

Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля
Кафедра обліку і аудиту

СУЧАСНИЙ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ: ГАЛУЗЕВИЙ АСПЕКТ

Колективна монографія

у двох томах

Том 1

За редакцією

кандидата економічних наук, професора П.Й. Атамас

Дніпропетровськ
«Герда»
2013

УДК 330; 657
ББК 65
С91

Рецензенти:

В.Я. Плаксієнко – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії;

О.А. Паршина – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки промисловості та організації виробництва ДВНЗ «Український державний хіміко-технологічний університет».

Рекомендовано до друку Вченою радою Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля (Протокол № 2 від 01.07.2013)

Редакційна колегія:

Атамас П.Й.

к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Дніпропетровського університету ім. А. Нобеля

Крамаренко Г.О.

д.е.н., професор кафедри фінансів і банківської справи Дніпропетровського університету ім. А. Нобеля

Мних М.В.

д.е.н., професор, заслужений економіст України, академік Української академії наук, директор Інституту економіки та менеджменту, завідувач кафедри фінансів ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», м. Київ д.соц.н., професор, завідувач кафедри управління персоналом та соціології Уральського державного університету шляхів сполучення (м. Єкатеринбург, Росія)

Шаталова Н.І.

член експертної ради при контрольно-рахунковій палаті м. Москви, Президент НП «Аудиторська Асоціація «Содружество», заст. голови Гільдії по аудиторській та консультативній діяльності Московської торгово-промислової палати, к.е.н., доцент МГУ ім. М.В. Ломоносова

Лисенко Д.В.

Автори розміщених матеріалів висловлюють власну думку, яка не завжди збігається з позицією редакції. За вміст матеріалів відповідальність несуть автори.

Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна

С91 монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.

ISBN 978-966-8856-87-7

ISBN 978-966-8856-88-4 (Т. 1)

Колективна монографія видається у рамках комплексної теми дослідження «Теоретико-методологічні засади розробки та впровадження інноваційних систем обліку, аналізу і аудиту ефективного розвитку підприємств» (номер державної реєстрації 0110U000203).

Монографія розкриває теоретичні та прикладні основи організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання; досліджує сучасний стан та напрями удосконалення бухгалтерського обліку в галузях економіки з урахуванням зарубіжного досвіду; аналізує діяльність підприємств різних галузей економіки; розглядає формування, аналіз ефективності функціонування вітчизняних підприємств різних галузей економіки; досліджена методологія та організація аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Для науковців, підприємців, викладачів ВНЗ, аспірантів, студентів.

УДК 330; 657
ББК 65

ISBN 978-966-8856-87-7

ISBN 978-966-8856-88-4 (Т. 1)

© Автори статей, 2013

2.6. ЕКОНОМІКО-МАТЕМАТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ОКРЕМИХ МАШИН І ОБЛАДНАННЯ. <i>Пугач А.М., Демчук Н.І.</i>	237
Література до розділу 2.6	246
2.7. РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ В ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ БАНКУ. <i>Євченко Н.Г.</i>	247
Література до розділу 2.7	255
2.8. ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ КАТЕГОРІАЛЬНОГО АПАРАТУ ПРИ ВИЗНАННІ В ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ. <i>Єфіменко Т.І.</i>	255
Література до розділу 2.8	262
2.9. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В МИТНИХ УСТАНОВАХ: ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО ВЕДЕННЯ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ. <i>Васильєва В.Г., Іщенко А.В.</i>	263
Література до розділу 2.9	273
2.10. УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТРАЖЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БАСКЕТБОЛЬНЫХ КОМАНД В УКРАИНЕ. <i>Кантаева О.В., Бабич Н.И.</i>	274
Література до розділу 2.10	288
2.11. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БАНКАХ УКРАЇНИ. <i>Коваленко В.В., Коренєва О.Г.</i>	300
Література до розділу 2.11	294
2.12. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ПІДПРИЄМСТВА – ЯК НОВИЙ ФАКТОР ВИРОБНИЦТВА ХХІ СТОЛІТТЯ. <i>Лозовицький Д.С.</i>	294
Література до розділу 2.12	313
2.13. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ. <i>Мошковська О.А.</i>	314
Література до розділу 2.13	322
2.14. ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИПУЩЕННЯ ПРО БЕЗПЕРЕРВНІСТЬ ПРИ АУДИТІ ПІДПРИЄМСТВ КОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ. <i>Петраков Я.В.</i>	322
Література до розділу 2.14	328
2.15. МЕТОДОЛОГІЯ ПРОЕКТУВАННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ ПІДСИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ФУНКЦІОНАЛЬНО РОЗВИНУТИХ СИСТЕМАХ УПРАВЛІННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ. <i>Ткаченко С.А.</i>	329
Література до розділу 2.15	338
2.16. ФОРМУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ. <i>Якубів В.М.</i>	338
Література до розділу 2.16	345
2.17. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОГО КЛІМАТУ НА ПІДПРИЄМНИЦЬКУ АКТИВНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ <i>Гавриленко Н.В.</i>	346
Література до розділу 2.17	355

