,

пов'язану з активізацією податкової віддачі малих та середніх підприємств, що функціонують на їх території.

Індикатор 6 відображає вартість дотримання податкового законодавства, що складається в основному з витрат підприємств на оплату робочого часу працівників бухгалтерської служби, який витрачається на ведення податкового обліку та пов'язаних з оподаткуванням процедур. Дослідження, проведене за консультативною програмою Групи Світового банку з інвестиційного клімату на запит Міністерства фінансів України, показує, що вартість дотримання податкового законодавства України є значним тягарем для приватного бізнесу, особливо для малих підприємств, які витратили близько 8 % власного доходу на дотримання податкового законодавства. У 2009 році середнє українське підприємство витрачало 1 335 людино-годин на дотримання податкового законодавства, а найменші за обсягом доходу підприємства витратили в середньому 736 год. на рік. На відміну від них, малі та середні підприємства, наприклад, у Новій Зеландії витрачають менше, ніж 77 год. на рік на дотримання податкового законодавства, а малі та середні підприємства у Південно-Африканській Республіці — 150–260 год. на рік [231].

Загальна вартість дотримання податкового законодавства для всіх активних приватних підприємств (включаючи інші витрати, пов'язані з оподаткуванням) становить майже 7,4 млрд грн., тобто близько 1 % ВВП України 2007 року. Незважаючи на те, що в абсолютних показниках вартість для компаній Великої Британії більша, ніж для українських підприємств (9,3 млрд дол. США проти 1,5 млрд дол. США відповідно), українські підприємства порівняно з розміром ВВП витрачають у вісім разів більше, ніж британські компанії (1 проти 0,12 % відповідно) [232]. Це вказує на наявність надмірного податкового тиску стосовно адміністрування податків малими та середніми підприємствами.

Індикатор 7 характеризує простоту сплати податків. Згідно звіту Світового банку за 2011 р., кількість платежів українських підприємств і громадян до бюджету є найбільшою у світі [233]. Таке становище

підтвердилося також і даними опитів, які провела державна податкова служба України [232].

Індикатор 8 визначає, який відсоток від величини нарахованих податків сплатили малі та середні підприємства. Величина цього індикатора свідчить про те, що малі та середні підприємства можуть мати високу податкову активність і значний податковий потенціал для наповнення бюджетів всіх рівнів. Динаміку даного індикатора можна простежити на прикладі податкових надходжень податку з доходів фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності і незалежної професійної діяльності по м. Миколаєву, м. Первомайську, м. Южноукраїнську (рис. 2.8).

Значення даного показника по м. Миколаєву становить 117,1 %, по м. Первомайську — 105,2 %, по м. Южноукраїнську — 104,3 %, що свідчить про недостатній рівень підприємницької активності фізичних осіб — платників податку з доходів фізичних осіб.

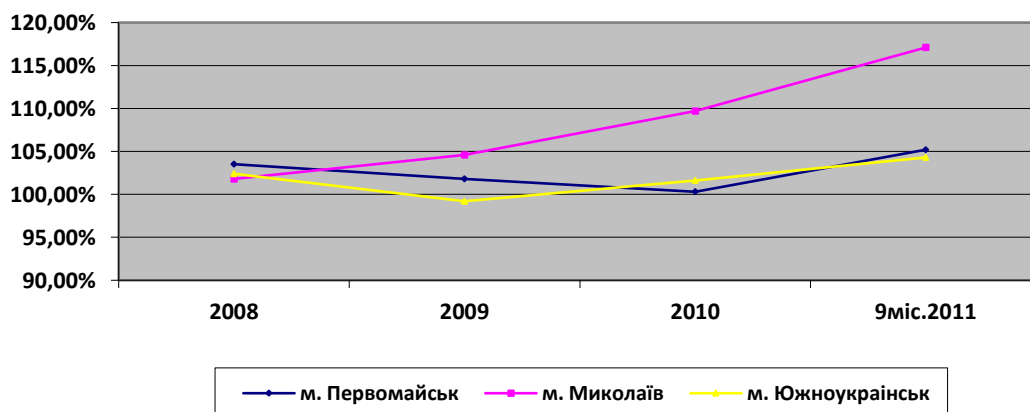


Рис. 2.8. Динаміка податкових надходжень податку з доходів фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності і незалежної професійної діяльності по м. Миколаєву, м. Первомайську, м. Южноукраїнську, що характеризують індикатор 8 за період 2008 — 2011 рр., %

Індикатори 9 і 10 формують систему індикаторів податкоємності. Тип податкової політики та заходи впливу на об'єкт, що їй відповідають, залежать від величини податкового навантаження. Податкова політика, як і інші

елементи загальної фінансової політики суб'єктів малого та середнього бізнесу (цінова, інвестиційна, маркетингова, амортизаційна, облікова та ін.), оцінюється з позицій її ефективності, оскільки являє собою результат реалізації управлінського рішення у сфері оподаткування. Зазначені індикатори традиційно прийнято використовувати для оцінювання ефективності податкової політики. При рівні податкоємності більше 70 % бізнес будь-якої форми є недоцільним. Зазначені показники характерні для зарубіжної практики податкового планування. У вітчизняній практиці їх застосовують рідко, хоча вони корисні як для оцінювання загального рівня оподаткування, так і для визначення долі податків у сумі витрат, ціни та прибутку. Проте цих показників недостатньо, щоб оцінити вплив пільг на фінансові результати суб'єкта бізнесу, ефективність діяльності фірми в тому чи іншому регіоні, доходність з точки зору оподаткування та ін.

Індикатор 11 привабливості системи оподаткування малих підприємств дозволяє отримати найбільш узагальнену характеристику обраного варіанта податкової системи і показує, як співвідносяться між собою показники кількості суб'єктів малого бізнесу, що перебувають на певному режимі оподаткування за відповідні періоди.

Проведений аналіз активності малих підприємств — платників податків у таких містах, як Первомайськ та Южноукраїнськ Миколаївської області, показав, що, наприклад, у Южноукраїнську серед суб'єктів господарювання — юридичних осіб за останні два роки змін щодо обраної ними системи оподаткування не спостерігалось, проте серед фізичних осіб-підприємців спостерігається зменшення кількості осіб, які були платниками фіксованого податку, коливається кількість суб'єктів господарювання, які обирали загальну систему оподаткування та спрощену систему оподаткування шляхом сплати єдиного податку. Дані щодо перебування суб'єктів підприємницької діяльності на податковому обліку наведені в додатку М (табл. М.1–М.2.). За даними ДПА, на сьогодні в Україні офіційно зареєстровано 1 млн 100 тис. фізичних осіб-підприємців, які працюють за спрощеною системою оподаткування. З них

700 тис. жодного разу не мали стосунків з юридичними особами — підприємствами та іншими суб'єктами реального сектору економіки. Їх не торкнулися зміни, запроваджені Податковим кодексом з 1 квітня 2011 року. Водночас з решти (400 тис.) підприємців, які мали такі стосунки, 170 тис. працювали на тих самих підприємствах, яким і надавали різноманітні послуги — з бухгалтерського обліку, аудиту, консалтингу тощо [235]. Такі «послуги» є типовими схемами ухилення від оподаткування, внаслідок яких до бюджету не надійшло майже 1 млрд грн. податків на доходи фізичних осіб та 2 млрд єдиного соціального внеску. Такі підприємці, імовірно, припинять свою діяльність і залишаться найманими працівниками, якими вони фактично і були. Загалом з початку року податківці вивели з тіні понад 170 тис. осіб. З них 98 тис. — наймані працівники, що працювали без трудових угод; понад 44 тис. громадян зареєстрували свою підприємницьку діяльність, а 28 тис. осіб подали декларації про отримані доходи та сплатили майже 11 млн грн. податку [236].

Одним із резервів надходжень залишаються надходження податку на доходи фізичних осіб від здачі в оренду громадянами земельних паїв суб'єктам господарської діяльності. Так, на сьогодні по Одеській області виявлено та взято під контроль 1 642 суб'єкта юридичних осіб, які орендують майже у 240 тис. громадян земельні паї. За 10 місяців 2011 року надходження податку на доходи фізичних осіб із даного джерела склали понад 27 млн грн. [237]. Тому, з метою мобілізації резервів надходження податку на доходи фізичних осіб з указанного джерела, особливу увагу податкові, земельнопорядні органи та органи місцевого самоврядування повинні приділяти реальним сумах орендної плати, виплачуваної громадянам за земельні паї, а спрощена система оподаткування не повинна використовуватися як вид ухилення від сплати податків.

Індикатор 12 показує суму коштів, які втратить держава при застосуванні податкових преференцій, і скільки вона отримає в майбутньому від їх надання. В Європі податкові пільги входять у так звану державну допомогу. При цьому вся інформація щодо проекту, під який надаються пільги, та обсяг допомоги

розміщуються у відкритих джерелах. В Україні втрати бюджету 2011 року від надання податкових канікул становлять 4 млрд грн. [238]. Надання пільг породжує проблему ефективності їх застосування. Податковим кодексом передбачено низку умов щодо дотримання пільгового режиму: сума грошей, вивільнена від отримання податкової пільги, повинна спрямовуватися платником податків на збільшення обсягів виробництва, реконструкцію, оновлення основних виробничих фондів, освоєння нової техніки і технологій. При цьому, якщо засоби будуть використані не за цільовим призначенням, платник податків зобов'язаний розрахувати прибуток без урахування податкової пільги і сплатити податок у повному розмірі в поточному періоді, а також сплатити пеню в розмірі і за період, які визначені законодавством. Ще однією преференцією є звільнення до 1 січня 2019 року від ПДВ операцій з поставки техніки, устаткування, апаратури, яка визначена в Законі «Про альтернативні види палива» (використовуються для реконструкції і будівництва підприємств по виробництву біопалива, а також для будівництва, виробництва і реконструкції технічних і транспортних засобів), якщо ці товари використовують біопаливо й аналогів їм не існує в Україні. У разі нецільового використання вказаних товарів платник податків зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання на суму ПДВ, яку треба було б сплатити в день імпортування таких товарів, а також сплатити пеню, нараховану на цю суму, виходячи зі 120-відсоткової облікової ставки Нацбанку. Пріоритетними є галузі по виробництву космічної техніки, ракетноносіїв, літакобудування (звільняється від ПДВ до 1 січня 2016 року), видавнича діяльність, виробництво паперу і картону (звільняється від ПДВ до 01.01.2015). Звільняються тимчасово (до 01.01.2015) від митних зборів товари поліграфії. Повністю звільняються на 10 років від сплати податку на прибуток підприємства легкої промисловості за умови роботи на власній сировині. До 1 січня 2016 року від сплати земельного податку звільняються суб'єкти, що займаються літакобудуванням і кінематографією (виробники національних фільмів). Перелічені пільги здебільшого стосуються корпоративного сектору.

Стимулювання корпоративного бізнесу — звичайна практика у більшості розвинених країн. Проте, як правило, пільги наділені важкими умовами надання. Наприклад, навіть в найліберальнішій економіці — у США уряд надає податкові пільги і кредити фірмам, працюючим в області розвитку науки і техніки. Але вони отримують преференції в обмін на акції. Уряд, будучи акціонером, отримує право стежити за цільовим використанням пільг на умові аналізу балансу компанії.

Отже, головне питання щодо пільг, запропонованих ПК, полягає в тому, наскільки ефективно запрацюють дані механізми, оскільки, декларуючи зниження фіскального тиску на економіку, Кабмін збільшив план по збиранню податків. Така ситуація провокує сумніви в дієвості податкових стимулів.

Індикатор 13 дозволяє отримати найбільш узагальнену характеристику ефективності обраної податкової політики. Збільшення показника свідчить про зниження загального податкового тягара суб'єкта малого чи середнього бізнесу відносно розміру чистого прибутку. Доцільно проводити порівняння коефіцієнтів ефективності оподаткування за кілька років.

Індикатор 14 дозволяє підприємству визначити ступінь впливу пільги на величину конкретного податку. При значенні індикатора, що наближається до 1, ефективність пільги підвищується.

Індикатор 15 характеризує величину податкової економії, отриманої в результаті застосування пільг на одну гривню виручки від реалізації продукції, а також долю участі конкретної пільги у збільшенні фінансових ресурсів організації відносно величини загальної виручки. Індикатор оцінює долю додатково отриманих фінансових ресурсів відносно виручки від реалізації продукції або іншої бази, наприклад: товарообороту, доданої вартості, обсягу обороту грошових коштів та ін. Якщо індикатор > 0 , застосування пільги приносить прибуток, якщо < 0 — збиток. Індикатори 14 і 15 оцінюють кожну окрему пільгу та весь застосовуваний у групі підприємств комплекс пільгування.

Індикатор 16 характеризує долю інвестицій, що здійснюються за рахунок податкової економії. Якщо значення індикатора наближається до 1, податкова ефективність інвестицій підвищується. Найбільш поширеною є пільга по фінансуванню капітальних вкладень. Інвестування власного виробничого процесу здійснюється за рахунок чистого прибутку та частково за рахунок податкової економії, отриманої через застосування пільги.

Податковим кодексом України знижено ставку податку на прибуток до 20 % у разі інвестування частини прибутку. Знижена ставка буде застосовуватися до частини оподатковуваного прибутку, інвестованого у звітному періоді на придбання нового устаткування, машин та обладнання, вантажного транспорту, а також прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, які безпосередньо використовуватимуться у господарській діяльності не менше трьох років. Також запроваджено спеціальні інвестиційні пільги, зокрема у вигляді інвестиційно-інноваційного податкового кредиту (а також у вигляді пільг на інвестування будівництва об'єктів інфраструктури суспільного користування), що передається у державну та комунальну власність; передбачено пільги з метою стимулювання розвитку технологій енергозбереження.

2.3. Вплив податкових стимулів на підприємницьку активність малих і середніх підприємств

В Україні одним із стратегічних завдань держави є розвиток малого і середнього бізнесу. Будь-який підприємець при організації свого бізнесу стикається з проблемами оподаткування, оскільки податкові зобов'язання — важлива складова умов ведення підприємницької діяльності. Кількість податків, складна податкова звітність, необґрунтовані податкові ставки можуть виявитися дестимуляторами бізнесу.

Оцінювання впливу податкових стимулів на поведінку суб'єктів бізнесу демонструють наявність певного взаємозв'язку між рівнем оподаткування і

рівнем підприємницької активності. Так, наприклад, у 2007 році групою дослідників зі Всесвітнього банку і Гарвардського університету було проведено аналіз впливу ефективного рівня корпоративного оподаткування у 85 країнах світу (за даними 2004 р.) на обсяги інвестицій, прямі іноземні інвестиції і підприємницьку активність. Результати дослідження свідчать про негативну залежність між рівнем оподаткування та інвестиційною підприємницькою активністю. Збільшення ефективної податкової ставки на 10 % призводить до скорочення частки інвестицій у ВВП на 2 % (при середньому показнику 21,5 % в аналізованих країнах), скорочення частки зареєстрованих підприємств на 100 осіб працездатного населення (business density) на 1,9 % (при середньому показнику 5 %) і скороченню показника створення нових підприємств (entry rate) на 1,4 % (при середньому показнику 8,1 %) [239, с. 1, 3, 18, 33].

На підставі офіційних статистичних даних Державної служби статистики, районних і обласних державних адміністрацій було проведено аналіз впливу податкових стимулів на показники, які характеризують підприємницьку активність в Україні взагалі, Одеській та Миколаївській областях зокрема. В якості узагальнюючого показника для цілей аналізу використовувався показник податкового навантаження, при розрахунку якого враховувались податкові доходи бюджетів і надходження у позабюджетні фонди.

Для вивчення впливу податкових факторів на поведінку підприємців переважно використовуються більш складні моделі, аніж ті, що базуються виключно на вимірюванні податкового навантаження, однак, на думку деяких авторів, аналіз останньої дозволяє виявити і оцінити деякі макроекономічні закономірності [239, 240].

Аналізові впливу податкового навантаження на підприємницьку діяльність передувала оцінка його впливу на темпи росту ВВП України як показника, що в цілому характеризує розвиток економіки. У значній мірі динаміка ВВП пов'язана саме з підприємницькою активністю у країні, включаючи малі, середні та великі підприємства. У табл. 2.5 наведені дані про рівень податкового навантаження в Україні на макрорівні і динаміку ВВП за

2001–2010 рр. Протягом досліджуваного періоду темп росту ВВП мав мінливу тенденцію, показник рівня податкового навантаження повільно зростав. У 2004 р. ВВП набув найбільших темпів росту, а податкове навантаження, розраховане за традиційною методикою, було помірним (31,8 %). Разом з тим, за розрахунками Світового банку (2008 р.), податкове навантаження становило в Україні 57,3 %. За даними World Bank Group та PriceWaterhouseCoopers, рівень сплати податків бізнесом, як відсоток від комерційного прибутку, становив в Україні 58,4 %. У Німеччині цей показник становить 50,5 %, у Чехії та Естонії — 48,6 %, у Фінляндії — 47,8 %, у Литві — 46,4 %, у Польщі — 40,2 %, у Данії — 29,9 %.

Зіставлення рівня податкового навантаження з темпами росту ВВП у країнах ОЕСР у 2005 і 2010 рр. показало, що у країнах з найбільшим податковим навантаженням темпи росту ВВП є значно меншими, ніж темпи росту у країнах з найменшим навантаженням, що підтверджує гіпотезу про пільгове становище і низький податковий тиск малого бізнесу в зарубіжних країнах.

Таблиця 2.5

Податкове навантаження і динаміка ВВП України у 2001–2010 рр.

Показники	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВВП (у фактичних цінах), млн. грн.	170070	267344	345113	441452	544153	720731	949864	912563	1094607
Податкові надходження до зведеного бюджету України, млн. грн.	19840,7	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073	234448
Доходи цільових фондів, млн грн.	32126,6	28438	38554,8	49339,7	66451,4	87649,4	117822,3	155127,1	830,5

Разом податкових доходів і доходів цільових фондів, млн грн.	51967,3	82759	101716,5	47404,9	192194,5	248913,6	344987,1	363200,1	237278,5
Податкове навантаження, %	30,5	30,96	31,8	36,7	38,1	37,6	39,1	39,8	40,1

Продовження табл.2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податкові надходження до ВВП, %	11,6	20,32	18,30	22,21	23,11	22,38	23,96	22,8	21,5
Цільові фонди до ВВП, %	18,8	10,64	11,17	11,18	12,21	12,16	12,43	16,9	18,6
Темпи росту ВВП, %	105,9	109,6	112,1	102,7	107,3	107,9	102,1	91,2	112,8

Складено і розраховано за даними [242–244].

Застосування податкових стимулів повинно спиратися не тільки на загальні показники податкового навантаження, а й на відповідний показник такого навантаження для суб'єктів бізнесу окремих сфер економічної діяльності і певних розмірів. Разом з тим такий розрахунок ускладнюється через обмеженість офіційних даних щодо оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу, дані Держслужбстату не містять показники щодо внеску малих і середніх підприємств у ВВП і валовий регіональний продукт. Тому розрахунки з податкового навантаження на мезоекономічному рівні, тобто на рівні економіки регіону, аналогічні по суті показнику навантаження на економіку країни. Труднощі і проблеми його визначення пов'язані:

- із заниженням показника валової доданої вартості по послугах, що надаються приватними підприємствами;
- із заниженням суми податків, що беруть участь в розрахунку, на суму платежів, що надходять до обласного бюджету і позабюджетних фондів, що

істотно впливає на зниження показника податкового навантаження на економіку регіону. Це істотно зменшує абсолютні значення показника і спотворює саму його суть, оскільки відбиває лише вплив на економіку регіональних і місцевих податків (при обліку нарахованих податків) і незначної частини регіональних податків, що перераховуються до бюджету області в порядку міжбюджетного регулювання (при обліку сплачених податків).

Вважаємо, що при розрахунку податкового навантаження на економіку регіону слід враховувати весь обсяг податкових надходжень регіону (нарахованих або сплачених), що надходять як до Зведеного бюджету України, так і до обласного або місцевого бюджету.

Результати проведеного аналізу дозволили зробити висновок про вплив податкового навантаження на підприємницьку активність малих і середніх підприємств в Одеському і Миколаївському регіонах та Україні взагалі протягом 2000–2010 рр. (дослідження проводилося на 60 підприємствах різних галузей: торгівельно-закупівельної, громадського харчування, надання послуг з перевезення, надання перукарських послуг і надання автопослуг). З метою отримання більш вірогідних результатів аналіз проводився до переходу підприємств на єдиний податок і після переходу).

У більшості з розглянутих випадків при підвищенні рівня податкового навантаження значення показників підприємницької активності і розвитку знижуються. Таким чином, імовірним є те, що збільшення податкового навантаження може призвести до зниження підприємницької активності суб'єктів малого та середнього бізнесу. Проте таке зниження, у свою чергу, стимулюватиме зростання економічної і підприємницької активності. Слід відмітити, що окрім безпосередньо податкових зобов'язань підприємці несуть і додаткові витрати, пов'язані з їх виконанням. Тому під зниженням податкового навантаження необхідно розуміти і будь-які інші позитивні зміни, в результаті яких зменшуються додаткові витрати підприємців.

Як за абсолютними, так і за відносними показниками оподаткування малого бізнесу в Україні відрізняється досить пільговими умовами. У

розвинутих країнах податкові ставки і податкове навантаження для суб'єктів підприємницької діяльності суттєво вище. За даними The Heritage Foundation та The Wall Street Journal, загальний рівень податкового навантаження сьогодні в Україні сягає 36,9 % ВВП (окрім податкових доходів держбюджету, враховуються також обов'язкові платежі у Пенсійний та інші фонди). У більшості оточуючих нас країн він менший: у Росії податки становлять 34,6 % ВВП, у Молдові — 34,1 % ВВП, у Польщі — 33,5 % ВВП, у Румунії — 30,1 % ВВП, а в Білорусі — 27,5 % ВВП.

Протягом останніх десяти років податкове навантаження на бізнес в Україні поступово зростало: у 1999 р. доходи державного і місцевих бюджетів становили 25,2 % ВВП, а у 2008-му — 31,4 % ВВП. Фінансова криза зупинила зростання фіскального тягаря. За оцінкою, зробленою МВФ, ВВП України становив 912,9 млрд грн., у 2009 р. відносний розмір доходів трохи виріс — до 31,6 % ВВП. За даними Мінфіну, у 2009 р. податкові надходження у державний бюджет (без урахування місцевих) знизилися на 11,3 % — до 148,8 млрд грн. (у порівнянні з 2008-м) за рахунок неподаткових доходів, зокрема фінансової допомоги від МВФ, НБУ і прибутку від держмайна.

Необхідність оцінювання оподаткування на різних державних рівнях (країни, регіону, окремої адміністративно-територіальної одиниці) пояснюється значимістю таких оцінок для влади і підприємців. З боку держави оцінювання системи оподаткування дозволяє зробити висновки про стан країни або регіону в конкурентній боротьбі за залучення підприємців і робочої сили. З точки зору підприємців такі оцінювання є орієнтиром при прийнятті рішень для вкладання інвестицій: вони можуть використовувати їх для визначення місця розміщення виробництва і провадження діяльності. Дослідження умов становлення і функціонування міцного малого та середнього бізнесу за кордоном показало, що значущість цього сектору для економіки зумовлена не тільки пільговими умовами в оподаткуванні, а й ефективною і продуктивною державною політикою, спрямованою на розвиток і підтримку малого підприємництва. Разом з тим на початкових кроках функціонування малого і середнього бізнесу

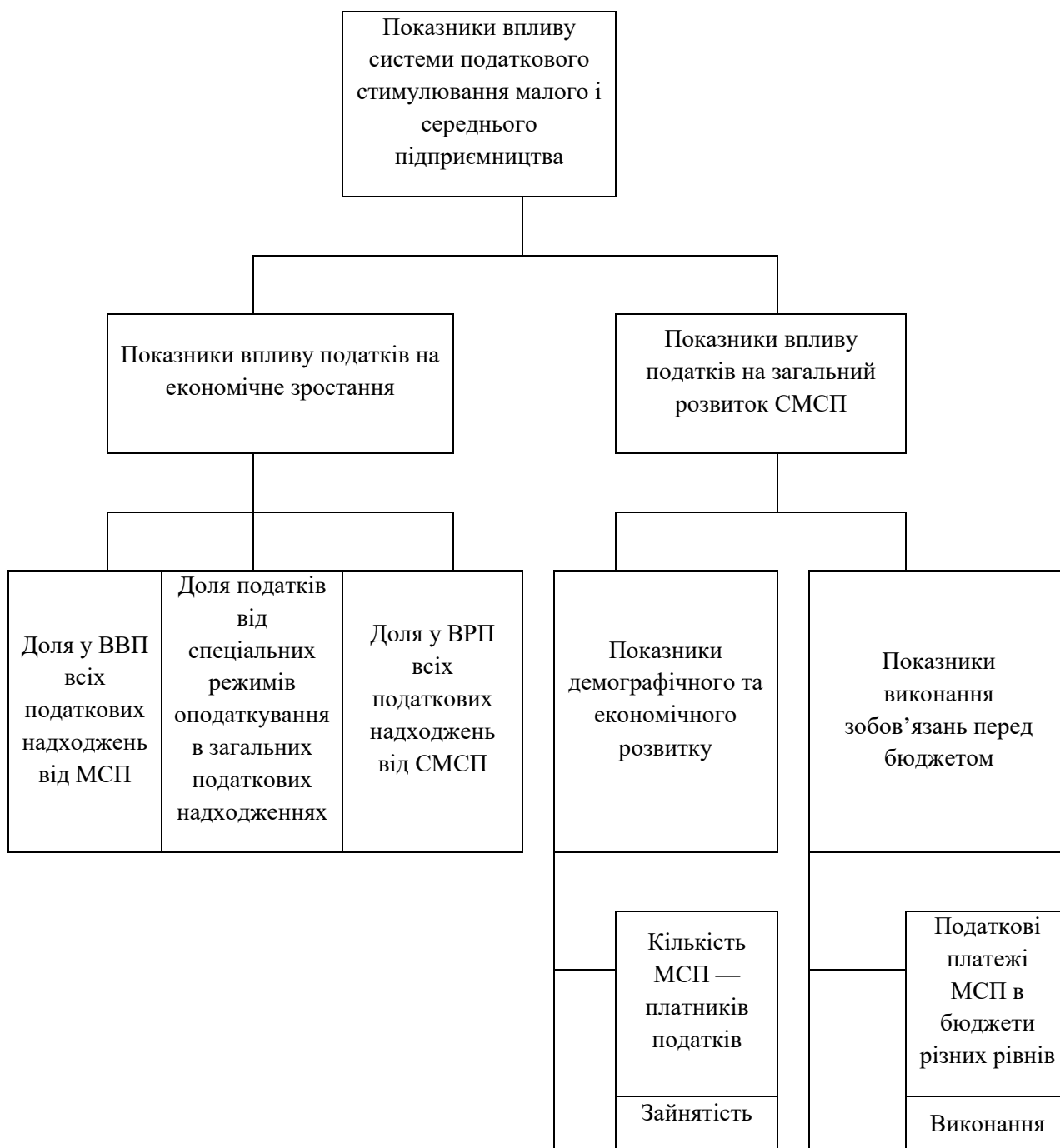
спеціальні режими і податкові пільги дозволяють зміцнити, розвинутися малим підприємствам до рівня середніх, зайняти своє місце на ринку і стати повноцінними учасниками податкових відносин.

З цих позицій функціонування в Україні трьох паралельних систем оподаткування суб'єктів малого бізнесу обумовлене прагненням держави максимально спростити податковий механізм у цій сфері і підвищити його ефективність. Різноманітність податкових форм обкладення малого бізнесу спрямована на охоплення великої кількості і різноманітних доходів платників податків та певним чином — на регулювання всебічних сторін їх діяльності. Застосування цих податкових форм дозволяє раціонально перерозподіляти податковий тягар і разом з тим визначати частки податкових платежів по рівнях бюджетно-податкової системи. Проте податковий потенціал, який закладено в альтернативні форми оподаткування малого бізнесу, у даний час очікуваного ефекту не приносить. Усі новації у сфері оподаткування малого підприємництва не дали очікуваних результатів. На нашу думку, основним гальмом гармонійного, збалансованого розвитку малого бізнесу є хаотичне, безсистемне впровадження указаних форм оподаткування, які застосовуються відособлено одна від одної. Не простежується спадкоємність систем оподаткування. Наслідком такого стану є постійна зміна малими підприємствами однієї системи оподаткування на іншу з метою мінімізації податкових платежів. Не здійснюється оцінювання ефективності застосування тієї чи іншої системи оподаткування.

Ефективність системи може бути виражена через кількісні оцінки. Узагальнюючи доробки у цій площині, вважаємо, що мінімальний перелік показників, за якими здійснюється оцінка, повинен включати показники впливу системи податкового стимулювання малого та середнього бізнесу на економічне зростання та на їх загальний розвиток (рис. 2.9). Необхідно посилити регулюючу роль податків у розвитку малого та середнього бізнесу. Необхідним є проведення комплексного аналізу взаємозв'язку економічних і податкових показників розвитку малого та середнього бізнесу, що

враховуватиме і взаємозв'язок податків між собою. А це дозволить, у свою чергу, більш обґрунтовано застосовувати податкові заходи (стимули), необхідні для зростання темпів економічного росту.

Вирішення поставленої задачі пов'язане з необхідністю врахування взаємозв'язку динаміки основних бюджетно-податкових і макроекономічних параметрів. Цю тезу використано при проведенні аналізу статистичних даних по Миколаївській та Одеській областях. Так, незважаючи на кризові явища, протягом останніх років збільшується обсяг доходів зведеного бюджету по



			зобов'язань перед державними цільовими фондами
	Прибуток		

Рис. 2.9. Показники впливу системи податкового стимулювання малого та середнього бізнесу (складено автором)

Миколаївській області. Надходження податків і зборів до загального фонду місцевих бюджетів області 2010 року зросли порівняно з 2009 роком на 153,2 млн грн., або на 12 % відповідно. Тенденції соціально-економічного розвитку Миколаївської області стали визначальним чинником збільшення доходів загального фонду зведеного бюджету області в розрахунку на душу населення. Так, у 2009 році доходи на одного мешканця становили 1 068,1 грн., у 2010 році — 1 206,1 грн. У середньому по Україні обсяг доходів місцевих бюджетів з розрахунку на одну особу становив 1 117,4 грн. Динаміка надходження доходів у бюджетну систему України по Миколаївській та Одеській областях відображена на рис. 2.10, 2.11.

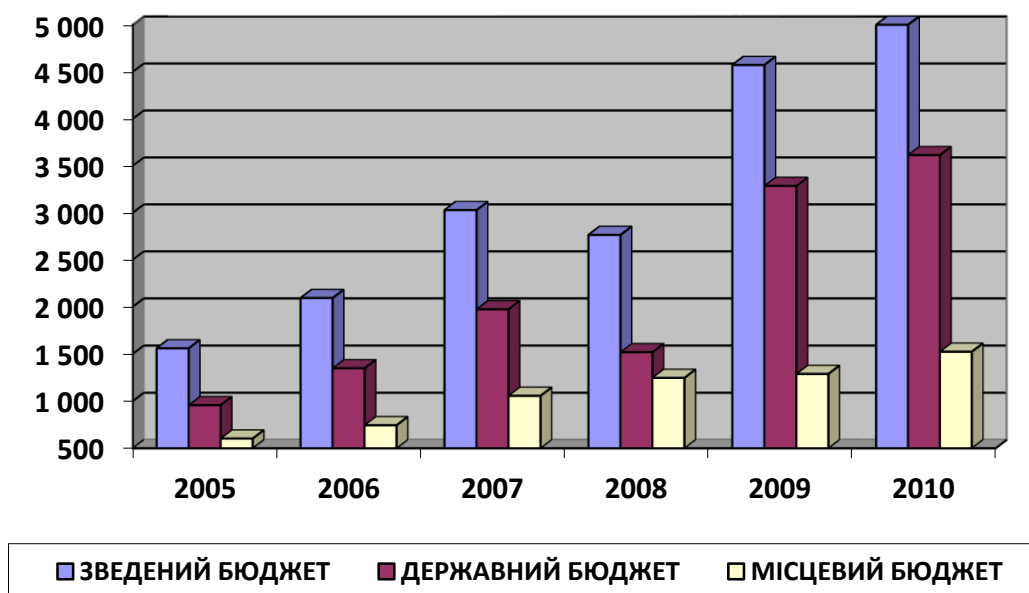


Рис. 2.10. Динаміка надходження доходів в бюджетну систему України по Миколаївській області за період 2005 — 2010 рр., млн. грн.

Складено на підставі [246]

Надходження у доходну частину бюджету Миколаївської та Одеської областей за 2005–2010 рр. мають тенденцію до зростання. Надходження податкових доходів до Зведеного бюджету по Миколаївській області у 2010 році становили 5 135,3 млн. грн., а по Одеській — 18 096,6 млн. грн.

Структура податкових доходів місцевих бюджетів України наведена на рис. 2.11. За наповненням бюджету по податку з доходів фізичних осіб Одеська область стабільно посідає лідируюче місце по Україні. У 2010 р. зросли

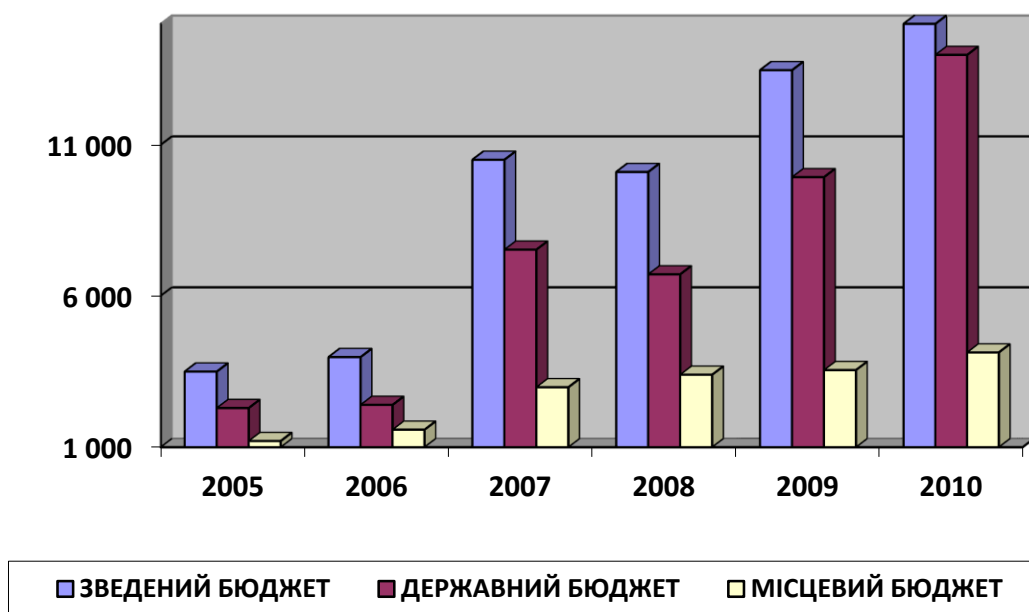


Рис. 2.11. Динаміка надходження доходів в бюджетну систему України по Одеській області за період 2005 — 2010 рр., млн. грн.

Складено за даними [247]

надходження до Зведеного бюджету області на 4 605,1 млн грн. (134,9 % до аналогічного періоду минулого року), у тому числі до Державного бюджету — на 40,8 % (+4 049,8 млн грн.); місцевого бюджету — на 17,1 % (+555,3 млн грн.). Зменшився податковий борг по платежах до Зведеного бюджету на 71,5 млн грн. (на 22,4 %). Недоїмка по страхових внесках до Пенсійного фонду зменшилася на 5,1 млн грн. (на 18,7 %). Як видно з рис. 2.12, основна частина податкових надходжень місцевих бюджетів забезпечена за рахунок ПДФО

(75,5 %) і зборів за спеціальне використання природних ресурсів (14,5 %). Серед основних видів доходів, з яких справляється податок з доходів фізичних осіб, можна назвати заробітну плату; доходи за цивільно-правовими договорами (у тому числі за договорами оренди земельних часток (паїв), договорами купівлі-продажу рухомого та нерухомого майна); доходи від підприємницької діяльності (стосується фізичних осіб — суб'єктів господарської діяльності, які працюють на загальній системі оподаткування).

Крім того, до складу загальних надходжень податку з доходів фізичних осіб включається податок, що сплачується у фіксованому розмірі за ставками, встановленими місцевими радами, фізичними особами — підприємцями, які здійснюють діяльність на ринках.

Разом з тим результати контрольно-перевірочної роботи свідчать, що платники єдиного податку не оформляють належним чином трудові відносини з громадянами та, відповідно, не включають працюючих громадян до довідок про трудові відносини і не сплачують до бюджету відповідних сум єдиного податку (50 % ставки єдиного податку за кожного працівника). Таким чином, застосування систем оподаткування суб'єктами малого підприємництва не має суттєвого впливу на надходження до бюджету відповідного рівня. А це означає низьку віддачу суб'єктів малого бізнесу.

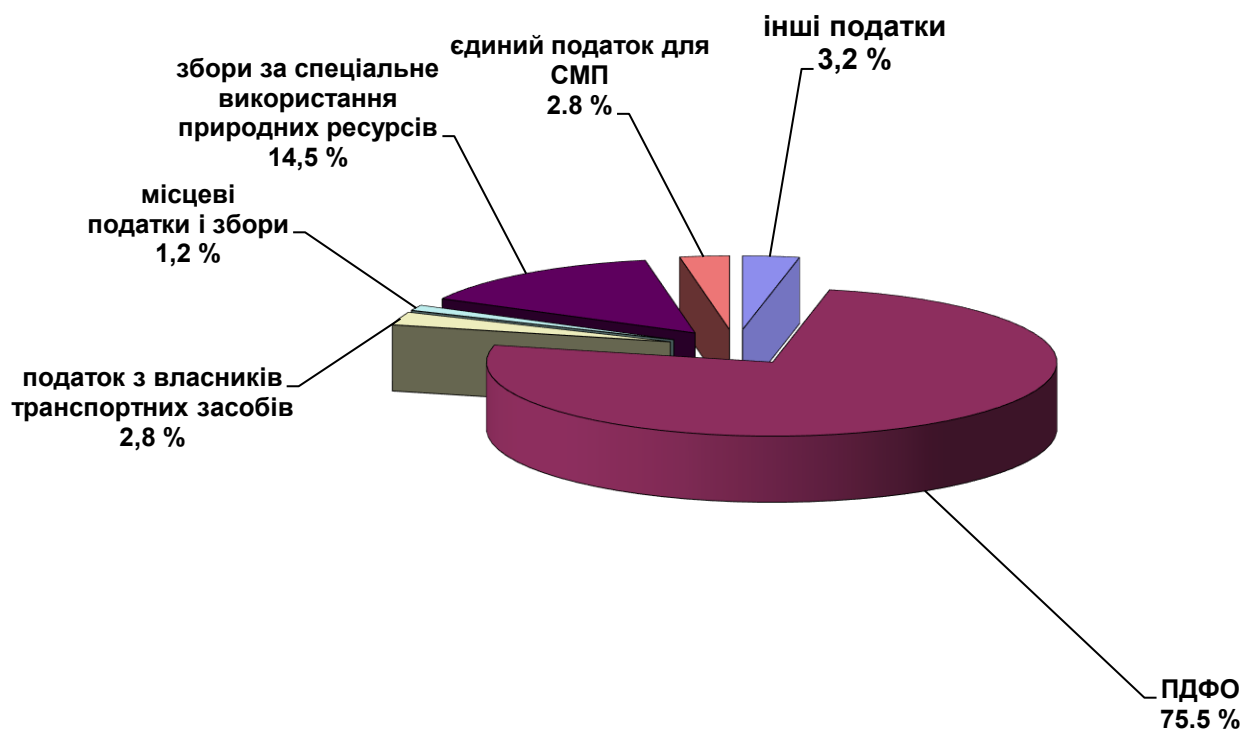


Рис. 2.12. Частка податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів у 2010 р. (%)

Чинником податкового стимулювання розвитку малого підприємництва є наявність і можливість застосування спеціальних податкових режимів, спрощений порядок ведення податкового обліку і податкової звітності. Введення такого податкового стимулу в Україні призвело до зростання рівня зайнятості: за період з 1998 по 2010 рік включно кількість підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування, зросла майже у три рази.

Аналіз частки податкових надходжень від спеціальних режимів оподаткування в доходах бюджетів Миколаївської та Одеської областей, оцінка впливу малого та середнього бізнесу на соціально-економічний розвиток регіонів і країни подані на рис. 2.13, 2.14 та у табл. 2.6.

Показники податкових надходжень від малих підприємств, які застосовують спеціальні режими оподаткування, свідчать, що суттєвого підвищення податків у податкову систему країни від зазначеного сектора економіки не сталося, а динаміка єдиного податку у структурі податкових доходів місцевих бюджетів має негативну тенденцію.

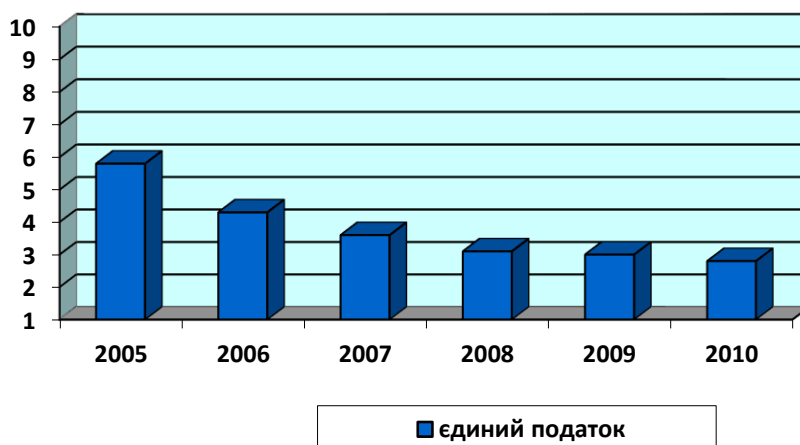


Рис.2.13. Динаміка надходжень єдиного податку до бюджету Миколаївської та Одеської областей за період 2005 — 2010 рр., %

Частка податкових надходжень від спеціальних режимів досить мала. Так, єдиний податок із суб'єктів малого бізнесу у структурі податкових доходів місцевих бюджетів у 2010 р. становить 2,8 % і є найменшим (рис. 2.12, 2.13). Проте дані наукових і практично орієнтованих публікацій свідчать, що для підприємців режими спрощеного оподаткування є доволі привабливими. Аналіз зрушень, що відбувалися у спрощеній системі оподаткування, показав, що найбільш суттєві показники були досягнуті при первинному її запровадженні. Так, у бюджетних надходженнях частка від малих підприємств зросла з 0,3 % ВВП у 1999 р. до 0,7 % у 2001 р. З 1999 року суттєво збільшилася кількість суб'єктів, які сплачують уніфікований/єдиний податок, та сукупні надходження від сплати такого податку при майже незмінній кількості платників фіксованого податку. Поширення спрощеної системи оподаткування супроводжувалось ростом числа малих підприємств. Крім того, спостерігається позитивна тенденція щодо кількості великих та середніх підприємств, на які поширювалася дія системи у 1998–2001 рр.

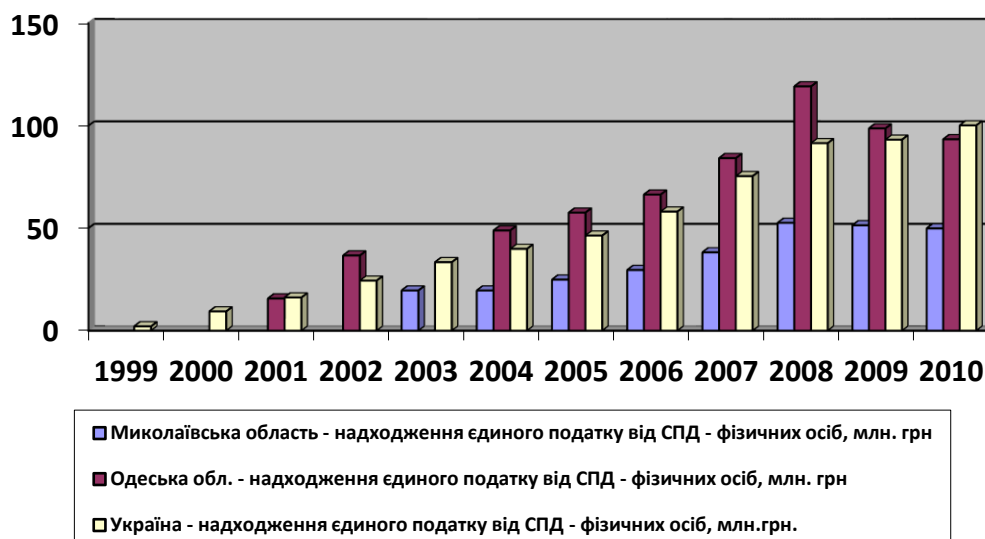


Рис.2.14. Динаміка надходжень єдиного податку від фізичних осіб — СПД за період 1999 — 2010 рр., %

Поверхове відношення до даного податкового стимулу органів державної влади виявилось в тому, що протягом всього періоду (з 1998 р.) застосування єдиного податку для фізичних осіб, його ставка зросла всього на 20 грн. Тоді за мінімальної зарплати у 68 грн. максимальна ставка єдиного податку становила 200 грн. і фіксованого — 100 грн., що цілком забезпечувало пенсійний захист самозайнятих осіб. Уведення в дію спеціальних податкових режимів дозволило МП — платникам податків значно спростити порядок визначення податкових зобов'язань, скоротити обсяг наданої податкової звітності, а також реально забезпечити зниження податкового навантаження, покладеного на них чинним законодавством.

Таблиця 2.6

**Зміна темпів приросту надходжень за спеціальними режимами
оподаткування**

Роки Податки	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Україна										
ЄП для фіз. осіб	94,7	50,3	36,6	19,6	16,3	25,07	29,78	21,4	3,85	5,36
ЄП для юридичних осіб	77,8	36,3	38,9	16,1	-7,1	23,40	6,48	10,39	-16,3	-52,46
Фіксований податок	+8,9	+3,9	-5,5	-0,3	+12,1	+3,8	+6,11	+5,12	-7,67	-4,2
Миколаївська область										
ЄП для юридичних осіб	x	-40,5	+2,97	+2,09	-6,51	+23,09	+0,98	+15,07	+1,22	+17,7
ЄП для фізичних осіб	x	-58,6	-7,5	+26,72	+19,01	+28,81	+37,68	+20,19	-24,9	+10,5
Фіксований податок	x	-8,3	45,2	+2,9	+10,93	+5,67	6,74	+5,90	-10	1
Одеська область										
ЄП для юридичних осіб	x	-41,49	+2,6	+15,2	-8,24	+20,67	+10,16	+13,44	-29,73	+37,89
ЄП для фізичних осіб	x	-66,2	-7,61	+17,68	+15,32	+26,83	+41,54	+17,13	+21,83	+10,5
Фіксований податок	x	-8,25	+44,9	1,17	23,42	6,53	6,24	-0,90	+3,1	+3,56

Сума податкових платежів на місяць у середньому на одного учасника спеціальних податкових режимів наведена в табл. Н.1 додатку Н. Зіставлення отриманих результатів вказує, що сума сплачених податкових платежів, яка припадає на одне підприємство, що перебуває на спеціальному режимі оподаткування, за десять років майже не змінилась, а для платника єдиного податку — юридичної особи навіть зменшилася в 1,4 рази. Для платників фіксованого податку розмір податку за 10 років взагалі не змінився, що свідчить про незначне податкове навантаження на мале підприємництво.

Це приводить до висновку, що регулювання діяльності у сфері малого бізнесу в Україні спирається не на застосування для малого підприємництва фіскальної функції. Тому спостерігається глибокий розрив між податковим навантаженням на МП, що перебувають на спрощеній системі, і малими та середніми підприємствами, які сплачують податки і збори традиційно.

Аналіз динаміки надходжень єдиного податку з фізичних та юридичних осіб на прикладі Миколаївської та Одеської областей показує (рис. Н.1–Н.2 додатку Н), що упродовж останніх шести років спостерігається стабільне зростання податкових надходжень від малих підприємств, що перебувають на спеціальних режимах оподаткування.

Разом з тим особливості застосування спрощеної системи оподаткування підприємцями — фізичними особами створили умови для її дискредитації шляхом застосування значною частиною фізичних осіб — підприємців фіктивного підприємництва, конвертації безготівкових коштів в готівку з оподаткуванням нижче 0,5 %, реалізації контрабанди та іншої необлікованої продукції [248].

Аналіз динаміки надходжень фіксованого податку показує, що малі підприємства — юридичні особи та платники фіксованого податку мали помітно нижчі темпи приросту податкових надходжень, ніж фізичні особи — єдиноподатники, за якими спостерігалась активна динаміка.

Негативно вплинув на розвиток малого та середнього бізнесу ряд законодавчих актів [249–253], які призвели до скорочення як кількості малих

підприємств, так і надходжень до бюджету (додаток Н, рис. Н.1–Н.9). Вимоги зазначених законодавчих актів, що значно погіршували умови функціонування і розвитку суб'єктів малого бізнесу, зобов'язували реєструвати малі підприємства платниками ПДВ при досягненні обсягу оподатковуваних операцій у 300 тис. грн; були зменшені критерії для суб'єктів малого бізнесу, які дозволяли перебувати на єдиному податку. Згідно зі статистикою Державної податкової служби, у січні — березні 2011 року, після ухвалення Податкового кодексу, кількість створених фізичних осіб — підприємців в Україні зменшилася на 30 % у порівнянні з січнем — березнем минулого року. Закрити бізнес вирішили на 36 % більше фізосіб, ніж за аналогічний період 2010 року [254].

Одним із напрямків підтримки та стимулювання розвитку малих підприємств є виділення у межах програм розвитку з бюджетів територіальних громад фінансових ресурсів. Проте бюджетна ефективність такої фінансової підтримки в кожному окремому випадку є різною. Для оцінювання бюджетної ефективності фінансування підтримки малого підприємництва органами місцевого самоврядування пропонується застосування наступного алгоритму:

1. Визначення періоду часу, за який розраховуватиметься бюджетна ефективність. При визначенні періоду часу необхідно керуватися наступним:

- розрахунковий період має бути однаковим для всіх досліджуваних територій;
- вибраний період повинен відповідати періоду аналізу інформації про податкові відрахування суб'єктами малого підприємництва.

У якості часу був обраний трирічний період. Коефіцієнт бюджетної ефективності розраховується для кожного року впродовж трьох років.

2. Визначення джерела фінансування програми підтримки і одержувача податкових відрахувань від суб'єктів малого підприємництва.

При визначенні досліджуваного джерела фінансування програм підтримки і одержувача податкових відрахувань будемо керуватися наступним:

- джерело фінансування програм підтримки і одержувач платежів повинні кореспондуватися;

- обсяг коштів з джерела фінансування має бути відбитий у програмах підтримки, а обсяг податкових відрахувань — у звітах ДПА.

З огляду на перераховане і на той факт, що в основному податкові відрахування суб'єктів малого підприємництва спрямовуються переважно до бюджету території, у якості досліджуваного джерела фінансування й одержувача податкових відрахувань були відібрані бюджети Миколаївського району Миколаївської області (лідера за рейтингами розвитку малого підприємництва), м. Вознесенська Миколаївської області і Балтського району Одеської області, які за рейтингами розвитку малого підприємництва потрапили у групу територіальних одиниць з найгіршими показниками.

3. Коефіцієнт бюджетної ефективності визначимо за формулою:

$$k = \frac{ОПВ}{ОФП}, \quad (2.22)$$

де k — коефіцієнт бюджетної ефективності

$ОПВ$ — обсяг податкових відрахувань до бюджету суб'єктами малого підприємництва

$ОФП$ — обсяг фінансування програм підтримки малого підприємництва органами місцевого самоврядування.

Результати розрахунку коефіцієнта бюджетної ефективності представлені у додатку П табл. П 1.

Визначивши показники бюджетної ефективності для відібраних адміністративних одиниць, можна зробити висновок про те, наскільки ефективно органам місцевого самоврядування фінансувати підтримку суб'єктів малого підприємництва і який фінансовий ефект це приносить місцевому бюджету.

Розраховані коефіцієнти бюджетної ефективності підтверджують існування прямої залежності між обсягом фінансування програм підтримки малого підприємництва і обсягом податкових відрахувань до місцевого

бюджету суб'єктами малого підприємництва. Як правило, чим більше фінансових коштів органи місцевого самоврядування вкладають у розвиток малого підприємництва, тим більший бюджетний ефект вони отримують у вигляді податкових надходжень від суб'єктів малого підприємництва.

На територіях м. Вознесенська і Балтського району ця залежність порушена. Ситуацію, що виникла, можна пояснити тим, що всі показники розвитку малого підприємництва даних міст найбільш постраждали від негативного впливу фінансово-економічної кризи. Тому вкладання фінансових ресурсів в розвиток малого підприємництва при виконанні міської програми у м. Вознесенську бажаного ефекту не принесло. У Балтському районі кошти з місцевого бюджету на розвиток малого підприємництва взагалі не виділяються. Проте така ситуація характерна і для більшості районів Одеської області.

В середньому для Миколаївського району на 1 грн., вкладену органами місцевої влади в розвиток малого підприємництва, припадає 445 грн. податкових платежів від МП, для м. Вознесенська — 131 грн. 10 коп., для Балтського району — 0 грн.

Розходження значень коефіцієнту, що склалося по розглянутим адміністративним територіям, пов'язане з тим, що частка фінансування з місцевого бюджету в загальному обсязі фінансування програми є різною для кожної територіальної одиниці. Крім того, можна зробити висновок, що ефективність фінансування малого підприємництва буде зростати зі збільшенням ступеня диверсифікації джерел фінансування.

Провівши оцінювання результативності показників розвитку малого підприємництва і бюджетну ефективність його фінансування, можна зробити висновок, що існуючі напрямки недостатньо розвинуті, проте фінансувати підтримку малого бізнесу для районної або міської ради економічно вигідно. У зв'язку з цим виникає необхідність підвищення результативності напрямків розвитку підприємництва на адміністративних територіях.

Податкове стимулювання малих та середніх сільськогосподарських товаровиробників відбувається шляхом запровадження спеціальних режимів

оподаткування і включає пільги зі сплати ПДВ та фіксований сільськогосподарський податок (ФСП). Особливістю справляння ПДВ у сільському господарстві є бюджетні дотації, які надаються за рахунок відмови держави, на користь сільськогосподарських товаровиробників, від податків, що мали надійти до бюджету, з метою стимулювання діяльності підприємств.

Звичайно, підтримка сільськогосподарських товаровиробників шляхом запровадження спеціальних режимів оподаткування податком на додану вартість має негативний вплив на надходження податку до бюджету як від переробних підприємств, так і від самих сільськогосподарських підприємств за реалізовані молоко, худобу, птицю, вовну, а також за молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах. Але це відбувається з метою збільшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та підвищення економічної ефективності роботи сільськогосподарських товаровиробників.

Взаємозв'язок сплачених податків агропромисловими підприємствами з економічною ефективністю виробництва у 2005–2009 рр. наведений у табл. П.2 додатку П.

Отже, упродовж 2005–2008 рр. обсяги підтримки сільськогосподарських підприємств зросли майже у 2 рази. За 2008 р. у розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників залишилось на 1 385,3 млн грн. більше, ніж у 2007 р. Водночас з підтримкою, що надається за рахунок сум ПДВ, в Україні діє фіксований сільськогосподарський податок, який нині замінює низку податків та ресурсних платежів (податок на прибуток підприємств; патент на право здійснення торгівельної діяльності; плата за землю; плата за геологорозвідувальні роботи; плата за спеціальне водокористування). Податок є фіксованим, а не єдиним, тому всі інші податки і збори сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками згідно з Податковим кодексом. Платниками ФСП є сільськогосподарські виробники різних організаційних та юридичних форм, які займаються

сільськогосподарським виробництвом і в яких частка виробленої власно аграрної продукції повинна складати не менше 75 % загальної виручки.

З 2005 р. спостерігається тенденція до зниження розмірів надходжень ФСП (додаток П табл. П.–П.4, рис. П.2). Це пов'язано з тим, що, починаючи з 2005 р., зі складу ФСП були вилучені внески до загальнодержавних фондів соціального страхування. Застосування пільгового порядку сплати пенсійних внесків позитивно позначилося на фінансовому стані сільськогосподарських товаровиробників, адже розмір спеціальної ставки внесків становив у 2005–2006 рр. 6,46 %, у 2007 р. — 12,92, у 2008 р. — 19,92, у 2009 р. — 25,56 % витрат на оплату праці найманих працівників, що відповідно складало 20, 40, 60 та 80 % стандартного розміру ставки пенсійних внесків. З 1.01.2010 р. закінчився пільговий період сплати платниками ФСП внесків до Пенсійного фонду. Разом з тим, як свідчать дані аналізу, агропромислове виробництво України будь-якої форми отримує значну підтримку держави у формі податкових і бюджетних видатків, проте крім такої підтримки існують і численні нефіскальні заходи. Характеризуючи співвідношення бюджетно-податкової підтримки на державному рівні, слід відзначити переважання прямого бюджетного фінансування над непрямою підтримкою за допомогою запровадження спеціальних режимів справляння ПДВ. Агропромисловий комплекс до 2009 р. вносив до бюджету менші суми, ніж отримував, що призводило до нерівномірного податкового тиску на економіку. І вперше у 2009 р. ця галузь перестала бути дотаційною, оскільки податкові платежі до бюджету вже перевищили бюджетну підтримку на розвиток галузі. Зі зменшенням підтримки державою розвитку агропромислового виробництва на 0,6 млрд грн. з 2008-2009 рр. податкові надходження до зведеного бюджету від агропромислового комплексу за цей період зросли на 7,8 млрд грн. (табл. П.5–П 6 додатку П).

Дані проведеного аналізу свідчать, що різноманітність застосовуваних пільг до діяльності малих і середніх підприємств в Україні не завжди дає очікуваний економічний ефект. Впровадження пільгових режимів

оподаткування спрямоване на підтримку малого бізнесу взагалі, тобто не відбувається стимулювання підприємницької діяльності, а економічні вигоди отримують в основному СПД, які займаються торгівлею. У той самий час важливою проблемою є розвиток саме підприємницької складової у малому бізнесі з притаманними йому інноваціями, які визначають науково-технічний прогрес.

Як правило, такі інновації впроваджуються через виробничі підприємства. Фінансовий аналіз п'яти відібраних виробничих підприємств, працюючих на загальній системі, підтвердив виявлені тенденції у виробничій сфері. Аналіз фінансової стійкості підприємств проводився за допомогою відносних і абсолютних показників згідно з методикою, викладеною у [255, 256]. Вихідні дані для аналізованих підприємств, нормативні значення коефіцієнтів, а також значення, отримані в ході дослідження, наведені у таблицях Р 1–Р 3 додатку Р. У чотирьох досліджуваних підприємств, які працюють на традиційній системі оподаткування, фінансовий стан оцінюється як нестійкий, що характеризується порушенням платоспроможності, нестачею власних ресурсів для нормального розвитку виробництва. Відповідно до підсумкового трьохкомпонентного показника, лише одне з досліджуваних підприємств є абсолютно стійким. Отже, фінансовий аналіз виробничих малих підприємств окреслив ознаки їх кризового стану, що свідчать про відсутність чинника податкового стимулювання у виробничій сфері.

Прийняття альтернативних систем оподаткування у сфері малого бізнесу сприяло його розвитку. Переважно дані перетворення відносяться до єдиного податку. Проведений фінансовий аналіз показав, що при запровадженні єдиного податку фінансовий стан відібраних для дослідження п'ятнадцяти малих підприємств не погіршився (дані табл. Р 4 додатку Р). Узагальнюючи дані аналізу щодо впливу податкових важелів на розвиток малого та середнього бізнесу можна виділити наступні недоліки податкової системи:

- нерозвинені механізми оподаткування і перерозподілу податків;
- нестабільність і постійну змінюваність податкового законодавства;

- складність і нечіткість ухвалюваних норм в галузі оподаткування;
- великі розміри стягуваних податків;
- нерозвинений сервіс організації роботи податкових відомств.

Вирішення існуючих проблем податкового стимулювання суб'єктів малого та середнього бізнесу потребує впровадження ряду заходів щодо реформування оподаткування малого бізнесу, а саме:

- необхідно додатково економічно обґрунтувати види діяльності, що підлягатимуть податковому стимулюванню;
- необхідно диференціювати розміри елементів податкових зобов'язань по видах та підвидах діяльності з метою вирівнювання податкового навантаження;
- потрібно забезпечити здійснення функції податкового контролю за суб'єктами малого підприємництва з метою легалізації їх діяльності;
- доцільно розширити сферу застосування єдиного податку;
- необхідно здійснити спеціальні економіко-статистичні дослідження в розрізі територій та видів економічної діяльності, оскільки цього потребує податкове стимулювання малих підприємств, що перебувають на спрощеній системі оподаткування;
- в умовах пріоритетності державної підтримки інноваційної сфери вважаємо за необхідне ввести особливий механізм податкового стимулювання інноваційного малого та середнього бізнесу;
- пільги і преференції повинні бути прив'язані до конкретних умов і видів діяльності, носити прямий і обумовлений характер.

Висновки до другого розділу

Проведений аналіз стану розвитку малого та середнього бізнесу в Україні, оцінювання його податкового потенціалу і впливу податкових

стимулів на його функціонування дозволили зробити наступні висновки і запропонувати рекомендації, а саме:

1. Для оцінювання розвитку малого і середнього бізнесу застосовується значна кількість методик. Проте при всіх перевагах методичних побудов залишається невирішеною проблема єднання отриманої оцінки та заходів щодо стимулювання малого підприємництва по рівнях господарювання, що є, на наш погляд, визначальним моментом узагальнення показників ефективності. З метою вирішення цього завдання запропоновано методичний підхід до комплексної оцінки ефективності розвитку малого бізнесу в розрізі регіональної економіки, який складається з кількох кроків: визначення мети оцінки рівня ефективності розвитку малого та середнього бізнесу; виявлення тенденцій, умов і особливостей розвитку малого та середнього бізнесу в регіоні; розробка моделі інформаційного забезпечення регіональної політики, спрямованої на податкове стимулювання ефективного розвитку малого та середнього бізнесу з визначенням періоду оцінки і джерел інформації; вибір і обґрунтування методики демографічної оцінки рівня ефективного розвитку малого та середнього бізнесу; визначення внеску малого та середнього бізнесу в економічний розвиток регіону на базі економетричних моделей; розробка заходів з регулювання ефективного розвитку малого та середнього бізнесу в регіоні.

2. Аналіз сучасних підходів оцінювання результатів розвитку малого та середнього бізнесу, що можуть бути покладені в основу їх податкового стимулювання, показав недостатню розробленість таких методик аналізу. Методичним підходом до оцінки стану розвитку малого та середнього бізнесу при розробці системи їх податкового стимулювання запропоновано аналітичний метод із застосуванням факторно-критеріальної кваліметричної моделі. Запропоновано послідовність аналітичної оцінки стану розвитку малого та середнього бізнесу, яка містить чотири етапи. За запропонованим методичним підходом зроблено розрахунки, які дозволяють оцінити стан

розвитку малих підприємств на прикладі Миколаївського та Одеського регіонів.

3. Аналіз сучасних наукових публікацій з проблематики оподаткування та розвитку малого і середнього бізнесу свідчить, що більшість учених приділяє увагу вивченню та аналізу показника податкового тиску, або навантаження. Доведено, що для оцінки величини податкового навантаження необхідно застосовувати такий показник, який буде враховувати податкоздатність підприємства і дозволить оцінити і проаналізувати вплив сплачених податків на майновий потенціал і платоспроможність підприємства. Таким показником може бути показник податкового потенціалу підприємства. Податковий потенціал малого та середнього бізнесу відображає можливості суб'єкта оподаткування виконати у повному обсязі податкові зобов'язання перед державою без нанесення шкоди власній діяльності та виражений часткою економічної вигоди, отриманої за період, що аналізується, і спрямованої на погашення податкових платежів.

4. Запропоновано порядок визначення податкового навантаження на підставі податкового потенціалу, який складається з шести кроків. Використання податкового потенціалу у якості індикатора податкового навантаження дає можливість розробити коригуючі дії щодо підвищення ефективності функціонування як на рівні держави так і на рівні регіону. На формування податкового потенціалу суб'єкта малого і середнього бізнесу впливає ряд факторів зовнішнього і внутрішнього характеру. Дослідження такого впливу було здійснено за допомогою багатфакторного кореляційно-регресійного аналізу на прикладі Миколаївської та Одеської областей і середніх показників по Україні.

5. Задачу адекватної оцінки вкладу політики податкового стимулювання для ефективного розвитку малого бізнесу пропонується вирішувати шляхом моніторингу показників кінцевого результату. Показники кінцевого результату використовуються для оцінки ефективного розвитку сектора малого та середнього бізнесу. Показники кінцевого результату розглядаються як

інструменти динамічних багатофакторних моделей досягнення прогнозованих суспільно значимих результатів регіональної політики по податковому стимулюванню розвитку малого бізнесу в цілому. Такий підхід дозволяє забезпечити можливість постійного контролю за досягненням цілей і завдань регіональної податкової політики, спрямованої на ефективний розвиток малого бізнесу і, при необхідності, її коригування залежно від існуючих обмежень і досягнутих у попередні періоди результатів.

6. Для оцінки економічної ефективності стимулювання податкового потенціалу доцільно застосовувати систему індикаторів, адаптованих для малих і середніх підприємств. Усі показники поділено на макроекономічні і мікроекономічні. До макроекономічних віднесено: збільшення (зменшення) загальної суми податкових платежів малих (середніх) підприємств до бюджетів різних рівнів в абсолютному вираженні і темпи зростання податкових платежів за період, в якому застосовувались заходи податкового стимулювання; рівень оподаткування. До мікроекономічних показників віднесено податкову квоту, податкоємність діяльності, структурні і приватні коефіцієнти.

7. Здійснено оцінювання впливу податкових стимулів на поведінку суб'єктів малого і середнього бізнесу в Одеському та Миколаївському регіонах і Україні взагалі протягом 2000–2010 рр. Як по абсолютних, так і по відносних показниках оподаткування малого бізнесу в Україні відрізняється достатньо пільговими умовами. У розвинутих країнах податкові ставки і податкове навантаження для суб'єктів підприємницької діяльності суттєво вище. Зіставлення отриманих результатів показує, що сума сплачених податкових платежів, яка припадає на одне підприємство, що перебуває на спеціальному режимі оподаткування, за десять років майже не змінилась, а для платника єдиного податку — юридичної особи навіть зменшилася в 1,4 рази. Для платників фіксованого податку розмір податку за 10 років взагалі не змінився, що свідчить про незначне податкове навантаження на малий бізнес. Це приводить до висновку, що регулювання діяльності у сфері малого бізнесу в Україні не спирається на застосування фіскальної функції для малого

підприємництва. Тому спостерігається глибокий розрив між податковим навантаженням на суб'єктів малого та середнього бізнесу, що перебувають на спрощеній системі, і малими та середніми підприємствами, які сплачують податки і збори за загальною системою.

8. Проведено оцінювання бюджетної ефективності фінансування підтримки малого підприємництва органами місцевого самоврядування за запропонованим алгоритмом. Показано, що існуючі напрямки фінансування недостатньо розвинуті, проте фінансувати підтримку малого бізнесу для районної або міської ради економічно вигідно.

9. Сформульовано ряд заходів щодо реформування податкового стимулювання діяльності малого бізнесу. На наш погляд, необхідно: додатково економічно обґрунтувати види діяльності, що підлягатимуть податковому стимулюванню, з метою вирівнювання податкового навантаження; диференціювати розміри елементів податкових зобов'язань за видами та підвидами діяльності; забезпечити здійснення функції податкового контролю за суб'єктами малого підприємництва з метою легалізації їх діяльності; розширити сфери застосування єдиного податку; ввести особливий механізм податкового стимулювання інноваційного малого та середнього бізнесу в умовах пріоритетності державної підтримки інноваційної сфери; зробити так, щоб пільги і преференції носили прямий і обумовлений характер і були прив'язані до конкретних умов і видів діяльності.

Результати дослідження висвітлені у працях [257–261].

РОЗДІЛ 3

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ

3.1. Методичні підходи щодо податкового стимулювання малого і середнього бізнесу

На сучасному етапі трансформаційних перетворень в економіці України мале та середнє підприємництво розглядається як інструмент досягнення загальнонаціональних цілей: диверсифікації економіки і розвитку інноваційного потенціалу. З цієї точки зору податкове стимулювання малого та середнього бізнесу має бути спрямоване на розвиток підприємництва та стати дієвим важелем зростання економіки. Проведений аналіз податкового стимулювання діяльності малого бізнесу в Україні показав певні недоліки у податковій системі. Так, сучасне податкове стимулювання малого бізнесу не націлене на зростання обсягів виробництва, скорочення витрат, переростання малого бізнесу у середній, а середнього — у великий. Доцільним, з точки зору отримання додаткових економічних вигід, стає протилежний рух: від великого бізнесу до малого через дроблення. Наявність таких тенденцій змушує законодавця до прийняття заходів з посилення регулюючого впливу на малий бізнес, що зустрічає значний опір серед підприємців. Потребує суттєвого вдосконалення механізм реалізації стимулюючих податкових важелів, який би узгоджував інтереси держави, суспільства і підприємницького сектора, враховував особливості соціально-економічного розвитку регіону.

Удосконалення податкового стимулювання повинне спиратися на низку методичних положень, які передбачають:

- постановку цілей;
- кількісне і якісне оцінювання параметрів податкового стимулювання;
- розробку моделей прийняття рішень;
- розв'язання проблеми впровадження і регулювання.

Розробці таких методичних положень передуює вдосконалення законодавчого забезпечення стимулювання малого і середнього бізнесу, оскільки здійснення стимулювання може відбуватися тільки в існуючому законодавчому середовищі.

У цьому напрямку є необхідним:

1. Визначення критеріїв віднесення суб'єктів малого і середнього бізнесу до суб'єктів, які підпадають під дію податкового стимулювання. Певні кроки в удосконаленні законодавства в Україні вже зроблені, але не враховано сам принцип підприємництва, тобто інноваційність діяльності. Підприємства можуть здійснювати дуже широкий спектр діяльності — від роздрібної торгівлі до наукових розробок у сфері високих технологій. Аналіз галузевої структури малого бізнесу показав, що більше 50 % суб'єктів малого підприємництва здійснюють свою діяльність у сфері торгівлі і громадського харчування. Проте для переходу на інноваційний шлях розвитку необхідні якісні зміни галузевої структури. Потрібний випереджаючий ріст малих підприємств у переробній промисловості, в наукоємних секторах, а також компаній, зайнятих у сфері послуг і житлово-комунального господарства. Їхня доля повинна зрости до 50–60 % у загальній структурі. У світовій практиці з привласненням відповідного статусу вказаними економічними суб'єктами на них поширюються заходи державної підтримки у вигляді спеціальних, більш вигідних умов оподаткування. Аналогічні критерії використовуються для проведення різних стимулюючих заходів — створення пільгових програм кредитування, спеціальних фондів підтримки і так далі. Проте для української правової системи критерії, що визначають підприємство як мале, можуть мінятися залежно від того, у якій якості виступає підприємство (індивідуальний підприємець): як об'єкт, на якого поширюються заходи податкового стимулювання, або як суб'єкт податкових правовідносин. Аналіз досвіду тих країн, які добилися безперечних успіхів у сфері розвитку інноваційного підприємництва (США, КНР, Ірландія та ін.), показує, що загальним у них є не просто зниження, а відміна податків з вітчизняного, орієнтованого на експорт

конкурентоздатного інноваційного продукту, особливо у сфері високих технологій. У першу чергу податково заохочуються інноваційні, венчурні, аутсорсингові та інші підрозділи наукових підрозділів і вищих навчальних закладів. В Україні зведення податкових ставок до нульових відносно суб'єктів інноваційної інфраструктури і інноваційних підприємств представляється нереальним, оскільки і без того «небагатий» бюджет країни втратить вагоме джерело податкових надходжень. Проте понизивши податкові ставки або ж скасувавши деякі з податків, держава тим самим дасть можливість інноваційним підприємствам збільшити їх оподатковувану базу, підвищити конкурентоспроможність вітчизняного інноваційного продукту. Надання податкових стимулів з боку держави не повинне перетворюватися на акції добродійності, підприємці мають довести, що їм потрібні гроші саме на розвиток бізнесу.

2. Стабільність законодавства та впровадження пілотних проектів. Дане положення не є новим для практики впровадження змін у податковій системі і, зокрема, у податковому стимулюванні (наприклад, застосування спеціального патенту на певних територіях привело до значного зростання обсягів реалізації та надходжень до місцевого бюджету). Разом з тим опитування підприємців свідчить, що підприємства та суб'єкти підприємницької діяльності страждають від нестабільності податкової політики, яка проводиться не лише на державному, а й на місцевому рівні.

Для податкового стимулювання малого і середнього бізнесу на регіональному рівні пропонується використання наступних методичних положень:

1. Побудова дерева цілей, які повинні досягатися завдяки податковому стимулюванню (рис. 3.1–3.2). Всі обумовлені цілі побудованого дерева враховують регіональну специфіку. Функціональні цілі першого рівня відповідають основним функціям податків: фіскальній, регулюючій і контрольній.

2. На базі дерева цілей були розроблені заходи, які необхідно вживати для реалізації кінцевої цілі.

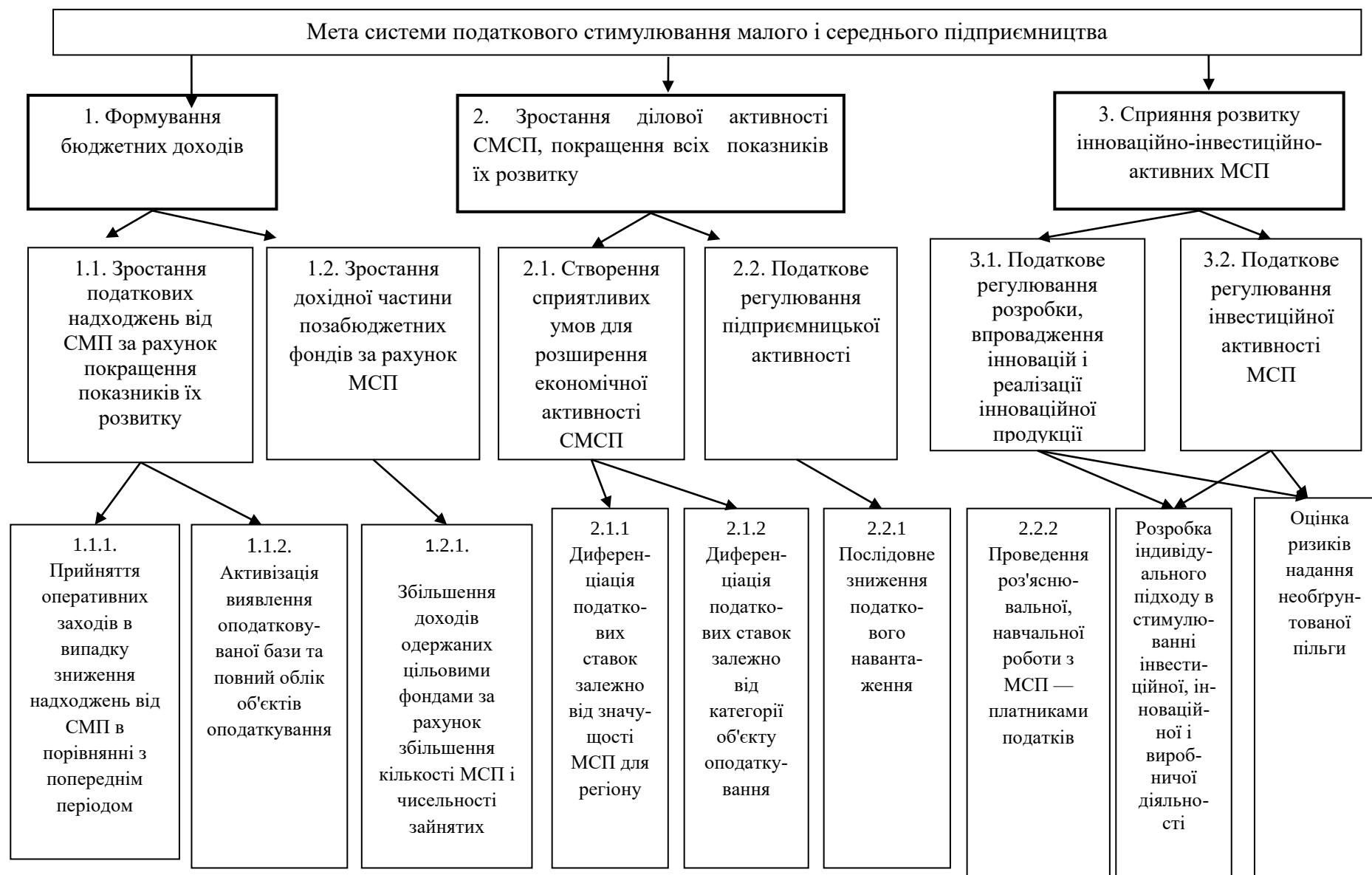


Рис. 3.1. Дерево цілей регіональної системи податкового стимулювання



Рис.3.2. Заходи, які необхідно вживати для реалізації кінцевої цілі

3. Визначення напрямів податкового стимулювання. Податкове стимулювання МСП потрібно реалізовувати через такі основні напрямки, як:

- виробнича діяльність;
- виробництво і впровадження інновацій;
- інвестиційна діяльність.

4. Визначення суб'єктів, що підлягають податковому стимулюванню. Означені напрями дозволяють визначити коло суб'єктів малого та середнього бізнесу, діяльність яких вимагає податкового стимулювання. У їх число входять (рис. 3.3):



Рис. 3.3. Алгоритм, розроблений для закріплення за інноваційним МСП особливого статусу платника податків

Складено автором

1. Суб'єкти малого та середнього бізнесу, що створюють інновації. Нині дія більшої частини податкових інструментів, стимулюючих розвиток інноваційної економіки, спрямована на діяльність цієї категорії. Проте результативність податкового стимулювання розвитку інноваційної економіки залежить багато в чому від адекватного розподілу стимулюючого впливу податкових інструментів і на інші категорії суб'єктів, інакше ланцюжок «розробка — впровадження — комерціалізація інновацій» буде розімкнений.

2. Інноваційні суб'єкти малого та середнього бізнесу, які впроваджують інновації в господарський оборот. Ця категорія суб'єктів більшою мірою потребує податкового стимулювання, оскільки впровадження інновацій у виробництво є ключовою умовою в забезпеченні розвитку інноваційної

економіки. Стимулювання виробництва інновацій або споживання інноваційної продукції окремо може в результаті привести до експорту інновацій або імпорту інноваційної продукції.

3. Суб'єкти малого та середнього бізнесу інноваційної інфраструктури. Включення цієї категорії до складу суб'єктів, що вимагають податкової підтримки, обумовлене тим, що діяльність організацій інноваційної інфраструктури пов'язана з усіма стадіями інноваційної діяльності і важлива для нормального функціонування інноваційної економіки.

4. Суб'єкти малого та середнього бізнесу, які здійснюють пріоритетні для кожного окремого регіону види діяльності.

Виділення категорії інноваційних організацій як основних учасників інноваційної діяльності, що вимагають більшої податкової підтримки з боку держави, зумовило необхідність визначення критеріїв, яким повинні задовольняти інноваційні організації як платники податків.

З метою віднесення інноваційних суб'єктів малого та середнього бізнесу до особливої категорії платників податків вважаємо доцільним застосовувати наступні критерії:

- рівність або перевищення темпів приросту доходів від реалізації якісно нової або вдосконаленої продукції над темпом приросту інтелектуального капіталу організації.

- приріст інтелектуального капіталу (величини нематеріальних активів організації без включення ділової репутації, а також товарних знаків і знаків обслуговування) за звітний період.

Кількісну оцінку даних критеріїв пропонується покласти на органи місцевого самоврядування, оскільки вона багато в чому залежить від інноваційної розвиненості конкретного регіону.

Алгоритм надання платнику податків статусу інноваційного підприємства поданий на рис. 3.4.

Стратегічна мета податкового стимулювання малих промислових підприємств полягає в нарощуванні обсягів виробництва в реальному секторі економіки (особливо в оброблювальній промисловості), а також у збільшенні зайнятості працездатного населення країни і регіонів і тим самим забезпечення додаткових надходжень від даного сектору.



Рис.3.4. Алгоритм надання суб'єкту малого та середнього бізнесу — платникові податків статусу інноваційного підприємства

Складено автором

Нині в Україні існують серйозні перешкоди для розвитку малого підприємництва у сфері промисловості. Проблеми малого підприємництва цього сектора економіки характерні для малого бізнесу України в цілому, при цьому деякі з них набувають особливої актуальності.

Так, майже в жодному регіоні країни немає політики інформування й агітації людей на створення малого промислового підприємства, а також достатніх для цього умов. Інфраструктура державної фінансової підтримки малого підприємництва є недостатньою і слабкою. У країні практично відсутня підтримка інноваційних підприємств, хоча у Податковому кодексі перші кроки вже зроблені. Сьогодні відсутній, як інструмент податкового стимулювання, інноваційний податковий кредит, який держава могла б зажадати повернути у разі невиконання проекту.

5. Впровадження моделі управління податковим стимулюванням на рівні регіону. Проведені дослідження дозволили розробити модель управління

податковим стимулюванням на прикладі Миколаївського та Одеського регіонів (рис. 3.5), яка може розглядатися з позицій системного підходу як один із компонентів загальної системи податкової політики в державі.

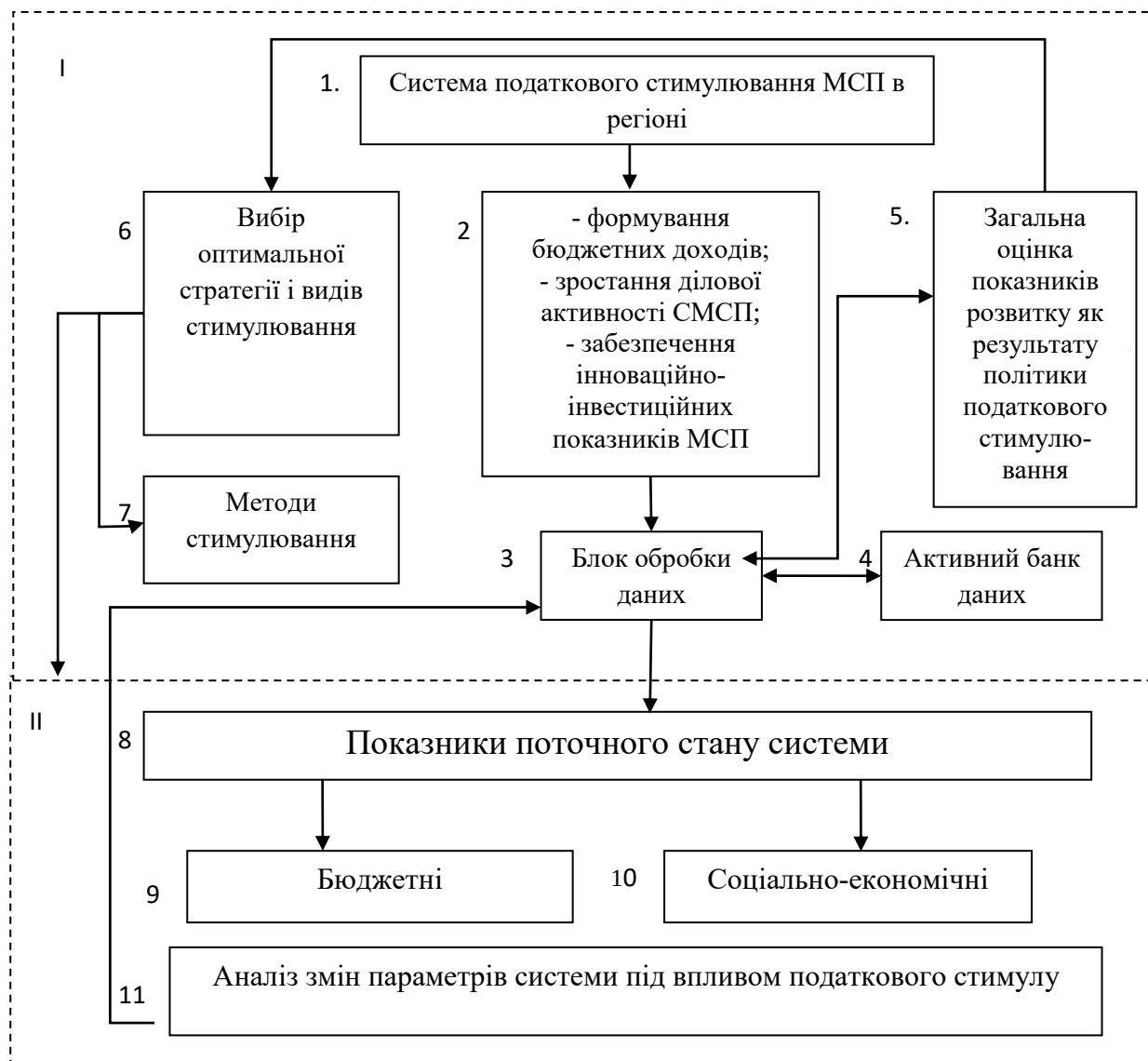


Рис 3.5. Модель управління системою податкового стимулювання малого підприємництва в регіоні

Запропонована модель сформована з двох блоків: I — система, яка управляє, і II — система, якою управляють. Система, яка управляє, формує мету (блок 1) і завдання (підцілі) (блок 2). Принцип управління відображується в аналізі зміни бюджетного стану і показників розвитку суб'єктів малого та середнього бізнесу. Загальна оцінка соціально-економічних і бюджетних показників відбувається у 5-му блоці, інформація з якого передається у 6-й блок

для прийняття рішення. Основним результатом діяльності у 6-му блоці є зіставлення поточного стану параметрів системи податкового стимулювання з еталонними для даного регіону значеннями і вироблення необхідних заходів впливу.

На рівні територіальної громади можуть бути виділені пріоритетні напрями діяльності суб'єктів малого та середнього бізнесу, які позитивно впливають на відповідну територію. Такі напрями можуть визначатися кожним органом самоврядування індивідуально, залежно від особливостей розвитку території і рівня забезпеченості різного напрямку послуг. На рис. 3.6 узагальнено основні сфери впливу МСП на соціально-економічний розвиток адміністративної одиниці, які можуть бути виділені територіальною громадою як пріоритетні і такі, що підпадають під податкове стимулювання.

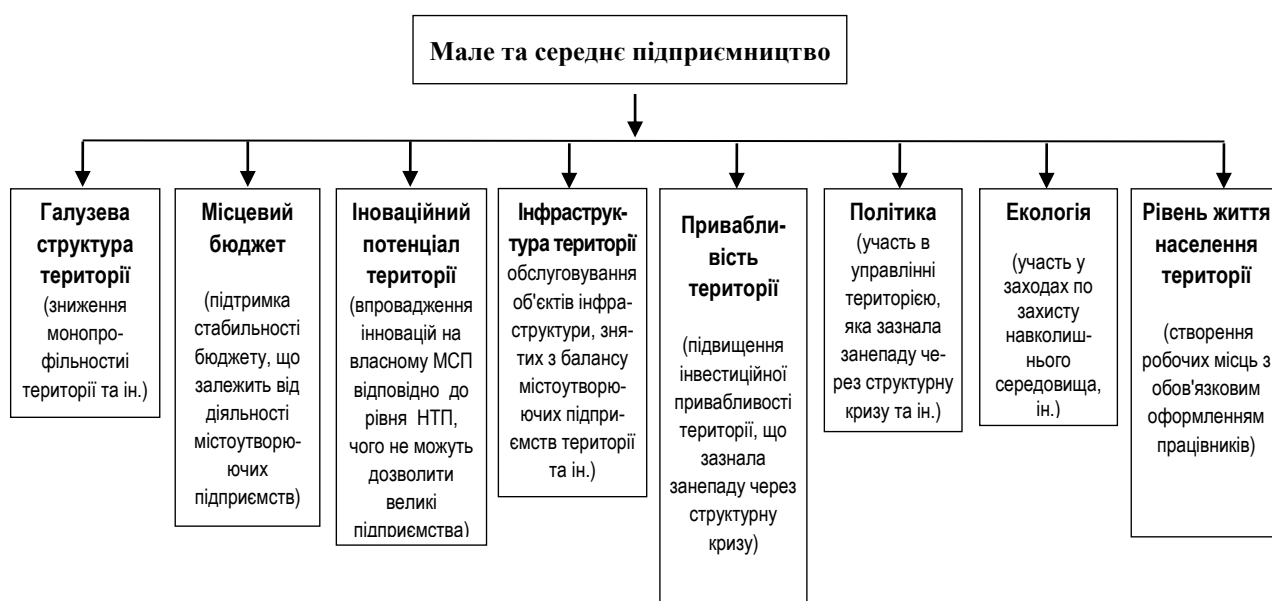


Рис. 3.6. Пріоритетні напрями впливу малого та середнього підприємництва на розвиток територіальної одиниці

На підставі основних сфер діяльності суб'єктів малого та середнього бізнесу, які потребують податкового стимулювання, можна запропонувати основні принципи взаємодії суб'єктів малого та середнього бізнесу та органів місцевого самоврядування.

До цих принципів можна включити:

- принцип узгодження інтересів усіх учасників взаємодії при ухваленні рішень, що стосуються податкового стимулювання суб'єктів малого та середнього бізнесу;

- принцип додаткової функціональності впливу суб'єктів малого та середнього бізнесу на певну сферу життєдіяльності території;

- принцип універсальності фіксації, систематизації та аналізу впливу всіх сфер життєдіяльності адміністративної одиниці та аналізу факторів діяльності малих підприємств;

- принцип компаративності факторів впливу малого і середнього підприємництва, стану та особливостей його становлення на різних територіях;

- принцип взаємної відповідальності підприємництва і населення, а також органів влади і підприємництва;

- принцип об'єктивності впливу податкового стимулювання на розвиток малого та середнього підприємництва.

- принцип інформаційної прозорості і публічності результатів діяльності підприємництва і органів влади;

- принцип адресності податкового стимулювання та державної підтримки малого підприємництва.

6. Оцінювання ефективності податкового стимулювання.

Для оцінювання ефективності податкового стимулювання пропонуємо застосовувати кількісні і якісні показники (табл. 3.1).

Для оцінювання впливу малого підприємництва на територію регіону пропонуються методичні рекомендації, які складаються з кількох етапів, а саме:

1. Підготовчий етап. Визначення й обґрунтування методів дослідження: опитування; пошуковий, описовий, поперечний і горизонтальний аналіз; причинно-наслідковий аналіз.

Здійснення відбору проблемних напрямків, які потребують вирішення у даній адміністративній одиниці (рівень безробіття, низький соціально-економічний потенціал території; низька динаміка розвитку території та ін.).

Таблиця 3.1

Напрямки впливу і показники оцінювання участі малого та середнього підприємництва в розвитку адміністративної одиниці

Напрямок впливу	Участь МСП	Показники
1	2	3
Галузева структура території	Зниження монопрофільності (торгівельної) адміністративної території Насичення МСП товарного ринку міста (району) стандартною і нестандартною продукцією, надання послуг	Кількість малих (середніх) підприємств за видами економічної діяльності та їх динаміка
		Оборот МСП. Доля обороту МСП в загальному обороті підприємств адміністративної одиниці Динаміка обороту МСП
Місцевий бюджет	Підтримка стабільності бюджету, що залежить від діяльності містоутворюючих підприємств)	Загальна сума податкових платежів, сплачених МСП. Доля податкових платежів, сплачених МП, в загальній сумі податкових доходів місцевого бюджету. Динаміка податкових платежів МСП за період. Системи оподаткування, обрані МП (загальна, традиційна ЄП для юридичних осіб, ЄП для фізичних осіб, ФСП)
Іноваційний потенціал території	Впровадження інновацій на власному МСП відповідно до рівня НТП	Кількість МСП, що впроваджують інновації, та їх динаміка за період. Доля МСП, що використовують інновації, в загальній кількості СПД. Обсяг фінансування на наукові розробки. Види заходів інноваційного змісту, здійснювані МСП (використання нових технологій, технологічних процесів, нової сировини)
Інфраструктура території	Обслуговування об'єктів інфраструктури, що зняті з балансу містоутворюючих підприємств	Кількість МСП, які надають послуги суб'єктам території, та їх динаміка за період. Доля МСП, що надають послуги суб'єктам території в загальній кількості підприємств. Види послуг, що надаються МСП (посередницькі, консалтингові, транспортні, страхові, аудиторські, колекторські, фінансово-кредитні)
	Участь МСП у будівництві об'єктів територіальної інфраструктури	Кількість МСП, що беруть участь у будівництві об'єктів інфраструктури території, їх динаміка за період. Доля МП, що беруть участь у будівництві об'єктів інфраструктури в загальній кількості підприємств. Обсяг інвестицій МСП у будівництво об'єктів інфраструктури. Види об'єктів інфраструктури, у будівництві яких брали участь МСП (дороги різного призначення, будівлі та споруди соціально-культурного значення)

Продовження табл. 3.1

1	2	3
Привабли- вість території	Участь МСП у зовнішньоекономічній діяльності	Загальна вартість товарів і послуг, що експортують (імпортують) МСП. Доля обсягу товарів і послуг, експортованих (імпортованих) МСП, в загальній кількості зовнішньоекономічного обороту території. Динаміка обсягу експортно-імпортного обороту МСП за період. Країни, які співпрацюють з МСП в зовнішньоекономічних операціях (ЄС, країни СНД, країни дальнього зарубіжжя)
	Підтримка та забезпечення МСП трудової привабливості території	Конкурс на робочі вакансії в МСП, його динаміка за період. Частка претендентів на посаду в МСП у загальній кількості шукачів роботи на території. Професії, найбільш затребувані в МСП (спеціалісти, робітники, обслуговуючий персонал)
	Забезпечення і підтримка МСП інвестиційної привабливості території	Обсяг інвестицій в основний капітал МСП, їх динаміка за період. Доля інвестиції в МСП в загальному обсязі інвестицій території
Політика	Участь в управлінні територією, яка зазнала занепаду через структурну кризу	Кількість суб'єктів МСП, що беруть участь в політичному житті території, їх динаміка за період. Доля МСП у загальній кількості підприємств, що беруть участь у політичному житті. Політичні партії, що підтримуються МСП
Екологія	Участь МСП у заходах із захисту природного навколишнього середовища, ін.)	Кількість МСП, що беруть участь у заходах по захисту навколишнього середовища адміністративної одиниці, їх динаміка за період. Доля МСП, що беруть участь у заходах охорони навколишнього середовища в загальній кількості підприємств. Обсяг фінансування МСП у заходи захисту навколишнього середовища. Види та характер заходів щодо захисту навколишнього середовища, у яких брали участь МСП (очищення водоймищ, територій від сміття, утилізація відходів застосування екологічних програм та ін.)
Рівень життя населення	Створення робочих місць з обов'язковим оформленням працівників	Середня чисельність зайнятих на МСП, її динаміка за період. Питома вага зайнятих на МСП в загальній чисельності економічно активного населення території. Заробітна плата, що сплачується на МСП, у порівнянні з мінімальною і середньою по галузі. Кваліфікаційний склад працівників МСП
	Надання МСП пільг і знижок соціально незахищеним верствам населення	Середній дисконт знижки, що надається. Частка підприємств, що надають знижки і пільги соціально незахищеним верствам населення, в загальній кількості підприємств території, їх динаміка за період. Категорії населення, яким надаються пільги МСП (сироти, пенсіонери, хворі, інваліди, студенти)

Продовження табл. 3. 1

1	2	3
	Участь МСП у будівництві та ремонті доріг, благоустрої прилеглих територій	Кількість МСП, що беруть участь у будівництві та ремонті доріг, благоустрої території, їх динаміка за період. Доля підприємців, що беруть участь у будівництві і ремонті доріг та благоустрої території, у загальній кількості підприємців. Обсяг фінансування благоустрою. Види та характер робіт з благоустрою, що виконані МСП (прибирання та вивезення сміття, озеленення, ремонт тротуарів та ін.)
	Участь МСП у процесі відновлення історичних пам'яток культури	Кількість МСП, що беруть участь у відновленні історичних пам'яток культури, їх динаміка за період. Частка підприємців, що беруть участь у відновленні пам'яток культури в загальній кількості підприємців. Обсяг фінансування МСП у відновлення пам'яток. Основні види пам'яток культури, у відновленні яких брали участь МСП (архітектурні споруди, історичні будівлі, пам'ятники)

Відбір суб'єктів малого та середнього підприємництва відповідної адміністративної одиниці для подальшого аналізу сфери і напрямків впливу їх діяльності на територію.

На підставі визначеного розробляється анкета для проведення опитування органів місцевого самоврядування, підприємців, яка спрямована на отримання якісної і кількісної інформації, що дозволить скласти уявлення про основні проблеми, соціально-економічний стан і перспективи розвитку території. Інформація повинна містити оцінювання стану соціально-економічної сфери території, вплив на неї фінансової кризи, інноваційного потенціалу. Анкетування дозволить виявити проблеми, які може вирішити адміністрація територіальної одиниці, і проблеми, у вирішенні яких необхідна участь підприємців; визначити заходи, необхідні для ефективного розвитку території, і пріоритетні напрямки її розвитку, з'ясувати, якими перспективними ресурсами для розвитку вона наділена, і які є форми участі підприємців в розробці і виконанні місцевих програм.