7. Якубів В.М. Звітність підприємств: навчальний посібник / В.М.Якубів. – Івано-Франківськ: Типовіт, 2010. – 436 с.
8. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства України від 28.03.2013 р. № 433 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. МСБО 1 “Подання фінансових звітів” / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pro-u4ot.info>.

2.17. АНАЛІЗ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОГО КЛІМАТУ НА ПІДПРИЄМНИЦЬКУ АКТИВНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ

Гавриленко Н. В.

старший викладач

Первомайський Політехнічний інститут

Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова

Податковий клімат в будь-якій країні є обов'язковою складовою життєдіяльності суб'єкта господарювання, незалежно від того якою сферою економічної галузі він охоплений. Якщо це працівник, що не має власного виробництва, то на його доходи і відповідно витрати впливають такі податки як прибутковий податок, утримання до державних цільових фондів, податки на власність, податки на споживання. Якщо це працедавець, то на його доходи і витрати, інвестиційні можливості впливають податок на прибуток, податки на власність, податки на споживання, збори до державних цільових фондів.

Які ж чинники визначають податковий клімат в країні? Безумовно, фундаментом його є податкова система, її структура. Якщо говорити про Україну, то ми бачимо в цьому напрямі позитивні тенденції. І це пов'язано з тим, що кожен етап розвитку податкової системи в нашій країні виконував певну функцію. Якщо ще в 1991 році наша податкова система була націлена на стабілізацію економіки, то нині- на її розвиток.

Нещодавні оцінювання впливу податкових факторів на поведінку суб'єктів підприємницької діяльності, демонструють наявність певного взаємозв'язку між рівнем оподаткування і рівнем підприємницької активності. Так, наприклад, в 2007 році групою дослідників з Всесвітнього банку і Гарвардського Університету було проведено аналіз впливу ефективного рівня корпоративного оподаткування в 85 країнах світу на обсяги інвестицій, прями іноземні інвестиції і підприємницьку активність. Результати дослідження свідчать про негативну залежність між рівнем оподаткування і інвестиційною підприємницькою активністю. Збільшення ефективної податкової ставки на 10% призводить до скорочення долі інвестицій в ВВП на 2% (при середньому показнику в аналізованих країнах 21,5%), скороченню долі зареєстрованих підприємств на 100 чоловік 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%) [1, с.1, 3, 2, 33].

На підставі офіційних статистичних даних Держкомстату, районних і обласних державних адміністрацій та іншої інформації, нами було проведено аналіз впливу податкового клімату на показники, які характеризують підприємницьку активність в Україні взагалі і Одеській та Миколаївській областях зокрема. В якості характеристики податкового клімату для цілей аналізу використовувався показник податкового навантаження, при розрахунку якого враховувались податкові доходи бюджетів і надходження в позабюджетні фонди.

Для дослідження впливу податкових факторів на поведінку підприємців в більшості випадків використовуються більш складні моделі, аніж ті, що базуються виключно на вимірюванні податкового навантаження, проте і аналіз останньої дозволяє виявити і оцінити деякі макроекономічні закономірності. На думку деяких авторів, податкове навантаження є одним з визначальних факторів податкового клімату [2]. Заслугує уваги емпіричний аналіз взаємозв'язку факторів оподаткування і підприємницької активності [3].

Перед тим як провести аналіз впливу податкового навантаження на показники, які безпосередньо характеризують підприємницьку діяльність, нами було оцінено вплив податкового навантаження на темпи росту ВВП України, як показника, що в цілому характеризує розвиток економіки в аналізованому періоді.

Таблиця 1

Податкове навантаження і динаміка ВВП України в 2001 - 2010 гг.

Показники	2000	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
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	204489,4
Разом податкових доходів і доходів цільових фондів, млн. грн.	51967,3	82759	101716,5	147404,9	192194,5	248913,6	344987,1	363200,1	438937,4
Податкове навантаження, %	30,5	30,96	31,8	36,7	38,1	37,6	39,1	39,8	40,1
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
Темп росту ВВП, %	105,9	109,6	112,1	102,7	107,3	107,9	102,1	91,2	112,8

Джерело: складено автором за Україна у цифрах 2008 //Статистичний збірник/ К.: Держкомстат України, 2011; Україна у цифрах 2010 //Статистичний збірник/Під ред. О.Г. Осауленка. К.: Держкомстат України, 2009; Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. Значення податкового навантаження, представлене в таблиці - розрахунки автора

Не секрет, що в значній мірі динаміка ВВП пов'язана саме з підприємницькою активністю в країні, включаючи малі, середні і великі

підприємства. В таблиці 1 наведені дані про рівень податкового навантаження в Україні на макрорівні і динаміку ВВП в період, що розглядається.

Протягом досліджуваного періоду темп росту ВВП то зростав, то падав, в той час як показник рівня податкового навантаження повільно наростав. Разом з тим, 2004 р. відмітився нами як рік, в якому ВВП набув найбільших темпів росту, а податкове навантаження було не самим високим. Однак, розрахований рівень податкового навантаження за традиційною методикою явно є заниженим. Про це свідчить рейтинг України, яка за оцінкою податкового навантаження в 57,3% Світовим банком (2008 р.) опинилася на 99 місці. За даними World Bank Group та Price Waterhouse Coopers, рівень сплати податків бізнесом, як відсоток від комерційного прибутку, становить 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% [4].

Також ми провели співставлення рівня податкового навантаження з темпами росту ВВП в країнах ОЕСР в 2005 р. і 2010 р. (табл. 2).

Таблиця 2

Співставлення рівня податкового навантаження з темпами росту ВВП в країнах ОЕСР і світу в 2005 р. і 2010 р.

Рік	Країни з найбільшим рівнем податкового навантаження	Податкове навантаження, %	Темп росту ВВП, %	Країни з найменшим рівнем податкового навантаження	Податкове навантаження, %	Темп росту ВВП, %
2005	Швеція	50,7	2,9	Мексика	18,9	3,0
	Данія	50,3	3,0	Корея	27,2	4,0
	Бельгія	45,4	1,2	США	27,3	3,2
	Франція	44,1	1,2	Греція	28,9	3,7
	Фінляндія	44,0	2,9	Японія	29,9	2,6
	Середнє значення	46,9	2,2	Середнє значення	26,4	3,3
2010	Швеція	48,9	4,10	Мексика	17,5	5,0
	Данія	49,5	1,7	Корея	26,6	6,1
	Бельгія	40,0	1,6	США	24,0	2,80
	Франція	40,0	1,6	Чілі	18,2	5,30
	Фінляндія	40,0	2,10	Турція	24,6	7,30
	Середнє значення	43,68	2,22	Середнє значення	22,18	5,3

Джерело: складено автором за: Бібліотека статистичних даних, книг і періодичних журналів ОЕСД [Електронний ресурс]//Сайт ОЕСД. URL: <http://oberon.sourceoecd.org/vl=9727310/cl=13/nw=1/rpsv/home.htm> ;Сайт Статистичного дівізіона ООН [Електронний ресурс]. URL: <http://unstats.un.org/unsd/default.htm>

Отже, візуальний огляд табл. 2 констатує, що найбільший податковий тягар несе бізнес розвинутих північноєвропейських країн. Україну по двох даних показниках можна віднести в групу країн, які перебувають в стані податкового навантаження між найбільшим і найменшим.

В країнах з найбільшим податковим навантаженням темп росту ВВП є значно меншим ніж темпи росту в країнах з найменшим навантаженням. Отже,

результати перевірки на країнах ОЕСР вказують на наявність вираженого взаємозв'язку між податковим навантаженням і темпами росту ВВП. Таким чином, стала думка про пільгове становище і низький податковий тиск малого бізнесу в зарубіжних країнах ще раз підтвердилась.