2. Збирання кількісної і якісної інформаційно-статистичної, економічної, фінансової, соціологічної інформації, що описує діяльність малого та середнього бізнесу за системою показників. Джерелом інформації можуть бути

статистичні, фінансові, соціологічні дані, які дають комплексну оцінку діяльності підприємства. Здійснюється опитування представників органів місцевого самоврядування, підприємців і представників підтримки малого підприємництва по запропонованій анкеті. В ході дослідження у якості прикладу така анкета була розроблена. Були опитані 186 підприємців, із них 90 осіб — з м. Первомайська, 25 — з м. Южноукраїнська, 25 — з Первомайського району Миколаївської області і 46 — з м. Котовська Одеської області.

3. Аналітичний етап. На цьому етапі акумулюються аналітичні бази даних, визначаються основні проблеми оподаткування та розвитку малого підприємництва і проблеми адміністративної одиниці, відбувається комплексне кількісно-якісне оцінювання впливу суб'єкта малого чи середнього бізнесу на територію.

4. Приймається рішення стосовно застосування податкових преваг щодо кожного окремого суб'єкта малого чи середнього бізнесу залежно від його внеску в розвиток території.

Застосування пропонованої моделі податкового стимулювання малого та середнього бізнесу припускає приділення особливої уваги формуванню спеціальних податкових преференцій для малого інноваційного бізнесу; певні переваги повинні також отримати суб'єкти малого та середнього бізнесу реального сектора економіки.

Тому доцільним було б диференціювати ставки єдиного податку для малих підприємств — юридичних осіб залежно від ступеня інноваційності підприємництва, участі і значення у формуванні розвитку інноваційної економіки регіону та України.

Враховуючи позитивний досвід країн світу, які досягли значних результатів в розвитку малого підприємництва і одночасно у фундаментальних дослідженнях, пропонується застосування пільг для середніх і малих підприємств, що здійснюють інноваційну діяльність і знаходяться на загальній системі оподаткування:

1. Списання поточних витрат по дослідницьких роботах. Більшість податкових систем високорозвинутих країн світу передбачає повне списання

поточних витрат по НДР у той рік, коли ці витрати були понесені. У першу чергу це матеріальні витрати, заробітна плата, що становлять близько 90 % загальних витрат [269]. Якщо виникають збитки, пов'язані з НДР, вони можуть бути віднесені на минулий чи майбутній період або розподіляються по періодах, що не визначені за строками в часі. Ми впевнені, що для вітчизняних суб'єктів малого та середнього бізнесу, які використовують нові технології, мають на меті здійснювати інноваційну діяльність або впроваджують високоризикові інноваційні проекти, можливість компенсувати понесені збитки за рахунок майбутнього чи минулого прибутку слугуватиме значним стимулом, оскільки майже всі такі суб'єкти, як правило, збиткові у перші роки своєї діяльності.

2. Податковий дослідницький кредит (ПДК) може стати не лише першою цілеспрямованою, а й основною податковою пільгою у податковому стимулюванні інновацій суб'єктами малого та середнього бізнесу. У світовій практиці застосування ПДК ставить на меті підвищення загального рівня витрат на НДР, перерозподіл витрат на НДР між окремими статтями цих витрат. Крім того, ПДК стимулює експорт і збільшення високооплачуваних робочих місць. Застосування ПДК є одним із прикладів податкової конкуренції між країнами, що перейшли на стадію інноваційного розвитку економіки.

Приростна форма ПДК хоча і краще відповідає цілям стимулювання НДР, оскільки заохочує приріст на них витрат, проте складна в обчисленні й оформленні як для держави, так і для підприємців. Це пов'язано з обранням і визначенням базового рівня витрат, по відношенню до якого буде обчислюватись приріст витрат на НДР. У цій формі ПДК вигідний тим компаніям, що перебувають на стадіях проектів, в яких відбувається нарощування витрат на НДР. Проте якщо витрати на НДР хоч і значні, та стабільні, пільгу підприємство не отримує. Головний недолік зазначеної форми — це можливість зловживань.

Дослідивши практику застосування ПДК у деяких країнах світу, для вітчизняних суб'єктів малого та середнього бізнесу ми можемо запропонувати впровадження канадського досвіду. Особливістю застосування ПДК є різниця у

ставках ПДК, які залежать не лише від розміру підприємства, а й від того, під яким контролем — вітчизняним чи іноземним — воно перебуває. Якщо суб'єкт малого чи середнього бізнесу перебуває під контролем України, то ставку ПДК пропонується установити в розмірі 35 %, якщо під іноземним контролем — 20 %. Обчислюючи ПДК у витратах на НДР, необхідно враховувати як поточні витрати, так і витрати на обладнання. При обчисленні витрат на НДР із суми витрат необхідно вирахувати прямі державні субсидії на НДР, як це передбачено у США.

3. Додаткова податкова знижка (вирахування з податку на прибуток) є доповненням до першої пільги з метою подальшого зниження для суб'єктів малого та середнього бізнесу податкового навантаження щодо видів діяльності, які пов'язані з НДР. Обумовлена податкова знижка у більшому ступені дозволяє знизити податкове навантаження на суб'єктів малого та середнього бізнесу, аніж їх витрати на НДР. Якщо суб'єкт малого чи середнього бізнесу несе витрати на НДР або має їх приріст, він може отримати право на додаткову податкову знижку. Якщо суб'єкт малого чи середнього бізнесу отримує прибуток, то свій оподатковуваний дохід він може зменшити на суми, що перевищують його витрати на НДР. У деяких країнах встановлені ліміти на максимальну корзину або враховуваних витрат на НДР, або розміру щорічної знижки. У Данії, Бельгії, Великобританії податкові знижки засновані на показнику обсягу витрат на НДР, а в Австрії, Австралії, Угорщині — на комбінованій основі [269], тобто враховуються також показники обсягу НДР та їх приросту. Тому для вітчизняних СМСБ, що займаються інноваційною діяльністю, можна запропонувати два варіанти: звільняти від сплати податку на прибуток частину прибутку в розмірі 175 % від власних витрат на НДР. Тобто якщо суб'єкт малого та середнього бізнесу сплачує податок на прибуток в розмірі 21 % і при цьому здійснює НДР, розмір їх економії у зв'язку з отриманням знижки становитиме 46,75 %. Отже, збільшене податкове звільнення суми, яку суб'єкт малого та середнього бізнесу міг би вирахувати з власного фінансового результату, збільшує суму витрат при обчисленні бази оподаткування податку на прибуток. Базову знижку можна було б надавати під

витрати на НДР в розмірі 125 % від таких витрат, а преміальну додаткову знижку в розмірі 175 % надавати на приріст витрат на НДР.

4. Спеціальні режими амортизації основних фондів, пов'язані з дослідницькими роботами, дозволяють стимулювати придбання капітальних активів, необхідних для НДР. За Податковим кодексом вартість основних засобів списується протягом терміну їх корисного використання, який не повинен бути меншим за мінімальний, встановлений п. 145.1 ПКУ. Пільги, пов'язані з капітальними витратами на НДР, базуються на розрахунку амортизації. Розмір пільг залежить від групи активу і терміну їх корисної експлуатації [269]. Запровадження означеної пільги стимулюватиме малий та середній бізнес інвестувати кошти у придбання нового сучасного обладнання, яке, у свою чергу, сприятиме розробці, появі, розвитку і поширенню нових видів продукції і процесів. У США і країнах ЄС практикуються два варіанти спеціальних режимів амортизації основних засобів, пов'язаних з НДР, — вільна і прискорена амортизація. При вільній амортизації встановлення методу списання відсутнє, при цьому у перший рік понесення інноваційні витрати можуть бути на 100 % списані в один момент. Даний варіант амортизації наділений ще й додатковою перевагою стосовно компаній, які за бажанням можуть використати податкову знижку, яка їм належить по праву не лише в рік придбання інноваційних активів, а й у будь-який інший період.

Прискорена амортизація у перші роки служби дозволяє списувати дещо більші суми, ніж в наступні роки або у порівнянні зі встановленим терміном їх фактичного використання, скорочує строки списання основних засобів. Зазначений метод характерний меншою гнучкістю, ніж метод вільної амортизації. Спільним для обох методів є те, що податкове стимулювання полягає у відстроченні податкових платежів і веде до зниження собівартості НДР.

Характер пільг є загальним і полягає у відстроченні податкового платежу, проте в різних країнах спостерігається індивідуальний підхід у виборі варіанту. Зокрема, прискорена амортизація практикується в Австрії, Данії, Бельгії, Італії, Португалії, США, Швеції. У Великобританії, Іспанії, Ірландії застосовується

вільна амортизація. Франція дозволяє компаніям вибирати між двома варіантами [270].

Для стимулювання малого та середнього бізнесу з метою переходу їх на нові технології, пропонується використовувати досвід Великобританії. Зокрема, з метою надання допомоги малому та середньому бізнесу в їх інформатизації або з метою здійснення ними інвестувань в електронну торгівлю дозволити малому та середньому бізнесу повністю списувати з оподатковуваної бази вартість придбаного обладнання, комунікаційних засобів, зв'язку, витрат на програмне забезпечення. Метою даної пільги є стимулювання не виробника інновацій, а користувача, тобто підвищення науково-технічного рівня регіону і країни за рахунок використання нових досягнень.

5. Інвестиційний податковий кредит (ІПК) дозволяє списати переважну частину вартості обладнання у перші роки його експлуатації. Така пільга дозволяє стимулювати в цілому обсяги інвестицій компаній, при цьому слугує одночасно і стимулом для інновацій, оскільки ефективно знижує витрати інвестування в нове і більш якісне обладнання. ІПК заохочує заміну старого обладнання на нове, орієнтований переважно на інформаційні технології, сприяє розвитку і поширенню інновацій.

6. Пільгове оподаткування прибутку, отриманого з іноземних джерел, може запобігти і врегулювати подвійне оподаткування. Від результатів і можливостей такого врегулювання залежить і обсяг НДР, що здійснюються фірмою і сприяють збільшенню її іноземних доходів та їх репатріації у формі роялті. Додатковий податковий тиск та відсутність взаємних угод призводять до значного скорочення обміну і передачі технологій між країнами і негативно впливають на інновації.

Згідно з ПК, у разі сплати роялті нерезиденту платник повинен утримати податок з доходу нерезидента з джерелом його походження з України за ставкою в розмірі 15 %. Податок сплачується із сум роялті та за їх рахунок, сплата до бюджету здійснюється під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Наприклад, у США пропонуються двосторонні однакові ставки податків на роялті та інші доходи для американських компаній, що діють у певній країні, і для компаній цієї країни, що діють на території США. Типовою є ставка в 10 %, застосовуються і нижчі ставки. Ідеальною для оподаткування роялті у США вважають ставку 0 % [271]. Отже, якщо міжнародні угоди України формують сприятливе для поширення НДР зовнішнє середовище, то задачею податкових стимулів є запобігання вилучень національного капіталу для проведення НДР за кордоном та сприяння залученню іноземного капіталу для проведення НДР в Україні. Саме таку ціль при запровадженні податкового кредиту в 2008 р. переслідували у Франції.

Поєднання диференційованої системи податкових пільг з базовими ставками податків визначає якість податкового клімату національної економіки. Тому пільгове оподаткування з усіх областей податкової політики — це сфера найвищої податкової конкуренції.

3.2. Податкове стимулювання виробничих малих підприємств

На сучасному етапі розвитку податкової системи податкове стимулювання виробничої сфери практично відсутнє як в цілому, так і в малому бізнесі зокрема. Враховуючи дану тезу, роль малого бізнесу для розвитку економіки, особливості функціонування малого бізнесу у трансформаційній економіці та необхідність його підтримки, пропонується переглянути існуючий сьогодні підхід в оподаткуванні виробничої сфери малого бізнесу. Рішення цього питання пропонується здійснювати у два етапи.

На першому етапі в реальному секторі економіки є необхідним створення «виробничих податкових оазисів» (ВПО), суть яких полягає в особливому комплексному підході до системи оподаткування даної категорії платників, який включатиме:

- максимальне зниження податкового тягаря у даній сфері через звільнення від податків на 1–2 роки тих суб'єктів малого та середнього бізнесу, які відновлюють або розпочинають випуск продукції;

- надання адресних податкових кредитів суб'єктам малого та середнього бізнесу, які освоюють нову технологічну продукцію;

- застосування механізму прискореної амортизації, що дозволяє списувати до 100 % витрат на придбання обладнання у 1-й рік його функціонування;

- надання виробничим малим підприємствам «податкової амністії» з наступною компенсацією по мірі їх росту.

Перераховані стимули повинні застосовуватись у сфері товарного виробництва за цільовою ознакою — усі засоби спрямовуються на модернізацію виробництва, на освоєння нових технологій у промисловості, що сприяє ефективній роботі виробництва.

Дану пропозицію доцільно включити як пілотний проект у Програми (стратегії) розвитку малого підприємництва Одеської та Миколаївської областей окремим пунктом — «Про створення і розвиток підприємницьких зон в області», який на даному етапі є необхідним для регіонів. Виробничі податкові оазиси можуть створюватись як у масштабах регіону, міста, так і у масштабах одного району селища. Наприклад, це може бути депресивний виробничий район.

На другому етапі, для оцінювання території, на якій є доцільним застосування визначеного підходу, слід керуватися рядом критеріїв. Такими критеріями можуть слугувати:

1. Обсяг продукції, виробленої на даній території суб'єктами малими підприємствами.

2. Кількість суб'єктів малого бізнесу, які:

- 2.1) зареєстровані на даній території;

- 2.2) здійснюють діяльність на даній території;

3. Кількість виробничих малих підприємств у загальній кількості підприємств.

4. Суми податкових надходжень від виробничих малих та середніх підприємств.

5. Частка економічно активного населення у даному районі (%):

5.1) з економічно активного населення — частка зайнятих в аналізованій галузі (%);

5.2) рівень безробіття.

Перелічені показники можна умовно поділити на дві групи:

1. Показники, що впливають на підприємницьку активність і розвиток малого та середнього бізнесу в цілому (2.1, 2.2, 5.2). Вони визначаються на рівні аналізованої території (наприклад, Одеської чи Миколаївської області). Встановлюється критичний рівень (%), який буде слугувати показником визначення виробничої депресивності території.

2. Специфічні показники (1, 3, 4, 5.1). Вони визначаються методом порівняння по відношенню до інших регіонів і характеризують депресивність території щодо стану розвитку малого та середнього бізнесу.

За допомогою даних критеріїв можна оцінювати галузеву спрямованість регіону, міста, району, а також виявляти потенційно можливі тенденції розвитку аналізованої галузі (у нашому випадку за основу була обрана виробнича сфера).

Запропонований шлях реформування податкової системи в малому бізнесі дозволить послабити кредитне навантаження у виробничій сфері.

Подібна податкова політика стимулювання малого та середнього бізнесу на першому етапі призведе до скорочення суми податків, які надходять до бюджету, проте у подальшому податкові надходження поступово зростатимуть за рахунок розширення оподаткованої бази.

Наряду із наданням преференцій для малого та середнього бізнесу необхідно установити певні умови з метою підвищення ефективності їх функціонування і досягнення конкретних цілей. Зокрема, застосування нульової і зниженої ставки податку на прибуток доцільно ув'язати зі спрямуванням отриманих від податкової пільги засобів на розвиток виробництва. Одночасно з цим необхідно внести відповідні зміни до нормативних документів, які регулюють реєстрацію і перереєстрацію підприємств, з метою недопущення реєстрації нових на старих виробничих потужностях, а також реєстрації фіктивних компаній. Ці заходи, на нашу

думку, необхідні для того, щоб не допустити згортання виробництва на малих і середніх промислових підприємствах, які отримали податкові пільги, при організації нових виробництв того самого профілю для отримання нових податкових пільг.

Наряду зі створенням системи «виробничих податкових оазисів», з метою покращання податкового клімату в секторі малого бізнесу доцільно розробити (врахувавши специфіку оподаткування суб'єктів малого підприємництва) положення «Про пільгове оподаткування сфери малого та середнього підприємництва». Його структура може складатися з наступних пунктів: 1) загальні положення; 2) поняття суб'єктів малого і середнього підприємництва; 3) поняття малого підприємства (відповідно до Системи податкового стимулювання малого та середнього підприємництва); 4) поняття податкової пільги; 5) види податкових пільг у сфері малого бізнесу; 6) умови надання податкових пільг; 7) аналіз ефективності застосування податкових пільг; 8) пільги з податку на прибуток; 9) пільги з ПДВ; 10) пільги щодо акцизного податку; 11) пільги щодо єдиного соціального внеску; 12) пільги щодо інших податків і зборів; 13) податкові пільги для суб'єктів інноваційної діяльності; 14) спеціальні пільги для суб'єктів інвестиційної діяльності; 15) спеціальні пільги для малих (середніх) підприємств пріоритетного напрямку діяльності.

Суб'єкти малого підприємництва, які сплачують податок на прибуток, що супроводжується сплатою значної кількості сум податків і зборів, вимушені вести складну і громіздку бухгалтерію, надавати у податкові органи значну кількість розрахунків, а також відслідковувати всі зміни у податковому законодавстві.

Виявлені фактори не сприяють ефективному функціонуванню малого та середнього бізнесу. Представники малого бізнесу, як і будь-які інші платники податків, відповідно до пункту 1.1 статті 17 Податкового кодексу мають право безоплатно отримувати в органах державної податкової служби та в органах митної служби (у тому числі і через мережу Інтернет) інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють; порядок обліку та сплати податків та зборів; права та обов'язки платників податків; повноваження

контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю. Проте, незважаючи на дію пункту 1.4 статті 17 ПК, значна кількість керівників малого бізнесу не в повній мірі користується своїми правами на отримання пільг (переважно органи податкової служби проявляють суб'єктивний підхід до інформування підприємців про можливість застосування пільги). У пропонованому Положенні знайде відображення весь комплекс як загальнодержавного, так і регіонального рівня пільг, що мають місце у чинному законодавстві. Дане Положення сприятиме систематизації й об'єднанню в один нормативно-правовий акт діючих податкових пільг, які мають місце на всіх рівнях податкової системи.

Сферу застосування пропонованого нами Положення доцільно обмежити: воно не повинне поширюватися на суб'єктів малого бізнесу, які застосовують спрощену систему оподаткування, оскільки для цієї категорії платників податків існує спеціальний Закон і його нормативне супроводження, в якому повно і доступно викладені умови оподаткування цієї пільгової категорії платників податків.

У Положенні на види загальних пільг достатньо вказати необхідний пункт Податкового кодексу. Для цього необхідно скористатися складеною таблицею податкових пільг для суб'єктів малого бізнесу (табл. 3.2). Спеціальні пільги повинні знайти повне відображення у змісті Положення.

Таблиця 3.2

Пільгове оподаткування суб'єктів малого та середнього підприємництва по традиційній схемі (станом на 2012 р.)

Загальні пільги	Вид пільги, підстави і умови надання	Спеціальні пільги	Вид пільги, підстави і умови надання
Пільги, встановлені розділом 3 (154 ст) Податкового Кодексу		Спеціальні пільги для суб'єктів малого підприємництва відносно податку на прибуток, передбачені ст. 154 Податкового кодексу	
1. Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадянськими	Податковий Кодекс України № 2755-VI. 02.12.2010р.	1. <u>Податкові канікули:</u> Згідно пункту 154.6. статті 154 розділу III на період з 1 квітня 2011 року до 1 січня 2016 року застосовується ставка 0	Податковий Кодекс України № 2755-VI. 02.12.2010р.

організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом попереднього звітнього (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітнього періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці. Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який видається Комісією з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів відповідно до Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні". 154.2 Звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України продуктів дитячого харчування власного виробництва,	<u>Пільга</u> <u>встановлюється</u> <u>Верховною Радою</u> У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до Податкового Кодексу. Суми коштів, що вивільнені від оподаткування, спрямовуються підприємствами -	відсотків для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду нарастаючим підсумком з початку року не перевищує трьох мільйонів гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв: а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року; б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб; в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб. При цьому, якщо платники податку, які застосовують норми цього пункту, у будь-якому звітному періоді досягли показників щодо отриманого доходу, середньооблікової чисельності або середньої заробітної плати працівників, з яких хоча б один не відповідає критеріям, зазначеним у цьому пункті, то такі платники податку зобов'язані оподаткувати прибуток, отриманий у такому звітному періоді, за ставкою, встановленою пунктом 151.1 статті 151 цього Кодексу. Дія цього пункту не поширюється на суб'єктів	<u>Пільга</u> <u>встановлюється</u> <u>Верховною Радою</u>
---	--	---	--

спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення роздрібних цін таких продуктів. Перелік продуктів дитячого харчування встановлюється Кабінетом Міністрів України. 154.7. Звільняється від оподаткування прибуток дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг. Тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року звільняються від оподаткування: а) прибуток суб'єкта господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг (група 55 КВЕД ДК 009:2005) у готелях категорій "п'ять зірок", "чотири зірки" і "три зірки", у тому числі новозбудованих чи реконструйованих або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрація існуючих будівель і споруд; б) прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств легкої промисловості (група 17 - група 19 КВЕД ДК 009:2005), крім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині. 18. Тимчасово, до 1 січня 2015 року, звільняється від оподаткування прибуток видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманий ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру.	платниками податку на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій, пов'язаних з основною діяльністю такого платника податку, та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, і сплату процентів за ними; з метою оподаткування суми вивільнених від оподаткування коштів визнаються доходами одночасно з визнанням витрат, понесених за рахунок цих коштів, у розмірі таких витрат; порядок цільового використання вивільнених від оподаткування коштів встановлюється Кабінетом Міністрів України; у разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до Податкового Кодексу.	господарювання, які: 1) утворені в період після набрання чинності цим Кодексом шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення), приватизації та корпоратизації; 2) здійснюють: 2.1) діяльність у сфері розваг, визначену в підпункті 14.1.46 пункту 14.1 статті 14 розділу I; 2.2) виробництво, оптовий продаж, експорт імпорту підакцизних товарів; 2.3) виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів; 2.4) видобуток, серійне виробництво та виготовлення дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності"; 2.5) фінансову діяльність (гр. 65 - гр. 67 Секції J КВЕД ДК 009:2005); 2.6) діяльність з обміну валют; 2.7) видобуток та реалізацію корисних копалин загальнодержавного значення; 2.8) операції з нерухомим майном, оренду (у тому числі надання в оренду торгових місць на ринках та/або у торговельних об'єктах) (гр. 70, 71 КВЕД ДК 009:2005); 2.9) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку (гр. 64 КВЕД ДК 009:2005); 2.10) діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату; 2.11) діяльність з надання послуг у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення"; 2.12) охоронну діяльність; 2.13) зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері інформатизації); 2.14) виробництво продукції на давальницькій сировині; 2.15) оптову торгівлю і посередництво в оптовій торгівлі; 2.16) діяльність у сфері виробництва та розподілення електроенергії, газу та води;
---	---	--

		2.17) діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям (гр. 74 КВЕД ДК 009:2005).	
Податок на землю			
Пільги встановлені Податковим кодексом України, ст. 283 Розділу XIII			
Звільняються від сплати земельного податку новостворені фермерські господарства протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах - протягом п'яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність.	Податковий кодекс України, пп. 282.1.11 п. 282.1 ст. 282 Розділу XIII	Звільняється від сплати земельного податку платник фіксованого сільськогосподарського податку за земельні ділянки, які використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва.	Податковий кодекс України, пп. 282.1.10 п. 282.1 ст. 282 Розділу XIII Закон України від 07.07.2011 N 3609-VI "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України
Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території: часткове звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку лише за рахунок коштів, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів.	Податковий кодекс України, п. 284.1 ст. 284 Розділу XIII		
Не сплачується податок за земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодових насаджень.	Податковий кодекс України, пп. 283.1.5 п. 283.1 ст. 283 Розділу XIII		

ПДВ

Згідно з п.п. 196.1.14
Податкового кодексу
України (далі — ПКУ) не

є **об'єктом
оподаткування** операції
з постачання таких
послуг: консультативних;
інжинірингових;
інженерних; юридичних
(у тому числі
адвокатських);
бухгалтерських;
аудиторських; актуарних
та інших подібних послуг
консультаційного
характеру; з розроблення,
постачання та тестування
програмного
забезпечення, з
оброблення даних та
надання консультацій з
питань інформатизації,
надання інформації та
інших послуг у сфері
інформатизації, у тому
числі з використанням
комп'ютерних систем.

2. Відповідно до п.п.
197.1.28 ПКУ

**звільняються від
оподаткування** операції
з постачання
товарів/послуг у частині
суми компенсації на
покриття різниці між
фактичними витратами
та регульованими цінами
(тарифами) у вигляді
виробничої дотації з
бюджету

3. За нульовою ставкою
оподатковуються
операції з експорту
товарів (супутніх
послуг), якщо їх експорт
підтверджений митною
декларацією,
оформленою відповідно
до вимог митного
законодавства.

4. За нульовою ставкою
оподатковуються
операції з постачання
товарів/послуг
підприємствами
роздрібної торгівлі, які
розташовані на території
України в зонах митного
контролю (магазинах
безмитної торгівлі
(безмитних магазинах)),
відповідно до порядку,
встановленого Кабінетом

Пільга
встановлюється
Верховною Радою

Податковий кодекс
України, пп. 195.1.1
п. 195.1 ст. 195
розділу V

Податковий кодекс
України, пп. г) пп.
195.1.2 п. 195.1 ст.
195 розділу V

Міністрів України. 5. Звільняються від оподаткування операції з постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України. 6. Звільняються від оподаткування операції з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами). 7. Звільняються від оподаткування операції з постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України, а також з постачання послуг, пов'язаних із таким перевезенням (переміщенням). 8. До 1 січня 2016 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання послуг з демонстрування, розповсюдження та/або публічного сповіщення національних фільмів та іноземних фільмів, дубльованих, озвучених та/або субтитрованих державною мовою на території України, демонстраторами, розповсюджувачами та/або організаціями мовлення (публічними сповіщувачами). 9. Звільняються від оподаткування операції з вивезення товарів з магазинів безмитної торгівлі за межі митної території України	Податковий кодекс України, пп. 197.1.1 п. 197.1 ст. 197 розділу V Податковий кодекс України, пп. 197.1.27 п. 197.1 ст. 197 розділу V Податковий кодекс України, п. 197.8 ст. 197 розділу V Податковий кодекс України, п. 13 підрозділу 2 розділу XX Податковий кодекс України, п. 206.5 ст. 209 розділу V	
--	--	--

Проект структури Положення «Про пільгове оподаткування малого і середнього бізнесу» (на прикладі Одеської і Миколаївської областей) дозволить систематизувати й упорядкувати комплекс пільг, які мають місце на

сьогодняшній день, і таким чином законодавчо представити загальноприйнятну систему оподаткування для суб'єктів малого бізнесу.

Застосування податкових пільг у сфері малого бізнесу потребує жорсткого контролю за їх використанням і щорічного проведення аналізу їх ефективності. Кожній формі податкової пільги відповідає певний порядок розрахунку податкової економії (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розрахунок податкової економії з різних видів податкових пільг

Форми пільг	Порядок розрахунку податкової економії
1	2
Податкова знижка	Сума коштів, що підлягає вирахуванню за пільгою із загальної суми податку
Зменшення оподатковуваної бази	Сума коштів, що підлягають зменшенню, помножена на ставку податку
Зниження податкових ставок	База оподаткування, помножена на величину зміни ставки
Виключення з-під оподаткування певних елементів оподаткування	Сума засобів, що підлягають виключенню з оподаткування, помножена на ставку податку
Часткове або повне звільнення від оподаткування певних категорій платників або види продукції	Сума засобів, що підлягають звільненню, помножена на ставку податку

Поняття «податкова економія» по суті відрізняється від поняття «ефективність податкових пільг»: перший термін означає суму вивільнених від оподаткування засобів в результаті застосування пільги, а другий термін припускає утворення надприбутку після використання пільг.

З метою підвищення ефективності податкових пільг вважаємо за доцільне використовувати досвід Росії, а саме Московської області [217].

Щоквартально і щорічно адміністрація Московської області складає аналітичні довідки про кількість платників податків, які використовують

пільги, про суми вивільнених засобів в результаті надання пільги, про її цільове використання, про оцінку фінансово-економічних показників у зв'язку із застосуванням пільг (таких, наприклад, як показники порівняльного параметру податкового навантаження до застосування пільги і після; зайнятості; обсягів виробництва; прибутку; асортименту товарів; кредиторської заборгованості).

Показник «пільги малому бізнесу» припускає розрахунок ефективності податкової економії наданих пільг. Так, наприклад, якщо сума податкових пільг, вкладених у нову техніку, становила 1,5 млн грн., то протягом всього терміну експлуатації (наприклад, за 5 років) буде отримано додатковий прибуток. При середньому рівні рентабельності підприємства у 20 % і податку на прибуток у 21 % держава за 5 років отримає:

$$1,5 \times 0,2 \times 0,21 \times 5 = 0,315 \text{ млн грн.}$$

При ставці податку на прибуток у 16 % ця сума буде становити:

$$1,5 \times 0,2 \times 0,16 \times 5 = 0,24 \text{ млн грн.}$$

Іншими словами, на 1,5 грн пільг майбутній прибуток становитиме 31,5 коп. (31 коп.), або на 1 грн. пільги додатковий прибуток становитиме 21 коп. (при ставці податку на прибуток у 16 % додатковий прибуток — 16 коп.).

Або ж інша пільга — «податкові канікули». Її ефективність буде визначатися за розробленою нами формулою 3.1:

$$En = \sum_n^N Ctn \times Pn, \quad (3.1)$$

де N — число років застосування пільги;

n — 1-й, 2-й ... n -й рік застосування пільги;

Ctn — податкова ставка в n -й рік пільги;

Pn — прибуток в n -й рік застосування пільги.

Підставимо у формулу значення «податкових канікул», які нам необхідно знайти, а саме: у 1-й і 2-й рік роботи малі підприємства податок на прибуток не сплачують, у 3-й рік сплачується 25 % від податку на прибуток, у 4-й рік — 50 %, а з п'ятого року сплачується 100-відсотковий розмір податку.

Підставимо нормативні значення податку на прибуток у формулу 3.2:

$$En = 0,25C_{t3} + 0,5 C_{t4} \quad (3.2)$$

Таким чином, ми можемо отримати результат ефективності податкових канікул, встановлених для малих і середніх підприємств з податку на прибуток. Отже, ефективність податкових пільг в узагальненому вигляді складається з двох коефіцієнтів, запропонованих в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахункові показники для оцінки ефективності податкових пільг

Назва коефіцієнту	Формула для розрахунку	Методика розрахунку	Значення
1	2	3	4
Коефіцієнт ефективності пільгування	$Keon = PE/VP$	Співвідношення суми податкової економії і загального обсягу виручки	Показує частку додатково отриманих засобів на одну гривню виручки від реалізації
Коефіцієнт пільгового оподаткування	$Kno = PE/ПЗ$	Співвідношення суми податкової економії і величини податкового зобов'язання малого підприємства без врахування пільги	Показує ступінь впливу пільги на величину податку

Створення гармонізованої й упорядкованої системи пільгового оподаткування малого та середнього бізнесу у межах кожного окремого регіону, яка характеризуватиметься ефективним застосуванням податкових пільг, є вихідною умовою для розвитку таких підприємств. Стимулювання розвитку сектора малого та середнього бізнесу є важливою складовою механізму регулювання ринкової економіки. Однією з форм реалізації селективної податкової політики є запропонований нами методичний підхід, який передбачає створення «виробничих податкових оазисів» і є частиною цільового підходу до податкових форм стимулювання малого бізнесу.

3.3. Організаційно-інформаційне забезпечення податкового стимулювання розвитку малих і середніх підприємств

Незважаючи на те, що ряд державних і місцевих органів влади й управління наділений повноваженнями в області розвитку малого та середнього бізнесу, взаємодія органів загальної і спеціальної компетенції питань податкового стимулювання не здійснюється на системній основі. Так, функції по розробленню рішень, що стосуються підтримки малого та середнього бізнесу, здійснює Міністерство економічного розвитку і торгівлі, Державний комітет з питань регуляторної політики і підприємництва, Комітет Ради з питань підприємництва та ін. Контрольні функції в області оподаткування здійснюють Державна податкова адміністрація України та її територіальні органи. При цьому необхідного рівня координації між вищеперерахованими гілками влади не встановлено. Статистична інформація не містить відкритого окремого обліку податкових показників малого та середнього бізнесу, що значно ускладнює розробку рішень в області підтримки і стимулювання діяльності малого та середнього бізнесу. Подібна ситуація вимагає від Державної служби статистики та Державної податкової адміністрації України узгоджених дій зі зміни системи статистичного обліку. Необхідність у таких змінах обумовлена також і тим, що однією з основних цілей політики України в області розвитку малого та середнього бізнесу є збільшення частки сплачених ними податків у доходах бюджетів. Очевидно, що моніторинг досягнення цієї мети неможливий через відсутність необхідних статистичних даних.

Враховуючи вищевикладене, взаємозв'язок інформаційного та організаційного забезпечення податкового стимулювання може бути представлений у вигляді схеми (рис. 3.7).



Рис. 3.7. Взаємозв'язок інформаційного та організаційного забезпечення податкового стимулювання малих і середніх підприємств

Складено автором

Враховуючи розподіл повноважень і функцій у сфері розвитку малого та середнього бізнесу, встановлений чинним законодавством, діяльність органів влади з податкового стимулювання повинна координуватись Державним регуляторним комітетом. Одним із вагомих елементів системи забезпечення є регулярний моніторинг поточних умов оподаткування (включаючи впровадження податкової статистики в розрізі мікро-, малих і середніх підприємств). Інформація, в якій віддзеркалюється стан податкового стимулювання в регіонах країни, повинна консолідуватися на рівні Мінекономрозвитку і торгівлі України для формування зведеного звіту про

стан податкового навантаження в регіонах. Необхідним є впровадження в діяльність Мінекономрозвитку і торгівлі України інструментів оцінки податкового навантаження та податкового потенціалу малого та середнього бізнесу.

Звіти про стан податкового навантаження та податкового потенціалу малого та середнього бізнесу доцільно використовувати для підготовки податкових паспортів регіонів з метою обґрунтованості визначення податкового потенціалу регіонів, прогнозування бюджетних надходжень і організації міжбюджетних відносин. На рисунку 3.8 представлена схема взаємодії державних і регіональних органів влади загальної і спеціальної компетенції, спрямована на підвищення ефективності податкового стимулювання для малого та середнього бізнесу (на прикладі Одеської і Миколаївської областей).

Як видно з рисунку 3.8, збір і накопичення інформації про стан малого та середнього бізнесу в розрізі малих і середніх підприємств здійснюється ДПА України (за допомогою територіальних органів в регіонах), а збір інформації про стан розвитку малого та середнього бізнесу (кількість суб'єктів малого та середнього бізнесу, зайнятість, оборот, інвестиції, інновації та ін.) — Державною службою статистики. Далі накопичена інформація повинна передаватися в Мінекономрозвитку і торгівлі України, де проводитиметься моніторинг і аналіз стану і розвитку малого та середнього бізнесу. Отримані результати оцінки передаватимуться органам місцевої влади в регіонах (місцевим радам) і доводитимуться до відома Державного регуляторного комітету і Координаційної ради з питань розвитку малого і середнього підприємництва.

Спільна робота зазначених органів буде основою для розробки заходів, спрямованих на підвищення ефективності податкового стимулювання малого та

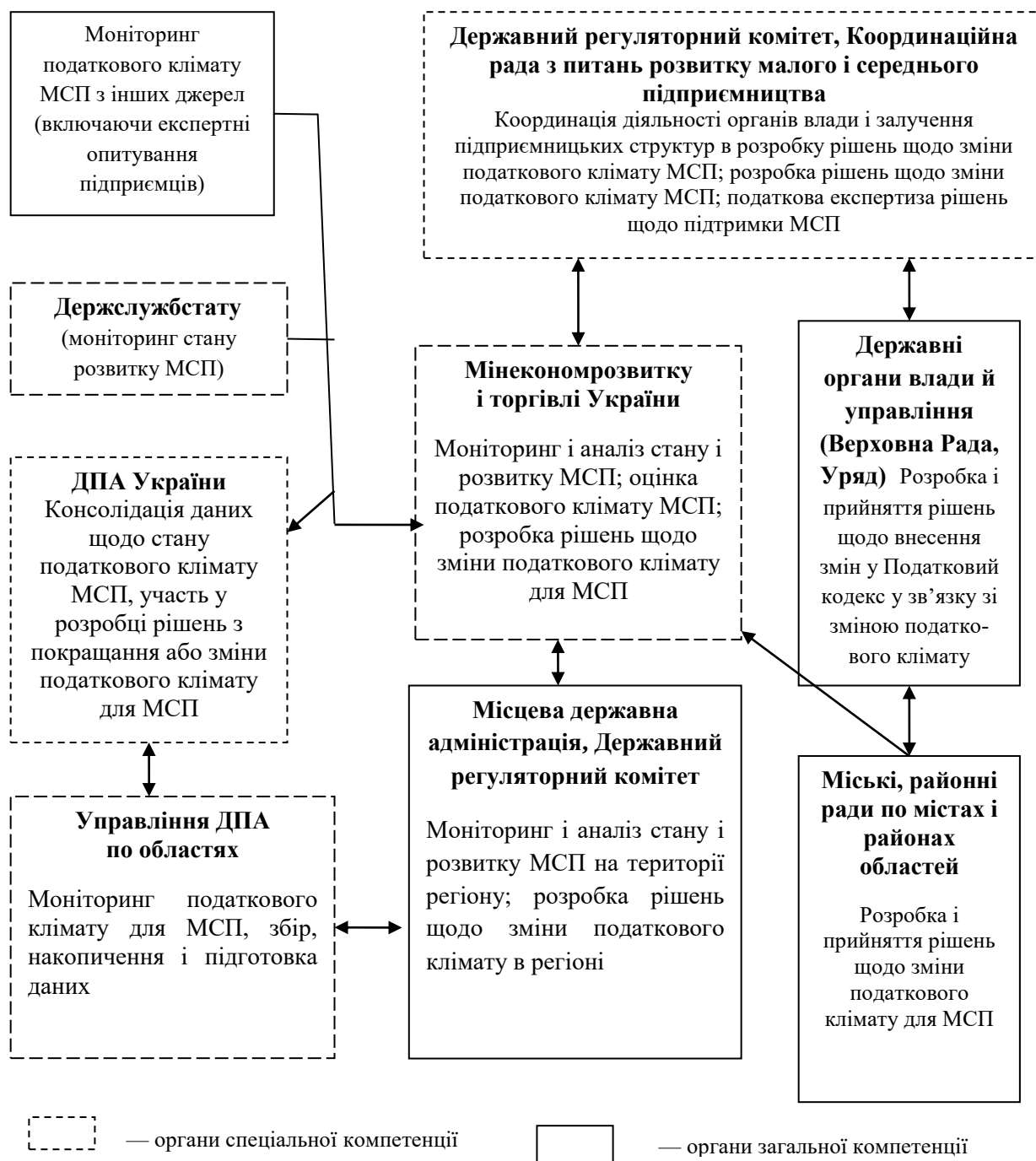


Рис. 3.8. Схема взаємодії органів державної і місцевої влади

Складено автором

середнього бізнесу. Реалізація таких заходів може бути здійснена через надання пільг по загальнодержавним і місцевим податкам, розробці пропозицій по внесенню змін в законодавство і місцеві положення та рішення, вдосконаленню процедур податкового адміністрування та ін.). У зв'язку з тим, що державна політика буде орієнтована на розвиток малого та середнього бізнесу і певним чином супроводжуватиметься, вважаємо, що одним із основних елементів

податкового стимулювання має бути своєчасна податкова експертиза рішень з підтримки малого та середнього бізнесу.

Тому на Державний регуляторний комітет і Координаційну раду з питань розвитку малого і середнього підприємництва доцільно покласти координацію проведення такої експертизи як на органи, що здійснюють координацію дій різних органів влади й управління у даній сфері. Так, наприклад, відповідно до планів роботи Кабінету Міністрів України пропонуємо ввести субсидування витрат малого та середнього бізнесу на підвищення кваліфікації працівників, отримання міжнародної сертифікації продукції і бізнес-процесів.

На нашу думку, при розробці конкретного механізму фінансування даних витрат малого та середнього бізнесу необхідно забезпечити їх виключення з оподаткованої бази з податку на прибуток (на підставі існуючих норм податкового законодавства або шляхом внесення змін у Податковий кодекс України). Вважаємо за необхідне залучити експертів ДПА України у процедуру проведення податкової експертизи рішень щодо підтримки малого і середнього бізнесу (підприємництва) з метою аналізу і оцінки запропонованих рішень і підготовки висновків.

Важливо забезпечити участь у процесі управління суб'єктів малого та середнього бізнесу, їх представників і об'єднань. Така участь повинна здійснюватись через роботу їх представників у Координаційній раді, участі в розробці стимулюючих заходів податкової політики, проведення експертних опитувань підприємців з актуальних проблем здійснення підприємницької діяльності та ін.

Зазначені пропозиції з удосконалення системи організаційно-інформаційного забезпечення податкового стимулювання малого та середнього бізнесу потребують розробки регламентів взаємодії між органами влади й управління загальної і спеціальної компетенції, а також внесення змін в нормативні акти, які регламентують діяльність органів влади (положення про Мінекономрозвитку і торгівлі України, положення про Державний регуляторний комітет, положення про Координаційну раду з питань розвитку малого і середнього підприємництва та ін.). Впровадження інструмента оцінки

податкового навантаження та податкового потенціалу в діяльність Мінекономрозвитку і торгівлі України дозволить більш точно оцінювати умови оподаткування результатів діяльності малого та середнього бізнесу, а також приймати необхідні рішення.

Представляється необхідним упорядкування реалізації заходів стимулювання активності малого та середнього бізнесу на майбутній період відповідно до етапів розвитку економіки, передбачених Програмою економічних реформ «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна влада» [201, с. 113]. Виділення етапів обумовлене їх відмінностями за умовами, чинниками і ризиками соціально-економічного розвитку і пріоритетами економічної політики держави.

На першому етапі розвитку економіки країни повинні бути створені умови, необхідні для переходу країни на інвестиційно-інноваційний шлях розвитку. Стосовно до малого та середнього бізнесу дані етапи можна охарактеризувати наступним чином:

1. *Перший етап — стимулювання створення і розвитку малого та середнього бізнесу (екстенсивний ріст).* Головною метою даного етапу повинно стати зростання демографічних показників малого та середнього бізнесу в економіці, збільшення їх частки в забезпеченні зайнятості, обороті підприємств тощо. Окремою задачею на даному етапі є збільшення внеску малого та середнього бізнесу у ВВП країни (особливо в частині малих підприємств).

2. *Другий етап — стимулювання інвестиційно-інноваційного розвитку малого та середнього бізнесу і галузевої диверсифікації (інтенсивний ріст).* Метою політики на даному етапі повинно стати стимулювання інноваційного розвитку малого та середнього бізнесу (сформованих при державній підтримці на першому етапі) і їх галузева диверсифікація. При цьому заходи державної політики повинні бути спрямовані на створення і розвиток малого та середнього бізнесу у високотехнологічних галузях, їх інтеграцію з наукою і великим бізнесом.

Комплекс заходів державної підтримки для малого та середнього бізнесу на етапах розвитку країни представлений на рис. 3.9.

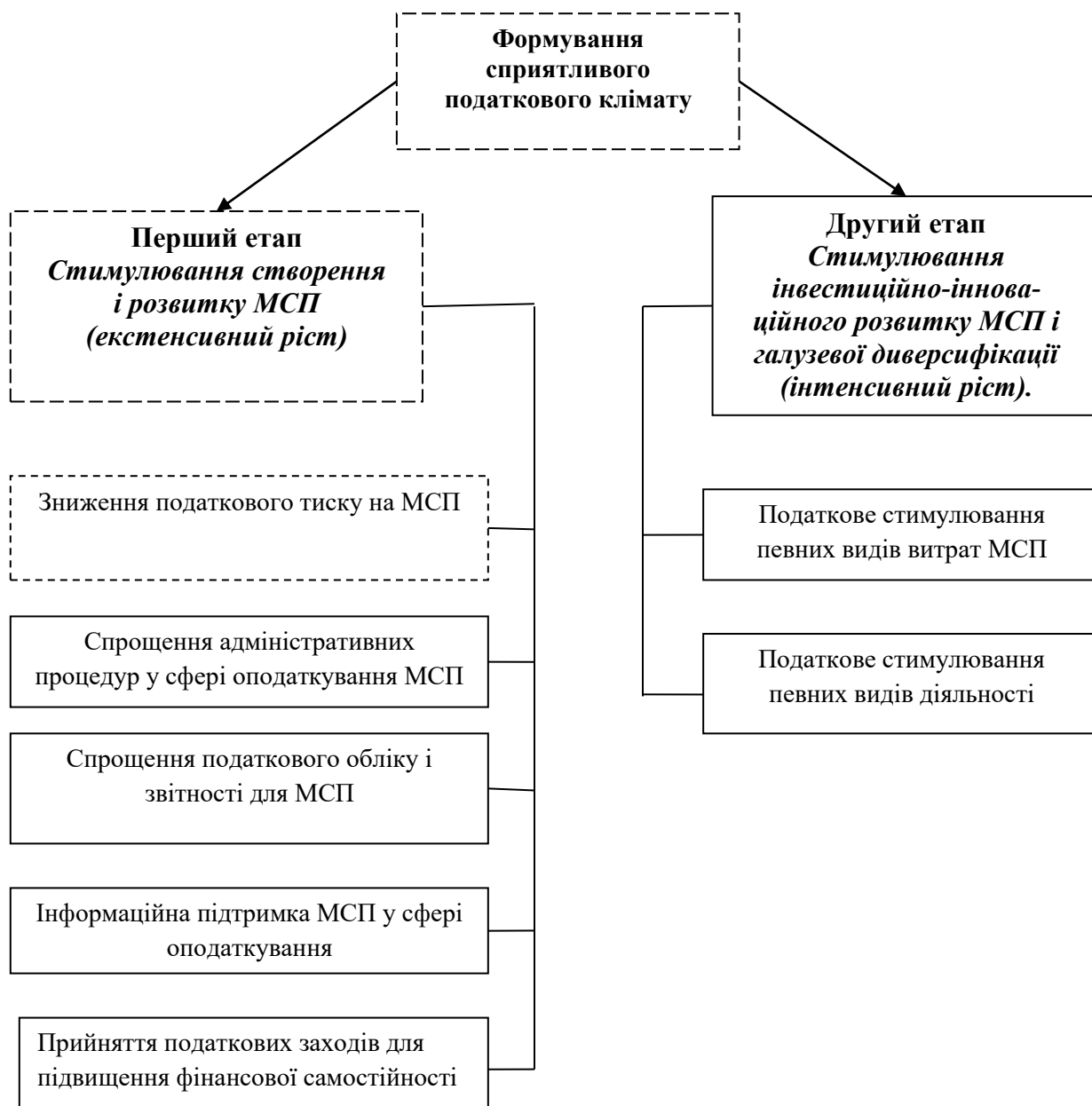


Рис. 3.9. Етапи формування підтримки МСП

Складено автором

Доцільним є виконання ряду кроків з підвищення податкового стимулювання малого та середнього бізнесу, а саме:

1. *Зниження податкового тиску на малий та середній бізнес.* Як було показано у першому та другому розділах дисертації, податкові фактори

відіграють важливу роль для підприємців в цілому і малого та середнього бізнесу зокрема. Значний податковий тягар є однією з причин переходу підприємств до тіньового сектора економіки. Відомо, що в Україні протягом останніх років зберігається значна частка тіньової економіки. За розрахунками експертів податкової служби, у тіньовому секторі економіки сьогодні обертається від 10 до 17 % коштів. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне реалізувати комплекс заходів, спрямованих на зниження податкового навантаження на малий та середній бізнес:

2. *Скорочення ставки податку на прибуток для малих і середніх підприємств, які перебувають на загальній системі оподаткування.* Дуже вузькі критерії щодо застосування пільг в оподаткуванні прибутку підприємств, під які не підпадає більшість підприємців середнього та малого бізнесу, не дозволяють назвати норми, передбачені Податковим кодексом, «податковими пільгами» або «канікулами». Окрім всіх критеріїв та обмежень, повинні бути дотримані додаткові умови, а саме: звільнення оподаткування не застосовується, якщо підприємство здійснює у тому числі і діяльність у сфері розваг; виробляє, продає оптом, експортує, імпортує підакцизні товари або пально-мастильні матеріали; здійснює фінансову діяльність; діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу, надання послуг.

3. *Податкове стимулювання повинне бути спрямоване на формування інвестиційного ресурсу.* За розрахунками уряду, у 2012 році завдяки фіскальним стимулам в економіку буде спрямовано інвестиційний ресурс в розмірі 47 млрд грн. (дані наведені у табл. С.1 додатку С).

Разом з тим не всі названі заходи здатні позитивно вплинути на стимулювання економічної активності. У ході дослідження визначено ряд чинників, які нівелюють інвестиційний потенціал стимулів:

- пільги з ПДВ та податку на прибуток можуть застосовувати підприємства окремих галузей (авіабудування, суднобудування, альтернативна енергетика, переробка сільськогосподарської продукції, готельний бізнес та ряд інших);

- зниження ставки податку на прибуток з 21 до 19 % і далі не гарантує, що вивільнений фінансовий ресурс буде спрямований в інвестиції чи поповнення обігових коштів — при несприятливій макроекономічній чи політичній ситуації він буде виведений з економіки країни;

- застосування потенційно ефективних фіскальних стимулів, таких як механізм прискореної амортизації виробничого обладнання, «податкові канікули» та ряд інших, є дуже обмеженим; як наслідок, вивільняється надто незначний обсяг фінансових ресурсів.

В ході реалізації Програми економічних реформ на 2010–2014 роки в частині реформи податкової системи було досягнуто певного прогресу. Разом із тим мусимо констатувати, що в межах виконання двох ключових завдань існує значний резерв, який можна використати для покращання результатів.

У Податковому кодексі слід було б передбачити, що податкова пільга у формі зниження ставки податку на прибуток в частині, яка зараховується в регіональні і місцеві бюджети, та з податку на нерухомість підприємств, може надаватися лише органами місцевого самоврядування виключно тим платникам податків, які не лише зареєстровані і поставлені на податковий облік на відповідній території, а і здійснюють діяльність у сфері матеріального виробництва на цій території.

Запропоноване у якості стимулюючого заходу зниження ставки податку на прибуток, на нашу думку, здатне позитивно вплинути на підприємницьку активність в регіонах, але вважаємо за необхідне звернути увагу на два аспекти. По-перше, рішення про зниження ставки податку на прибуток знаходиться в компетенції Верховної Ради України, яка, у свою чергу, керуючись цілями збереження бюджетного забезпечення в умовах кризи, може або не використовувати дану можливість, або використовувати її в незначній мірі. Враховуючи необхідність стимулювання розвитку малого і середнього підприємництва на всій території України, на нашу думку, доцільно знизити ставку податку на прибуток на державному рівні. По-друге, хоча пільги для малих підприємств — платників податку на прибуток і передбачені ПК, частка підприємств, що можуть їх застосовувати, є мізерною. Тому доцільно

передбачити скорочення ставки єдиного податку не менше ніж на половину для всіх єдиноподатників, які займаються виробництвом, інвестиційно-інноваційною діяльністю, створюють робочі місця для безробітних. Від зниження ставки єдиного податку вдвічі (до 3 % для юридичних осіб, які не є платниками ПДВ, і 1,5 % — для юридичних осіб, які є платниками ПДВ) скоротяться і доходи місцевих бюджетів. Проте, незважаючи на необхідність компенсації регіонам доходів, які зменшуються через надання податкових пільг шляхом скорочення єдиного податку, подібне рішення дозволить підвищити стимули до започаткування підприємницької діяльності і сприятиме виходу підприємств з сектору тіньової економіки.

4. *Зниження податкового навантаження на фонд оплати праці малого та середнього бізнесу.* Створення сучасної інноваційної економіки в Україні повинне супроводжуватися скороченням оподаткування на фонд оплати праці (особливо єдиним соціальним внеском), щонайменш, для пріоритетних галузей і видів діяльності. На сьогоднішній день розмір коштів, які надходять до Пенсійного фонду, є досить значним, однак дефіцит коштів з кожним роком проовжує зростати. Податкове навантаження малих підприємств юридичних осіб становить 6–10 % від виручки плюс 36 % і більше нарахувань на фонд оплати праці. За європейськими нормами, це дуже суттєве навантаження. Це більше, ніж платить великий бізнес, для якого податкове навантаження становить до 3 % плюс єдиний соціальний внесок. Малий і середній бізнес не може забезпечити високий рівень зарплат, а отже, змушений платити всі нарахування на фонд оплати праці. Враховуючи значний масштаб тіньового сектора в українській економіці, зниження оподаткування на фонд оплати праці матиме позитивний ефект для всієї економіки в цілому.

5. *Спрощення податкового обліку і звітності для малого та середнього бізнесу.* У теорії оподаткування, окрім безпосередньо витрат на сплату податків, виділяють ряд супутніх витрат. Такі витрати деякі автори називають «витратами податкового узгодження» [251, с. 113]. У світлі спрощення податкового навантаження є важливим урегулювання питання функцій платника єдиного податку як податкового агента. На сучасному етапі важко

говорити про спрощений облік та податкове адміністрування стосовно власних доходів платника єдиного податку при збереженні численних і складних процедур обліку та звітності стосовно доходів інших платників податків. Тому є необхідним: *скорочення об'єму звітності для малих підприємств до однієї річної декларації*. Ця зміна, на нашу думку, зменшить адміністративне навантаження на підприємців і позитивно позначиться на рівні підприємницької активності. Разом з тим вважаємо за необхідне внести аналогічні зміни у ПК України, тобто дати малим підприємствам можливість здавати тільки річну декларацію по податках, які вони сплачують; *установити річний податковий період по ПДВ і податку на прибуток для середніх підприємств*. Надання можливості певним підприємствам обчислювати і сплачувати ПДВ і податок на прибуток не за підсумками звітних періодів, а за підсумками року, матиме ряд позитивних наслідків. По-перше, це приведе до скорочення об'єму податкової звітності. По-друге, це підвищить фінансову самостійність підприємств, оскільки дозволить здійснювати сплату ПДВ і податку на прибуток за підсумками року, тобто у пізніший період. По-третє, сплата податку за підсумками року дозволить врахувати загальний фінансовий результат діяльності за весь рік, а не сплачувати податки, виходячи з фінансового результату, отриманого у певні періоди (що може призводити до нерівномірних платежів по ПДВ і податку на прибуток упродовж року).

6. *Спрощення адміністративних процедур в області оподаткування для малого та середнього бізнесу*. Одним із напрямів діяльності Уряду в області розвитку малого та середнього бізнесу є спрощення адміністративних процедур і скорочення контролюючих повноважень державних органів. Для скорочення адміністративного навантаження на малий та середній бізнес необхідно ввести обмеження на періодичність і тривалість податкових перевірок малого та середнього бізнесу. Запропоновані зміни не матимуть негативного впливу на якість перевірок, оскільки з об'єктивних причин для перевірки діяльності малих і середніх підприємств податковим органам потрібно менше часу.

7. *Вжиття податкових заходів для підвищення фінансової самостійності малого та середнього бізнесу*. Малі підприємства традиційно

зазнають великих труднощів з фінансовим забезпеченням своєї діяльності. Результати аналізу показників діяльності малих підприємств за 2010 рік в Одеській та Миколаївській областях та їх порівняння з аналогічними показниками по середніх і великих підприємствах, підтверджують це твердження (рентабельність продажів у малих підприємств Миколаївської області склала 5,2 проти 7,5 % у всіх підприємств області, а по Одеській області — 1,6 % у малих підприємств проти 3,5 % у всіх підприємств). Ця обставина обумовлює необхідність вжиття заходів, спрямованих на підвищення фінансової самостійності суб'єктів малого та середнього бізнесу. Зокрема, такими заходами можуть бути:

- надання відстрочки по сплаті ПДВ і податку на прибуток для суб'єктів малого та середнього бізнесу, що застосовують загальний режим оподаткування, а також для підприємств, що перейшли на спрощену систему. Так, термін сплати ПДВ може бути змінений для малого та середнього бізнесу, що задовольняють певним критеріям, з 30-го числа місяця, який іде за звітним місяцем, до 45–60 днів після закінчення звітного місяця; для податку на прибуток — до 45–60 днів після закінчення звітного періоду. При застосуванні спрощеної системи оподаткування термін сплати може бути змінений з 20 календарних днів до 45–60 днів після закінчення звітного періоду. Подібні заходи будуть позитивно впливати на фінансовий стан малого та середнього бізнесу і водночас не матимуть суттєвого негативного ефекту для державного і місцевих бюджетів.

- обмеження за розміром штрафних санкцій і пені для малих підприємств. В цілях стимулювання підприємницької активності населення доцільно диференціювати рівень штрафних санкцій і пені за порушення податкового законодавства для частини малих підприємств, а саме — передбачити їх зниження для мікропідприємств у два рази або звільнити їх від пені за порушення, допущені у перший рік діяльності, при збереженні штрафних санкцій.

8. *Інформаційна підтримка малого та середнього бізнесу у сфері оподаткування.* На даний момент ця форма підтримки малого та середнього бізнесу є відносно нерозвиненою в Україні.

9. *Впровадження взаємної відповідальності і партнерства між суб'єктами малого та середнього бізнесу — платниками податків і фіскальними органами.* Працівники податкових органів і бізнес повинні стати партнерами, які вирішують загальні завдання економіки України. Проблема взаємовідношення між фіскальними органами і бізнесом існує у багатьох країнах світу.

На другому етапі розвитку економіки міри державної підтримки мають бути спрямовані на розвиток інноваційної діяльності малого та середнього бізнесу та їх структурну диверсифікацію. Для цього необхідно реалізувати наступні пропозиції:

1. Податкове стимулювання певних видів витрат малого та середнього бізнесу:

- витрати на НДДКР. Перехід країни на інноваційний шлях розвитку, оновлення основних фондів, так само як і підвищення конкурентоспроможності української продукції, представляється неможливим без збільшення масштабів науково-дослідної діяльності українських підприємців. Зарубіжні дослідження показують, що податкове стимулювання НДДКР дає додатковий приріст у витратах підприємств на ці цілі — від 0,12 до 0,93 доларів додаткових інвестицій на кожен долар втрати доходів. У зв'язку з цим доцільно продовжити реформування у цій сфері шляхом застосування підвищених коефіцієнтів до витрат на дослідження і розробки, а також впровадження прирістної пільги по витратах з НДР (підвищення розміру пільги у разі нарощування платником податків витрат на НДР). При цьому доцільно передбачити обмеження на максимальний розмір витрат на НДДКР, що підлягають вирахуванню при розрахунку податку на прибуток (в абсолютному вираженні або відсотках від прибутку).

- витрати на придбання певного вигляду устаткування, техніки і т. п. Одна з найбільш важливих проблем у досягненні стабільних темпів розвитку

економіки — оновлення і технічне переозброєння основних фондів. Згідно з довгостроковими цілями доля підприємств, що здійснюють технологічні інновації, повинна зрости від 10,7 % у 2008 році до 25 % у 2014 році. Збільшення частки промислових підприємств з інноваціями є одним із показників успішності Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. щодо інновацій у сфері малого та середнього бізнесу. Таким чином, цей показник повинен за 6 років зрости в 2 рази. Разом з тим існуюча у податковому законодавстві амортизаційна премія, яка дозволяє відносити у витрати поточного періоду до 10 % від первинної вартості капіталовкладень, є недостатньою. Щоб посилити стимулюючу роль цього інструменту, необхідно розглянути можливість збільшення розміру інвестиційної премії у кілька разів (до повного списання вартості певного устаткування), а також скоротити термін амортизації по технологічному, енергозберігаючому та ін. аналогічному устаткуванню.

2. *Податкове стимулювання певних видів діяльності малого та середнього бізнесу.* Як показує досвід розвинених країн, малий та середній бізнес може стати найважливішим джерелом інновацій в економіці. Щоб стимулювати його економічну активність у певних секторах економіки, які повинні внести значний внесок у розвиток інноваційної економіки, необхідно дати підприємствам таких секторів набір податкових преференцій. Так, наприклад, компанії, що здійснюють діяльність у пріоритетних секторах економіки (проведення НДДКР, здійснення розробки нових видів продукції та устаткування тощо) і задовольняють певним критеріям, можуть бути частково або повністю звільнені від сплати податку на прибуток. При цьому вкрай важливим є визначення в ПКУ критеріїв і обмежень стосовно діяльності таких організацій для недопущення використання цієї норми в цілях податкової оптимізації.

Запровадження цих пропозицій, на нашу думку, стимулюватиме зростання підприємницької активності. При цьому, враховуючи наявні оцінки вкладу малого підприємництва в сумарні податкові доходи консолідованого бюджету України, а також вірогідну віддачу малих і середніх підприємств

через створення нових підприємств та їх розвиток, реалізація запропонованих заходів не повинна призвести до значних негативних наслідків для бюджетної забезпеченості країни.

Оскільки важливою складовою регіонального розвитку і розвитку малих підприємств виступає проведення соціально-економічного дослідження, що являє собою спостереження і прогнозування тенденцій розвитку найважливіших процесів з метою їх аналізу, ідентифікації та виявлення регульованих факторів у процесах підготовки та прийняття рішень, є необхідною побудова економетричної моделі.

У дослідженні здійснено багатфакторний аналіз на прикладі Миколаївського та Одеського регіону й України, де визначається вплив факторів, що характеризують підприємницьку активність МП на макроекономічні показники розвитку регіонів та України.

Методика побудови остаточної економетричної моделі наведена у додатку К. За допомогою математично-статистичного аналізу економетричних моделей були отримані такі рівняння:

$$y_1 = \beta'_0 x_0 + \beta'_2 x_2 + \beta'_3 x_3 + \beta'_6 x_6 + \beta'_8 x_8 + \beta'_{11} x_{11} + \beta'_{13} x_{13} + \beta'_{15} x_{15} + \beta'_{20} x_{20} + \beta'_{22} x_{22} + \beta'_{23} x_{23} + \beta'_{24} x_{24} + u'; \quad (3.1)$$

$$y_2 = \beta''_0 x_0 + \beta''_1 x_1 + \beta''_2 x_2 + \beta''_6 x_6 + \beta''_8 x_8 + \beta''_{13} x_{13} + \beta''_{19} x_{19} + \beta''_{20} x_{20} + \beta''_{22} x_{22} + \beta''_{23} x_{23} + \beta''_{24} x_{24} + u. \quad (3.2)$$

З урахуванням регресійних коефіцієнтів знайдені рівняння мають наступний вигляд:

$$y_1 = 666,6x_0 - 39,91x_2 + 0,107x_3 + 2,318x_6 - 1,424x_8 - 1488,1x_{11} + 17,11x_{13} - 145,9x_{15} - 4,526x_{20} + 0,411x_{22} - 0,183x_{23} + 0,209x_{24} + u; \quad (3.3)$$

$$y_2 = 33,308x_0 + 0,379x_1 - 0,369x_2 - 7,47 \cdot 10^{-4} x_6 - 0,008x_8 + 0,026x_{13} - 0,265x_{19} - 1,32 \cdot 10^{-3} x_{20} + 5,37 \cdot 10^{-4} x_{22} - 2,57 \cdot 10^{-4} x_{24} + u. \quad (3.4)$$

Використання запропонованих моделей дасть можливість обирати найкращий варіант прогнозу розвитку регіону за рахунок податкового (або будь-якого іншого) стимулювання діяльності малих підприємств. Прогнозування здійснюється з метою розробки ефективної та збалансованої стратегії податкового стимулювання малих підприємств, що забезпечить зростання та регіональний розвиток і дозволить:

- створити передумови розвитку регіону через ініціювання цілеспрямованих і реальних змін в наданні податкових пільг МСП;
- розробляти н-стратегії;
- забезпечити реалістичність і збалансованість регіональної стратегії завдяки врахуванню отриманих результатів розвитку МП;
- здійснювати аналіз податкового клімату і підприємницького середовища, використовувати більш досконалі методи аналізу;
- отримувати ключові індикатори для здійснення моніторингу процесу реалізації стратегії;
- проводити відповідні зміни з метою підвищення ефективності стимулювання МСП.

З метою апробації моделей був виконаний прогноз значень факторів x_k , які використовуються в обох моделях. Для цього була виконана апроксимація величин регресорів за допомогою поліноміальної регресії в середовищі електронних таблиць Microsoft Office Excel 2003. Було зроблено припущення, що тенденція зміни значень цих факторів залежно від років зберігається до певного періоду часу, наприклад до 2012 року.

На підставі отриманих прогнозних значень регресорів оцінимо відповідні значення результативних змінних y_1 (тис. грн.) та y_2 (тис. грн.). Для цього у регресійні рівняння (3.3) і (3.4) підставимо значення регресорів x_k (табл. 3.5).

Серед можливих сценаріїв розвитку регіонів за рахунок податкового стимулювання розвитку малих підприємств, можна запропонувати:

- 1) інерційний — передбачає консервацію методів та форм регулювання підприємницької активності малого бізнесу, а також збереження існуючого

Таблиця 3.5

Значення результативних змінних

Регіон	y_i	Рік		
		2011	2012	2013
Миколаїв	y_1	25412	30495	36611
	y_2	27,26	31,67	36,46
Одеса	y_1	63008	73191	84536
	y_2	50,80	60,31	70,34
Україна	y_1	43257	49076	55254
	y_2	49,68	58,52	68,17

стану розвитку малого та середнього бізнесу у якості бази соціально-економічного зростання,

2) відтворення податкового потенціалу малих та середніх підприємств — збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів завдяки політиці податкового стимулювання їх розвитку.

Важливою складовою у системі забезпечення податкового стимулювання малого і середнього бізнесу є розроблення податкового паспорту для оцінювання ефективності оподаткування. Ідея створення податкового паспорта в регіонах держав СНД (зокрема Росії) викликає великий інтерес як у працівників податкової служби, так і у фахівців, що займаються науковими дослідженнями. Впровадження податкового паспорта дозволить більш обґрунтовано здійснювати аналіз і прогнозування надходження податкових платежів від суб'єктів малого та середнього бізнесу. Враховуючи пропозиції зарубіжних учених і практиків, пропонуються наступні методичні підходи до побудови податкового паспорта:

1. Необхідно створити податковий паспорт регіону для малого і середнього бізнесу. Основною перевагою впровадження податкового паспорта регіону є об'єднання макроекономічних показників в єдиний комплексний документ, який дозволить проводити раціональну податкову політику — із застосуванням системи податкового планування. Податковий паспорт регіону дозволить створити значну інформаційну базу за системою початкових показників для оцінки податкового потенціалу, податкового тягара регіону у

сфері малого і середнього бізнесу, а також для оцінки ефективності податкової системи малого бізнесу.

2. Використання податкового паспорту здійснюється за запропонованою схемою (рис. 3.10). На основі даної бази стає можливим створення сукупної податкової карти, що групує регіони за вказаними критеріями.

3. Податковий паспорт необхідно розробити на податкову систему регіону в цілому, а категорія «мале підприємництво» у структурі паспорта повинна знайти належне відображення. Інформація, наведена у податковому паспорті, слугуватиме основою для визначення рівня надходжень податків від малого та середнього бізнесу і податкового навантаження відносно валового регіонального продукту. Наявність такої інформаційної бази створює основу для розрахунку доходу регіонів, що забезпечують суб'єкти малого та середнього бізнесу.

4. Використання податкового паспорту (додаток Т) має певні особливості, а саме:

5. - Незаповнені графи означають, що інформація може надійти пізніше; показники, відбиті в таблицях «довідково», вимагають пошуків відповідних джерел і проведення спеціальних розрахунків; показники, відмічені знаком «плюс», означають, що вони мають місце у статистичній звітності за аналізований період; показники, не передбачені звітністю, доцільно включити з метою створення найбільш достовірної бази для проведення аналізу і досліджень; при критеріальному визначенні суб'єктів малого підприємництва необхідно керуватися Законом «Про державну підтримку малого підприємництва».

Приклад застосування запропонованого податкового паспорту наведений у додатку Т.

Значної кількості форм звітності, необхідних для заповнення податкового паспорту малого бізнесу, не передбачено. Але, за наявності певних проблем зі звітністю у сфері малого підприємництва, наступних форм звітності, які заповняють недостатню інформацію як для складання податкового паспорта, так і для оцінки податкового потенціалу і податкового тягаря.

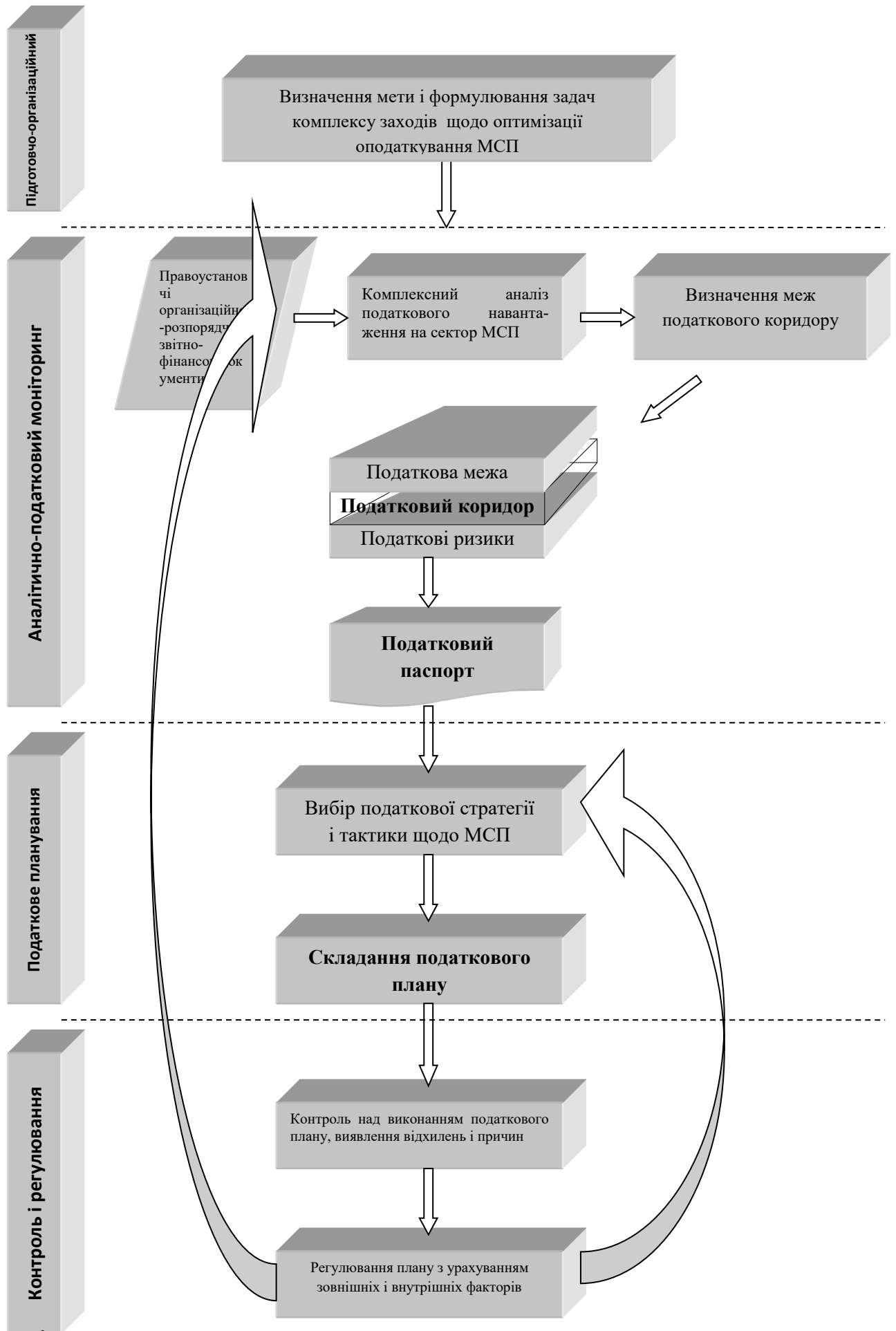


Рис. 3.10. Схема використання податкового паспорта (складено автором)

Приклад таких форм наведений у таблицях Т.2–Т.4 додатку Т (по Одеському і Миколаївському регіонах).

Податковий паспорт малого бізнесу дозволить здійснювати систематичну щорічну діагностику стану податкового навантаження та податкового потенціалу сфери малого підприємництва. Проведення в регіоні податкового моніторингу в секторі малого бізнесу можна здійснювати за запропонованою методикою використання податкового паспорта для оцінки ефективності регіональної податкової системи малого бізнесу.

Для оцінки ефективності регіональної системи оподаткування малого бізнесу пропонується використання системи функціональних податково-статистичних цільових показників. Пропонований методичний підхід дозволяє оцінити податковий потенціал сфери малого підприємництва, рівень податкового тягара, ефективність і еластичність оподаткування сектора малого бізнесу (рис. Т.1 додатку Т).

Базовим чинником при реалізації методики оцінки макроекономічних податкових показників є складання податкового паспорта малого бізнесу, який може служити основою для проведення щорічного податкового моніторингу сфери малого підприємництва, заснованого на єдиному комплексному підході із застосуванням системи показників податкової техніки, що мають специфічні особливості для сфери малого бізнесу. Податковий моніторинг включає систему оціночних показників, відбитих в таблиці Т.1 додатку Т.

Податково-статистичний аналіз сфери малого бізнесу є «базовим ядром» при проведенні дослідження. Серед виявлених нами показників податкової статистики існує розмежування за періодом їх застосування, інформаційними джерелами, об'єктною направленістю.

Разом із проведенням динамічного дослідження регіональної системи оподаткування малого бізнесу, методикою передбачено проведення аналізу здійснюваних видів діяльності у кожній із податкових форм малого підприємництва, який сприятиме виявленню таких, що перспективно розвиваються, і таких, що відстають, а це дозволить своєчасно встановлювати регулюючі механізми. Такий алгоритм аналізу орієнтований на оцінку

макроекономічних показників системи оподаткування малого бізнесу, основою для яких є комплексне зведення інформаційної бази.

При виникненні необхідності у вирішенні приватних завдань (наприклад, таких, як дослідження певної групи підприємств) пропонований нами аналітичний механізм дозволить проводити дослідження і на мікрорівні (рис. Т.2 додатку Т).

Допоміжним інструментом для реалізації подібних цілей може послугувати фінансовий аналіз і аналіз податкового навантаження. Аналіз фінансової стійкості проводиться по підприємствах, що застосовують загальноприйняту і спрощену систему оподаткування.

Здійснити подібний аналіз щодо інших систем оподаткування не представляється можливим у зв'язку з відсутністю необхідної для аналізу бухгалтерської інформації. Оцінку податкового навантаження доцільно застосовувати по трьох системах оподаткування, за показниками таблиці Т.4 додатку Т.

Пропонований методичний підхід дозволить оцінити дієвість регіональної системи оподаткування у сфері малого підприємництва і, таким чином, сформулювати локальні напрями податкової політики регіону для сектора малого бізнесу.

Впровадження методики оцінки ефективності регіональної системи оподаткування малого підприємництва у практику роботи регіональних податкових і адміністративних органів, а також органів підтримки суб'єктів малого підприємництва істотно підвищить якість податкового планування, вихідною позицією якого для досліджуваного сектора економіки є створення податкового паспорту малого бізнесу.

Податковий паспорт малого та середнього бізнесу дасть змогу провести діагностику податкового потенціалу в обумовленому секторі економіки, з'ясує відсоток його використання та перепони, які заважають його реалізувати в повній мірі.

Аналіз податкового навантаження по малому та середньому бізнесу, оцінювання ефективності податкової системи сприятимуть виявленню

зазначених причин і розробці комплексу заходів для удосконалення регіональної системи податкового стимулювання малого та середнього підприємництва.

Висновки до третього розділу

Дослідження напрямів підвищення ефективності податкового стимулювання малого і середнього бізнесу дозволило запропонувати ряд методичних підходів та рекомендацій, а саме:

1. Для податкового стимулювання малого і середнього бізнесу на регіональному рівні пропонується використання методичних положень: побудова дерева цілей, які повинні досягатися завдяки податковому стимулюванню.

Функціональні цілі першого рівня відповідають основним функціям податків — фіскальній, регулюючій і контрольній; на основі побудованого дерева цілей розробляються заходи, яких необхідно вживати для реалізації кінцевої цілі, визначення напрямів податкового стимулювання, відбору суб'єктів, що підлягають податковому стимулюванню за критеріями, впровадження моделі управління податковим стимулюванням на рівні регіону, оцінювання ефективності податкового стимулювання за пропонованими показниками.

2. Щоб оцінити ефективність податкового стимулювання малого та середнього бізнесу на території регіону, пропонуються методичні рекомендації, які складаються з кількох етапів, а саме:

- підготовчий етап: визначення та обґрунтування методів дослідження: опитування; пошуковий, описовий, поперечний і горизонтальний аналіз; причинно-наслідковий аналіз; збирання кількісної і якісної інформаційно-статистичної, економічної, фінансової, соціологічної інформації, що описує діяльність суб'єктів малого та середнього бізнесу за системою показників;

- аналітичний етап, на якому акумулюються аналітичні бази даних, визначаються основні проблеми оподаткування та розвитку малого підприємництва і проблеми адміністративної одиниці;

- прийняття рішення щодо застосування податкових переваг стосовно кожного окремого суб'єкта малого чи середнього бізнесу залежно від його внеску в розвиток території.

3. Застосування пропонованої моделі податкового стимулювання малого та середнього бізнесу припускає приділення особливої уваги формуванню спеціальних податкових преференцій для малого інноваційного бізнесу; певні переваги повинні також отримати суб'єкти малого та середнього бізнесу реального сектору економіки.

Проведене дослідження дозволило, з урахуванням позитивного досвіду країн світу, які досягли значних результатів в розвитку малого і середнього підприємництва за рахунок податкового стимулювання здійснення ним фундаментальних досліджень, запропонувати систему пільг для середніх і малих підприємств, що здійснюють інноваційну діяльність і знаходяться на загальній системі оподаткування: списання поточних витрат по дослідницьких роботах; введення податкового дослідницького кредиту; додаткову податкову знижку; спеціальні режими амортизації основних фондів; інвестиційний податковий кредит; пільгове оподаткування прибутку, отриманого з іноземних джерел.

4. Враховуючи важливість стимулювання малих підприємств у сфері виробництва, пропонуються заходи щодо податкового стимулювання розвитку виробничої сфери малого бізнесу: максимальне зниження податкового тягара у даній сфері через звільнення від податків на 1–2 роки таких малих підприємств, які відновлюють або розпочинають випуск продукції; надання адресних податкових кредитів суб'єктам малого бізнесу, які освоюють нову технологічну продукцію; застосування механізму прискореної амортизації, що дозволяє списувати до 100 % витрат на придбання обладнання у 1-й рік його функціонування; надання виробничим малим підприємствам «податкової амністії» з наступною компенсацією по мірі їх зростання.

5. Запропоновано напрями розвитку організаційно-інформаційного забезпечення податкового стимулювання малого і середнього бізнесу. Пропонується алгоритм взаємодії державних і регіональних органів влади загальної і спеціальної компетенції з відповідним механізмом, який спрямований на підвищення ефективності податкового стимулювання для малого та середнього бізнесу. Функціонування механізму податкового стимулювання малого та середнього підприємництва включає систему показників податкової статистики і комплекс функціональних податкових показників, базується на використанні податкового паспорту малого та середнього бізнесу, що є інформаційною базою для здійснення щорічної податкової діагностики сфери малого та середнього підприємництва.

6. Запропоновано етапи формування підтримки малого та середнього бізнесу. У дослідженні здійснено багатофакторний аналіз на прикладі Миколаївського і Одеського регіонів та України, де визначається вплив факторів, що характеризують підприємницьку активність малого бізнесу, на макроекономічні показники розвитку регіонів та України. Використання запропонованих моделей дасть можливість обирати найкращий варіант прогнозу розвитку регіону за рахунок податкового стимулювання діяльності малих підприємств.

Результати дослідження висвітлені у працях [262–268].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення актуальної наукової проблеми в царині податкового стимулювання малого та середнього підприємництва.

За результатами проведеного дослідження зроблено такі висновки теоретичного, методичного та прикладного характеру:

1. Дослідження понятійного апарату теорії оподаткування у сфері малого бізнесу дозволило з'ясувати, що існує необґрунтоване ототожнювання дефініцій «малий бізнес» і «мале підприємництво», що у практичній площині несе в собі загрозу здійснення помилкових регулюючих дій з боку держави у цій сфері.

Критичний аналіз підходів до визначення категорії «підприємництво» дозволив визначити, що сутність підприємництва виявляється в ініціативній самостійній господарській діяльності людей, спрямованій на отримання прибутку за допомогою організації і використання всіх ресурсів у цілях виробництва і реалізації товару.

Основною ознакою підприємництва є наявність інноваційної складової діяльності. Саме така діяльність повинна підлягати податковому стимулюванню.

2. Виявлено, що існують певні відмінності в оподаткуванні суб'єктів малого і середнього бізнесу, щодо діяльності яких у різних країнах пред'являються різні вимоги. У більшості випадків ці відмінності стосуються використання пільгових і спеціальних режимів оподаткування з метою стимулювання діяльності малих і середніх підприємств.

3. В Україні на законодавчому рівні визнано державну підтримку малого та середнього бізнесу. Разом з тим не існує ефективної системи податкового стимулювання малого і середнього бізнесу.

На основі узагальнення наукових підходів до визначення дефініції податкового стимулювання пропонується під податковим стимулюванням розвитку підприємства розуміти процес використання сукупності податкових

пільг, преференцій, обмежень, податкових канікул, спеціальних податкових режимів, застосування яких у діяльності суб'єктів господарювання веде до суттєвих змін у їхньому розвитку, при цьому відбувається реалізація визначених потреб держави.

Систематизовано критерії розмежування малого і середнього бізнесу.

4. З метою оцінювання розвитку малого і середнього бізнесу запропоновано методичний підхід до комплексної оцінки ефективності його розвитку в розрізі регіонів, який складається з кількох кроків:

- визначення мети оцінки рівня ефективності розвитку малого та середнього бізнесу;
- виявлення тенденцій, умов та особливостей розвитку малого і середнього бізнесу в регіоні;
- розроблення моделі інформаційного забезпечення регіональної політики, спрямованої на податкове стимулювання ефективного розвитку малого та середнього бізнесу, з визначенням періоду оцінки і джерел інформації;
- вибору й обґрунтування методики оцінки рівня ефективного розвитку малого та середнього бізнесу;
- визначення внеску малого та середнього бізнесу в економічний розвиток регіону на базі економетричних моделей; розроблення заходів з регулювання ефективного розвитку малого та середнього бізнесу в регіоні.

5. Доведено, що для оцінки величини податкового навантаження необхідно застосовувати такий показник, який би враховував податкоздатність підприємства і дозволяв оцінити і проаналізувати вплив сплачених податків на майновий потенціал і платоспроможність підприємства.

Таким показником може бути показник податкового потенціалу підприємства. На формування податкового потенціалу суб'єкта малого і середнього бізнесу впливає ряд факторів зовнішнього і внутрішнього характеру. Дослідження такого впливу було здійснене за допомогою багатофакторного кореляційно-регресійного аналізу на прикладі Миколаївської та Одеської областей і середніх показників по Україні.

6. З метою оцінки економічної ефективності стимулювання створення податкового потенціалу доцільно застосовувати систему індикаторів, адаптованих для малих і середніх підприємств. За запропонованим підходом здійснено класифікацію і оцінювання впливу податкових стимулів на поведінку суб'єктів малого і середнього бізнесу на прикладі Одеського та Миколаївського регіонів і України взагалі за період 2000–2010 рр.

Проведено оцінювання бюджетної ефективності фінансування підтримки малого підприємництва органами місцевого самоврядування за запропонованим алгоритмом.

Показано, що існуючі напрямки фінансування недостатньо розвинуті, проте фінансувати підтримку малого бізнесу для районної або міської ради економічно вигідно. Результати аналізу дозволили сформулювати ряд заходів щодо реформування податкового стимулювання діяльності малого бізнесу в Україні.

7. Для податкового стимулювання малого і середнього бізнесу на регіональному рівні пропонується використання методичних положень:

- побудова дерева цілей, які повинні досягатися завдяки податковому стимулюванню; на основі побудованого дерева цілей розроблюються заходи, яких необхідно вживати для реалізації кінцевої цілі;
- визначення напрямів податкового стимулювання;
- відбір суб'єктів, що підлягають податковому стимулюванню за певними критеріями; впровадження моделі управління податковим стимулюванням на рівні регіону;
- оцінювання ефективності податкового стимулювання за запропонованими показниками.

Для оцінювання ефективності податкового стимулювання малого і середнього бізнесу на території регіону пропонуються методичні рекомендації, які складаються з кількох етапів.

8 Враховуючи важливість стимулювання малих підприємств в області виробництва, пропонуються заходи щодо податкового стимулювання розвитку виробничої сфери малого бізнесу:

- максимальне зниження податкового тягаря у даній сфері через звільнення від податків на 1–2 роки для тих малих підприємств, які відновлюють або розпочинають випуск продукції;

- надання адресних податкових кредитів малим і середнім підприємствам, які освоюють нову технологічну продукцію;

- застосування механізму прискореної амортизації, що дозволяє списувати до 100 % витрат на придбання обладнання у перший рік його функціонування.

9. Запропоновано напрями розвитку організаційно-інформаційного забезпечення податкового стимулювання малого і середнього бізнесу.

Пропонується алгоритм взаємодії державних і регіональних органів влади загальної і спеціальної компетенції з відповідним механізмом, який спрямований на підвищення ефективності податкового стимулювання для суб'єктів малого та середнього бізнесу.

Функціонування системи податкового стимулювання малого та середнього бізнесу включає систему показників податкової статистики і комплекс функціональних податкових показників, базується на використанні податкового паспорту регіону для малого та середнього бізнесу, що є інформаційною базою для здійснення щорічної податкової діагностики сфери малого та середнього підприємництва.

У дослідженні здійснено багатофакторний аналіз на прикладі Миколаївського та Одеського регіонів і України, де визначається вплив факторів, що характеризують підприємницьку активність малого бізнесу, на макроекономічні показники розвитку регіонів та України. Використання запропонованих моделей дасть можливість обирати найкращий варіант розвитку регіону за рахунок податкового стимулювання діяльності малих та середніх підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Спиридонова А. С. Государственное регулирование и поддержка развития малого предпринимательства / А. С. Спиридонова. – М.: Хоружевский А. И., 2008. – 56 с.
2. Постанова "Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку України до 2015 року " від 21.07.2006 № 1001[Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2006-п>
3. The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship. Working paper 13756 [Електронний ресурс] / [Djankov S., Ganser T., McLiesh C., Ramalho R., Shleifer A.] // National Bureau of Economic Research, 2008. URL. – Режим доступу до матер.: <http://www.nber.org/papers/w13756> (дата звернення: 01.10.2008).
4. Смит А. Исследование о природе и причине богатства народов / А. Смит. – М.: Изд-во соц.- полит. лит., 1962. – 677 с.
5. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо // Антология экономической классики. – М.: 1993. – С. 472.
6. Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – [изд.2-е]. – Т.44.– Москва: Издательство политической литературы. – 1977. – 749 с.
7. Ленин В. И. Полн. собр.соч. / В. И. Ленин. – [5-е изд.]. – Т.43. – Москва: Издательство политической литературы. – 1970. – 586 с.
8. Плеханов Г. В. Наши разногласия. Избранные философские произведения: в 5 т. / Г. В. Плеханов. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1956. – Т.1. – 268 с.
9. Бухарин Н. И. Политическая экономия рантье: Теория ценности и прибыли австрийской школы / Н. И. Бухарин. – Московский филиал: Орбита, 1988. – 192 с.
10. Чаянов А. В. Основные идеи и формы крестьянской кооперации / А. В. Чаянов. – М.: Московский рабочий, 1989. – 368 с.

11. Cantillon R. Essai sur la nature du commerce en general / R. Cantillon // Ed. And transl. by H. Higgs. – L., 1931. – P. 29 – 32.
12. Сей Ж.-Б. Трактат политэкономии / Ж.-Б.Сей. – М.: Изд-во И. Т. Солдатенко, 1896. –240 с.
13. Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. – М.: Прогрес, 1993. – 994 с.
14. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития: исследования предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры / Й. А. Шумпетер. – М.: Прогресс, 1982. – 454 с.
15. Берл Г., Киршнер П. Мгновенный бизнес-план. Двенадцать быстрых шагов к успеху / Г. Берл, П. Киршнер. – М.: Дело ЛТД, 1995. – 80 с.
16. Хайек Ф. Конкуренция как процедура открытия / Ф. Хайек // Мировая экономика и международные отношения. – 1989. – № 12. – С. 23.
17. Коуз Р.Г. Природа фирмы / Р. Г. Коуз // Вехи экономической мысли. – Т. 2. Теория фирмы [под ред. В. М. Гальперина]. – СПб.: Экономическая школа. – 1999. – С. 22.
18. Найт Ф. Понятия риска и неопределенности / Ф. Найт // THESIS. – 1994. – Вып. 5. – С.12-28.
19. Природа фирмы / [под ред. Уильямсона О. И. и Уинтера С. Дж.]. – М.: Дело, 2001. – 360 с.
20. Теория монополистической конкуренции: реориентация теории стоимости / [Чемберлин Э. Х.; Авт.пред. Ольсевич Ю. Я., Ред. Ольсевич О. Я., Басырова З.А., пер. с англ. Лейкин Э. Г., Розовский Л. Я.]. – М.: Экономика, 1996. – 351 с.
21. Гэлбрейт Дж. К. Новое индустриальное общество / Дж. К. Гэлбрейт . – М.:Прогрес, 1968. С. 123.
22. Предпринимательство Луганщины: становление в условиях общественного кризиса / [Кононов И. Ф., Адаменко Е. В., Ваховский Л. Ф., Панченко Л. Ф.]. – Луганск: Изд-во Восточноукраинского ун-та, 1995. – 120 с.
23. Отчет по результатам социологического исследования „Студенческая молодежь: социальные ориентации, отношение к образованию и его

реформированию” / Днепропетров. нац. ун-т ; [Исполн. проекта: Городяненко В. Г., Гилюн А. В., Легеза С. В. и др.]. - Днепропетровск: [б. и.], 2005. – 83 с.

24. Ляшенко В. І. Регулювання розвитку економічних систем: теорія, режими, інститути / В. І. Ляшенко. – Донецьк : ДонНТУ, 2006. – 668 с.

25. Организация предпринимательской деятельности: [учебн. пособ. / под. ред. А. С. Пелиха]. – Ростов на Дону: Изд. центр "Март", 2002. – 336 с.

26. Малий бізнес та підприємництво в ринкових умовах господарювання: [навч. посіб.] / Л. І. Воротіна, В. Є. Воротін, Л. А. Мартинюк, Т. В. Черняк. – [3-є вид., доповн. і переробл.]. – К.: Європ. ун-т., 2004. – 308 с.

27. Курганский С. А. Институциональные аспекты теории человеческого капитала / Курганский С. А., Даниленко Н. Н., Долгополова И. С.. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2005. – 129 с.

28. Основи аграрного підприємництва / [Малік М. Й., Зіновчук В. В., Лупенко Ю. О. та ін.]; за ред. М. Й. Маліка. – К.: Інститут аграрної економіки, 2001. – 582 с.

29. Стратегічні виклики ХХІ століття суспільству та економіці України: в Т.3: Конкурентоспроможність української економіки / [за ред. акад. НАН України В. М. Гейця, акад. НАН України В. П. Семиноженка, чл.-кор. НАН України Б. Є. Кваснюка]. – К.: Фенікс, 2007. – 556 с.

30. Пилипенко В. Є. Соціологія підприємництва: [монографія] / В. Є. Пилипенко, І. П. Шевель. – К.: Європа, 1997. – 104 с.

31. Акопян В. Г. Морально-етичні цінності підприємця: формування та розвиток (соціально-філософський аналіз): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. філософ. наук : спец. 09.00.03 «Соціальна філософія та філософія історії» / В. Г. Акопян. – К., 2004. – 18 с.

32. Лапушта М. Г. Предпринимательство: учебное пособие / М. Г. Лапушта. – М.: ИНФРА, 2002. – 224 с.

33. Медынский В. Инновационное предпринимательство: учеб. пособие / В. Г. Медынский, Л. Г. Шаршукова. – М.:Инфра-М. – 1997. – 245 с.

34. Агеев А. И. Предпринимательство: проблемы собственности и культуры / Агеев А. И. – М.: Наука, 1991. – 106 с.

35. Грачев М. Г. Предприниматель в современной экономике / М. Г. Грачев // Общество и экономика. – 1993. – № 4. – С. 28–40.
36. Кузин Ф. А. Делайте бизнес красиво: этич. и социально-психол. основы бизнеса: практ. пособие / Ф. А. Кузин; Рос. Акад. Предпринимательства. – М.: Инфра-М, 1995. – 287 с.
37. Дрига С. Г. Мале підприємництво України: становлення, механізми управління та підтримки: [монографія] / С. Г. Дрига. – К.: ТОВ «ДКС центр», 2009. – 362 с.
38. Варналій З. С. Мале підприємництво: основи теорії і практики / З. С. Варналій. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 277 с.
39. Мочерний С. В. Основи підприємницької діяльності: Посібник / С. В. Мочерний, О. А. Устенко, С. І. Чеботар – Київ: Академія, 2001. – 280 с.
40. Закон України „Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні ” від 21.12.2000 № 2157-III: за станом на 17.05.2012 [Електронний ресурс] / Верховна Ради України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2157-iii>
41. Шабранська Н. Мале підприємництво в системі економіки [Електронний ресурс] / Персонал: журнал інтелектуальної освіти. – 2006. – № 5. – Режим доступу до матер.: <http://personal.in.ua/article.php?ida=287>
42. Куликов В. Образование финансово-промышленных групп / В. Куликов, Г. Латышова, А. Николаев // Российский экономический журнал. – 1994. – № 1. – С. 16.
43. Шпак В. І. Розвиток малого підприємництва в Україні (на прикладі Української видавничо-поліграфічної компанії „Експрес-Обява ”): наук. вид. – [3-тє вид., стереотип.] / В. І. Шпак. – К.: МАУП, 2004. – 128 с.
44. Кубай Н. Є. Становлення і розвиток приватного підприємництва в перехідній економіці (на прикладі малих підприємств України): дис... к. е. н.: 08.01.01 / Кубай Наталія Євгенівна. – Львівський державний ун-т ім. І. Франка. – Львів, 1999. – 175 с.

45. Реверчук С. К. Мале підприємство в перехідній економіці України (Макро- і мікро аспекти): дис... д. е. н.: 08.01.02 / Реверчук Сергій Корнійович. – Львівський державний ун-т ім. І. Франка. – Львів, 1996. – 413 с.
46. Савка Наталія Володимирівна. Макроекономічні проблеми розвитку підприємництва у перехідній економіці України: дис... к. е. н.: 08.01.02 / Савка Наталія Володимирівна. – Львівський державний ун-т ім. І. Франка. – Львів, 1997. – 184 с.
47. Смольков В. Малое, но не маленькое / В. Смольков // Бизнес. – 1996. – № 2. – С. 14-15.
48. Слав'юк Р. А. Фінанси підприємств: навчальний посібник / Р. А. Слав'юк. – Київ: «Центр навчальної літератури», 2004. – 460 с.
49. Малые и средние предприятия: управление и организация / [под. ред.: Фреліх Е., Пихлер Й., Пляйтнер Х., Шмидт К.-Х., пер.: И. С.Алексеева, Г. И. Токарева]. – [3-е изд]. – М.: Международные отношения, 2002. – 280 с.
50. Карлоф Б. Деловая стратегия: пер. с англ. / Б. Карлоф. – М.: Экономика, 1991. – 239 с.
51. Маркова В. Д. Маркетинг услуг / В. Д. Маркова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 128 с.
52. Воротіна Л.І. Малий бізнес та підприємництво як засіб адаптації до ринкових форм господарювання / Л. І. Воротіна. – К.: Т-во "Знання" України, 1996. – С. 4.
53. Афанасьев В. Малое предпринимательство в решении проблемы занятости / В. Афанасьев, Е. Крылов // Рос. экон. журн. – 1996. – N 10. – С.40 - 46.
54. Абалкин Л. Назревшие перемены / Л. Абалкин // Вопросы экономики. – 1998. – № 6. –С.4 - 9.
55. Карсекін В. Мале підприємництво: проблеми і перспективи / Карсекін В., Миска В., Білик В.//Економіка України. – 1995. – № 10. – С. 72.
56. Савченко В. В. Феномен предпринимательства (экспериментальный спецкурс) / В. В. Савченко // Российский экономический журнал. – 1995. – № 10. – С. 56-62.

57. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих закладів освіти] / Г. Н. Климко, В. П. Нестеренко, Л. О. Каніщенко, А. А. Чухно. – К.: Вища школа, 1999. – 755 с.
58. Виноградська А. Розвиток малого підприємства / А. Виноградська // Економіка України. – 1999. – № 2. – С. 36-41.
59. Карич Б. Характеристики и значение малого бизнеса / Б. Карич // Экономика, закон, рынок. – 1994. – №4. – С. 28.
60. Щукін О. І. Організаційно-економічний механізм управління підприємствами малого і середнього бізнесу 2003 года. // автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / О. І. Щукін. – Д., 2003. – 24 с.
61. Парсяк В. Проблеми малого бізнесу / В. Парсяк, М. Журавльова // Економіка України. – 2000. – №4. – С. 83-86.
62. Brooksbank R. Defining the Small Business: A New Classification of Company Size / R. Brooksbank // Entrepreneur ship and Regional Development. – 1991. – No 3. – p. 17-31.
63. Gibb A. A. Small business management in the New Europe / Ed. by A. A. Gibb, M. Rebernik. – Maribor: Ekon. inst, 1994. – 750 p.
64. Шулус А. Субъекты малого предпринимательства и система его государственной поддержки / А. Шулус // Российский экономический журнал. – 1996. – № 5-6. – С.65-76.
65. Буянкина А. Н. Малый бизнес: государственное регулирование / А. Н. Буянкина. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 136 с.
66. Колесников А. Российское предпринимательство: приоритеты национальной экономики в 1995 г. Годовой доклад Торгово-промышленной палаты / А. Колесников, Л. Колесникова. – М., 1995. – 61 с.
67. Досвід Німеччини: майбутнє за малим бізнесом? [Електронний ресурс] / iBud: будівничий портал. – Режим доступу до матер.: <http://ibud.ua/ru/novost/dosvid-nimechchini-maybutn-za-malim-biznesom-10570>

68. Закон України "Про підприємства в Україні" від 27.03.1991 № 887-XII [Електронний ресурс] / Верховна Рада УРСР. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/anot/887-12>.

69. Закон України "Про внесення змін в деякі законодавчі акти України з питань регулювання підприємницької діяльності" від 18.09.2008 № 523-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/540-vi>.

70. Джеймс К. Ван Хорн Основы финансового менеджмента: пер. с англ. / Джеймс К. Ван Хорн, Джон М. Вахович. – [11-е издание]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 992 с.

71. Velu H.A.F. The Development Process of The Personally Managed Enterprise. / Velu H.A.F. – European Foundation for Management Development's, 10th Seminar on Small Business, 1980. – p.1-21.

72. Михеев И. Н. О критерии отнесения предприятий к субъектам малого предпринимательства (малым предприятиям) [Электронный ресурс] / Деловая пресса. – Режим доступа к матер.: http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_2_aId_2409.html.

73. Квасовський О. Р. Оподаткування малого бізнесу в Україні: фінкальний і стимулюючий потенціал: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Квасовський Олександр Романович. – Тернопіль, 2003. – 309 с.

74. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV: за станом на 19.04.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

75. Закон України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 19.10.2000 р. № 2063-III: станом на 19.04.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2063-14>.

76. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: станом на 5.09.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>.

77. Малый бизнес по-японски [Электронный ресурс] / Портал бизнес-планов и руководств для малого бизнеса. – Режим доступа к матер.: http://www.openbusiness.ru/html_euro/Japan_open6.htm

78. Tomas Balco Reducing the regulatory burden on SMEs [Электронный ресурс] / PricewaterhouseCoopers Tax & Advisory LLP. – Режим доступа к матер.: www.iapmei.pt/conferencia/5_Tomas_Balco.ppt.

74. Гардаш С. В. Федеральная налоговая система США: современные особенности / С. В. Гардаш // США. Канада. Экономика. Политика. Культура. – 2000. – №8. – С. 18-36.

80. Варакса Н. Н. Трансформация систем налогообложения малого бизнеса в западных странах / Н. Н. Варакса // Управленческий учет. – 2005. – №1. – С. 13-16.

81. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. N166-З [Электронный ресурс] / Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа к материалам: <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166ъ>.

82. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" от 10.12.2008 г. № 99-IV ЗРК [Электронный ресурс] / Интернет-версия справочно-правовой системы ПАРАГРАФ. – Режим доступа: http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc_id=30367517.

83. Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3 ноября 2004 года № 1207 [Электронный ресурс] / Российский налоговый портал. – Режим доступа к материалам: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290179>.

84. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26 июня 1996 года N 25 [Электронный ресурс] / Официальная Интернет-страница Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов Кыргызской Республики. – Режим доступа к материалам: <http://www.sti.gov.kg/ruswin/hk11w.htm>.

86. Міжнародна практика застосування спрощених (спеціальних) режимів оподаткування малого підприємництва [Электронный ресурс] / Академия / Режим доступа к материалам: <http://www.academia.org.ua/?p=342>.

87. Черкасова Ю. І., Шайдюк І. Є. Зарубіжний досвід оподаткування малого підприємництва [Електронний ресурс] / Вінницький національний технічний університет. – Режим доступу до матеріалів: http://www.rusnauka.com/8_NND_2011/Economics/1_81852.doc.htm.

88. Масляева М. Малый бизнес по-французски / Портал бизнес-планов и руководств для малого бизнеса [Электронный ресурс]. – Режим доступа к материалам: http://www.openbusiness.ru/html_euro/france_open11.htm.

89. Robert D. Atkinson, Expanding the R&D Tax Credit to Drive Innovation, Competitiveness and Prosperity (Washington, D.C.: ITIF April 2007) [Электронный ресурс]. – Режим доступа к материалам: www.itif.org/files/ExpandR&D.pdf (accessed January 28, 2009).

90. Налогообложение малого бизнеса [Электронный ресурс] / Журнальный зал. – Режим доступа к материалам: http://magazines.russ.ru/oz/2002/4/2002_04_28.html

91. Деловая Корея, т.14. Экономика и связи с Россией в 2007-2009 гг.: [под. ред.. Г. Н. Ванчадзе]. – М.: «ПОЛПРЕД Справочники». – 2009. – 232 с.

92. Чехия: модель идеального малого бизнеса [Электронный ресурс] / В курсе. – Режим доступа к материалам: <http://vkurse.ua/business/idealnogo-malogo-biznesa.html>

93. Пріоритети податкових стимулів: світовий досвід [Електронний ресурс] / Академія. – Режим доступу до матеріалів: www.academia.org.ua.

94. Arachi Giampaolo Tax Enforcement for SMEs: Lessons from the Italian Experience / Giampaolo Arachi and Alessandro Santoro // Journal of Tax Research. – 2007. – Volume 5, Number 2 (Michigan Issue). – P. 225 - 243.

95. Захаров А. Как экономят с помощью особых налоговых режимов Люксембурга [Электронный ресурс] / Практическое налоговое планирование. – 2009. – №3. – Режим доступа к материалам: <http://www.nalogplan.ru/article/1552>.

96. Податок на додану вартість / Вільна енциклопедія. – Режим доступу до матеріалів: http://uk.wikipedia.org/wiki/%CF%E4%E0%F2%E4_%ED%E0_%E4%E4%E0%ED%F3_%E2%E0%F0%F2%B3%F1%F2%FC#.D0.94.D0.B6.D0.B5.D1.80.D0.B5.D0.BB.D0.B0.

97. Кошелева Т. Н. Малое предпринимательство: ограничения, факторы инновационного роста и направления развития: монография / Т. Н. Кошелева. – СПб: Изд-во «СПбАУЭ», 2011. – С. 234.

98. Малый бизнес по-французски [Электронный ресурс] / Предпринимательские страницы. – Режим доступа к материалам: <http://jivkurilka.com/subpage80.html>.

99. Reduced-rate corporation tax for SMEs, TRÉSOR-ECONOMICS. – November 2007. – №23 [Электронный ресурс] / Bienvenue sur le portail de l'économie et des finances et sur le portail du commerce extérieur. – Режим доступа к материалам: http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/dgtpe/TRESOR_ECO/anglais/pdf/2007-017-23en.pdf.

100. Указ Президента "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28.06.1999 № 746/99 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/746/99>.

101. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб" № 2609-VI.19.10.2010 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2609-17>.

102. Розвиток малого підприємництва в Одеській області. Доповідь.Держ.ком.стат. України. [Електронний ресурс] / Головне управління статистики в Одеській області. – Режим доступу до матер.: <http://www.od.ukrstat.gov.ua/>.

103. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо скасування свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи та фізичної особи-підприємця" від 07.04.2011 р. № 3205-VI. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3205-17>.

104. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедур припинення юридичних осіб та

підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців за їх рішенням" від 19.05 2011 р. № 3384-VI. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3384-17>.

105. Закон України "Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм" від 24.05.2012 р. № 4834-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>.

106. Звіти "Про хід виконання "Міської Програми розвитку малого підприємництва в м. Вознесенську за 2008, 2009, 2010 рр. " [Електронний ресурс] / Офіційний сайт міста Вознесенськ. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.voznesensk.net/uk/node/190>

107. Семена М. Спецпатент: смерть в разгар сезона? Крымские предприниматели и власть автономии добиваются продления специального патентирования курортных видов деятельности [Электронный ресурс] / Зеркало недели. – 2003. – № 24. – Режим доступа к материалам: http://zn.ua/ECONOMICS/spetspatent_smert_v_razgar_sezona_krymskie_predprinimateli_i_vlast_avtonomii_dobivayutsya_prodleniya-32418.html.

108. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України" (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва)" від 04.11.2011 р. № 4014-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4014-vi>.

109. Финансовое право: [учебник / под ред. проф. О. Н. Горбуновой]. – М.: Юрист, 1996. – 393 с.

110. Податкова система України: підручник / [В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.]; за ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 404 с.

111. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К.: Знання-Пресс, 2004. – 454 с.

112. Алисов Е. А. Финансовое право Украины: учебное пособие / Е. А. Алисов. – Харьков: Эспада, 2000. – 288 с.

113. Балабанов А. И. Финансы / Балабанов А. И., Балабанов И. Т. – СПб.: Питер, 2000. – 192 с.
114. Зюнькін А. Г. Фінансове право: опорний конспект лекцій / А. Г. Зюнькін. – К.: МАУП, 1999. – 112 с.
115. Современная теория и практика налогообложения / [Куцин Н. А., Калюжный В.В., Мозенков О. В., Балыкин В. Д.]. – Х.: Прапор, 2001. – 512 с.
116. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: ученик / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.
117. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: курс лекцій / Н. В. Миляков. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 348 с.
118. Налоги и налоговое право: [учебное пособие / под. ред. А. В. Брызгалина]. – М: Аналитика – Пресс, 1998. – 608 с.
119. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія / В. М. Мельник. – К.:«Комп'ютерпрес», 2006. – 277 с.
120. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
121. Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Б. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип.19. – С.36 - 43.
122. Іванов Ю. Б. Податкова система: підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К.: “АТІКА”, 2006. – 920 с.
123. Литвиненко Я. В. Податкова політика: [навч. посіб.] / Я. В. Литвиненко. – К.: МАУП, 2003. – 224 с.
124. Луніна І.О. Податкова політика України в контексті створення умов для економічного зростання / І. О. Луніна // Економіка України. – 2000. – №9. – С.37-48.
125. Юрій С. І. Фінанси: навч. посібник / С. І. Юрій. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 357 с.
126. Загорський В. Податки для конкурентоспроможної економіки / Загорський В. // Дзеркало тижня. – 2006. – №17. – С. 32

127. Терьохін С. Доповідь першого заступника голови Комітету з питань фінансів та банківської діяльності Верховної Ради України, голови Підкомітету з питань податків та митної справи. – Київ, 17 березня 2000 року.
128. Бечко П. К. Податкова система: навч. посібник / П. К. Бечко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.
129. Ватуля І. Д. Податки, збори, платежі: навч. посібник / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, Л. В. Рибалко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 352 с.
130. Вишневський В. Податкова політика та економічна теорія / В. Вишневський // Економіка України. – 2007. – №9. – С.4-20.
131. Довгалюк В. І. Податкова система: навч. посібник / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Єрмоленко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.
132. Чередніченко А. П. Роль податків у державному регулюванні економікою країни / А. П. Чередніченко// Економіка: проблеми теорії та практики. ДНУ. Збірник наукових праць – 2005. – №202. т. 4. – С. 880 – 887.
133. Захарін А. В. Удосконалення механізму податкового регулювання сталого економічного розвитку / А. В. Захарін // Фінанси України. – 2005. – №2. – С. 92-100.
134. Іванов Ю. Б. Малий бізнес: управління податками: монографія / Ю. Б. Іванов, К. В. Петросянц / – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 352 с.
135. Тофтул М. Г. Логіка: посібник для студ. вузів / М. Г. Тофтул. – К.: Академія. – 1999. – 332с.
136. Булыко А. Н. Большой словарь иностранных слов / А. Н. Булыко. – М.: Мартин, 2007. – 704 с.
137. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б.. – [2-е изд., испр.] М.: ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
138. Шапиро С. А. Мотивация и стимулирование персонала / С. А. Шапиро. – М.: ГроссМедиа, 2005. – 224 с.
139. Дегтяр О. А. Система державного регулювання розвитку малого підприємництва: теоретико-методологічний аспект / О. А. Дегтяр // Держава та регіони. – 2007. – № 4. – С. 65–69.– (Серія “Державне управління”)

140. Isenberg D.J. How to start an entrepreneurial revolution / D. J. Isenberg // Harvard business rev. – 2010. – Vol. 88. - № 6. – P. 41–50.
141. Бескин Д. Отчёт о реформе налогообложения в Российской Федерации / Бескин Д., Левин Д. // TACIS: проект по реформе налогообложения. – Belgium, Thorton Springer Chartered Accountants. – 1998. – 92 с.
142. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник /Т. Ф. Юткина. – [2-е изд, перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 576 с.
143. Система оподаткування та податкова політика: навч.посібник / [Захожай В.Б., Литвиненко Я.В., Захожай К.В., Литвиненко Р.Я.; під заг. ред. В. Б. Захожая та Я. В. Литвиненка]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 369 с.
144. Фінансове право: підручник / [Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін.]; керівн. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х.: Консул, 1998. – 231 с.
145. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
146. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
147. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
148. Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis [Електронний ресурс] / National Tax Association Meetings, Miami, Florida. – 2005. – 19. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.urban.org/publications/411371.html>.–Р.1.
149. Congressional Budget Act 1974 [Електронний ресурс] / U.S. Government Printing Office. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.access.gpo.gov/congress/house/hd106-320/pdf/hrm89.pdf>.–Р. 938.

150. Tax Expenditure Budget Fiscal Year 2009 [Электронный ресурс] / Executive Office for Administration and Finance Commonwealth of Massachusetts. – January. – 2008. – Режим доступа до матеріалів: <http://www.mass.gov/Ador/docs/dor/Stats/TEB/TEB2009.pdf>. – Р. 1.

151. Ткач В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, В. М. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

152. Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques / T. Hungerford. – CRS Report for Congress, 2006. – Р. 11.

153. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ [Электронный ресурс] / Консультант плюс. – Режим доступа к материалам: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>.

154. Малько А. В. Льготы в праве: общетеоретический аспект / А. В. Малько // Правоведение. – 1996. – №1. – С. 37–47.

155. Бадина С. В. Налоговые льготы как инструмент регионального экономического регулирования (На примере Хабаровского края): дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Бадина Светлана Валерьевна. – Хабаровск, 2002. – 192 с.

156. Барулин С. В. Налоговые льготы как элемент налогообложения и инструмент налоговой политики / С. В. Барулин, А. В. Макрушин // Финансы. – 2002. – N 2. – С. 39 - 40.

157. Податкові преференції при здійсненні інвестиційної діяльності Киргизької Республіки [Електронний ресурс] / Реферативна база. – Режим доступу до матеріалів: http://ua-referat.com/Податкові_преференції_при_здійсненні_інвестиційної_діяльності_Киргизької_Республіки.

158. Chen D. Taxation, SMEs and Entrepreneurship / D. Chen, F. C. Lee and J. Mintz // OECD Science, Technology and Industry Working Papers. – 2002. – 9.

159. Словарь экономических терминов [Электронный ресурс] / Круглосуточный банк для деловой страны. – Режим доступа к материалам: www.bank24.ru/info/glossary/?srch.

160. Сапожникова Е. Ю. Роль единого налога на вмененный доход в развитии малого предпринимательства (на примере Ростовской области):

автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 „Финансы, денежное обращение и кредит”, 08.00.05 „Экономика и управление народным хозяйством: предпринимательство”/ Сапожникова Екатерина Юрьевна – Ростов-на-Дону, 2008. – 33 с.

161. Костанян Р. К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 „Административное право; Финансовое право; Информационное право” / Е. М. Ашмарина. – М., 2008. – 22 с.

162. Жирова Г. В. Формирование специальных налоговых режимов в Республике Казахстан: дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.10 / Жирова Галина Викторовна. – Саратов, 2002. – 164 с.

163. Овчинников С. С. Правовое регулирование специальных налоговых режимов: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 „Административное право; Финансовое право; Информационное право” / А. Д. Селюков. – М., 2005. – 25 с.

164. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11.07.2000 г. № 905-ІГ [Электронный ресурс] / Официальная Интернет-страница Министерства по налогам Азербайджанской Республики. – Режим доступа к материалам:

http://taxes.caspel.com/2009/modul.php?name=qanun&bolme=mecelle&lang=_rus.

165. Програма підтримки малого підприємництва в Одеській області на 2010-2012 роки [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Одеської обласної державної адміністрації. – Режим доступу до матеріалів: <http://gue.odessa.gov.ua/Main.aspx?sect=Page&IDPage=28819&id=106166>.

166. Нагребельний В. П. Фінансове право України: поняття та види фінансових санкцій: навч. посібник [Електронний ресурс] / Ес-студія. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.ec-study.com/>

167. Гавриленко Н. В. Роль малого бізнесу в національній економіці та інструментарій дослідження його фінансової бази / Н. В. Гавриленко // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса: ОДЕУ, 2007. – Вип. 25. – С.84 - 91.

168. Гавриленко Н. В. Порівняльний аналіз роботи за альтернативними способами оподаткування малих підприємств / Н. В. Гавриленко // Актуальні проблеми економіки. – Київ: ВНЗ "Національна академія управління". – 2007. – Вип 12. – С.42 - 53.

169. Гавриленко Н. В. Вплив податкового навантаження підприємницької сфери на національну економіку / Н. В. Гавриленко // Вісник ОДЕУ. – Одеса: ОДЕУ. – 2007. – Вип.3. – С.134 - 145.

170. Гавриленко Н. В. Підприємництво і малий бізнес: основні акценти / Н. В. Гавриленко // Науковий вісник ОДЕУ. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Одеса: ОДЕУ. – 2007. – Вип.17. – С.31 - 40.

171. Гавриленко Н. В. Роль податкових стимулів в діяльності малих підприємств / Н. В. Гавриленко // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса: ОДЕУ. – 2008. – Вип. 30. – С.91 – 97.

172. Гавриленко Н. В. Дивидендный авансовый взнос по налогу на прибыль до и после 1 апреля 2011 года: бухгалтерский и налоговый учет / Н. В. Гавриленко, Н. Ю. Буга // Бизнес-информ. –Х.: Харьковский национальный экономический университет. – 2011. – №10. – С. 103 - 106.

173. Гавриленко Н. В. Налоговые стимулы в системе налогообложения / Н. В. Гавриленко // Новый университет Рос. республик. Марий Эл. – Йошкар-Ола. – 2012. – №12. – С. 49 - 53.

174. Гавриленко Н. В. Вплив податкової реформи на суб'єктів малого бізнесу / Н. В. Гавриленко // Матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції "Науковий потенціал світу, 2004", 1-15 листопада 2004 р. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004 р. – С.11 - 14.

175. Гавриленко Н. В. Перемоги та поразки спрощеної системи в 2005 році / Гавриленко Н. В. // Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції "Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив", 28-30 листопада 2005 р. – Київ: ТОВ "ТК Меганом", 2005 р. – С. 50 – 52.

176. Гавриленко Н. В. Доцільність стимулювання малого і середнього бізнесу / Гавриленко Н. В. // Матеріали міжнародної науково-практичної

Інтернет-конференції "Проблеми соціально-економічного розвитку підприємництва", 8-9 листопада 2012 р. – Дніпропетровськ, 2012. – С. 37 – 38.

177. Small and medium-sized enterprises in Germany (14 August 2008) [Электронный ресурс] / Сайт Статистического комитета Германии. 2008. URL. – Режим доступа к материалам: http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/EN/Content/Publikationen/STATmagazin/EnterprisesBusinessNotification/2008_8/2008_8SMEs.psml.

178. Entrepreneurship survey 2008 [Электронный ресурс] / Сайт Всемирного банка. 2008. URL. – Режим доступа к материалам: <http://econ.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTDEC/EXTRESEARCH/0,,contentMDK:21942814~pagePK:64214825~piPK:64214943~theSitePK:469382,00.html>

179. Measuring entrepreneurship: a digest of indicators. OECD-Eurostat entrepreneurship indicators program. – OECD Statistics Directorate. – 2008. – 28 p.

180. Bosma N. Global entrepreneurship monitor. 2007 executive report / N. Bosma, K. Jones, E. Autio, J. Levie. - Babson College, London Business School, Global Entrepreneurship Research Consortium (GERA). – 2008. – 64 p.

181. Образцова О. И. Развитие российского частного предпринимательства в межстрановом сопоставлении / О. И. Образцова, А. Ю. Чепуренко // Вопросы экономики. – 2008. – №8. – С.91 - 107.

182. Шаляев С. Н. Формирование инвестиционного климата в регионе: автореф. дис. ... канд. экон. Наук: 08.00.05 "Экономика и управление народным хозяйством" // С. Н. Шаляев. – СПб., 2004. – 17 с.

183. Кирова Е. А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Е. А. Кирова // Финансы. – 1998. – №9. – С. 30 - 32.

184. Пансков В. Г. Податки і оподаткування в Російській Федерації / В. Г. Пансков. – М.: Книжковий світ, 2000. – 245 с.

185. Білостоцька В. О. Податкове навантаження в Україні / В. О. Білостоцька, В. І. Острівецький // Фінанси України. – 2002. – №12. – С.75 - 79.

186. Кочетов Н. Об оценке налоговой нагрузки на финансовые потоки

- предприятия / Н. Кочетов // Общество и экономика. – 2006. – №9. – С. 149 - 160.
187. Теслюк Б. А. Оценка налогового бремени предприятия / А. Теслюк // Управление финансами предприятия. – 2004. – №3. – С. 55 - 62.
188. Квасов В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємства / В. Квасов, В. Корнус, О. Пономарьов // Економіст. – 2007. – №10. – С. 47 – 49.
189. Наказ ДПА України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плана-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурним підрозділами при їх проведенні" від 11.10.2005 № 441 // Вісник податкової служби України. – 2005. – №39. – С. 16 - 39.
190. Дмитриев Л. В. Зарубежный опыт налогового стимулирования научных исследований и разработок: федеральный справочник / Л. В. Дмитриев, С. Н. Карахотин. – М. РИЭПП, 2004. – выпуск 14. – 14 с.
191. Палей С. В. Застосування фінансової і податкової звітності для оцінки податкового тягара / С. В. Палей // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №8. – С.41 - 47.
192. Кизилова Л. О. Особенности определения податкового навантаження підприємств / Л. О. Кизилова, М. І. Стецишин // Научно-технический сборник. – 2008. – №83. – С. 216 - 221.
193. Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М. Романовский. – СПб: Питер, 2004. – 634 с.
194. Пансков В. Г. Податки і оподаткування в Російській Федерації. – М.: Книжковий світ, 2000. – 245 с.
195. Оспанов М. Т. Податкова реформа і гармонізація податкових відносин. – СПб.: Вид-во СПбГУЕФ, 2003. – 297 с.
196. Козлов Д. О. Розрахунок податків в оперативній діяльності підприємства / Д. О. Козлов // Фінансовий менеджмент. – 2002. – № 1. – С. 28 – 34.
197. Меркулова Т. В. Налоговая нагрузка: понятие и показатели / Т. В. Меркулова // Економіка: проблеми теорії й практики. – Дніпропетровськ: ДНУ. – Випуск 194. – 2004. – С. 242-248.

198. Оспанов М. Т. Податкова реформа і гармонізація податкових відносин / М. Т. Оспанов. – СПб.: Вид-во СПбГУЕФ, 2003. – 297 с.

199. Викуленко А. Е. Налогообложение и экономический рост России / А. Е. Викуленко. – М.: Прогресс, 2004. – 220 с.

200. Лист ДПА "Щодо Методичних рекомендацій по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій" від 27.01.98. №795/10/20-2117 [Електронний ресурс] / Ліга закон. – Режим доступу до матеріалів: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI1722.html.

201. Програма економічних реформ в Україні на 2010-2014 рр. "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" [Електронний ресурс] / Офіційне інтернет-представництво Президент України Віктор Янукович. – Режим доступу до матеріалів: [president.gov.ua>docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf](http://president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf)

202. Дедекаєва Н. Податковий тиск: психологічна інтервенція в засоби масової інформації / Н. Дедекаєва, Г. Нестеренко [Електронний ресурс] / Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – К., 2003. – № 1 (19). – Режим доступу до матеріалів: http://asta.edu.ua/vidan/nau_visn/1%2819%29/Opodat/dedekaeva.php

203. Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США / Н. Н. Тютюрюков. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003. – 174 с.

204. Іванкевич В. Чи має Україна шанс? [Електронний ресурс] / Ліга.Блоги. – Режим доступу до матеріалів: <http://blog.liga.net/user/vivankevych/article/8529.aspx>.

205. Евстигнеев Е. Н. Основы налогообложения и налогового права / Е. Н. Евстигнеев. – М.: Инфра-М, 1999. – 120 с.

206. Онисько О. Калькулятор для чиновника [Електронний ресурс] / Економічна правда. – 03.11.2010 р. – Режим доступу до матеріалів: http://www.ukrrudprom.ua/digest/Kalkulyator_dlya_chinovnika.html.

207. Азгальдов Г. Г. Количественная оценка качества (квалиметрия) / Г. Г. Азгальдов, Л. А. Азгальдова. – М.: Стандарт, 1971. – 176 с.

208. Гнатієнко Г. М. Експертні технології прийняття рішень: монографія / Г. М. Гнатієнко, В. Є. Снитюк. – К.: [б. в.], 2008. – 444 с.

209. Юринець Р. В. Економіко-математичне моделювання утворення експертних груп / Р. В. Юринець // Проблеми розвитку фінансової системи України в умовах євроінтеграції за матеріалами IV міжнар. наук.-практ. конф. - Львів: ЛДФА, 2007. – С. 336 - 338.

210. Юринець Р. В. Формування експертних груп з використанням економіко-математичних моделей рішень / Р. В. Юринець, І. З. Саврас // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2008. – № 30. – С. 413 - 417.

211. Практичні елементи інформаційно-аналітичної роботи: метод. рек. / [уклад.: С. О. Телешун, О. Р. Титаренко, І. В. Рейтерович, С. І. Вировий]; за заг. ред. д-ра політ. наук С. О. Телешуна. – К.: Вид-во НАДУ, 2007. – 60 с.

212. Тоценко В. Г. Підтримка прийняття рішення щодо вибору методу експертного оцінювання / В. Г. Тоценко, В. В. Циганок, П. Т. Качанов // Системні дослідження та інформаційні технології. – 2002. – № 4. – С. 52 - 60.

213. Краснокутська Н. С. Потенціал підприємства: формування та оцінка: навчальний посібник / Н. С. Краснокутська. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 352 с.

214. Примостка Л. А, Сушкова Е. Е. Налоговый потенциал как важный инструмент налогового регулирования [Электронный ресурс] / Национальная библиотека Украины им. В. И. Верандского. – Режим доступа к материалам: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2009_4/Magazine_04_09_st5_pp33-36.

215. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління / С. В. Каламбет. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. – 304 с.

216. Богачева О. В. Налоговый потенциал и региональные счета / О. В. Богачева // Финансы. – 2000. – №2. – С.29 - 32.

217. Закон Московской области от 03.11.1999 года №75/99-03. "О льготном налогообложении Московской области" [Электронный ресурс] / Электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. – Режим доступа к материалам: <http://docs.cntd.ru/document/5802183>.

218. Крук О. М. Формування та оцінка податкового потенціалу місцевого бюджету / О. М. Крук // Прометей. – 2011. – №2(35). – С. 271 – 273.
219. Васильева М. В. Местные бюджеты в современных условиях / М. В. Васильева. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 128 с.
220. Горський І. В. Податковий потенціал у механізмі міжбюджетних відносин / І. В. Горський // Фінанси. – 1999. – №6. – С. 27 – 30.
221. Діяльність суб'єктів малого підприємництва Миколаївської області у 2010 році: статистичний збірник [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Головного управління статистики в Миколаївській області – Режим доступу до матеріалів: <http://www.mk.ukrstat.gov.ua/>.
222. Балацкий Е. В. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности / Е. В. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – № 11. – С. 31 – 43.
223. Наконечний С. І. Економетрія / С. І. Наконечний, Т. О. Терещенко, Т. П. Романюк. – К.: КНЕУ, 2000. – 296 с.
224. Програма розвитку малого підприємництва в місті Южноукраїнську на 2011 - 2012 роки [Електронний ресурс] / Офіційний сайт міста Южноукраїнськ. – Режим доступу до матеріалів: <http://yujnoukrainsk.mk.ua/programa.html>.
225. Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія / А. Г. Загородній, А. В. Єлісєєв. – Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.
226. Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності: монографія / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2007. – 127 с.
227. Барановський О. І. Фінансова безпека: монографія / О. І. Барановський. – К.: Вид-во "Фенікс", 1999. – 338 с.
228. Хоменко Г., Фроліна С. Індекс податкового тягара [Електронний ресурс] / Щоквартальний бюллетень „People Focus” від Ernst&Young. – Режим доступу до матеріалів: <https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/People-Focus>.

229. Шолудько Д. Податкове навантаження та тінізація суспільно-економічних відносин: з'язки, залежності, засоби протидії / Д. Шолудько, В. Попович // Науковий вісник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – №3. – С. 74 - 80.

230. Любченко О. Підприємець має володіти інформацією про свого бізнес-партнера [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної податкової служби. – Режим доступу до матеріалів: http://sev.sta.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1343:2010-05-28-08-35-56&catid=9:2009-09-18-09-34-39.

231. Україна стала однією з найгірших країн за сплатою податків [Електронний ресурс] / Народний оглядач. – Режим доступу до матеріалів: sn.ua/groshi/ukrayina-stala-odniyeyu-z-naigirshih-krayin-za-splatoyu-podatkov.html

232. Вартість дотримання податкового законодавства в Україні [Електронний ресурс] / Міжнародна фінансова корпорація. – Режим доступу до матеріалів:// <http://www.ifc.org/Ukraine/IC>.

233. 135 податків і зборів – Україна поставила світовий антирекорд [Електронний ресурс] / Народний оглядач: щодення газета. – Режим доступу до матеріалів:<http://sd.org.ua/node/19946>.

234. Всеукраїнське опитування платників податків на тему: „Податковий кодекс України – перший рік застосування” [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу до матеріалів:http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=341521&cat_id=45661.

235. Спрощена система оподаткування не повинна використовуватися як вид ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / Урядовий портал. – 23.03.2011 р. – Режим доступу до матеріалів: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=244152487&cat_id=244276429.

236. Податківці виявили понад 2 тисячі підприємців, які платили зарплати в «конвертах» [Електронний ресурс] / УНІАН економіка. – Режим доступу до матеріалів:<http://economics.unian.net/ukr/detail/106778>.

237. Одещина: до місцевого бюджету додатково спрямовано майже 250 мільйонів гривень податку на доходи фізичних осіб [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Податкової служби в Одеській області. – Режим доступу до матеріалів: http://nalog.od.ua/a.php?article_id=15607&rid=3.

238. 'Б': Привільне оподаткування [Електронний ресурс] / FINANCE.UA. – 06.09.2010 р. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.fisco-id.com/?module=news&action=view&id=6884>.

239. The effect of corporate taxes on investment and entrepreneurship. Working paper 13756 [Электронный ресурс] / Djankov S., Ganser T., McLiesh C., Ramalho R., Shleifer A. // National Bureau of Economic Research. 2008. URL: – Режим доступа к материалам: <http://www.nber.org/papers/w13756>.

240. Лопатина С. В. Формирование налогового климата региона: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Лопатина Светлана Владимировна. – Томск, 2002. – 254 с.

241. Гавриленко Н. В. Емпіричний аналіз взаємозв'язку факторів оподаткування і підприємницької активності / Н. В. Гавриленко // Інноваційна економіка. – 2012. – №5. – С.285 – 289.

242. Статистичний щорічник України за 2008 рік / [за ред. О.Г. Осауленка; відп. за вип. Н.П. Павленко]. – К.: Держкомстат України, 2009. – 566 с.

243. Україна у цифрах 2010: статистичний збірник / [за редакцією О. Г. Осауленка, відповідальний за випуск Н. П. Павленко]. – К.: Держкомстат України, 2011. – 252 с.

244. Інформація про стан виконання Зведеного і Державного бюджетів України [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.minfin.gov.ua>.

245. Соціально-економічне становище регіону [Електронний ресурс] / Управління статистики в Миколаївській області. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.mk.ukrstat.gov.ua/>.

246. Звіт Миколаївської облдержадміністрації від 5 лютого 2007 р. № 36-р "Про виконання місцевих бюджетів Миколаївської області за 2006 рік та завдання щодо забезпечення виконання державного та місцевих бюджетів 2007

року і довідок Головного управління економіки Миколаївської облдержадміністрації "Про соціально-економічний розвиток Миколаївської області за підсумками роботи народногосподарського комплексу у 2007-2010 роках" [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Миколаївської обласної державної адміністрації. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.mykolayiv-oda.gov.ua/>

247. Виконання бюджетів [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України Головне управління в Одеській області. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.treasury.gov.ua/reg/control/ode/uk/index>

248. Якібчук М. Україна без цивілізованих роботодавців [Електронний ресурс] / Економічна правда. – 10.05.2011 р. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.epravda.com.ua/publications/2011/05/10/285235/>.

249. Закон "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 09.07.2003 р. № 1058 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>.

250. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 р. № 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр>.

251. Киреєнко А. П. Издержки налогообложения: проблемы измерения и оценки / А. П. Киреєнко // Регион: экономика и социология. – 2003. – №4. – С. 106 119.

252. Закон України "Про внесення змін в Закон України "Про державний бюджет України на 2005 рік" від 25.03.2005 р N 2505-IV [Електронний ресурс] / Форіншурер страхування. – Режим доступу до матеріалів: <http://forinsurer.com/public/05/04/01/1832>.

253. Молдован О. Щодо ефективності реалізації завдань податкової реформи: аналітична записка [Електронний ресурс] / Національний інститут стратегічних досліджень. – Режим доступу до матеріалів: <http://www.niss.gov.ua/articles/649/>.

254. Статистична довідка, надана Державною податковою адміністрацією України у відповідь на депутатське звернення народного депутата України Святослава Олійника [Електронний ресурс] / Інформаційне агентство УНІАН. – Режим доступу до матеріалів:<http://www.unian.ua/news/431580-oliynik-u-i-kvartali-pripinili-robotu-mayje-57-tis-privatnih-pidpriemtsiv.html>.

255. Артёменко В. Г. Финансовый анализ / В. Г. Артёменко, М. В. Беллендир. – М.: Дело и сервис, 1999. – 160с.

256. Соціально-економічне становище Одеської області [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Головного управління статистики в Одеській області. – Режим доступу до матеріалів:<http://www.od.ukrstat.gov.ua/>.

257. Гавриленко Н. В. Соціально-економічний аналіз малого бізнесу в Миколаївському регіоні / Н. В. Гавриленко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 2. – С. 148 – 156.

258. Гавриленко Н. В. Застосування фінансової звітності для оцінки податкового тягара малих і середніх підприємств Миколаївського та Одеського регіонів / Н. В. Гавриленко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 3. – С. 26 – 29.

259. Гавриленко Н. В. Кореляційний аналіз розвитку малого і середнього підприємництва в Одеського і Миколаївського регіонів / Н. В. Гавриленко, І. В. Тарасов // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2012. – № 30. – Частина III. – С. 84 – 88.

260. Гавриленко Н. В. Економетричне моделювання тенденцій розвитку Миколаївського та Одеського регіонів / Н. В. Гавриленко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – № 46. – С. 45 – 49.

261. Гавриленко Н. В. Емпіричний аналіз взаємозв'язку факторів оподаткування та підприємницької активності / Н. В. Гавриленко // Інноваційна економіка. – 2012. – № 5. – С. 285 – 289.

262. Гавриленко Н. В. Податкове стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності / Н. В. Гавриленко // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2009. – № 254. – Том 4. – С. 876 – 884.

263. Гавриленко Н. В. Інновації та криза: регіональний аспект / Н. В. Гавриленко, Н. Ю. Буга // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – №5 – С.60 – 64.

264. Гавриленко Н. В. Оцінювання впливу податкового клімату на інвестиційно-інноваційну активність малого та середнього підприємництва в Одеському і Миколаївському регіонах / Н. В. Гавриленко, О. Ю. Дубовик // Економіка Крима. – 2012. – №3. – С. 87 - 92.

265. Гавриленко Н. В. Доцільність стимулювання малого і середнього бізнесу / Н. В. Гавриленко, О. Ю. Дубовик // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 13. – С. 15 - 17.

266. Гавриленко Н. В. Стратегічні шляхи інноваційного прориву в економіці України / Н. В. Гавриленко, О. Ю. Дубовик // Матеріали 5 всеукраїнської науково-практичної конференції «Економічні проблеми розвитку регіону», 6-7 червня 2012 р. – Первомайськ. – 2012. – С. 27 – 30.

267. Гавриленко Н. В. Шляхи покращення податкового клімату як інструмент стимулювання розвитку малих і середніх підприємств / Н. В. Гавриленко // Матеріали 5 всеукраїнської науково-практичної конференції «Економічні проблеми розвитку регіону», 6-7 червня 2012 р. – Первомайськ. – 2012. – С. 109 – 112.

268. Гавриленко Н. В. Доцільність стимулювання малого і середнього бізнесу / Гавриленко Н. В. // Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Проблеми соціально-економічного розвитку підприємництва», 8–9 листопада 2012 р. – Дніпропетровськ. – 2012. – С. 37 – 38.

269. Tax Incentives for Research and Development Trends and Issues. – OECD. – Paris. – 2003. – P. 13

270. Corporation Tax and Innovation: Issues at stake and review of European Union / Experiences in the Nineties European Commision Innovation papers. – № 19. – P. 76.

271. Hall B. B. Tax incentives for innovation in the United States / B. B. Hall. – Op. cit. – P. 10.

Додаток А
Таблиця А.1

Характерні риси середнього і мікропідприємств

о з н а к и	Середні 1. Мета і завдання СП формуються на основі адаптації до вимог ринку; на СП здійснюється епізодичне стратегічне планування; широко використовується інтуїція і винахідливість управління фірмою в стратегічному і тактичному ухваленні рішень. 2. Фінансове забезпечення діяльності фірми здійснюється в основному з трьох джерел: коштів власників, банківських кредитів, акцій. 3. Реалізація товарів і надання послуг відбувається на основі епізодичних маркетингових досліджень і досвіду роботи фірми; враховується і довгострокове планування випуску та збуту товарів і послуг. 4. Управління фірмою здійснює найманий персонал; широко використовуються консультації з партнерами.	
о з н а к и	Мікропідприємства 1. Учасниками є виключно фізичні особи. 2. Основною діяльністю є роздрібна і дрібнооптова торгівля, невеликі виробництва або послуги, що не мають складних технологічних циклів. 3. Чисельність працівників невелика (до 10 осіб). 4. Працює від імені одного суб'єкта і не має великої кількості пов'язаних структур. 5. Виручка від реалізації товарів, послуг, продукції проходить через каси, обминаючи розрахунковий рахунок. 6. Активи (основні засоби) зазвичай оформлені на фізичних осіб, власників підприємства, родичів, рідше – знайомих. 7. Не потрібна обов'язкова наявність ресурсів, щоб отримати прибуток на ринку; володіння ресурсами і підприємницька діяльність можуть взагалі не співпадати. 8. Як правило, інформація про сам бізнес мікропідприємства не має структурованого характеру, оскільки управлінський (внутрішній) облік ведеться несистемно. 9. Основними джерелами задоволення потреб в кредитних ресурсах є неформальні джерела (сім'я, знайомі, приватні кредитори). 10. У бізнесі мікропідприємства спостерігається тісний взаємозв'язок між грошовими потоками самого бізнесу і сімейним бюджетом. 10. Досить часто бізнес є сімейним. 11. Бізнес мікропідприємства більшою мірою, ніж бізнес юридичної особи, пов'язаний з домашнім господарством, сімейним бюджетом. Отже, розділити грошові потоки практично неможливо. Бізнес подібних підприємців є джерелом доходів для сім'ї і внаслідок цього чинника, сім'я витрачає на свої потреби стільки, скільки може собі дозволити. 12. Систематичність вилучення прибутку. 13. Передбачають зайнятість впродовж неповного робочого дня або самозайнятість для забезпечення додаткових джерел доходів сім'ї. 14. Легітимність діяльності представляє собою правове обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування.	

Додаток Б

Таблиця Б.1

Класифікація стимулів, що впливають на розвиток малого і середнього підприємництва

Тип стимулювання, коротка характеристика	Види стимулів
1	2
1. Адміністративне стимулювання – це спонукання до підприємницької активності з боку держави, яке передбачає встановлення певних санкцій за порушення встановлених норм	1.1 Вдосконалення нормативно-правової бази в частині конкретизації регіональних і місцевих положень про розвиток малого і середнього бізнесу, уходу від декларативності в бік чітко прописаних гарантій, процедур, прав і обов'язків. 1.2 Проведення законодавчих реформ з метою перегляду визначень малого і середнього підприємства, кількісних характеристик (кількість зайнятих, обороти та ін.), спрощення процедури реєстрації і ліквідації бізнесу, закріплення кількості узгоджень при відкритті і веденні бізнесу на доступному рівні. 1.3 Розробка сприятливого податкового законодавства: переведення оподаткування малих підприємств на спеціальні патенти, замінивши ними податок на прибуток, ПДВ ЄСВ (їх можна порівняти, виходячи з податкової бази компанії за останні три-п'ять років з урахуванням середньої рентабельності по галузях, чисельності працівників і інших показників. При цьому, для запобігання недоїмок в бюджет, оплату цього патенту можна вважати необхідною умовою для початку роботи; введення додаткових пільг з податку на прибуток; зниження або навіть заміна ПДВ, який не сприяє впровадженню нових технологій, іновативних підходів до виробництва і здійсненню бізнес-процесів, наприклад, на податок з продажів або на варіативну ставку податку на прибуток; змінити дозвільний порядок ведення оподаткування у вигляді єдиного податку для окремих підприємств на увідомлюючий, для чого потрібно внести зміни в деякі закони; запровадження гнучкої системи ставок по спрощених податкових режимах. 1.4 Введення мораторію на будь-які зміни податкового законодавства, які погіршують становище новостворених СМСП- платників податків, строком на три роки. 1.5 Введення мораторію на зміну форм звітності СМСП, що може продемонструвати зміну фіскальної політики держави в бік більшої відкритості і передбачуваності. 1.6. За економічні злочини, які не наносять збитки державі в особливо великому розмірі, карати значними фінансовими санкціями, а не позбавленням волі. 1.7. Гнучка система кредитування підприємців-початківців не за рахунок коштів комерційних банків, а з державного бюджету. 1.8. Застосування механізмів розстрочки по приватизації державного і муніципального майна.

Продовж. табл. Б.1

1	2
2. Економічне стимулювання – це зовнішнє спонукання до підприємницької активності за допомогою важелів конкурентно-ринкового механізму, в тому числі через дохід, дивіденди та ін.	2.1 Усунення недобросовісної конкуренції на ринку підприємницької діяльності, прямий доступ до довгострокового фінансування. 2.2 Створення підприємницької інфраструктури, бізнес-інкубаторів, технопарків. 2.3 Довгострокові програми підтримки сфери малого і середнього бізнесу, спрямовані на розвиток іноваційної економіки, створення нових робочих місць, підвищення якості життя, виплату субсидій на компенсацію затрат малих підприємств, зниження ставок по оренді нежитлових приміщень. 2.4. Додаткові пенсійні накопичення: до складу витрат на оплату праці необхідно включити внески як на індивідуальні рахунки працівників, так і на солідарні пенсійні рахунки малих підприємств. 2.5 Вільний рух готівкових коштів в розрахунках між СМСП. Виключивши «солодкість забороненого плоду», яким є в свідомості громадян готівкові кошти, держава створила б стимул для переходу на сучасний рівень товарно-грошових відносин, тобто безготівковий оборот грошей (можливо, зменшиться необхідність добування готівки незаконними шляхами). 2.6. Виділення грантів на розвиток.
3. Статусні стимули – спрямовані на зміну стану підприємця шляхом суспільного визнання його заслуг, професійного і морального авторитету, і в цілому, створення позитивного іміджу підприємницької діяльності	3.1. Розробка освітніх програм на основі державних освітніх стандартів, спрямованих на підготовку кваліфікованих кадрів в галузі підприємництва, створення мережі освітніх установ, які реалізують освітні програми для СМСП. 3.2. Сприятлива атмосфера в суспільстві по відношенню до малого (середнього) підприємництва, створювана в засобах масової інформації. 3.3. Формування належних етичних норм підприємництва, підприємницької культури (кодекси поведінки підприємця). 3.4. Розвиток щирої благодійної діяльності, яка дозволятиме суттєвим чином змінити відношення суспільства до сучасних підприємців.
4. Психологічне стимулювання – це спонукання до підприємницької активності шляхом психологічної допомоги в подоланні внутрішніх особистісних обмежень і бар'єрів, що запобігають здійсненню підприємницької діяльності при умові наявності потреби або бажання стати підприємцем.	4.1. Система страхування новоствореного підприємства на випадок невдачі в бізнесі, з метою зниження ризику втрати майна при невдалому відкритті підприємства. 4.2. Психологічна допомога і підтримка починаючим підприємцям з метою зняття негативних установок і стереотипів, що визивають страх особистої відповідальності і прийняття самостійних рішень. Такі проекти можуть реалізовуватись службами зайнятості населення.