Як по абсолютних, так і по відносних показниках оподаткування малого підприємництва в Україні відрізняється достатньо пільговими умовами. В розвинутих країнах і податкові ставки, і податкове навантаження для СПД суттєво вище. Україна на їх фоні виглядає країною особливого податкового сприяння.

За даними The Heritage Foundation и The Wall Street Journal, загальний рівень податкового навантаження в Україні досягає 36,9% ВВП (окрім податкових доходів держбюджету, враховуються також обов'язкові платежі в Пенсійний і інші фонди). В більшості оточуючих нас країн він менше. В Росії податки становлять 34,6% ВВП, в Молдові - 34,1% ВВП, в Польщі - 33,5% ВВП, в Румунії - 30,1% ВВП, а в Беларусі - 27,5% ВВП.

Протягом останніх десяти років податкове навантаження на бізнес в Україні поступово зростало. Цей факт добре демонструють фінансові звіти уряду: в 1999 р. доходи державного і місцевих бюджетів становили 25,2% ВВП, а в 2008-му - вже 31,4% ВВП. Однак криза зупинила зростання фіскального тягаря. За оцінкою ВВП України, зробленою МВФ(912,9 млрд. грн.), то в 2009 році відносний розмір доходів скарбниці трохи виріс - до 31,6% ВВП. Однак не за рахунок вилучення засобів у бізнесу. За даними Мінфіна, податкові надходження в державний бюджет (без врахування місцевих) впали на 11,3% до 148,8 млрд. грн. (в порівнянні з 2008-м) за рахунок неподаткових доходів, зокрема, фінансової допомоги від МВФ, НБУ і прибутку від держмайна [5].

Необхідність оцінювання оподаткування на різних державних рівнях(країни, регіону, окремої адміністративно-територіальної одиниці) пояснюється великою 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. Так, наприклад, щорічне глобальне дослідження журналу Форбс «Індекс податкового нещастя» (Tax Misery Index), під керівництвом Джека Андерсона, визнано політичними лідерами в різних країнах світу одним з джерел інформації про стан країн в змаганнях за підприємницький капітал.

Недостатня вивченість теми податкового клімату пояснює невелику кількість наукових робіт в області його оцінки. Однак, за кордоном протягом останніх років регулярно відбувається оцінка податкових систем і податкового клімату; було проведено ряд досліджень податкових систем різних країн світу.

Аналіз існуючих методик оцінки податкового клімату показує, що вибір адекватних показників для оцінки податкового клімату є доволі складною задачею. Все зростаюче зацікавлення до податкового клімату і методик його оцінки за кордоном дозволяє зробити припущення про те, що вони в подальшому будуть змінюватись і вдосконалюватись, що, на нашу думку, сприятиме підвищенню їх якості і зростанню можливостей прийняття державних рішень в сфері податкового стимулювання розвитку МСП.

Узагальнення таких методик дозволяє провести їх класифікацію по декількох ознаках, яку схематично представлено на рис. 1.

Найпоширенішим способом оцінки податкового клімату розвитку підприємницької діяльності є оцінка за рівнем податкового навантаження. Оскільки такий підхід дозволяє оцінити важкість податкового тиску в економіці взагалі, він отримав поширення в розвинутих країнах світу. В економічній літературі широке використання даного показника при аналізі оподаткування можна пояснити простотою його розрахунку і доступністю статистики по більшості країн світу. Якщо використовується даний показник, то оцінка податкового клімату здійснюється за двома напрямками: шляхом порівняння податкового навантаження поточного року з аналогічними показниками минулих років і шляхом порівняння податкового навантаження для окремої країни з значеннями показника для інших країн. Проте, з приводу даної методики ми можемо виокремити зауваження.

1. *Достовірність вихідних даних.* При оцінці рівня ВВП, здійснюється коригування його обсягу на долю тіньової економіки, проте її реальний масштаб може бути значно більше того, що закладається в коригування. Окрім цього, в останній період достовірність вітчизняної статистики можна поставити під сумнів. Також органи статистики практикують перегляд статистичних даних, при цьому різниця між даними може досягати суттєвих розмірів.