Джерело: складено автором

Додаток В

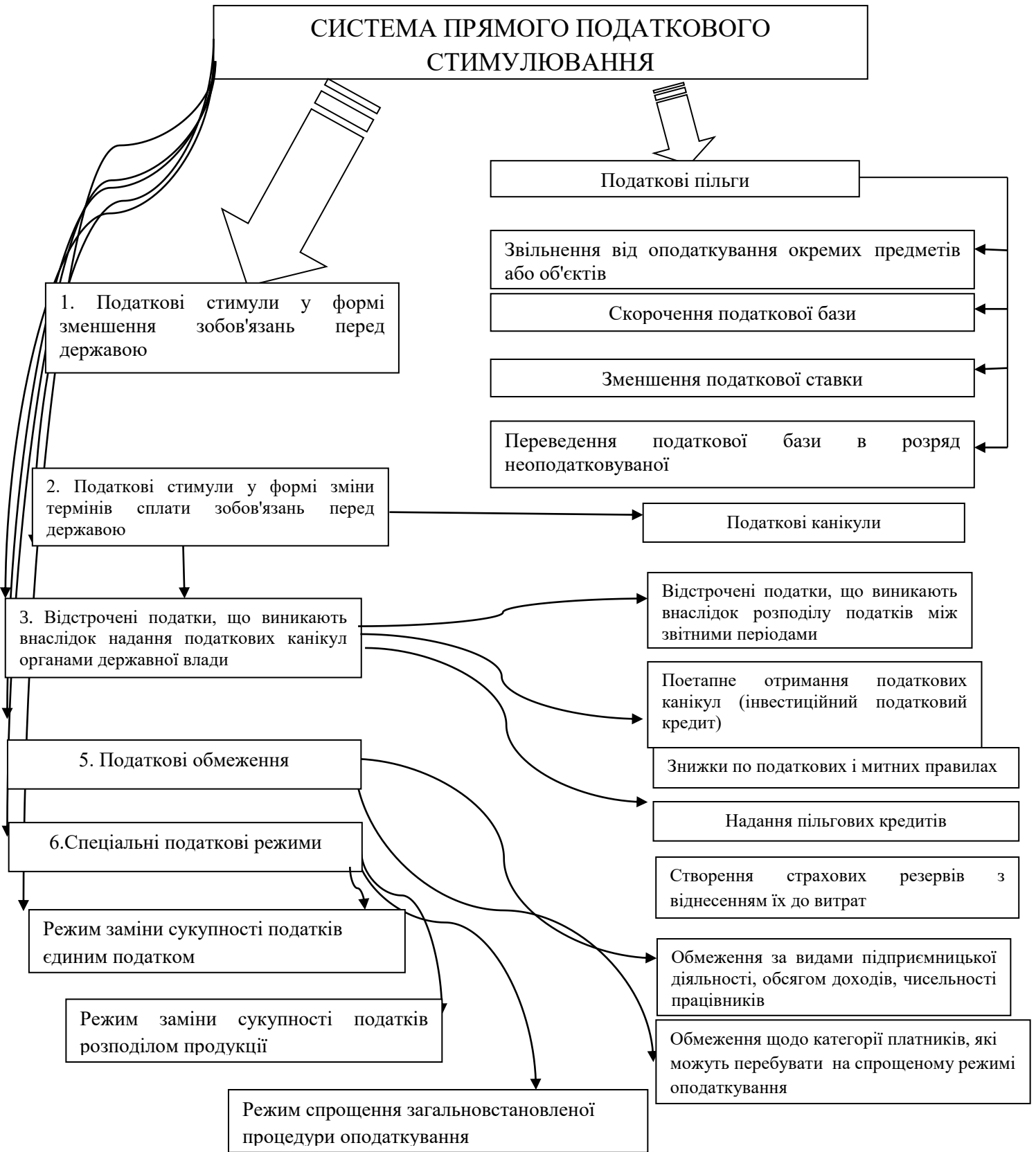


Рис. В.1. Види і елементи прямих податкових стимулів (складено автором)

Додаток Г

Показники розвитку малого підприємництва в Одеській та Миколаївській областях [102, 165, 221, 242-243, 245, 256]

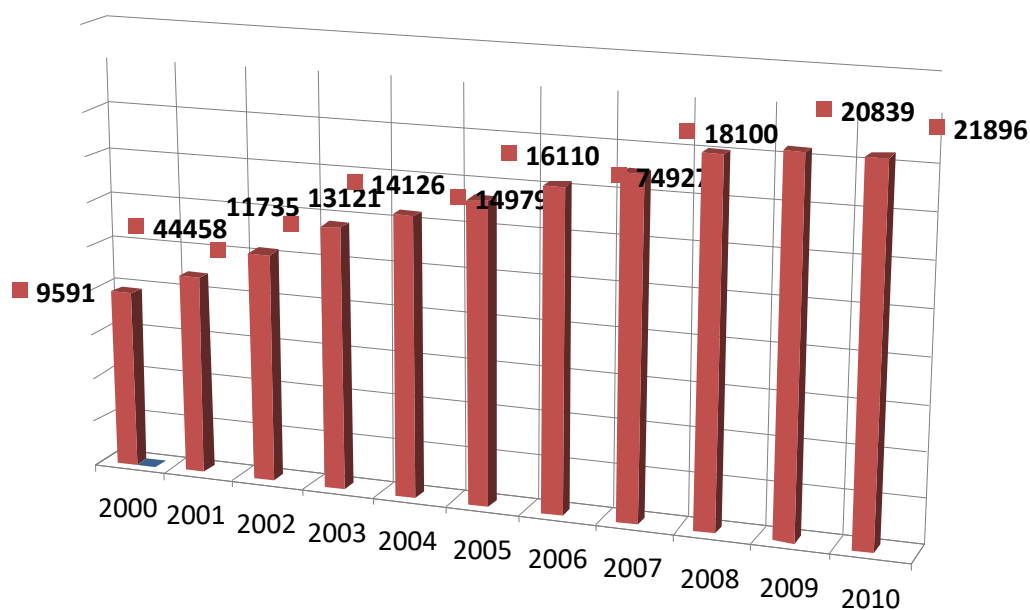


Рис. Г.1. Динаміка СМП Одеської області за 2000-2010 рр., одиниць

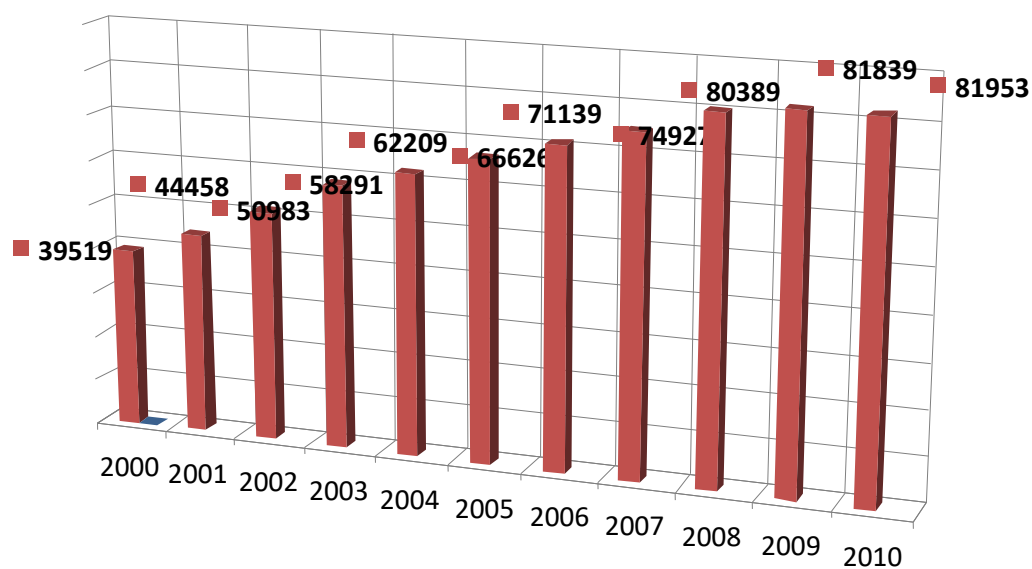


Рис. Г.2. Динаміка СМП Миколаївської області за 2000-2010 рр., одиниць

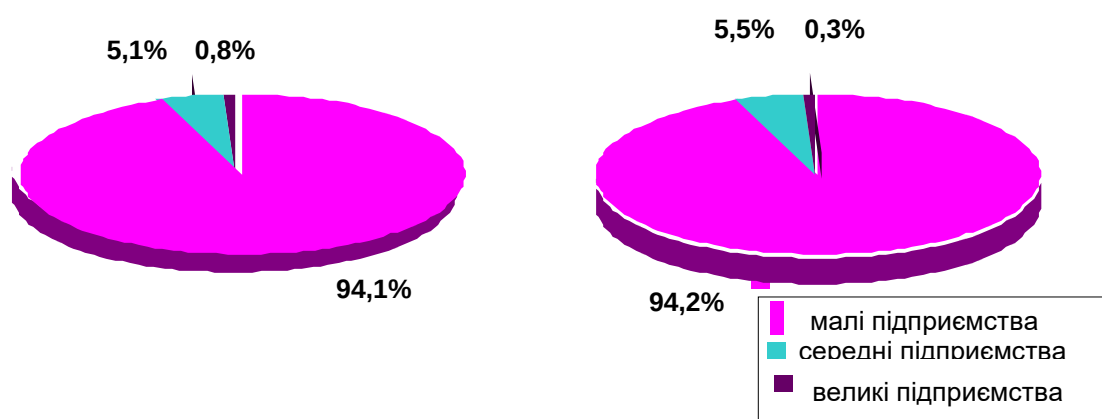


Рис. Г.3. Структура суб'єктів підприємництва Миколаївської і Одеської області, %



Рис. Г.4. Динаміка СПД Одеської області за 2006-2010 рр., одиниць

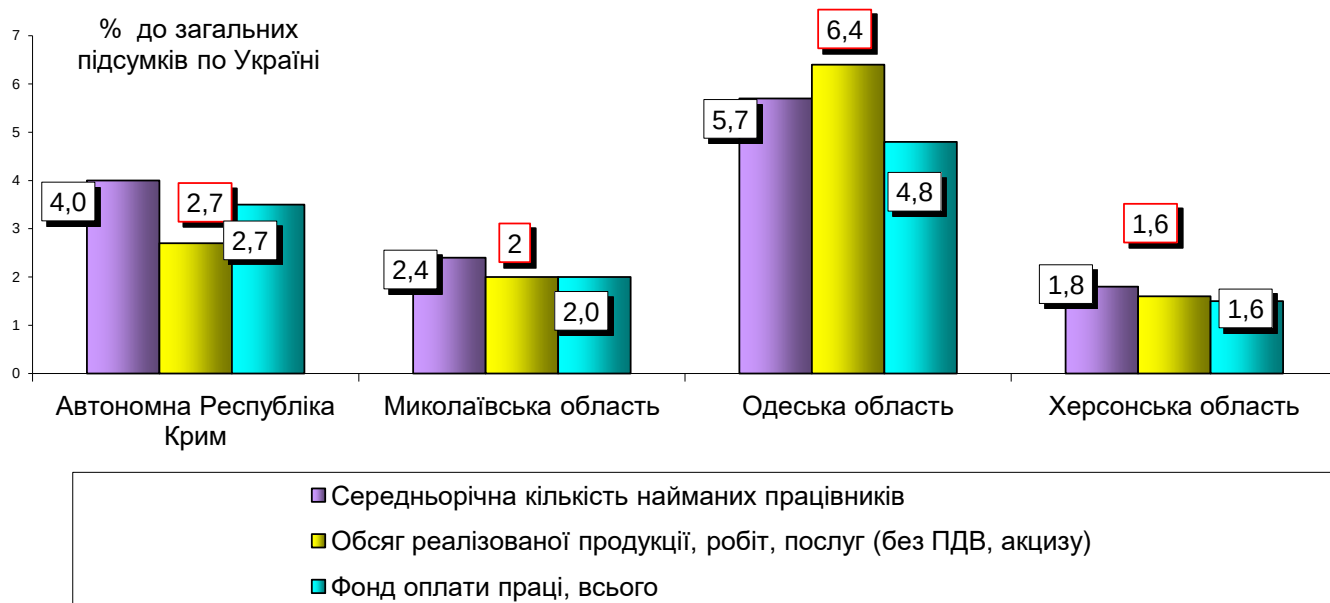


Рис. Г.5. Основні показники розвитку МП Південного регіону у % до загальних підсумків по Україні

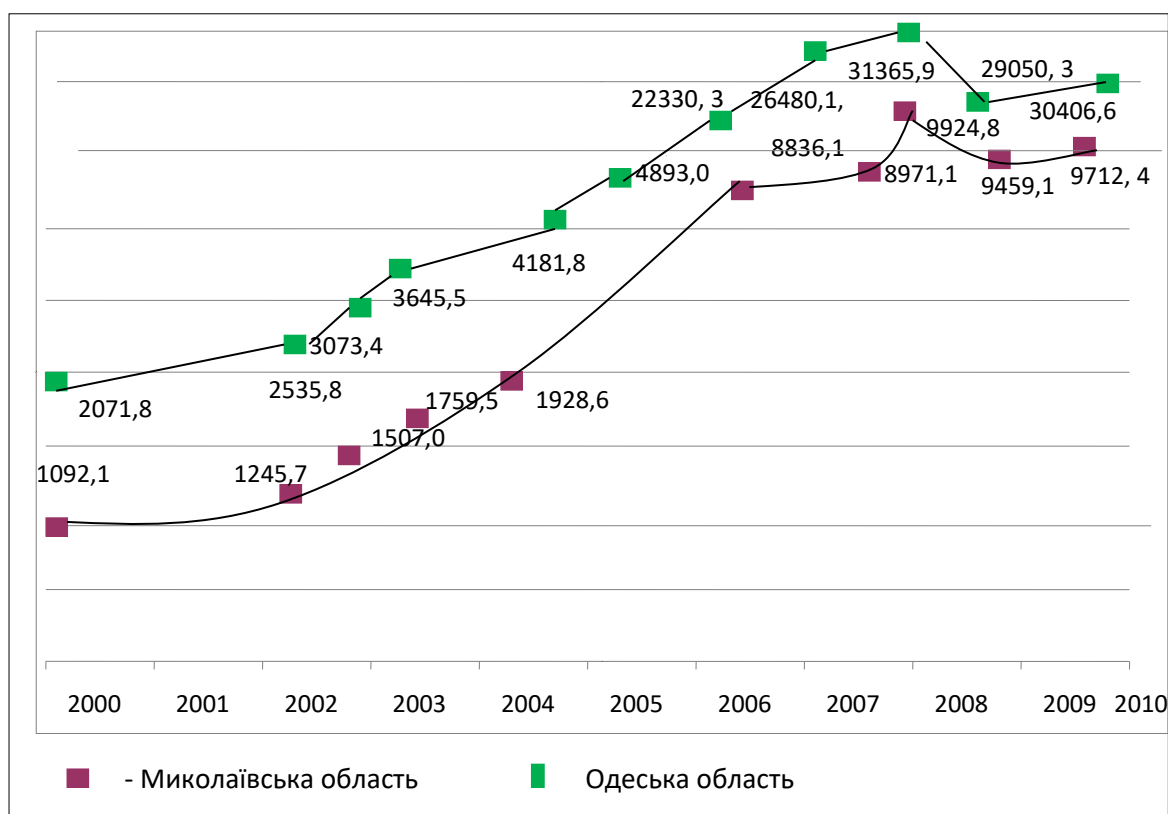


Рис. Г.6. Обсяги реалізованої продукції малими підприємствами Миколаївської і Одеської областей протягом 2000-2010 рр., млн грн.

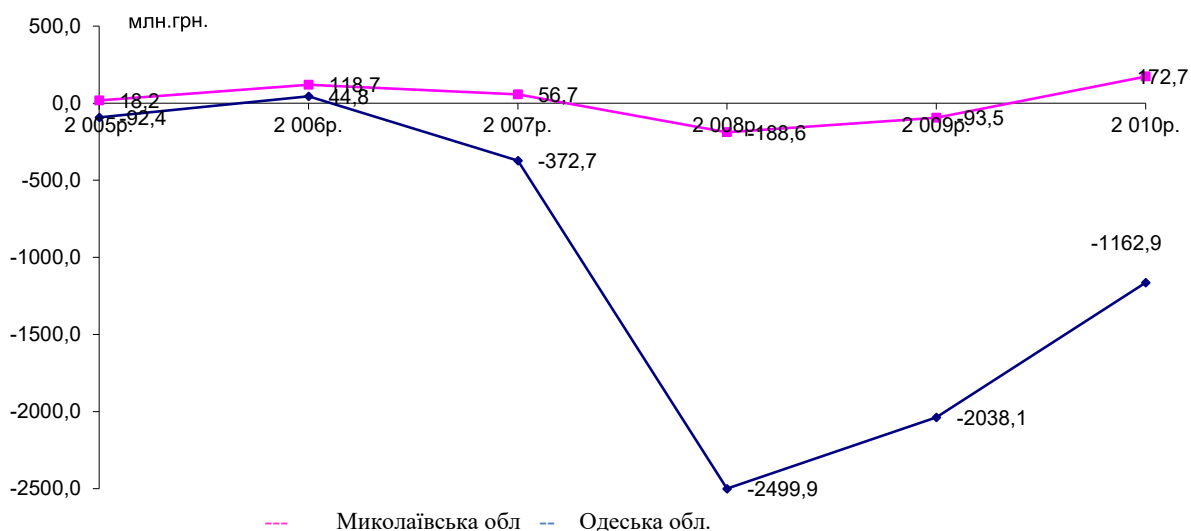


Рис. Г.7. Динаміка фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування МП Миколаївської та Одеської областей протягом 2005-2010 рр., млн. грн.

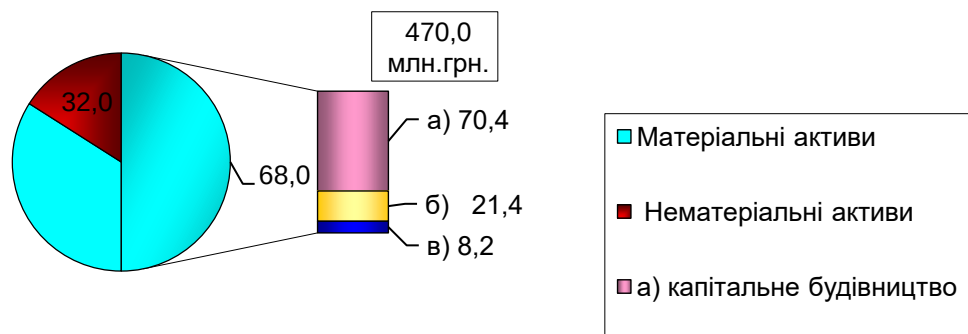


Рис. Г.8. Структура валових капітальних інвестицій в основний капітал МП Одеського регіону у 2010 р., %

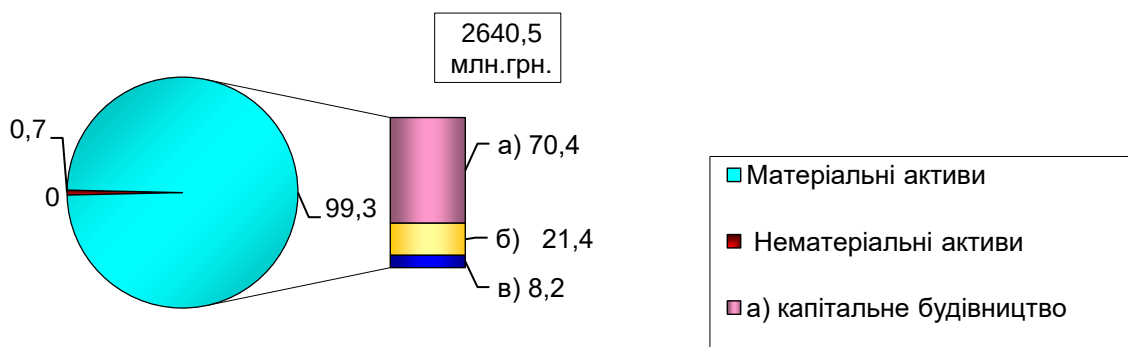


Рис. Г.9. Структура валових капітальних інвестицій в основний капітал МП Миколаївського регіону у 2010 р., %

Додаток Д

Формули для розрахунку коефіцієнтів Ко, Кавв, Кфоп, Ків

Коефіцієнт, що показує питому вагу доданої вартості у виручці-нетто, розраховується за формулою (Д.1) :

$$\text{Ддв} = \text{ДВ} / \text{Вн}, \quad (\text{Д.1})$$

де Ддв - коефіцієнт, що показує питому вагу доданої вартості у виручці-нетто;

ДВ – додана вартість;

Вн – виручка-нетто, тобто виручка підприємства за мінусом податку на додану вартість.

Для розрахунку коефіцієнта, що показує питому вагу амортизаційних відрахувань в доданій вартості, використовується формула (Д.2) :

$$\text{Кавд} = \text{АОЗ} / \text{ДВ}, \quad (\text{Д.2})$$

де Кавд – коефіцієнт, що показує питому вагу амортизаційних відрахувань в доданій вартості;

АОЗ – амортизація основних засобів.

Коефіцієнт, що показує питому вагу витрат на оплату праці в доданій вартості, розраховується за формулою (Д.3):

$$\text{Кфоп} = \text{ФОП} / \text{ДВ}, \quad (\text{Д.3})$$

де Кфоп – коефіцієнт, що показує питому вагу витрат на оплату праці в доданій вартості;

ФОП – фонд оплати праці.

За формулою (Д.4) здійснюється розрахунок коефіцієнта, що показує питому вагу інших витрат в доданій вартості:

$$\text{Ків} = \text{ІВ} / \text{ДВ}, \quad (\text{Д.4})$$

де Крп – коефіцієнт, що показує питому вагу інших витрат в доданій вартості;

ІВ – інші витрати організації.

Додаток Ж**АНКЕТА**

для опитування експертів з метою визначення системи показників (індикаторів) за якими буде здійснюватись оцінка розвитку малого і середнього підприємництва Одеського і Миколаївського регіонів

ШАНОВНИЙ ЕКСПЕРТ!

Одеський національний економічний університет проводить опитування фахівців з метою визначення системи показників (індикаторів) за якими буде оцінюватись розвиток малого і середнього підприємництва Одеського і Миколаївського регіонів.

Запрошуємо Вас взяти участь у цьому опитуванні. Для цього Вам необхідно в першу чергу провести ранжування груп показників (індикаторів), а потім окремих показників в межах кожної із груп. В анкеті наявні таблиці, в кожній з яких є вільне місце, призначене для того, щоб Ви могли ввести додатково Ваші варіанти груп показників чи показників в межах кожної групи та оцінити їх в загальному порядку. Визначіть, які показники найбільше відображають розвиток малого і середнього підприємництва.

До відома:

де K_j ваговий коефіцієнт за шкалою від 0 до 1 - враховує значущість показника (групи показників);

O_i - оцінка за шкалою від 1 до 5 по кожному показнику (групі показників)

Ваші відповіді будуть використані для розробки Методики оцінок впливу державної і регіональної політики на розвиток малого і середнього підприємництва.

Дякуємо Вам за співпрацю!

Таблиця Ж.1

**Групи показників (індикаторів), що визначають стан розвитку
малого і середнього підприємництва**

№	Групи показників	Коефіцієнт вагомості, K_j (від 0,00 до 1)	Оцінка, O_i (від 1 до 5)
1.	Загальний рівень розвитку регіону		
2.	Демографічні показники		
3.	Показники розвитку (функціонування) малих підприємств		
4.	Оборот і внесок МП в ВВП		
5.	Фінансові результати діяльності		
6.	Інвестиційно-інноваційна активність		
7.	Податкові відрахування		
8.	Інвестиції		

Таблиця Ж.2

Показники (індикатори), що визначають вплив на розвиток СМСП

	Групи показників	Коефіцієнт вагомості, К _і (від 0,00 до 1)	Оцінка, О _і (від 1 до 5)
1. Демографічні показники розвитку СМСП			
1.	Кількість малих підприємств, тис. одиниць		
3.	Щільність МП на 10 тис. населення, одиниць		
4.	Щільність новостворених МП (на 10 тис. населення), одиниць		
5.	Темпи росту кількості МП, %		
6.	Кількість МП на 10 тис. осіб наявного населення у % до середнього показника по області		
7.	Кількість реально існуючих МП, одиниць		
8.	Доля реально існуючих МП в загальній кількості МП, %		
Показники розвитку			
2. Зайнятість			
9.	Чисельність зайнятих на МП, осіб		
10.	Доля зайнятих на МП в загальній чисельності зайнятих в економіці, %		
3. Обороти і внесок в ВВП			
11.	Обсяг реалізованої продукції МП, млрд грн.		
12.	Доля обороту МП (%) до загального обсягу реалізації регіону		
13.	Доля МП в ВВП країни, %		
4. Фінансові результати діяльності			
14.	Сальдований фінансовий результат, млн. грн.		
15.	Рентабельність всієї діяльності, %		
16.	Доля збиткових МП в загальній кількості МП, %		
Інвестиції			
17.	Валові капітальні інвестиції МП, млн. грн.		
18.	Доля інвестицій МП в загальному обсязі інвестицій, %		
19.	Податкові платежі МП, млн. грн.		
Податкові відрахування			
20.	Доля податкових платежів МП в загальному обсязі доходів Зведеного бюджету, %		
21.	Податкове навантаження, %		

Таблиця Ж.3

**Результати обробки експертних результатів щодо груп показників
(індикаторів), які визначають стан розвитку малого та середнього
підприємництва (у тому числі у регіонах)**

№	F ₁	F ₂	F ₃	F ₄	F ₅	F ₆	F ₇	F ₈	F ₉	F ₁₀	F ₁₁	F ₁₂	Σ	Ср	R
1	0,75	1,0	0,15	0,4	0,15	1,5	0,6	0,8	0,75	1,25	0,33	0,1	7,78	0,64	1
2	0,15	0,05	0,5	0,1	0,15	1,0	0,45	0,64	0,9	0,1	0,55	1,5	6,09	0,51	3
3	0,4	0,75	0,8	0,1	0,1	0,9	0,75	0,32	0,18	0,6	0,4	0,24	5,6	0,47	4
4	0,4	0,15	0,8	0,1	0,45	1,0	0,5	0,6	0,6	0,15	0,2	0,09	5,04	0,42	5
5	0,1	0,3	0,4	0,1	0,15	0,1	0,18	0,44	0,55	0,1	0,2	0,6	3,22	0,27	8
6	0,15	0,6	0,12	0,45	0,1	0,45	0,4	0,15	0,1	0,4	0,5	0,6	4,02	0,33	7
7	0,4	0,15	0,15	1,0	0,2	0,05	0,36	1,75	0,4	0,6	0,15	0,15	6,36	0,53	2
8	0,2	0,4	0,5	1,0	0,3	0,45	0,06	0,45	0,36	0,2	0,35	0,04	4,31	0,35	6

Таблиця Ж.4

Показники (індикатори), що визначають вплив на розвиток СМСП

	Показники (індикатори)	Середні знач. по Одеській обл.	Серед. знач. по Укр	Серед. знач. по Микол. обл.	Відхил Одес./Укр.	Відхил Микол./У кр.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Валовий регіональний продукт, млрд. грн.	48,6	35,36	22,8	+13,24	-12,56
2.	Щільність МП на 10 тис. населення, одиниць	69	88	58	-6	-16
3.	Щільність суб'єктів малого підприємництва - фізичних осіб на 10 тис. наявного населення, одиниць	694	579	730	+115	+151
4.	Щільність середніх підприємств на 10 тис. наявного населення, одиниць	5	5	5	0	0
5.	Частка середніх підприємств від загальної кількості підприємств, %	5,5	5,8	6,8	- 0,3	+1
6.	Доля зайнятих на середніх підприємствах в загальній чисельності зайнятих регіону (України), %	35,1	34,4	38,5	+0,7	+4,1
7.	Доля реалізованої продукції СП в загальному обсязі реалізації, %	40,5	37,7	32,0	+2,8	-5,7
8	Темпи росту кількості МП, %	104,7	84	101	+20,7	+17
9	Кількість приватних підприємств, взятих на облік протягом 2011 р, одиниць	237	210	194	+27	-16
10	Кількість приватних підприємств, знятих з обліку протягом 2011 р, суб'єктів, одиниць	279	282	212	-3	-70

Продовж. табл. Ж. 4

1	2	3	4	5	6	7
11	Кількість СМП - фізичних осіб на 10 тис. наявного населення за 2009р, одиниць	694	579	730	+115	+151
12.	Доля МП в загальній кількості суб'єктів господарської діяльності, %	93,3	92,9	94,2	-0,4	+1,3
13.	Доля реально існуючих МП в загальній кількості МП (що реалізували продукцію), %	68,4	71,7	72,1	3,3	+0,4
14.	Внесок малих промислових підприємств у загальнообласний обсяг реалізації, %	6,6	1,8	6	+4,8	+4,2
15	Частка реалізованої продукції малими промисловими підприємствами від загального обсягу реалізації всіх підприємств малого бізнесу, %	6,9	9,3	9	-2,4	-0,3
16.	Чисельність зайнятих на МП, осіб	120703	76800	48051	+43903	+97,3
17	Чисельність зайнятих у фізичних осіб-підприємців, тис. осіб (2009р)	225,2	156,4	117,3	+68,8	-39,1
18	Доля зайнятих на МП в загальній чисельності зайнятих в економіці, %	29,3	25,2	32,4	+4,1	+6,6
19.	Рівень зайнятості на МП до кількості населення у працездатному віці, %	12,5	7,5	6,6	+5	-0,9
20	Середньомісячна заробітна плата одного найманого працівника, грн.	1063,67	1249,95	1044,39	-186,28	-205,56
21.	Обсяг реалізованої продукції МП, млрд. грн.	31,36	18,57	9,71	+12,79	-8,7
22.	Доля обороту МП до загального обсягу реалізації регіону, %	23,4	16,6	21,0	6,8	7,6
23	Обсяг обороту МП в розрахунок на одну особу, тис. грн.	13,1	10,9	8,2	+2,2	-2,7
24.	Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, млн. грн.	-1162,9	1148,8	172,7	-2311,7	976,6
25	Внесок МП в загальнообласний обсяг сальдованого прибутку, %	25,1	23,4	10	+1,7	-13,4
26.	Рентабельність всієї діяльності, %	1,4	1,1	3,0	+0,3	+1,9
27.	Доля збиткових МП в загальній кількості МП, %	42,3	39,9	37,0	+2,4	-2,9
28.	Валові капітальні інвестиції МП, млн. грн.	2640,5	1261,2	470	+1379,3	-791,2
29.	Доля інвестицій МП в загальному обсязі інвестицій, %	28,1	18	15	+10,08	-3
30	Доля валових капітальних інвестицій малих промислових підприємств в загальній сумі капітальних інвестицій малих підприємств, %	4,2	8,2	7,8	-4	-0,4

Продовж. табл. Ж.4

1	2	3	4	5	6	7
31	Кількість об'єктів інфраструктури підтримки малого підприємництва на 10 тис. СМП, одиниць	2	2,6	3	-0,6	+0,4
32	Обсяги замовлень (державних і регіональних), розміщених серед СМП, млн. грн.	0	250347,6	176240,5	-250347,6	-74107,1
33.	Доля податкових платежів МП в загальному обсязі доходів Зведеного бюджету, %	25,0	27	21,2	-2	-5,8
34	Кількість платників єдиного податку - фізичних осіб, осіб	76063	41754	37537	+34309	-4217
35	Кількість платників єдиного податку - юридичних осіб, осіб	4583	5386	10253	-803	+4867

Таблиця Ж.5

**Значення показників, які характеризують найбільш важливі
напрямки розвитку малого і середнього підприємництва**

Показники	Значення показників (К)					
	Первомайськ	Первомайський р-н	Южноукраїнськ	Одеса	Миколаїв	Теплодар
Кількість малих підприємств на 10 тис. осіб населення, одиниць	34	32	37	110	98	85
Обсяг реалізованої продукції, млн. грн	100,7	90,8	125,4	22107,1	7781,6	37,1
Зайнятість на МП, осіб	1460	769	1194	77201	31193	540
Обсяги реалізованої продукції середніми підприємствами, млн грн.	155,4	258,5	184,7	34404,4	10592	89,8
Зайнятість на середніх підприємствах, тис. осіб	2912	2321	2228	73703	33102	552
Заробітна плата на МП, грн.	971,95	949,78	1110,09	1071,42	1096,62	1239,95
Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	-3293,3	13963,9	-7883,8	-1525666,9	-1107,2	-3235,6
Рентабельність операційної діяльності, %	-2,2	25,6	-6,1	-1,8	1	-10,5
Частка надходжень від СМП, до місцевого бюджету, %	27,7	22,2	25,4	12,5	28,2	20,5

Джерело: складено автором за [224, 245-247, 256]

Додаток 3
Таблиця 3.1

Статистичні дані для прогнозування макроекономічних показників розвитку Одеського і Миколаївського регіонів і України через податкове стимулювання вагомих показників розвитку малого підприємництва

Регіон	Рік	y1	y2	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12	x13
Миколаїв	2000	3314	3,31	1,09	53	48893	3,2	12668	113,7	2,6	25,2	1082	127,1	0,8	51,4	10,8
Миколаїв	2001	4353	4,35	1,26	57	52113	5,4	13456	99	1,6	20,1	1208	154,3	0,8	55,00	33,9
Миколаїв	2002	4702	4,7	1,24	60	53140	5,1	14679	90,2	0,5	10,8	1226	163,3	0,93	100,3	68,4
Миколаїв	2003	5337	5,33	1,5	62	55237	1,1	17741	96,3	-0,7	-29,7	1215	216,1	0,98	116,5	90,7
Миколаїв	2004	7934	7,93	1,76	63	50035	0,8	17899	117	0,9	-31,9	1205	206	1,3	175,6	84,2
Миколаїв	2005	9553	9,55	1,92	64	46331	1,4	19876	123,4	-1,4	-46,5	1235	240,5	1,3	197,4	79,1
Миколаїв	2006	11876	11,87	8,83	72	51400	2,2	23476	164,2	0,7	84,6	1245	618,52	1,4	153,4	39,94
Миколаїв	2007	13577	14,76	8,97	77	50792	2,6	32066	164,7	-1,4	-31,2	1260	780,48	1,4	140,9	45,9
Миколаїв	2008	17829	19,41	9,92	68	50523	3,4	35103	514,8	1,5	-248	1257	913,08	1,5	126	44,7
Миколаїв	2009	18324	20,16	9,45	71	48821	3,1	38412	515,2	3	-162,2	1244	917,53	1,5	158,3	52,6
Миколаїв	2010	19563	21,14	9,87	72	51525	2,8	34123	632,6	5,2	47,6	1240	906	1,6	136,7	50,2
Одеський	2000	9690	2,34	2,07	38	87649	4,6	111678	201,1	1,9	90,4	1321	236	1,9	120,9	18,9
Одеський	2001	9525	2,99	2,44	43	93276	11,1	127980	175,1	1,8	-102,3	1499	240,88	1,9	131,4	41,4
Одеський	2002	16050	3,26	2,54	48	98460	10,1	119863	159,6	0,5	-115,7	1577	325,4	2,1	178,1	99,2
Одеський	2003	19138	3,8	3,02	54	104869	11,8	124532	170,4	-0,1	-103,3	1676	410,2	1,8	101,2	105,7
Одеський	2004	16050	5,2	3,64	58	104213	7,6	109299	207,1	-0,3	-207	1788	455,9	2,4	140,1	98,5
Одеський	2005	19138	6,47	4,18	62	102880	6,8	106347	270,2	0,7	-125,5	1833	513,5	2,5	165,4	91,7
Одеський	2006	22983	7,56	22,33	74	124164	7,1	112870	1337,5	3,8	474,7	1822	1313,3	2,9	103,4	112,4
Одеський	2007	31118	9,03	26,48	80	126167	8,3	124552	1015,2	2,4	-396,7	1846	1605,2	2,9	104,2	123,1
Одеський	2008	44079	46,99	31,36	82	128053	9,5	137890	1148,4	-4	-2645,9	1851	1903,8	2,5	193,7	146,9
Одеський	2009	48647	24,89	29,05	88	125027	9,1	132400	1106,2	1,3	-2174	1859	1894,3	2,9	164,1	137,5
Одеський	2010	50124	46,9	31,36	69	128400	7,1	121410	1404,7	1,4	-2347	1848	1812,55	2,9	155,9	152,5
Україна	2000	5110,8	6,7	0,71	44	63326	6,9	6741	181,9	1,2	38,4	1764	162,25	1,32	47,65	12,9
Україна	2001	6788,7	6,68	1,22	48	66948	7,2	12782	158,4	1,4	133,7	1777	174,6	1,54	54,7	39,21
Україна	2002	7568,2	7,45	1,44	53	71055	8,6	15809	144,3	0,1	129,4	1740	182,9	1,59	103,3	55,71
Україна	2003	9055,4	8,89	4,59	57	75340	8,8	24926	154,1	0,3	154,1	1761	241,4	1,55	110,6	76,8
Україна	2004	12781,9	11,59	5,6	60	71401	4,7	27244	224,1	-0,2	224,14	1758	275,4	1,57	56,12	90,38
Україна	2005	16350	14,39	6,58	63	67933	8,5	75971	261,7	-0,3	169,1	1734	307,1	1,57	79,6	93,3
Україна	2006	20153,8	17,56	7,86	66	82677	3,2	35562	704,6	0,7	100,3	1651	1164,3	1,6	105,7	104,99
Україна	2007	24329,3	23,22	21,9	76	82648	4,5	41269	946,7	0,9	97,1	1651	1421,8	1,6	139,37	137,17
Україна	2008	31878,4	35,11	18,23	72	82866	5,1	47417	704,6	-5,1	-1526	1939	1695,9	1,57	191,89	161,36
Україна	2009	33827,4	33,82	16,9	75	79703	5,7	45050	1220,4	0	-942,17	1284	24357	1,56	191,6	163,5
Україна	2010	35796,4	35,56	17,71	63	76822	4,3	37828	1826,6	1,1	-1033,1	1897	1888,8	1,55	186,9	147,69

x14	x15	x16	x17	x18	x19	x20	x21	X22	x23	x24	x25	x26
10,4	3,7	14,3	88	73,2	39,5	38	33	4919	9870,8	2926	24178	2643
11,4	4,1	13,2	88	73,8	44,4	68	36,4	9978	17545,5	5935	27177	2928
11,1	4,2	10,3	94	69,9	50,9	105,7	35,6	14391	23907,7	8560	31156	3000
12,8	6,2	10,5	96	70,1	58,2	197,2	36,6	19663	33219	11695	35624	4428
10,7	6,4	8,7	99	77,3	62,2	231,9	32,7	24917	33912,6	10618	38129	5060
9,5	7,1	7,3	101	80,2	66,6	387,1	32,8	29653	31703,4	11349	41620	3296
9,8	7,4	28,2	105	88,6	71,1	726,1	32	38195	39025,1	12520	47366	2553
9,4	8	25,6	109	74,5	74,9	665,9	31,2	52586	39409	10937	55481	1891
9	7,4	25,8	112	66,7	80,3	874,5	35,9	63203	45349,8	10456	62984	1119
8,5	7,9	22,1	118	64,2	81,8	620,9	36,6	60170	37959,5	9954	64160	1195
8,2	8,4	21	178	145,4	81,9	1040,8	39	63672	38494,1	10534	64239	1271
16	11,4	12,8	195	156,2	86,7	151,7	42,3	12246	20027,4	6178	53045	7163
17,5	12,7	11,9	199	158,9	90,4	271,5	46,6	24839	35598,9	12532	55309	7979
18,7	13,1	9,3	203	169,4	103,7	422,1	45,5	35827	48507,7	18076	63446	8231
19,1	19,4	7,3	203	197,1	118,6	462,7	44,1	48951	67395	24698	72562	12188
17,3	19,6	6	205	189,3	133,5	623,3	39,1	57605	77637,9	25424	81807	9634
16,2	24,2	5,03	207	189	145,5	953,3	39,2	66429	71242,1	25888	90601	6449
14,8	25,8	32,4	210	187,6	150,3	1745	36,5	84254	85967,9	26914	99973	4349
17,5	27,4	30	210	174,1	221	2942,4	37,3	119256	94701,7	27202	109756	3712
16,7	27,2	25,2	212	156	224	2596,6	39,2	139690	107426,5	28875	120558	3685
16	27,85	23,4	214	159,1	240	1575,1	41,6	132985	89920,2	27489	129169	3773
15,4	29,5	26	217	154,4	253,7	2640,5	43,7	140725	70505,6	29089	21336,5	3997
13,4	8,5	26	93	156,2	52,6	74,8	36,6	8353	12914,4	5677,5	28747	11479
14,6	9,3	7,1	100	156,1	54,8	133,9	38,1	16941	22955,5	11515	33424	12559
14,2	9,6	6,7	106	156,8	64,3	239,8	38,2	24435	31279,6	15037	28748,1	11288
16,3	14,1	6,6	107	167,4	73,4	372,9	37,1	33386	43458,8	18777,2	33426	10045
13,5	17,7	5,3	106	163	76,9	408,6	35,2	39930	50457,1	18859	39074,3	7678
17,4	14,9	5,50	107	158,8	83,5	625	35,2	46458	47009,8	21317	42008	5880
15,1	15,1	18,8	107	158,3	85,8	1144,1	33,7	58102	58008,4	23513	45788	4645
14,5	15,5	18,1	105	128,9	95,4	1680,1	32,8	75404	61768,5	25197	50714,4	3598
14,1	16,7	16,3	103	116,2	102,8	1971	37,3	91538	68185,7	30588,6	56830	2994
13,5	17,1	16,7	102	116,2	104,7	1261,1	39,9	87145	57074,1	29120	49009	3066
13,1	18,1	14,2	102	126,6	110,8	2114,1	41,4	92222	47942,3	30816,6	51864,3	3353

Додаток К

Методика побудови економетричної моделі

Регресори x_k , для яких коефіцієнт кореляції із регресандом $\rho_{x,y} > 0,6$, включили у вихідну лінійну модель для y_1 (тис. грн.). Для включення у модель y_2 (тис. грн.) відібрали змінні, для яких $\rho_{x,y} > 0,5$. Тому загальний вигляд моделей запропонований наступний:

$$y_1 = \beta'_0 x_0 + \beta'_1 x_1 + \beta'_2 x_2 + \beta'_3 x_3 + \beta'_6 x_6 + \beta'_8 x_8 + \beta'_{11} x_{11} + \beta'_{13} x_{13} + \beta'_{15} x_{15} + \beta'_{19} x_{19} + \beta'_{20} x_{20} + \beta'_{22} x_{22} + \beta'_{23} x_{23} + \beta'_{24} x_{24} + u'; \quad (K.1)$$

$$y_2 = \beta''_0 x_0 + \beta''_1 x_1 + \beta''_2 x_2 + \beta''_6 x_6 + \beta''_8 x_8 + \beta''_{12} x_{12} + \beta''_{13} x_{13} + \beta''_{19} x_{19} + \beta''_{20} x_{20} + \beta''_{22} x_{22} + \beta''_{24} x_{24} + u. \quad (K.2)$$

Слід відмітити, що при незалежному відборі факторів виявилось, що в обох моделях використовуються декілька однакових змінних. Допоміжна змінна $x_0 = 1$ при вільному коефіцієнті β'_0 , β''_0 введена для уніфікації запису рівнянь економетричних моделей.

Розрахунок регресійних коефіцієнтів матричним способом по відомій формулі Грубера:

$$\beta = (X'X)^{-1} X'y \quad (K.3)$$

дав наступний результат:

Таблиця К.1

**Регресійні коефіцієнти
початкових економетричних моделей**

k	β'_k	β''_k
0	3055,3	33,23
1	96,13	0,3852
2	-75,60	-0,3692
3	0,0877	
6	2,036	$-7,56 \cdot 10^{-4}$
8	-1,323	$-7,94 \cdot 10^{-3}$
11	-1364,4	—
12	—	$1,18 \cdot 10^{-3}$
13	16,08	0,0253
15	-164,9	—

Продовж. табл. К.1

19	3,614	-0,2649
20	-4,907	$-1,33 \cdot 10^{-3}$
22	0,4032	$5,36 \cdot 10^{-4}$
23	-0,1695	—
24	0,2402	$-2,53 \cdot 10^{-4}$

Значення показників обчислювали по загальновідомим формулам, а саме дисперсія:

$$\hat{\sigma}_u^2 = \frac{\sum_{t=1}^T \hat{u}_t^2}{T - K}, \quad (\text{К.4})$$

де відхилення $\hat{u}_t = y_t - \hat{y}_t$ (y_t – емпіричне значення регресанду, $\hat{y}_t$ – значення регресанду, оцінене з економетричної моделі).

загального коефіцієнта детермінації:

$$R^2 = 1 - \frac{\sum_{t=1}^T \hat{u}_t^2}{\sum_{t=1}^T (y_t - \bar{y})^2}; \quad (\text{К.5})$$

критерій Фішера:

$$F = \frac{R^2}{1 - R^2} \frac{T - K}{K - 1}; \quad (\text{К.6})$$

скорегований коефіцієнт детермінації по Тейлу

$$\bar{R}_T^2 = 1 - (1 - R^2) \frac{T - 1}{T - K}; \quad (\text{К.7})$$

скорегований коефіцієнт детермінації по Амеїї

$$\bar{R}_A^2 = 1 - (1 - R^2) \frac{T + K}{T - K}. \quad (\text{К.8})$$

Розрахункові значення критерію Фішера перевищують табличне значення $F(\alpha; K-1; T-K)$ для рівня значущості $\alpha = 0,05$, тому можна стверджувати, що отримані на даному етапі моделі статистично визначені, причому при інших рівних умовах якість моделі y_1 (тис. грн.) ліпша за іншу модель y_2 (тис. грн.).

Відомо, що велика кількість регресорів K при відносно невеликій кількості незалежних рівнянь (рядів даних) T дуже сильно впливає на інтервальний прогноз математичного очікування регресанду шляхом збільшення довірчого інтервалу його величини, тобто знижує практичну цінність отриманих залежностей [Грубер]. Тому необхідно досягнути оптимальної кількості незалежних регресорів x_k : негативний вплив їх надмірної кількості вже обговорювався, а їх вада може привести к недостатньо точним результатам зі статистичної точки зору.

Наступний етап економетричного аналізу полягав в тому, щоб виявити ті регресори, що мають невеликий вплив на відповідну цільову функцію і можуть бути виключені з той або іншої моделі. Для цього є багато методів. Розглянемо два з них, які представляються найбільш надійними та можуть доповнювати друг друга та узгоджуватися один з іншим.

По-перше, обчислимо частинні коефіцієнти детермінації:

$$\Delta R_k^2 = \frac{(1 - R^2)t_k^2}{T - K}, \quad (\text{K.9})$$

де параметр t_k знаходиться таким чином:

$$t_k = \frac{\hat{\beta}_k}{\hat{\sigma}_k}. \quad (\text{K.10})$$

Величина стандартного емпіричного середньоквадратичного відхилення $\hat{\sigma}_k$ для регресійного коефіцієнта $\hat{\beta}_k$ обчислюється на підставі значень дисперсії відповідного регресійного коефіцієнта $\hat{\sigma}_{\hat{\beta}_k}^2$. Ці величини знаходяться на головній діагоналі оціненої кореляційно-коваріаційної матриці $\hat{\Sigma}_{\hat{\beta}}$:

$$\hat{\Sigma}_{\hat{\beta}} = \hat{\sigma}_u^2 (\mathbf{X}'\mathbf{X})^{-1} = \begin{bmatrix} \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1}^2 & \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1\hat{\beta}_2} & \dots & \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_1\hat{\beta}_K} \\ \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_2\hat{\beta}_1} & \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_2}^2 & \dots & \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_2\hat{\beta}_K} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_K\hat{\beta}_1} & \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_K\hat{\beta}_2} & \dots & \hat{\sigma}_{\hat{\beta}_K}^2 \end{bmatrix}.$$

Для моделі y_1 була обчислена наступна матриця $\hat{\Sigma}_{\hat{\beta}(1)}$:

а для моделі y_2 була обчислена матриця $\hat{\Sigma}_{\hat{\beta}^{(2)}}$

На підставі отриманих матриць для обох моделей були отримані величини частинних коефіцієнтів детермінації (табл. К.2).

Таблиця К.2

Частинні коефіцієнти детермінації отриманих економетричних моделей

k	Модель			
	y_1		y_2	
	t_k	ΔR_k^2	t_k	ΔR_k^2
1	0,454	0,0001	1,169	0,0035
2	-0,625	0,0002	-2,377	0,0146
3	1,039	0,0006	—	—
6	0,981	0,0006	-0,202	0,0001
8	-0,984	0,0006	-4,015	0,0416
11	-0,572	0,0002	—	—
12	—	—	0,059	$8,83 \cdot 10^{-6}$
13	0,594	0,0002	0,490	0,0006
15	-0,641	0,0002	—	—
19	0,077	$3,49 \cdot 10^{-6}$	-6,909	0,1231
20	-2,970	0,0053	-0,457	0,0005
22	4,715	0,0132	3,936	0,0400
23	-2,245	0,0030	—	—
24	1,008	0,0006	-0,846	0,0018

Як відомо, частинні коефіцієнти детермінації показують, на яку величину зменшиться загальний коефіцієнт детермінації при виключенні k -го регресора із рівняння. За даними табл. К 2 слідує, що для моделі y_1 найменші значення ΔR_k^2 відносяться до регресорів x_1 та x_{19} , а для моделі y_2 — для регресора x_{12} . Тому згідно цього метода можна зробити висновок, що вказані змінні значно менше впливають на відповідну цільову функцію, ніж інші.

По-друге, обчислимо скореговані коефіцієнти детермінації по Тейлу та по Амеї для моделей, які були отримані шляхом виключення одного з регресорів, які входять до складу відповідної моделі. Для кожної з моделей y_1 та y_2 були отримані їх похідні, які включали ті ж самі регресори за винятком одного. Перерахунок по цим моделям дав можливість отримати статистичні характеристики кожної з них, які наведені у табл. К.3.

Зміни скорегованих коефіцієнтів детермінації $\Delta \bar{R}_{Tk}^2$ та $\Delta \bar{R}_{Ak}^2$ обчислювались як різниці між значеннями скорегованих коефіцієнтів детермінації отриманими із похідної моделі при виключенні k -го регресора та вихідної моделі. Якщо вони позитивні, це свідчить про правомірність виключення відповідного k -го регресора. Якщо вони негативні, це свідчить про неможливість виключення відповідного k -го регресора.

Аналіз результатів, представлених у табл. К.4 показує, що виключення регресорів x_1 та x_{19} , а з моделі y_1 поліпшує модель, а модель y_2 можна вдосконалити шляхом виключення тільки регресора x_{12} . Цей висновок повністю співпадає з результатом, отриманим за допомогою метода, в якому використовувалися частинні коефіцієнти регресії.

Таким чином, за допомогою математико-статистичного аналізу економетричних моделей були отримані більш їх досконалі форми, а саме:

$$y_1 = \beta'_0 x_0 + \beta'_2 x_2 + \beta'_3 x_3 + \beta'_6 x_6 + \beta'_8 x_8 + \beta'_{11} x_{11} + \beta'_{13} x_{13} + \beta'_{15} x_{15} + \beta'_{20} x_{20} + \beta'_{22} x_{22} + \beta'_{23} x_{23} + \beta'_{24} x_{24} + u'; \quad (\text{К.11})$$

$$y_2 = \beta''_0 x_0 + \beta''_1 x_1 + \beta''_2 x_2 + \beta''_6 x_6 + \beta''_8 x_8 + \beta''_{13} x_{13} + \beta''_{19} x_{19} + \beta''_{20} x_{20} + \beta''_{22} x_{22} + \beta''_{23} x_{23} + \beta''_{24} x_{24} + u. \quad \dots\dots\dots (\text{К.12})$$

.....

Таблиця К.3

**Основні статистичні характеристики
вихідних та похідних від них моделей**

Модель	Показник	Вихідна модель	Індекс регресору, що виключається з вихідної моделі													
			1	2	3	6	8	11	12	13	15	19	20	22	23	24
y ₁	$\hat{\sigma}_{u1}^2 \cdot 10^6$	3,15	3,02	3,05	3,16	3,14	3,14	3,04	-	3,04	3,05	2,99	6,49	4,38	3,78	3,15
	R_1^2	0,989	0,989	0,988	0,988	0,988	0,988	0,988	-	0,988	0,988	0,989	0,975	0,983	0,986	0,988
	$\bar{R}_{T1}^2$	0,981	0,982	0,982	0,981	0,981	0,981	0,982	-	0,982	0,981	0,982	0,961	0,973	0,977	0,981
	$\bar{R}_{A1}^2$	0,972	0,974	0,973	0,972	0,973	0,973	0,974	-	0,973	0,973	0,974	0,944	0,962	0,967	0,973
	F_1	127,66	144,00	142,61	137,67	138,48	138,43	143,09	-	142,89	142,46	145,53	66,19	98,88	114,70	138,11
	$\Delta \bar{R}_{T1k}^2$	-	0,0008	0,0006	-0,0001	$3,6 \cdot 10^{-5}$	$3,0 \cdot 10^{-5}$	0,0006	-	0,0006	0,0006	0,0009	-0,0202	-0,0075	-0,0039	$-1,5 \cdot 10^{-5}$
	$\Delta \bar{R}_{A1k}^2$	-	0,0017	0,0014	0,0005	0,0006	0,0006	0,0015	-	0,0015	0,0014	0,0020	-0,0285	-0,0101	-0,0049	0,0006
y ₂	$\hat{\sigma}_{u2}^2$	13,11	13,32	14,91	-	12,57	21,74	-	12,55	12,68	-	39,76	12,66	21,38	-	12,95
	R_2^2	0,943	0,940	0,933	-	0,943	0,902	-	0,943	0,943	-	0,820	0,943	0,903	-	0,941
	$\bar{R}_{T2}^2$	0,917	0,916	0,906	-	0,921	0,863	-	0,921	0,920	-	0,750	0,920	0,865	-	0,918
	$\bar{R}_{A2}^2$	0,887	0,887	0,874	-	0,894	0,816	-	0,894	0,893	-	0,664	0,893	0,819	-	0,890
	F_2	36,57	39,85	35,34	-	42,40	23,44	-	42,48	42,00	-	11,65	42,06	23,87	-	41,07
	$\Delta \bar{R}_{T2k}^2$	-	-0,0013	-0,0113	-	0,0034	-0,0543	-	0,0036	0,0027	-	-0,1677	0,0028	-0,0520	-	0,0010
	$\Delta \bar{R}_{A2k}^2$	-	0,0008	-0,0126	-	0,0072	-0,0703	-	0,0074	0,0062	-	-0,2228	0,0064	-0,0673	-	0,0040

Були отримані нові значення регресійних коефіцієнтів (табл. К.4).

Таблиця К.4

Остаточні значення регресійних коефіцієнтів економетричних моделей

k	β'_k	β''_k
0	666,6	33,308
1	—	0,379
2	-39,91	-0,369
3	0,107	—
6	2,318	$-7,47 \cdot 10^{-4}$
8	-1,424	-0,008
11	-1488,1	—
12	—	
13	17,11	0,026
15	-145,9	—
19		-0,265
20	-4,526	$-1,32 \cdot 10^{-3}$
22	0,411	$5,37 \cdot 10^{-4}$
23	-0,183	—
24	0,209	$-2,57 \cdot 10^{-4}$

Таблиця К.5

Основні статистичні характеристики остаточних економетричних моделей

Характеристики	Моделі	
	y_1	y_2
$\hat{\sigma}_u^2$	$2,88 \cdot 10^6$	12,55
R^2	0,989	0,943
$\bar{R}_T^2$	0,983	0,921
$\bar{R}_A^2$	0,975	0,894
F	164,74	42,48
$\Delta \bar{R}_{Tk}^2$	0,0016	0,0036
$\Delta \bar{R}_{Ak}^2$	0,0035	0,0074

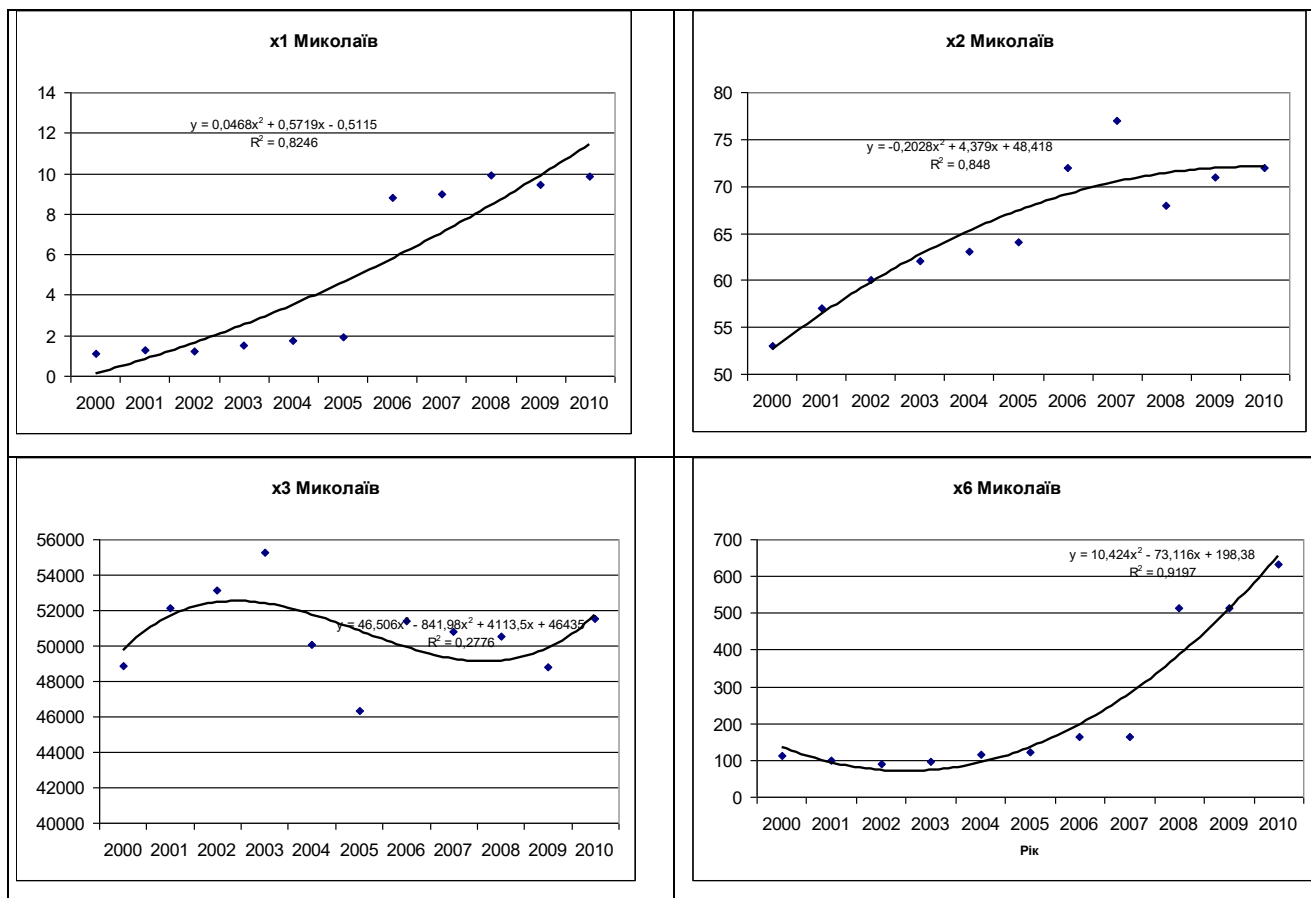
Знайдені рівняння мають наступний вигляд:

$$y_1 = 666,6 x_0 - 39,91 x_2 + 0,107 x_3 + 2,318 x_6 - 1,424 x_8 - 1488,1 x_{11} + 17,11 x_{13} - 145,9 x_{15} - 4,526 x_{20} + 0,411 x_{22} - 0,183 x_{23} + 0,209 x_{24} + u; \quad (\text{К.13})$$

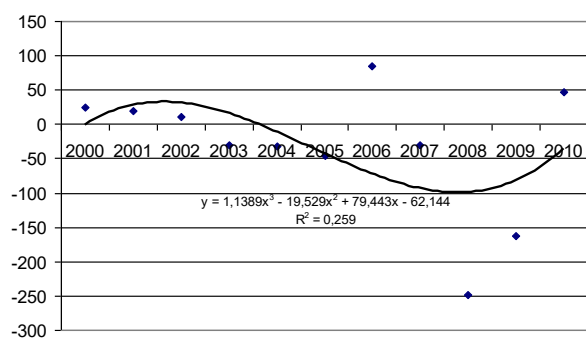
$$y_2 = 33,308x_0 + 0,379x_1 - 0,369x_2 - 7,47 \cdot 10^{-4}x_6 - 0,008x_8 + 0,026x_{13} - 0,265x_{19} - (K \ 14) \\ - 1,32 \cdot 10^{-3}x_{20} + 5,37 \cdot 10^{-4}x_{22} - 2,57 \cdot 10^{-4}x_{24} + u.$$

Щоб виконати точковий прогноз на наступні періоди за допомогою цих рівнянь, необхідно знати величину кожного з факторів x_k , які використовуються в майбутніх періодах.

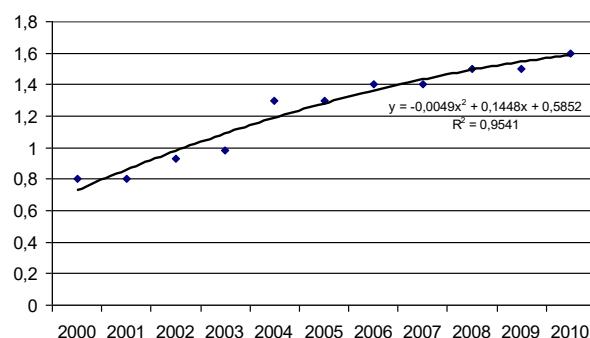
З метою апробації моделей був виконаний прогноз значень факторів x_k , які використовуються в обох моделях. Для цього була виконана апроксимація величин регресорів за допомогою поліноміальної регресії в середовищі електронних таблиць Microsoft Office Excel 2003. Було зроблено припущення, що тенденція зміни значень цих факторів в залежності від років зберігається для певного періоду часу, наприклад, до 2012 року.



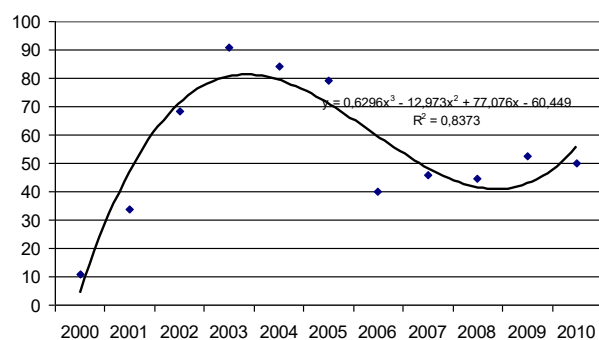
x8 Миколаїв



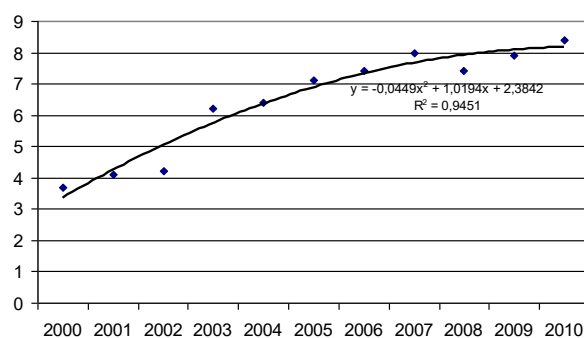
x11 Миколаїв



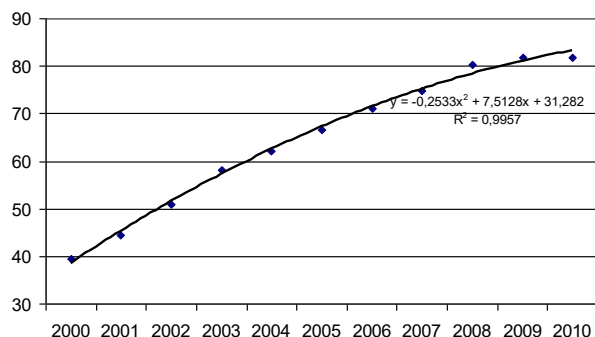
x13 Миколаїв



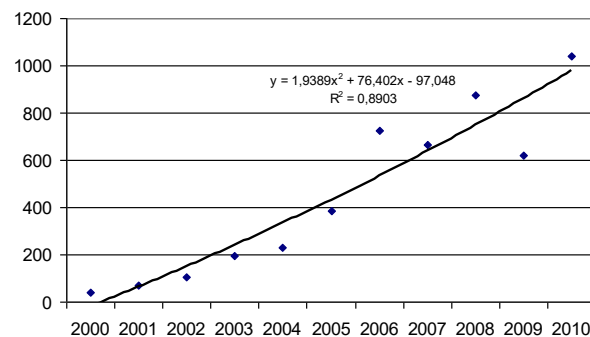
x15 Миколаїв



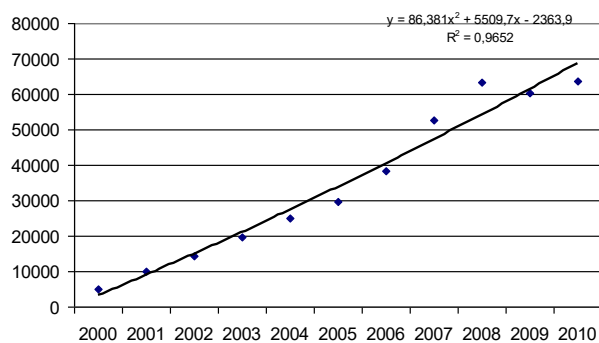
x19 Миколаїв



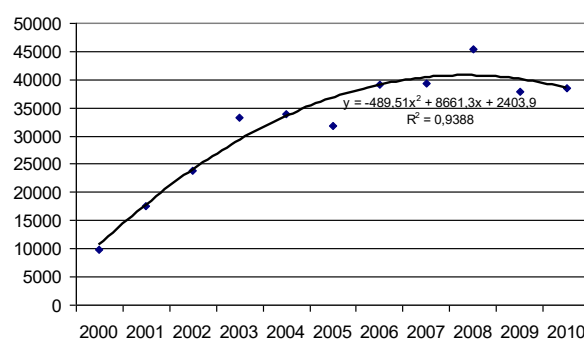
x20 Миколаїв



x22 Миколаїв



x23 Миколаїв



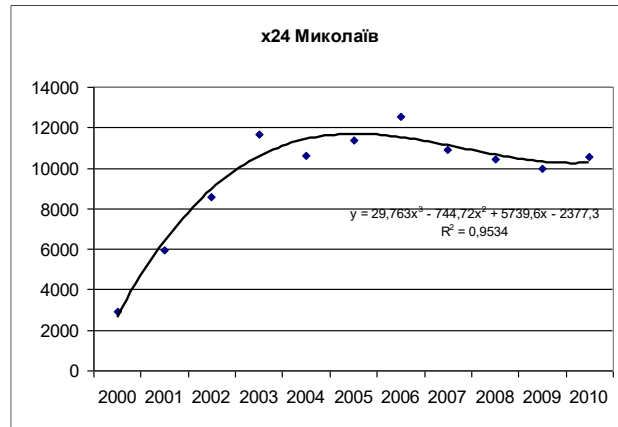
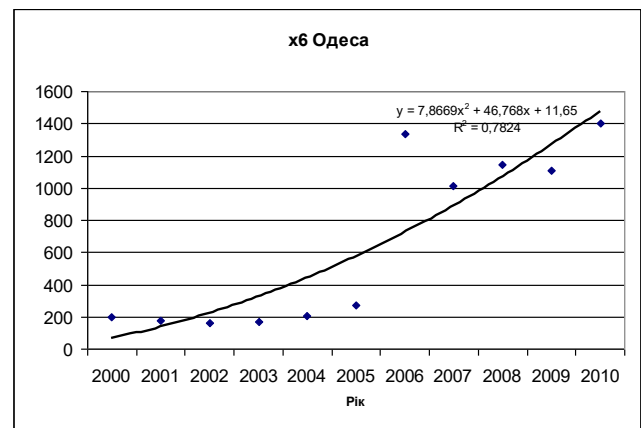
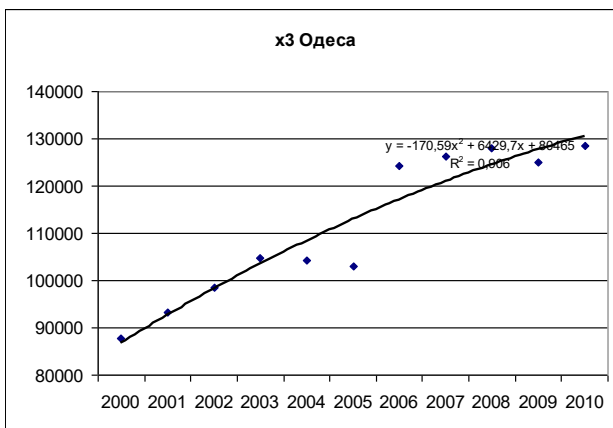
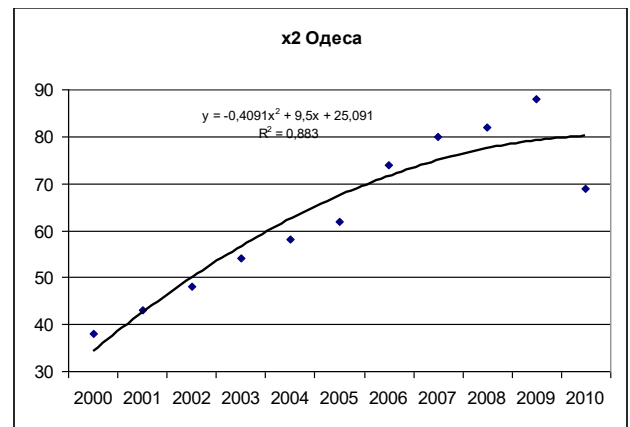
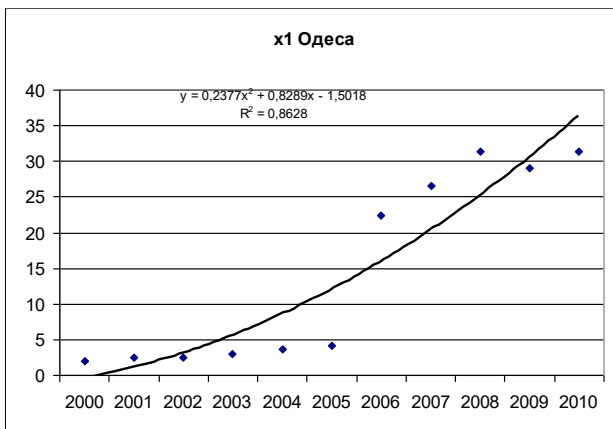
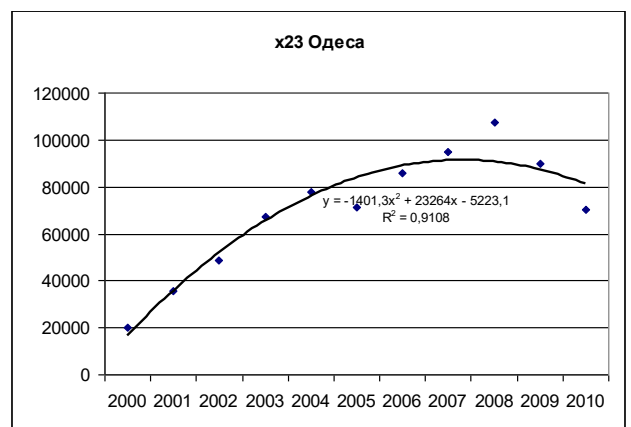
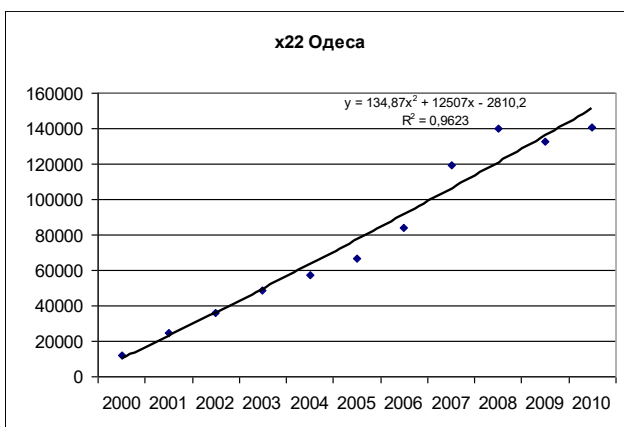
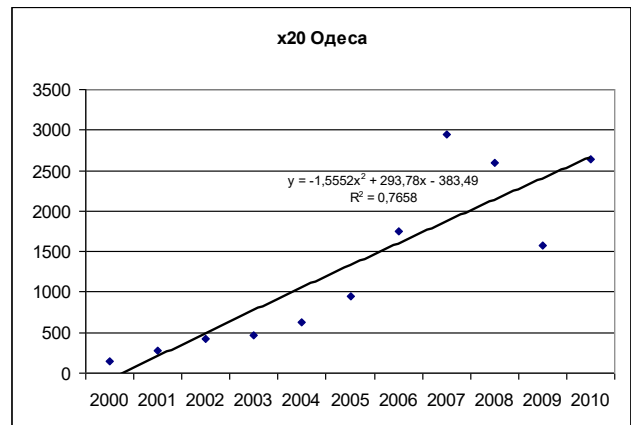
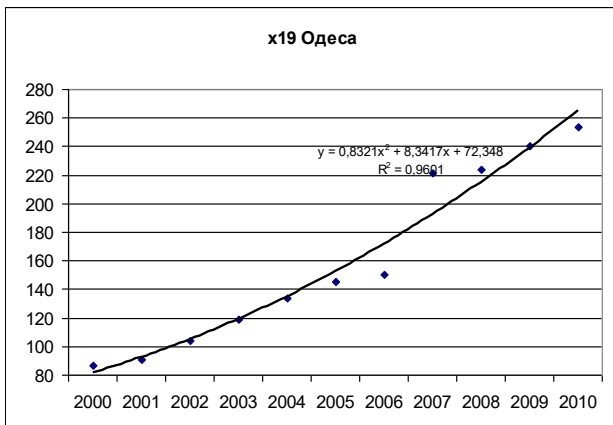
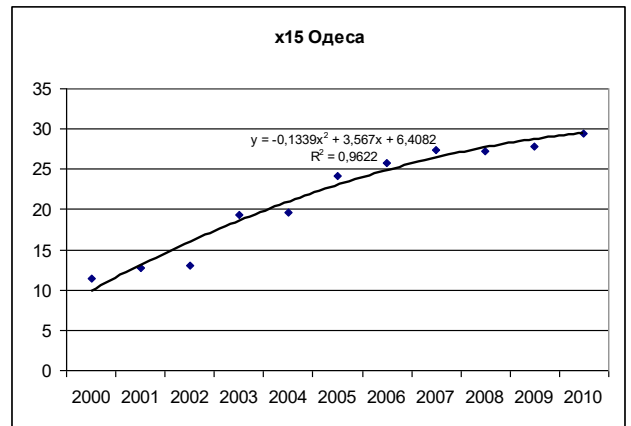
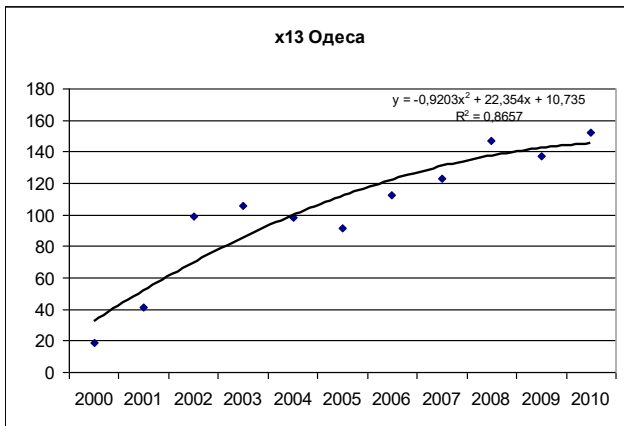
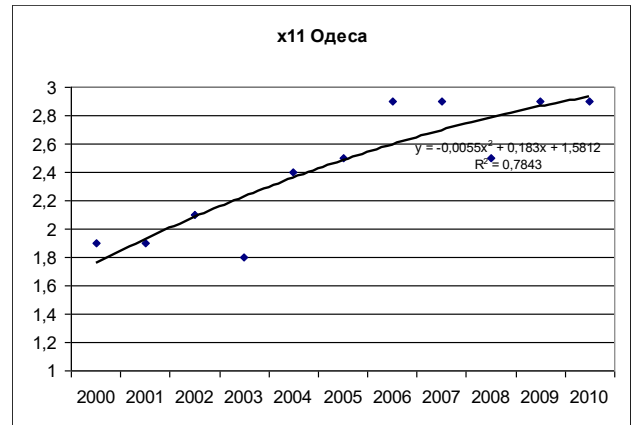
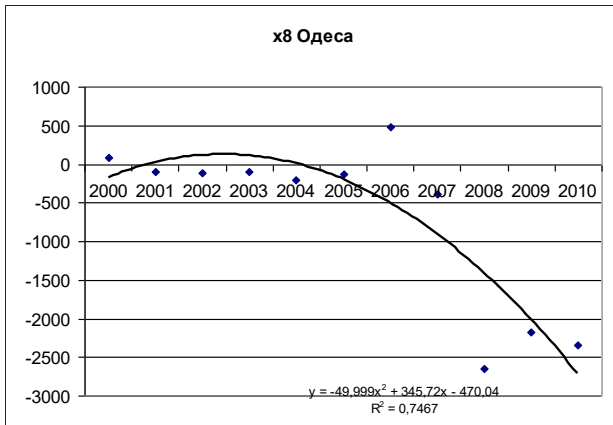


Рис. К.1. Часова залежність регресорів функції y_1
для Миколаївської обл.





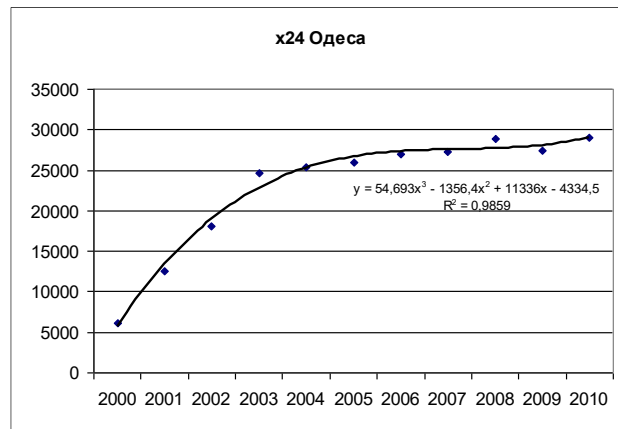
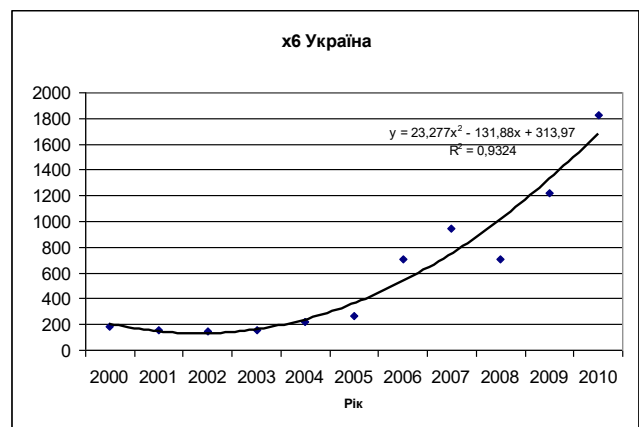
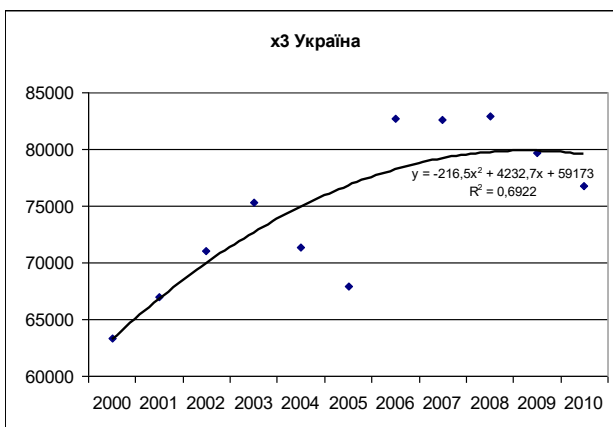
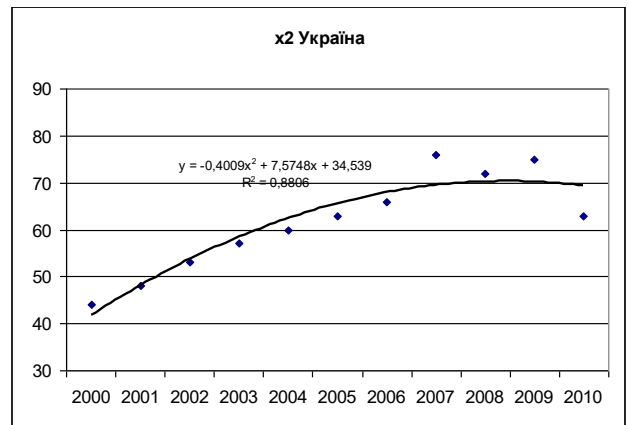
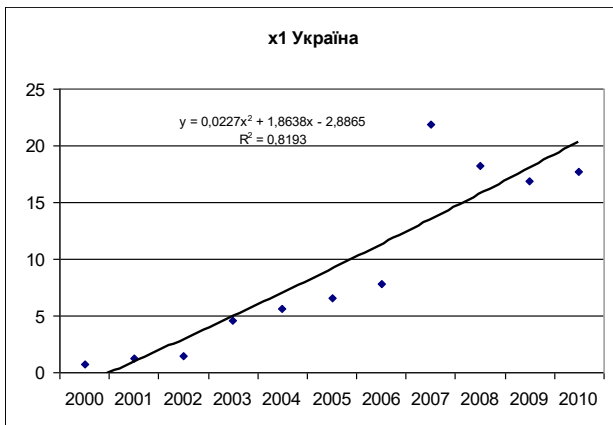
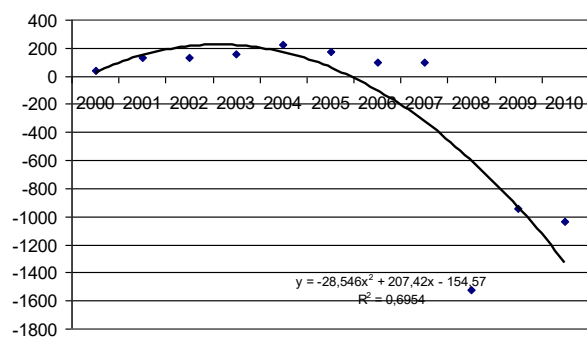


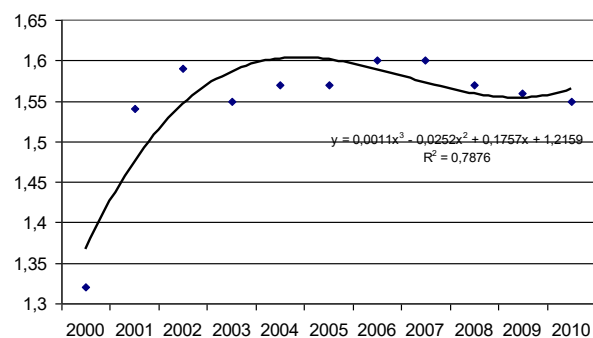
Рис. К 2. Часова залежність регресорів функції y_1
 для Одеської обл



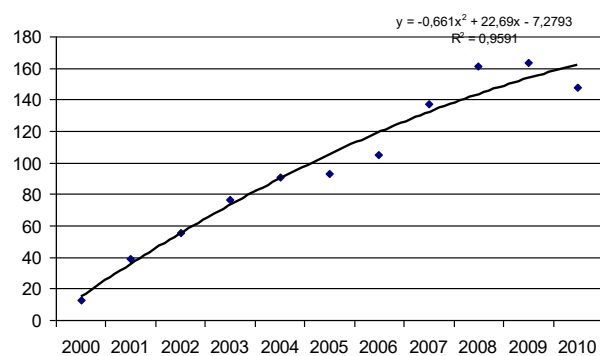
x8 Україна



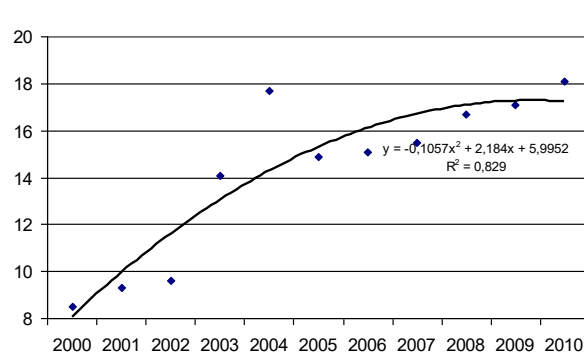
x11 Україна



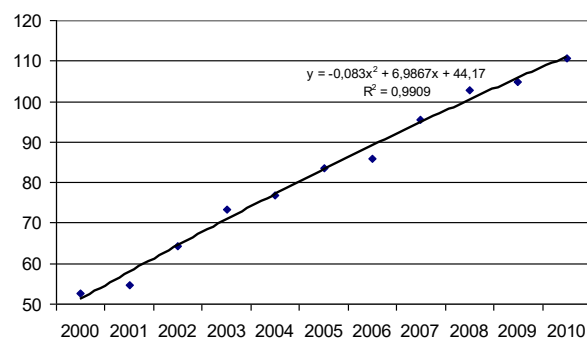
x13 Україна



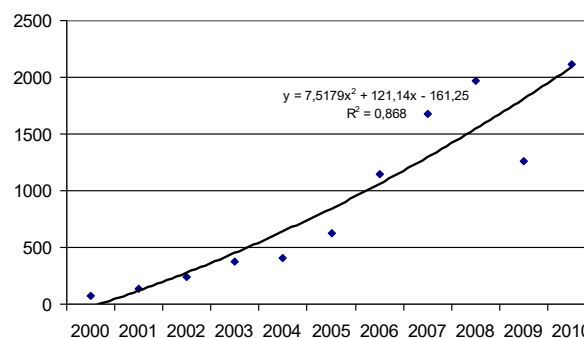
x15 Україна



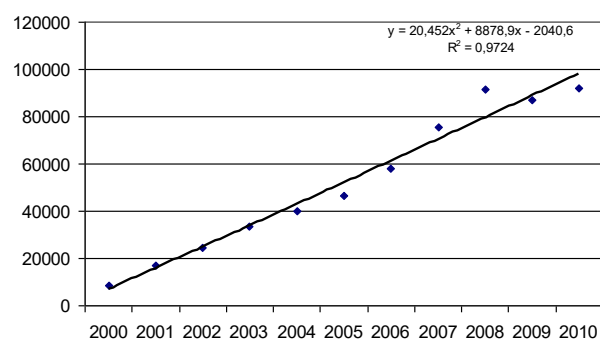
x19 Україна



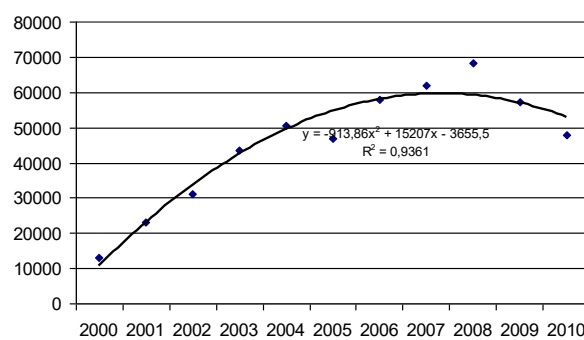
x20 Україна



x22 Україна



x23 Україна



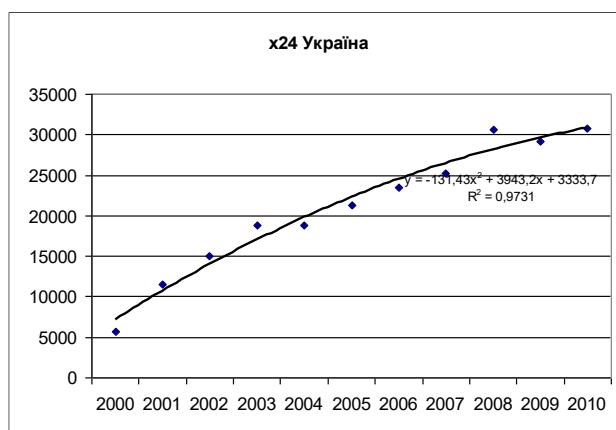


Рис. К.3. Часова залежність регресорів функції y_1
для України

Таблиця К.6

Параметри регресійних рівнянь вигляду $x_k = a_3 \text{Рік}^3 + a_2 \text{Рік}^2 + a_1 \text{Рік} + a_0$ для Миколаївської і Одеської областях та України і прогноз значень регресорів

x_k	a_3	a_2	a_1	a_0	R^2	Рік		
						2011	2012	2013
Миколаївська область								
x_1		0,05	0,57	-0,51	0,825	13,09	14,83	16,67
x_2		-0,20	4,38	48,42	0,848	71,76	71,07	69,98
x_3	46,51	-842	4114	46435	0,278	54914	59790	66608
x_6		10,42	-73,12	198,38	0,920	2577	2911	3265
x_8	1,139	-19,53	79,44	-62,14	0,259	47	172	348
x_{11}		-0,0049	0,14	0,59	0,954	1,62	1,64	1,65
x_{13}	0,630	-12,97	77,08	-60,45	0,837	84	132	204
x_{15}		-0,04	1,02	2,38	0,945	8,15	8,05	7,86
x_{19}		-0,25	7,51	31,28	0,996	84,96	86,14	86,81
x_{20}		1,94	76,40	-97,05	0,890	1099	1224	1353
x_{22}		86,38	5510	-2364	0,965	76191	83861	91703
x_{23}		-489,5	8661	2404	0,939	35850	32274	27718
x_{24}	29,76	-744,7	5740	-2377	0,953	10689	11769	13682
Одеська область								
x_1		0,238	0,8289	-1,5018	0,863	42,67	49,45	56,69
x_2		-0,409	9,50	25,09	0,883	80,18	79,45	77,91
x_3		-170,6	6430	80465	0,906	133056	135221	137045
x_6		7,867	46,77	11,65	0,782	1706	1949	2208
x_8		-50,00	345,7	-470,0	0,747	-3521	-4426	-5430
x_{11}		-0,006	0,183	1,581	0,784	2,99	3,03	3,07
x_{13}		-0,920	22,35	10,74	0,866	146	146	143
x_{15}		-0,134	3,567	6,408	0,962	29,93	30,15	30,10
x_{19}		0,832	8,342	72,35	0,960	292,27	321,42	352,22
x_{20}		-1,555	293,8	-383,5	0,766	2918	3173	3425
x_{22}		134,9	12507	-2810	0,962	166695	182574	198722
x_{23}		-1401,3	23264	-5223	0,911	72158	60389	45818
x_{24}	54,69	-1356,4	11336	-4335	0,986	30885	33962	38593
Україна								
x_1		0,023	1,864	-2,887	0,819	22,75	25,18	27,66
x_2		-0,401	7,575	34,54	0,881	67,71	65,26	62,01

x_3		-216,5	4233	59173	0,692	78789	77610	75997
x_6		23,28	-131,9	314,0	0,932	2083	2533	3030
x_8		-28,55	207,4	-154,6	0,695	-1776	-2282	-2846
x_{11}	0,0011	-0,025	0,176	1,216	0,788	1,60	1,66	1,75
x_{13}		-0,661	22,69	-7,279	0,959	169,8	176,0	180,8
x_{15}		-0,106	2,184	5,995	0,829	16,98	16,52	15,85
x_{19}		-0,083	6,987	44,17	0,991	116,06	120,97	125,72
x_{20}		7,518	121,1	-161,3	0,868	2375	2684	3008
x_{22}		20,45	8879	-2041	0,972	107451	116841	126273
x_{23}		-913,9	15207	-3656	0,936	47233	39593	30126
x_{24}		-131,4	3943	3334	0,973	31726	32384	32778

На підставі отриманих прогнозних значень регресорів оцінимо відповідні значення регресандів y_1 (тис. грн.) та y_2 (тис. грн.). Для цього у регресійні рівняння:

$$y_1 = 666,6x_0 - 39,91x_2 + 0,107x_3 + 2,318x_6 - 1,424x_8 - 1488,1x_{11} + 17,11x_{13} - 145,9x_{15} - 4,526x_{20} + 0,411x_{22} - 0,183x_{23} + 0,209x_{24} + u; \quad (K.15)$$

$$y_2 = 33,308x_0 + 0,379x_1 - 0,369x_2 - 7,47 \cdot 10^{-4}x_6 - 0,008x_8 + 0,026x_{13} - 0,265x_{19} - 1,32 \cdot 10^{-3}x_{20} + 5,37 \cdot 10^{-4}x_{22} - 2,57 \cdot 10^{-4}x_{24} + u. \quad (K.16)$$

підставимо значення регресорів x_k .

Таблиця К.7

Значення регресорів

Регіон	y_i	Рік		
		2011	2012	2013
Миколаїв	y_1	25412	30495	36611
	y_2	27,26	31,67	36,46
Одеса	y_1	63008	73191	84536
	y_2	50,80	60,31	70,34
Україна	y_1	43257	49076	55254
	y_2	49,68	58,52	68,17

Для оцінки ступеня впливу окремих регресорів на величину регресанду для кожної функції (y_1 та y_2) були розраховані стандартизовані коефіцієнти регресії $\hat{\beta}_k^s$ за формулою

$$\hat{\beta}_k^s = \hat{\beta}_k \frac{s_k}{s_y}, \quad (K.17)$$

де

$$s_k = \sqrt{\hat{\sigma}_k^2} = \sqrt{\frac{\sum_{t=1}^T (x_{tk} - \bar{x}_k)^2}{T - K}}; \quad (\text{K.18})$$

$$s_y = \sqrt{\hat{\sigma}_y^2} = \sqrt{\frac{\sum_{t=1}^T (y_t - \bar{y})^2}{T - K}}. \quad (\text{K.19})$$

Але стандартизовані коефіцієнти регресії є розмірними величинами, тому для підвищення надійності висновків також розраховували коефіцієнти еластичності за формулою для лінійної моделі:

$$\hat{\epsilon}_k = \hat{\beta}_k \frac{\bar{x}_k}{\bar{y}}. \quad (\text{K.20})$$

Результати наведені в таблиці К.8.

Таблиця К.8

**Стандартизовані коефіцієнти регресії $\hat{\beta}_k^s$
та коефіцієнти еластичності $\hat{\epsilon}_k$ отриманих економетричних моделей**

k	Модель			
	y ₁		y ₂	
	$\hat{\beta}_k^s$	$\hat{\epsilon}_k$	$\hat{\beta}_k^s$	$\hat{\epsilon}_k$
0				
1			0,293	0,249
2	-0,037	-0,138	-0,347	-1,597
3	0,225	0,461		
6	0,087	0,063	-0,029	-0,025
8	-0,085	0,025	-0,486	0,172
11	-0,069	-0,140		
13	0,059	0,079	0,093	0,153
15	-0,068	-0,112		
19			-1,192	-1,858
20	-0,291	-0,219	-0,087	-0,081
22	1,238	1,233	1,648	2,023
23	-0,348	-0,490		
24	0,142	0,203	-0,178	-0,313

Як слідує з таблиці, для моделі y₁ найбільш впливовими чинниками є x₃, x₂₂, x₂₃, а для моделі y₂ – x₂, x₁₉, x₂₂.

Додаток Л

Таблиця Л.1

Значення коефіцієнтів кореляції $\rho_{x,y}$ для вихідних статистичних даних

X	Y_1	Y_2
x_1	0,923	0,790
x_2	0,675	0,624
x_3	0,698	0,306
x_4	0,274	-0,026
x_5	0,575	0,164
x_6	0,864	0,774
x_7	-0,164	-0,315
x_8	-0,851	-0,821
x_9	0,531	0,315
x_{10}	0,349	0,390
x_{11}	0,697	0,297
x_{12}	0,551	0,549
x_{13}	0,811	0,676
x_{14}	0,298	-0,045
x_{15}	0,815	0,479
x_{16}	0,463	0,421
x_{17}	0,504	0,092
x_{18}	0,303	-0,032
x_{19}	0,873	0,549
x_{20}	0,891	0,757
x_{21}	0,363	0,117
x_{22}	0,970	0,798
x_{23}	0,795	0,502
x_{24}	0,810	0,595
x_{25}	0,575	0,206
x_{26}	-0,316	-0,444

Таблиця Л.2

Сортування значень $\rho_{x,y}$ для змінних x_k , що залишилися

X	y_1
x_1	0,923
x_2	0,675
x_3	0,698
x_6	0,864
x_8	-0,851

Продовж. табл. Л.2

x_{11}	0,697
x_{13}	0,811
x_{15}	0,815
x_{19}	0,873
x_{20}	0,891
x_{22}	0,970
x_{23}	0,795
x_{24}	0,810

Таблиця Л.3

Значення коефіцієнтів кореляції $\rho_{x,y} > 0$ для вихідних статистичних даних

X	y_2
x_1	0,790
x_2	0,624
x_6	0,774
x_8	-0,821
x_{12}	0,549
x_{13}	0,676
x_{19}	0,549
x_{20}	0,757
x_{22}	0,798
x_{24}	0,595

Додаток М
Таблиця М.1

**Кількість суб'єктів малого підприємництва, що перебувають на
податковому обліку по м. Южноукраїнськ за період 01.01.07 - 01.10.10 рр.,
одиниць**

Суб'єкти податкового обліку	Станом на:				
	01.01.07	01.01.08	01.01.09	01.01.10	01.10.10
Всього суб'єктів господарювання	2206	2386	2471	2310	2240
у тому числі: юридичних осіб	414	413	429	438	433
з них знаходяться на:					
загальній системі оподаткування	344	334	341	348	346
є платниками єдиного податку	70	79	88	90	87
фізичних осіб-підприємців	1792	1973	2042	1872	1807
з них знаходяться на:					
загальній системі оподаткування	287	141	165	86	183
є платниками єдиного податку	857	1061	1167	1206	1154
є платниками фіксованого податку	648	771	710	580	470

Джерело: складено автором за [224]

Таблиця М.2

**Кількість суб'єктів малого підприємництва, що перебувають на
податковому обліку по м. Первомайськ і Первомайському району за період
2007-2010 рр., одиниць**

Суб'єкти податкового обліку	Станом на:				
	01.01.07	01.01.08	01.01.09	01.01.10	01.01.11
1	2	3	4	5	6
Всього суб'єктів малого підприємництва:					
м. Первомайськ	5021	5654	6241	6499	6941
Первомайський р-н	836	969	1011	1042	1098
у тому числі юридичних осіб:					
м. Первомайськ	165	170	185	208	387
Первомайський р-н	72	88	86	93	108
з них знаходяться на:					
загальній системі оподаткування					
м. Первомайськ	84	93	104	119	306
Первомайський р-н	54	67	69	69	89

Продовж. табл. М.2

1	2	3	4	5	6
є платниками єдиного податку: м. Первомайськ Первомайський р-н	81 18	77 21	81 17	89 24	81 19
фізичних осіб-підприємців: м. Первомайськ Первомайський район	4856 764	5484 881	6056 925	6291 949	6554 990
з них знаходяться на загальній системі оподаткування: м. Первомайськ Первомайський р-н	' 1033 136	937 157	531 108	999 205	1699 332
є платниками єдиного податку м. Первомайськ Первомайський р-н	2004 370	2492 430	3255 497	3325 467	3002 416
є платниками фіксованого податку: м. Первомайськ Первомайський р-н	1819 210	1970 240	2184 250	1880 208	1768 174

Джерело: складено автором за даними обліку Первомайської об'єднаної державної податкової інспекції Миколаївської області

Додаток Н

Таблиця Н.1

**Сума податкових платежів на місяць в середньому на одного СМП
по Україні, який сплачував податки за спрощеною системою
оподаткування за період 2001 - 2010 рр., грн.**

Категорія СМП - платника податків	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2008	2009	2010
Платник ЄП- фізична особа	120,63	128,80	196,64	149,15	147,59	158,55	181,12	184,13	193,15
Платник ЄП- юридична особа	563,34	608,68	734,35	852,29	656,29	777,55	1071,73	898,05	404,47
Платник ФП	61,44	60,16	53,59	51,22	56,22	58,10	61,72	62,58	65,15



Рис. Н.1. Надходження єдиного податку від СПД-фізичних осіб по Миколаївській, Одеській областях і Україні в період 1999 - 2010 рр, млн грн

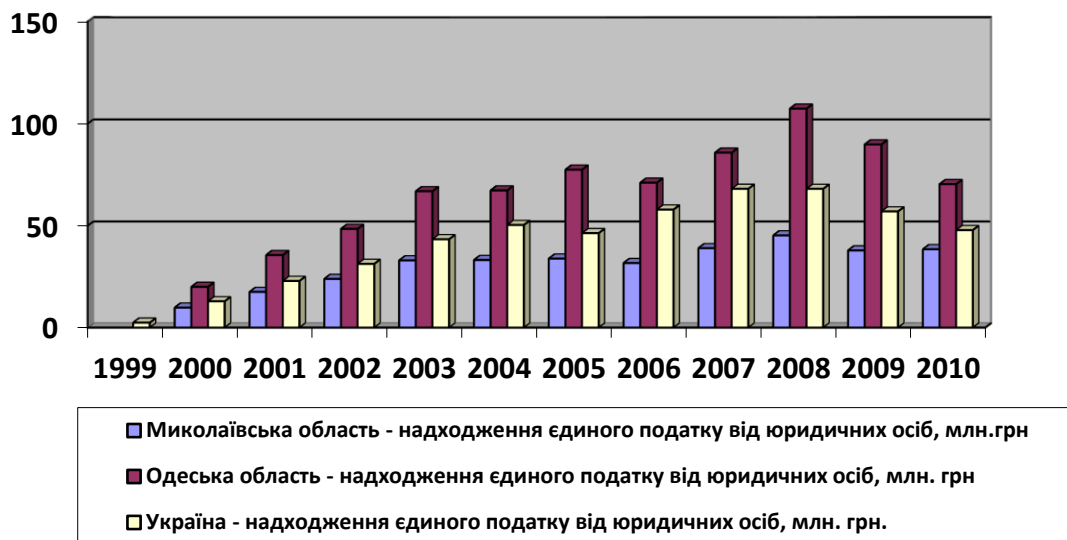


Рис. Н.2. Надходження єдиного податку від юридичних осіб по Миколаївській, Одеській областях і Україні за період 1999-2010 рр, млн грн.

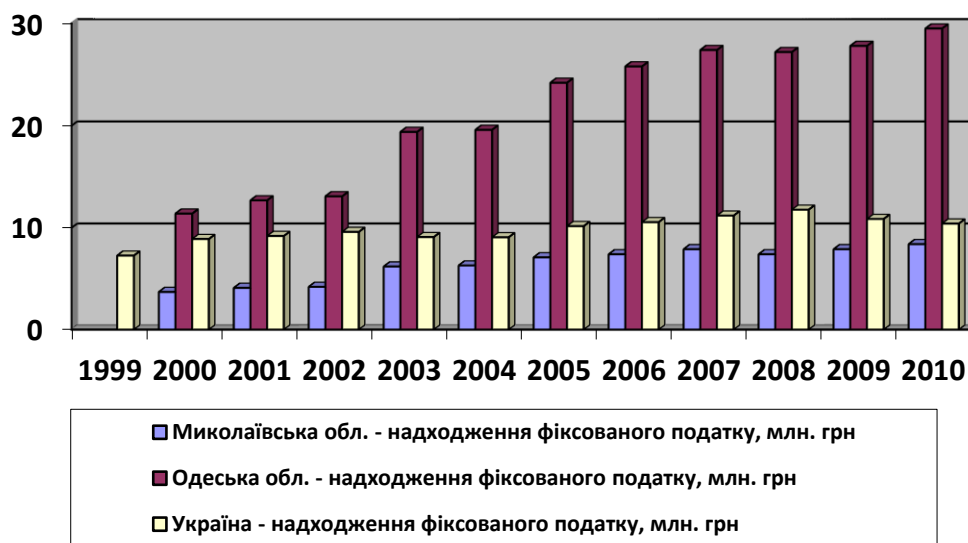


Рис. Н.3. Надходження фіксованого податку по Миколаївській, Одеській областях і Україні за період 1999 - 2010 рр, млн грн.

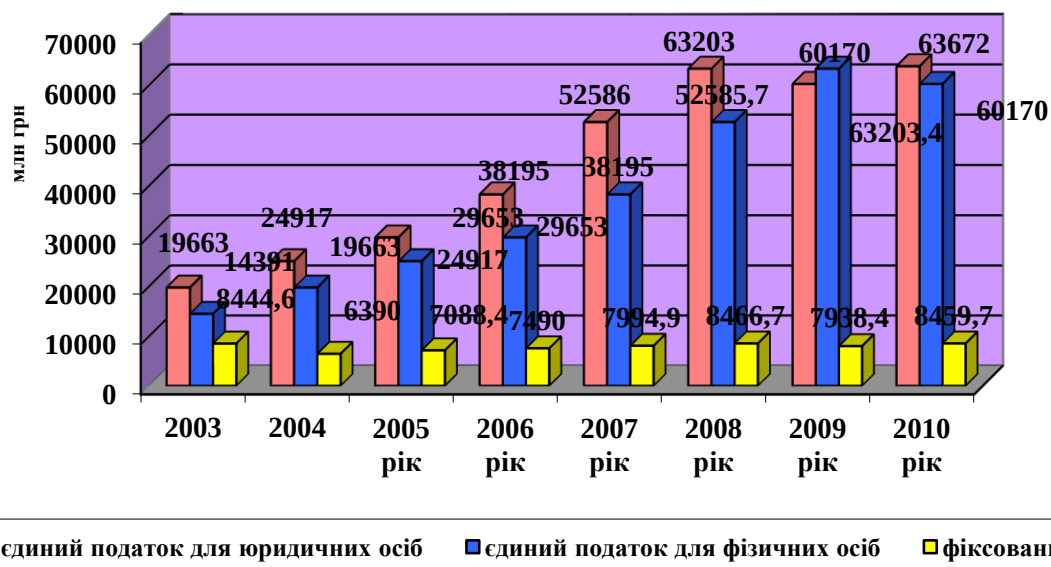


Рис. Н.4. Динаміка надходження податків, що відносяться до спеціальних податкових режимів СМП Миколаївської області за період 2003 - 2010 рр. тис. грн.

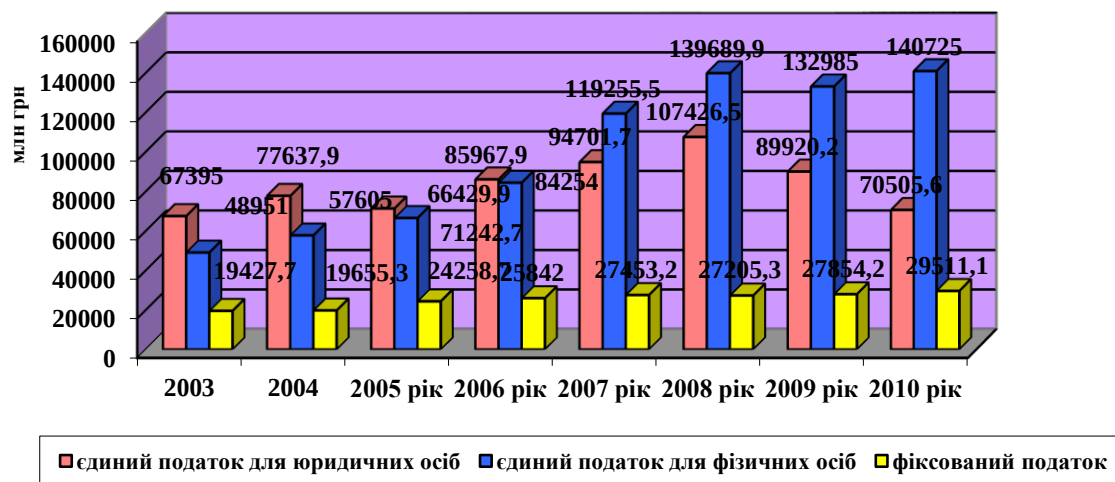


Рис. Н.5. Динаміка надходження податків, що відносяться до спеціальних податкових режимів СМП Одеської області за період 2003 - 2010 рр. тис. грн.

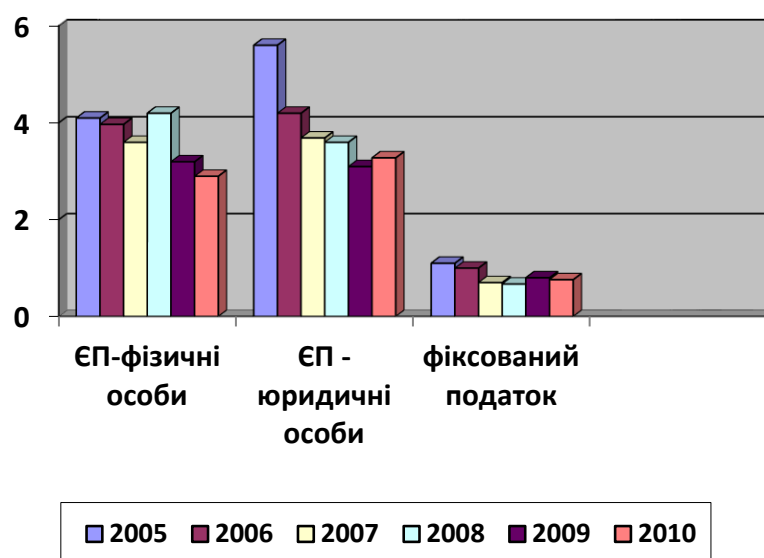


Рис. Н.6. Частка податкових надходжень від спеціальних режимів оподаткування СМП в доходах місцевих бюджетів Миколаївської області за період 2005 - 2010 рр., %

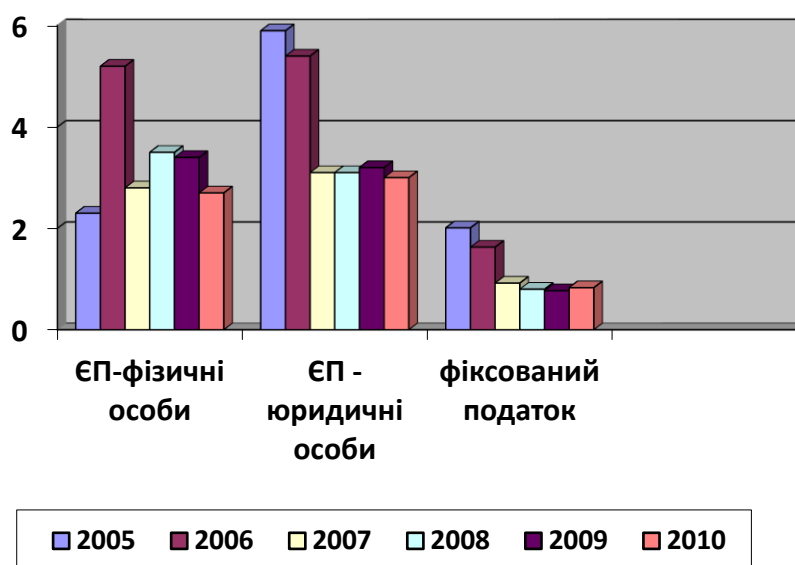


Рис. Н.7. Частка податкових надходжень від спеціальних режимів оподаткування СМП в доходах місцевих бюджетів Одеської області за 2005 - 2010 рр., %

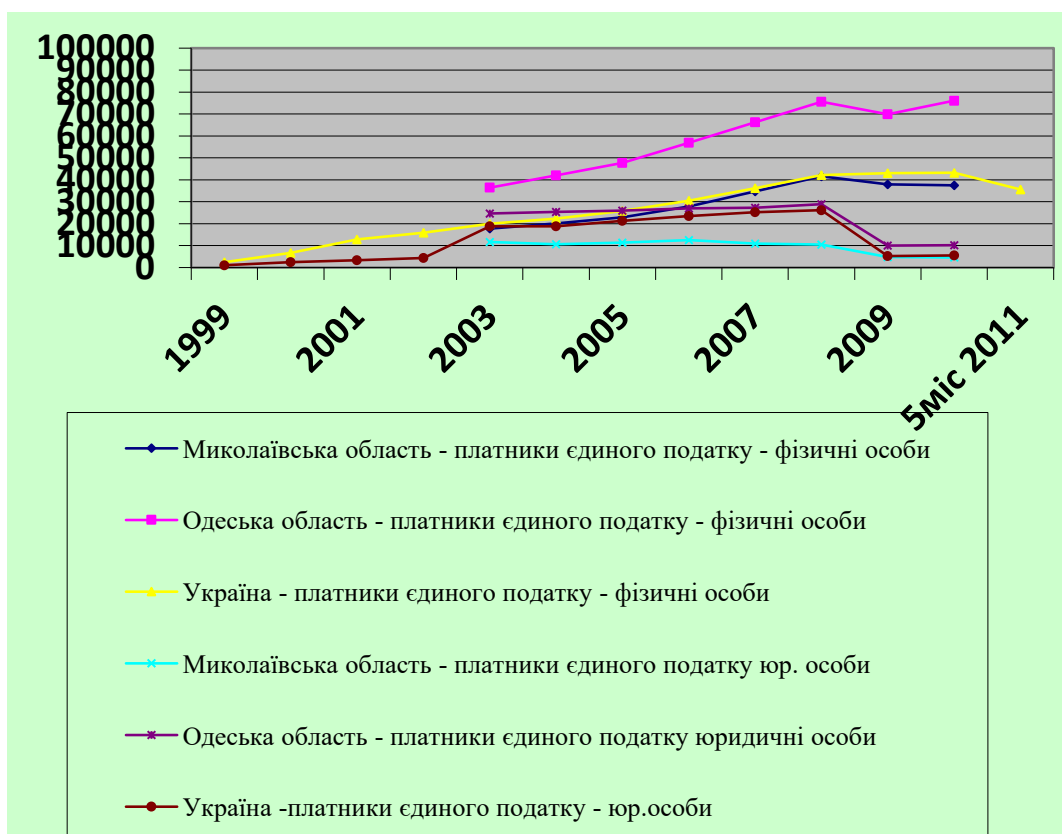


Рис. Н.8. Динаміка кількості платників єдиного податку по Миколаївській, Одеській областях і Україні за 1999 - 2011 рр., осіб

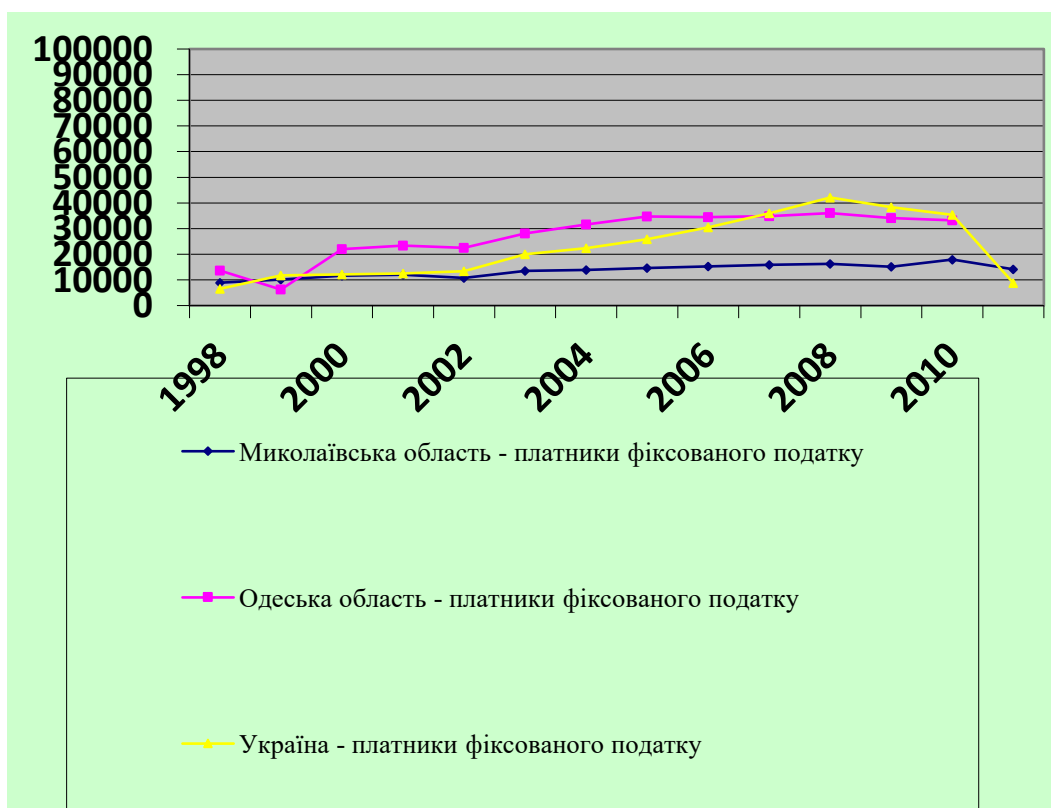


Рис. Н.9. Динаміка кількості СПД - платників фіксованого по Миколаївській, Одеській областях і Україні за 1998 - 2010 рр., осіб

Додаток П*Таблиця П.1*

**Характеристика бюджетної ефективності розвитку СМП м. Вознесенськ,
Миколаївського і Балтського районів у 2008-2010 рр.**

Обсяг коштів, виділених з місцевого бюджету на підтримку малого підприємництва	Миколаївський р-н (Миколаївська обл.)			м. Вознесенськ			Балтський р-н		
	2008р.	2009р.	2010р.	2008р.	2009р.	2010р.	2008р.	2009р.	2010р.
Фінансування програм підтримки МП з місцевого бюджету, тис грн.	18	21	20	136,2	208,7	51,3	0	0	0
Податкові відрахування від суб'єктів МП до місцевого бюджету, тис. грн.	6856	7436	8900	5151,3	9587,5	6727	1094,6	1577,3	1864,8
Коефіцієнт бюджетної ефективності	379,2	354	445	37,8	45,93	131,1	0	0	0

Джерело: складено за[106, 138, 256]

Таблиця П.2

**Взаємозв'язок сплачених податків агропромисловими
підприємствами України з економічною ефективністю виробництва у 2005-
2009 рр.**

Показники	2005	2006	2007	2008	2009
Обсяг сплачених податків, млрд. грн.	8,7	10,4	12,4	17,3	25,1
Виробництво валової продукції с/г (у порівняних цінах 2005 р.), млрд. грн.	92,6	94,9	88,8	104,0	х
Рівень рентабельності, %	6,8	2,8	15,6	13,4	х
Прибуток, млрд. грн	3,7	2,7	7,6	5,7	х

Таблиця П.3

**Динаміка сплати фіксованого сільськогосподарського податку та
підтримка сільськогосподарських товаровиробників шляхом сплати
ФСП, у 2005 - 2009 рр.**

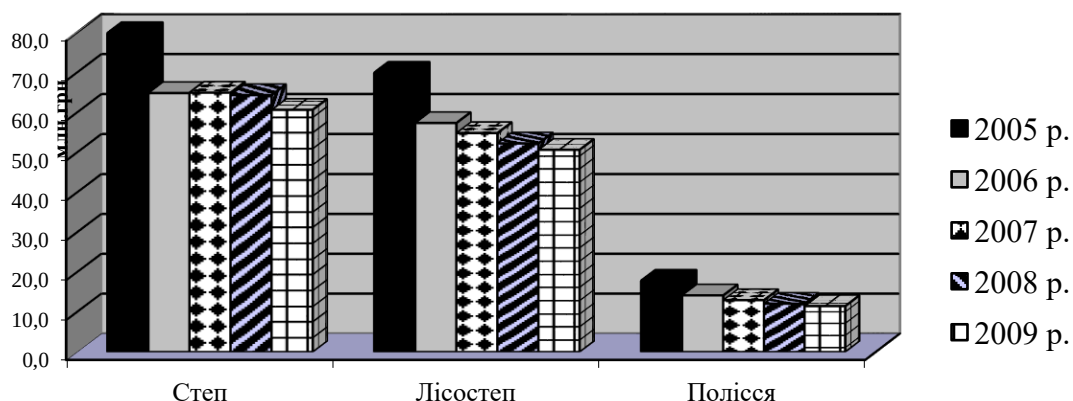
Показник	Рік				
	2005	2006	2007	2008	2009
База оподаткування (площа сільськогосподарських угідь), тис. га	23400	21385	21385	21385	21385
Всього підприємств, одиниць	59454	68984	68984	68984	68984
у т.ч. платників ФСП, одиниць	44581	43521	43521	43521	43521
Фактично внесена сума податку, млн грн.	167,8	136,5	133,0	128,9	122,9
Підтримка шляхом сплати ФСП, млн грн.	1207,4	1669,9	1381,1	1167,1	626,2

*За відсутності даних про підтримку за рахунок запровадження ФСП наведено розмір компенсації Пенсійному фонду втрат від застосування ФСП.

Таблиця П.4

**Сплата ФСП до Зведеного бюджету по Миколаївській і Одеській
областях, у 2005 - 2009 рр., млн грн.**

Область	на 01. 01. 2006	на 01. 01. 2007	на 01. 01. 2008	на 01. 01. 2009	на 01. 01. 2010
Миколаївська	7,3	6,2	5,8	5,5	5,3
Одеська	11,4	8,5	8,5	8,2	7,5



природно-економічні зони України

Рис. П.1 .Сплата фіксованого сільськогосподарського податку до Зведеного бюджету України за природно-економічними зонами України у 2005 - 2009 рр., млн грн.

Таблиця П.5

Бюджетно-податкова підтримка державою розвитку агропромислового виробництва та податкові надходження від агропромислового комплексу у 2005 - 2009 рр., млрд грн.

Показник	Рік				
	2005	2006	2007	2008	2009
Податкові надходження до зведеного бюджету від АПК	8,7	10,4	12,4	17,3	25,1
у т.ч. податкові надходження від сільського господарства	1,3	1,5	1,7	3,1	3,4
Підтримка державою розвитку агропромислового виробництва, всього	8,8	10,5	13,8	18,3	17,7
у т.ч.: видатки на розвиток агропромислового виробництва	5,0	6,4	8,1	11,2	8,5
спеціальні режими та механізми справляння ПДВ	3,8	4,1	5,7	7,1	9,2

Таблиця П.6

**Підтримка сільськогосподарських товаровиробників шляхом
запровадження спеціальних режимів оподаткування податком на додану
вартість за 2005 - 2008 рр., млн грн.**

Найменування	Роки			
	2005	2006	2007	2008
ПДВ, що повинен сплачуватися до бюджету переробними підприємствами за реалізовані молоко та м'ясопродукти, спрямовується виключно для виплат дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі.	1394,9	1445,7	2292,2	2761,2
ПДВ, що повинен сплачуватись до бюджету сільськогосподарськими підприємствами за реалізовані молоко, худобу, птицю, вовну, а також за молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, спрямовується на підтримку виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва.	327,9	303,3	247,7	607,2
ПДВ, що повинен сплачуватись до бюджету щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, крім операцій з продажу переробним підприємствам молока і м'яса. Зазначені кошти залишаються у розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовуються на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.	1384,6	1714,6	2351,1	2598,4
Податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій з продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарським товаровиробникам всіх форм власності і господарювання.	560,9	545,8	679,4	927,0
Суми ПДВ, сплачені постачальникам за матеріально-технічні ресурси, які підлягають відшкодуванню із бюджету при: продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою сільськогосподарським товаровиробникам.	111,6	114,9	143,6	205,5
Всього	3779,9	4124,3	5714,0	7099,3

Джерело: Складено за даними Міністерства аграрної політики України.

Додаток Р

Таблиця Р.1

Результати аналізу фінансової стійкості підприємств

Показники	ТОВ «Мрія»	ПП "Глобус"	НВЦ "Зоря"	ПСП "Маяк"	ПП"Арго н"
1. Джерела власних засобів (ряд. 280 ф. 1), тис. грн	914,6	287,6	328	168,6	284
2. Загальна сума джерел засобів підприємства(ряд. 280 + ряд. 440 + ряд. 500 ф. 1), тис. грн.	1006,6	530,3	571,5	129,6	300
3. Наявність власних оборотних активів (ряд. 260 ф. 1), тис. грн.	19,7	86,8	81,1	16,1	10
4. Джерела залучених засобів (ряд. 440 + ряд. 500 ф. 1), тис. грн.	92	242,7	243,5	115,1	25,8
5. Сума оборотних активів підприємства, (ряд. 260 ф. 1), тис. грн.	102	26,9	51,8	19,2	17
6. Загальна вартість запасів підприємства, тис. грн.	24,8	30	86	18	16
7. Основні засоби, тис. грн.	215,4	201	246,9	69,2	61,1
8. Незавершене капітальне будівництво, тис. грн.	183	-	-	-	-
9. Сировина і матеріали, тис. грн.	0,1	0,3	0,3	19,3	-
10. Залишки незавершеного виробництва, тис. грн.	860,7	272,3	186,5	3,9	-
Розрахунок коефіцієнтів					
1. Коефіцієнт автономії (1/2)	1,49	0,54	0,57	1,30	0,95
2 Коефіцієнт співвідношення власних і залучених засобів (1/4) (N - менше 1)	9,94	1,19	1,35	1,46	11,01
3. Коефіцієнт маневрування (3/1) (N - 0,5)	0,02	0,30	0,25	0,10	0,04
4. Коефіцієнт покриття запасів власних оборотних засобів (3/6) (N - 0,6-0,8)	0,79	2,89	0,94	0,89	0,63
5. Коефіцієнт майна виробничого призначення ((7+8+9+10)/2) (N - більше 0,5)	2,06	0,89	0,76	0,71	0,20
6. Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами (3/5) (N - більше 0,1)	0,19	3,23	1,57	0,84	0,59
7. Коефіцієнт прогнозу банкрутства (3/2) (N - більше 0)	0,03	0,16	0,14	0,12	0,03

Таблиця Р.2

Показники фінансової стійкості підприємств, які застосовують традиційну систему оподаткування (відносний метод аналізу)

Показники	ТОВ "Мрія"	ПП "Глобус"	НВЦ "Зоря"	ПСП "Маяк"	ПП "Аргон"
1. Джерела власних засобів, тис. грн.	914,6	287,6	328	168,6	284
2. Необоротні активи, тис. грн.	894,9	201	246,9	152,5	274
3. Наявність власних оборотних засобів, тис. грн.	19,7	86,8	81,1	16,1	10
4. Довгострокові кредити і позики, тис. грн.	-	-	-	-	-
5. Наявність власних і довгострокових залучених засобів для формування запасів, тис. грн.	19,7	86,8	81,1	16,1	10
6. Короткострокові позики, тис. грн.	92	242,7	243,5	115,1	25,8
7. Загальна сума власних і залучених джерел формування оборотних засобів, тис. грн.	211,7	329,5	324,6	131,2	35,8
8. Загальна вартість запасів, тис. грн.	24,8	30	86	18	16
9. Надлишок (нестача) власних джерел для покриття запасів(3 - 8), тис. грн.	-5,1	56,8	-4,9	-1,9	-6
10. Надлишок (нестача) власних і залучених джерел (5 - 8), тис. грн.	-5,1	56,8	-4,9	-1,9	-6
11. Надлишок (нестача) загальної суми формування запасів (7 - 8), тис. грн	186,9	299,5	238,6	113,2	19,8
12. Трьохкомпонентний показник	001	111	001	001	001

Таблиця Р.3

Показники фінансової стійкості підприємств, які застосовують традиційну систему оподаткування (абсолютний метод аналізу)

Показники	ТОВ "Мрія"	ПП "Глобус"	НВЦ "Зоря"	ПСП "Маяк"	ПП "Аргон"
1. Джерела власних засобів, тис. грн.	914,6	287,6	328	168,6	284
2. Необоротні активи, тис. грн.	894,9	201	246,9	152,5	274
3. Наявність власних оборотних засобів, тис. грн.	19,7	86,8	81,1	16,1	10
4. Довгострокові кредити і позики, тис. грн.	-	-	-	-	-
5. Наявність власних і довгострокових залучених засобів для формування запасів, тис. грн.	19,7	86,8	81,1	16,1	10
6. Короткострокові позики, тис. грн.	92	242,7	243,5	115,1	25,8
7. Загальна сума власних і залучених джерел формування оборотних засобів, тис. грн.	211,7	329,5	324,6	131,2	35,8
8. Загальна вартість запасів, тис. грн.	24,8	30	86	18	16
9. Надлишок (нестача) власних джерел для покриття запасів (3 - 8), тис. грн.	-5,1	56,8	-4,9	-1,9	-6
10. Надлишок (нестача) власних і залучених джерел (5 - 8), тис. грн.	-5,1	56,8	-4,9	-1,9	-6
11. Надлишок (нестача) загальної суми формування запасів (7 - 8), тис. грн.	186,9	299,5	238,6	113,2	19,8
12. Трьохкомпонентний показник	001	111	001	001	001

Таблиця Р.4

Фінансовий аналіз малих підприємств, які перейшли на єдиний податок ("відносним методом")

Вихідні дані для аналізу фінансової стійкості (баланс форма 1-м; звіт про фінансові результати форма 2-м)	ТК «Одісей Трейд К» (оптово-роздрібна торгівля), м. Миколаїв		ПП "Єврохата" (громадське харчування", м. Одеса		ПП "Cameltrans" (вантажоперевізник), м. Іллічевськ, Одеська обл.		ПП "Ідеал" (перукарня), м. Первомайськ, Миколаївська обл		ТОВ "Алінда", (автопослуги), м. Миколаїв	
	До переходу на ЄП	Після переходу на ЄП	До переходу на ЄП	Після переходу на ЄП	До переходу на ЄП	Після переходу на ЄП	До переходу на ЄП	Після переходу на ЄП	До переходу на ЄП	Після переходу на ЄП
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Джерела власних засобів, тис. грн.	1915,8	1923,1	287,8	328	23	451	145,6	168,6	109,4	109,4
2. Загальна сума джерел засобів підприємства, тис. грн.	2011,5	2144	530,5	571,5	170	709	300,3	339,1	140,6	141,6
3. Наявність власних оборотних засобів, тис. грн.	424,7	476,2	86,8	81,1	22	187	21,9	16,1	1,3	1,3
4. Джерела залучених засобів, тис. грн.	95,7	220,9	183,4	109,1	144	89	151,3	115,1	20,2	22,2
5. Сума оборотних активів підприємства, тис. грн.	520,4	697,1	329,5	324,6	166	276	173,2	131,2	21,5	23,5
6. Загальна вартість запасів, тис. грн.	16,7	26,9	30	54,5	2	86	6	9,4	1,1	1,2
7. Основні засоби, тис. грн.	922,1	621,5	170,7	192,1	-	263	110,7	169,2	108,1	108,1
8. Незавершене капітальне будівництво, тис. грн.	522,2	584,5	-	-	-	-	-	-	-	-
9. Сировина і матеріали, тис. грн.	0,1	214	0,3	0,3	2	84	10,4	29,3	-	-
10. Залишки незавершеного виробництва, тис. грн.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Розрахунок коефіцієнтів										
1. Коефіцієнт автономії	0,95	0,90	0,54	0,57	0,14	0,64	0,48	0,50	0,78	0,77
2. Коефіцієнт співвідношення власних і залучених засобів (1/4) (N - менше 1)	20,02	8,71	1,57	3,01	0,16	5,07	0,96	1,46	5,42	4,93
3. Коефіцієнт маневрування (3/1) (N - 0,5)	0,22	0,25	0,30	0,25	0,96	0,41	0,15	0,10	0,01	0,01

Продовж. табл. Р.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4. Коефіцієнт покриття запасів власних оборотних засобів (3 / 6) (N - 0,6 - 0,8)	25,43	17,70	2,89	1,49	11,0	2,17	3,65	1,71	1,18	1,08
5. Коефіцієнт майна виробничого призначення ((7 + 8 + 9 + 10) / 2) (N - більше 0,5)	0,73	0,66	0,32	0,34	0,01	0,49	0,40	0,59	0,77	0,76
6. Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами (3 / 5) (N - більше 0,1)	0,82	0,68	0,26	0,25	0,13	0,68	0,13	0,12	0,06	0,06
7. Коефіцієнт прогнозу банкрутства (3 / 2) (N - більше 0)	0,21	0,22	0,16	0,14	0,13	0,26	0,07	0,05	0,01	0,01

Додаток С

Таблиця С.1

Інвестиційний ресурс від надання преференцій суб'єктам господарювання

Преференція	Обсяг ресурсу, млрд грн
Звільнення від сплати ПДВ окремих операцій	21,9
Створення страхових резервів банківськими установами, що відносяться на витрати	11,0
Зниження ставки податку на прибуток з 23 % до 21 %	4,3
Звільнення від сплати ввізного мита згідно міжурядових угод про вільну торгівлю	3,2
Урахування у складі витрат сум ремонтів та поліпшення основних засобів	2,0
Механізм прискореної амортизації виробничого обладнання	2,0
Запровадження нульової ставки оподаткування рентною платою додаткових обсягів видобування вуглеводнів із родовищ, що мають важковидобувні умови, або виснажені	1,0
«Податкові канікули» для малого бізнесу у вигляді нульової ставки податку на прибуток	0,5
Звільнення від сплати податку на прибуток підприємств окремих галузей	0,4
Звільнення від сплати ввізного мита товарів, що використовуються для виробництва устаткування альтернативних джерел енергії	0,3

Джерело: [253]

Додаток Т

ПОДАТКОВИЙ ПАСПОРТ РЕГІОНУ ДЛЯ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО
БІЗНЕСУ
РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РЕГІОНУ

Показники	2009	2010	2011
1. Чисельність трудових ресурсів, чоловік			
2. Чисельність економічно активного населення, чоловік			
3. Питома вага економічно активного населення в трудових ресурсах, %			
4. Середньорічна чисельність зайнятих в економіці, чоловік			
5. Чисельність зайнятих в малому бізнесі, чоловік			
6. Питома вага безробітних в чисельності трудових ресурсів регіону, %			
7. Кількість малих підприємств на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць			
8. Доля прибуткових МП в загальній чисельності МП, %			
9. Кількість малих підприємств - платників податків (за даними ДПА в Одеській (будь-якій іншій) області), в тому числі: 9.1. кількість МП, що перебувають на загальній системі оподаткування, всього одиниць: - індивідуальних підприємців (фізичних осіб), одиниць: - юридичних осіб, одиниць:			
9.2. Кількість малих підприємств - платників податків за спрощеною системою оподаткування, всього, в т.ч: - юридичних осіб, платників єдиного податку за ставкою 6%, одиниць: - юридичних осіб, платників єдиного податку за ставкою 10%, одиниць: - фізичних осіб, платників єдиного податку, одиниць;			
9.3. Кількість фізичних осіб, платників фіксованого податку, всього, одиниць			
9.4. Кількість малих підприємств, діяльність яких підлягає патентуванню, всього, в т.ч.: - платників торговельного патенту, одиниць: - платників патенту на надання побутових послуг, одиниць: - платників спецпатенту, одиниць;			

9.5. Кількість фермерських господарств - платників фіксованого сільськогосподарського податку, одиниць:			
9.6. Кількість середніх підприємств - платників податків, одиниць			
10. Кількість фінансових інститутів, обслуговуючих суб'єктів малого підприємництва, одиниць	ДОВІДНИКОВО		
РОЗДІЛ II. ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ДЛЯ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ			
1. Частка валового регіонального продукту, що припадає на малий бізнес, млн. грн.			
2. Валовий дохід в малому бізнесі, з нього: - оподатковуваний прибуток, млн. грн.			
3. Обсяг реалізованої продукції малими підприємствами у діючих цінах, млн. грн.			
4. Фонд оплати праці в малому і середньому бізнесі всього, в т. ч. 4.1. малих підприємств за спрощеною системою оподаткування, одиниць: 4.2 . малих підприємств на традиційній системі оподаткуванн, одиниць: 4.3. середніх підприємств на традиційній системі оподаткування, одиниць:			
5. Вартість реалізованих товарів, робіт, послуг, оподатковуваних ПДВ, млн. грн., всього, в т.ч. 5.1. реалізованих фізичними особами- платниками єдиного податку; 5.2. юридичними особами - платниками єдиного податку за ставкою 6%; 5.3. малими підприємствами, що перебувають на загальній системі оподаткування; 5.4. середніми підприємствами			
6. Оподатковувана база по спрощеній системі оподаткування, млн. грн.			
7. Оподатковувана база по фіксованому сільськогосподарському податку, млн. грн.			
8. Рентабельність. збитковість (-) всієї діяльності в: - малому бізнесі, %; -середньому бізнесі, %			
9. Інвестиційна активність: - малих підприємств, млн. грн; - середніх підприємств, млн. грн.			
10. Індекс інфляції			
РОЗДІЛ III. СИСТЕМА ПІЛЬГ В МАЛОМУ І СЕРЕДНЬОМУ БІЗНЕСІ			
1. Пільги з податку на прибуток (податкові канікули)			
Область	Показник, зорієнтований на перспективне заповнення (на даному етапі обліком не		
Райони області			
Міста області			

	передбачений)		
2. Відстрочені (розстрочені) платежі для СМП, що перебувають на загальноприйнятій системі оподаткування, млн. грн.			
Область	Показник, зорієнтований на перспективне заповнення (на даному етапі обліком не передбачений)		
Райони області			
Міста області			
3. Інші пільги передбачені законодавством для СМП за загальноприйнятою системою оподаткування			
Область	Показник, зорієнтований на перспективне заповнення (на даному етапі обліком не передбачений)		
Райони області			
Міста області			
4. Відстрочені (розстрочені) платежі для СМП, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, млн. грн.			
Область	Показник, зорієнтований на перспективне заповнення (на даному етапі обліком не передбачений)		
Райони області			
Міста області			
5. Пільги, передбачені для СМП , що перебувають на спрощеній системі оподаткування			
Область	Показник, зорієнтований на перспективне заповнення (на даному етапі обліком не передбачений)		
Райони області			
Міста області			
6. Пільги, передбачені для платників, що придбали патент			
Область	Показник, зорієнтований на перспективне заповнення (на даному етапі обліком не передбачений)		
Райони області			
Міста області			
РОЗДІЛ 4. ЗАБОРГОВАНІСТЬ ПО ПОДАТКАХ І ЗБОРАХ В БЮДЖЕТНУ СИСТЕМУ УКРАЇНИ			
1.Заборгованість СМП по податкових платежах (з врахуванням ліцензійних реєстраційних зборів), млн. грн. всього:, в т.ч. тих, що перебувають :			
- на загальній системі оподаткування; - на спрощеній системі оподаткування; - на патентах; - на фіксованому податку; - на фіксованому сільськогосподарському податку	Показник, зорієнтований на перспективне заповнення (на даному етапі обліком не передбачений)		
2. Недоїмка (з врахуванням ліцензійних і реєстраційних зборів), млн. грн.			
- на загальній системі оподаткування; - на спрощеній системі оподаткування;			

- на патентах; - на фіксованому податку; - на фіксованому сільськогосподарському податку						
РОЗДІЛ 5. ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ						
Системи оподаткування в сфері МБ	Питома вага податків, сплачених за системами оподаткування МП в загальних податкових надходженнях, %	Нараховано податків і зборів всього (з врахуванням реєстраційних і ліцензійних зборів - окремо виділених), млн. грн.	Нідійшло платежів від МП з врахуванням реєстраційних і ліцензійних зборів окремо виділених, млн. грн.			Коефіцієнт збирання податків (графа 4 / графа 2); (графа 5 / графа 2) окремими строками
			В державний бюджет	В обласний бюджет	В місцеві бюджети	
1. Всього податкових надходжень по малому бізнесу, млн. грн.						Розрахункова величина (вимагає уточнення)
2. ССО: Малі підприємства Область Райони міста Індивідуальні підприємці: Область Райони міста						Розрахункова величина (вимагає уточнення)
3. Фіксований податок Область Райони міста						Розрахункова величина (вимагає уточнення)
4. ФСП Область Райони міста						Розрахункова величина (вимагає уточнення)
5. Патенти, в .ч. Торгівельний Область						

Райони міста на надання побутових послуг Область Райони міста спеціальний Область Райони міста							
РОЗДІЛ 6. ПОКАЗНИК ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ПО РІЗНИХ СИСТЕМАХ ОПОДАТКУВАННЯ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ МАЛИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ							
Системи оподаткування в сфері малого підприємництва	Питома вага надходжень від СМП в загальних податкових надходженнях	Надійшло, млн. грн.			Податкове навантаження до ВРП, %		
		В обласний бюджет	В місцеві бюджети	Разом	По надходженню (графа 5/ВРП)		
Всього податкових надходжень по малому і середньому бізнесу (з врахуванням окремо виділених реєстраційних і ліцензійних зборів), млн. грн.							
1998р.					Розрахункова величина (вимагає уточнення)		
2000р.							
2010 р.							
2015р.							
1. Загально-прийнята система оподаткування: - малі підпр. Область Райони міста -середні підприєм. Область Райони міста - індивідуал. підприємства					Розрахункова величина (вимагає уточнення)		
1998							
2000							
2010							
2015							
2. Спрощена система оподаткування: Малі підприємства:					Розрахункова величина (вимагає уточнення)		

Область Райони міста Індивідуальні підприємства Область Райони міста					
1998					
2000					
2010					
2015					
3.Фіксований податок, млн. грн. Область Райони міста					Розрахункова величина (вимагає уточнення)
1998					
2000					
2010					
2015					
4. ФСП, млн. грн. Область Райони міста					Розрахункова величина (вимагає уточнення)
1998					
2000					
2010					
2015					
5. Патенти, в т.ч. торгівельний, млн. грн. Область Райони міста					Розрахункова величина (вимагає уточнення)
1998					
2000					
2010					
2015					
На надання побутових послуг, млн. грн. Область Райони					Розрахункова величина (вимагає уточнення)

міста					
1998					
2000					
2010					
2015					
Спеціальний, млн. грн. Область Райони міста					Розрахункова величина (вимагає уточнення)



Рис. Т.1. Методика оцінки ефективності систем оподаткування суб'єктів малого і середнього бізнесу для складання податкового паспорта

Таблиця Т.1

**Оціночні показники в системі регіонального моніторингу оподаткування
малого і середнього бізнесу**

Показники	Розраху- нкові	Звітні	Річні	Кварта- льні	Загальні	Посис- темні	Видові
1	2	3	4	5	6	7	8
Динаміка нарахованих податкових надходжень по малому і середньому бізнесу		+	+	+	+	+	
Динаміка фактичних податкових надходжень		+	+	+	+	+	+
Розподіл податкових сум на долю держави, регіону, міста, селища		+	+		+	+	
Доля податкових надходжень малого бізнесу (наприклад, м. Одеси) в обласних податкових надходженнях даного сектора	+		+		+	+	
Доля податкових надходжень малого (середнього)бізнесу в загальному обсязі податкових надходжень	+		+		+	+	
Прогноз податкових надходжень на 2-3 роки	+				+	+	
Динаміка заборгованості малого(середнього) бізнесу	+		+	+	+	+	+
Доля заборгованості по податках малого (середнього) бізнесу в загальному обсязі податкових надходжень даного сектору		+	+		+	+	
Динаміка пільгових сум малого (середнього)бізнесу	+		+		+	+	
Доля пільгових сум в доходах, що випадають з оподаткування	+		+		+	+	
Динаміка податкових правопорушень в сфері малого (середнього)бізнесу	+		+		+	+	+
Доля штрафів в податкових надходженнях малого (середнього)бізнесу	+		+		+	+	

Продовж. табл. Т.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Оцінка податкового потенціалу МСБ(сума нарахованих податкових надходжень, заборгованості і пільгових сум в державному, регіональному і місцевому аспектах)	+		+		+	+	
Індекс податкового потенціалу регіону (відношення податкового потенціалу міста(району) до податкового потенціалу України)	+		+		+	+	
Коефіцієнт пільгового оподаткування МБ (відношення всіх пільг в МБ до суми податкових надходжень від БМ)	+		+		+	+	
Коефіцієнт ефективності податкової системи МБ(відношення заборгованості по податках до податкових надходжень певного міста (району))	+		+		+	+	
% збирання податків (відношення нарахованих податків до сплачених)	+		+	+	+	+	+
Оцінка податкового тягара сектора МБ(відношення податкових платежів МБ до доходу МБ)	+		+		+		

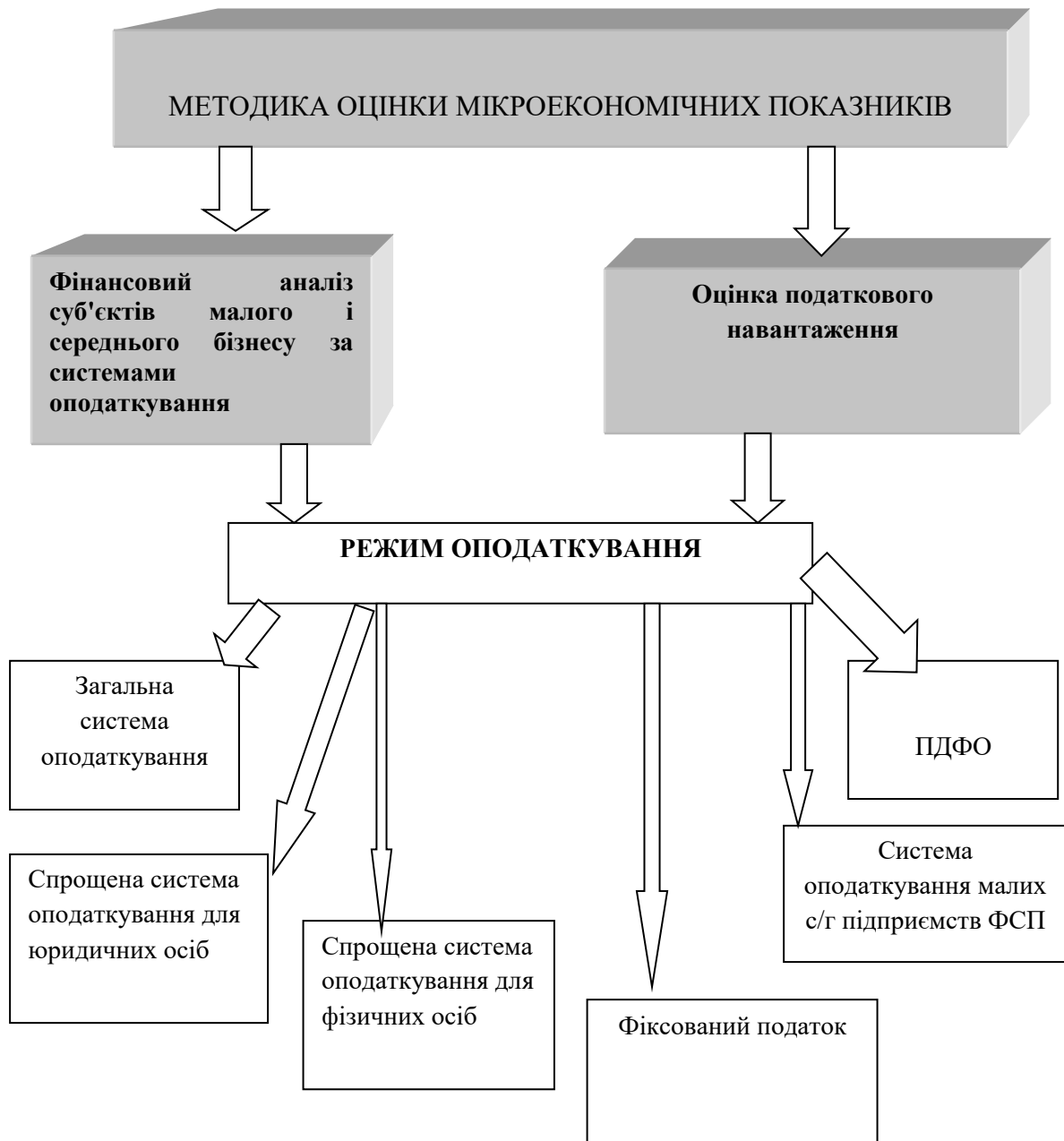


Рис. Т.2. Методика оцінки макроекономічних показників