2. *Масштаби ухилення від оподаткування.* В будь-якій країні податковий клімат формується під впливом низки факторів. Може бути таке, що однакове податкове навантаження характерне для різних країн. Проте, в одній країні створені сприятливі умови для адміністрування і сплати податків; рівень ухилення від оподаткування незначний, а фактичне податкове навантаження наближається до номінального. В іншій країні умови оподаткування несприятливі і це призводить до масового ухилення від оподаткування. Отже, при однаковому рівні податкового навантаження в країнах, кожній з них буде притаманний особливий, відмінний від іншого податковий клімат. Наприклад, в Україні через приховування об'єктів оподаткування 20-30% податків (а за окремими даними і більше) не надходять в бюджет, через що податкове навантаження на сумлінних платників податків є вищим ніж сукупне податкове навантаження.

Дослідивши передумови становлення великого, малого та середнього бізнесу за кордоном, можна зробити висновок про те, що таємниця високої значущості цього сектора в економіці розвинутих країн зосереджена не лише в пільговому оподаткуванні, а й в ефективній і продуктивній державній політиці, спрямованій на розвиток і підтримку малого підприємництва. Спеціальні режими і податкові пільги дозволяють зміцнити, розвинути малі підприємства до рівня середніх зайняти своє місце на ринку, і стати повноцінними учасниками податкових відносин.

3. *Рівень збирання податків.* Як ми вже зазначали вище, розрахунок податкового навантаження здійснюється без врахування наявної заборгованості платників податків, тобто показника рівня збирання податків. Якщо держава приймає заходи по зниженню податкового навантаження шляхом скорочення

ставок основних податків і одночасно низку заходів, спрямованих на підвищення рівня збирання податків, то при таких обставинах падіння податкових доходів від зниження ставок може компенсуватися ростом податкових платежів через підвищення коефіцієнта збирання, і, як наслідок, показник податкового навантаження залишиться на тому ж рівні.

4. *Множинність інтерпретації отриманих результатів.* Показник податкового навантаження - це макроекономічна величина, тому він не відображає дійсного податкового навантаження на конкретного платника податків. Більш того, даний показник не є безпосередньо регульованою величиною. В зв'язку з цим, щоб отримати уявлення які саме заходи необхідно здійснити для покращення податкового клімату, значення податкового навантаження не допоможе.

Разом з тим, незважаючи на недоліки, внесення певних коригувань в показник податкового навантаження, дозволить згладити негативні моменти і для характеристики макроекономічних залежностей, зробить його використання доволі ефективним.

Окремо слід виділити проблему розрахунку показника податкового навантаження для суб'єктів підприємницької діяльності окремих сфер економічної діяльності, певних розмірів та ін., яка пояснюється в відсутності необхідної статистичної інформації. Взагалі офіційні статистичні дані по малому та середньому бізнесу не дозволяють провести подібні розрахунки через те що податкові надходження враховуються лише на рівні бюджетів, однак, наприклад" надійшло єдиного податку від юридичних осіб, які сплачують податок за ставкою 5%" - не враховуються та ін.; в розрізі підприємств за розмірами статистика податків не ведеться. Дані Держкомстату не розробляють показники щодо внеску малих і середніх підприємств в ВВП і ВРП. Подібна ситуація, на нашу думку, вимагає від Держкомстата і ДПА узгоджених дій щодо зміни системи статистичного обліку з метою вдосконалення обліку діяльності підприємств різних розмірів. Також, необхідність змін обумовлена і тим, щоб забезпечити державною політикою в сфері розвитку малого та середнього бізнесу збільшення долі сплачених суб'єктами малого та середнього бізнесу податків. Очевидним є те, що моніторинг досягнення даної мети при відсутності необхідних статистичних даних просто неможливий.

Податкове навантаження на мезоекономічному рівні, тобто на рівні економіки регіону, аналогічне по суті показнику навантаження на економіку країни. Труднощі і проблеми його визначення, пов'язані:

- по-перше, з заниженням показника валової доданої вартості по послугах, що надаються приватними підприємствами,
- по-друге, із заниженням суми податків, що беруть участь в розрахунку, на суму платежів, що надходять до обласного бюджету і позабюджетних фондів, що істотно впливає на заниження показника податкового навантаження на економіку регіону.

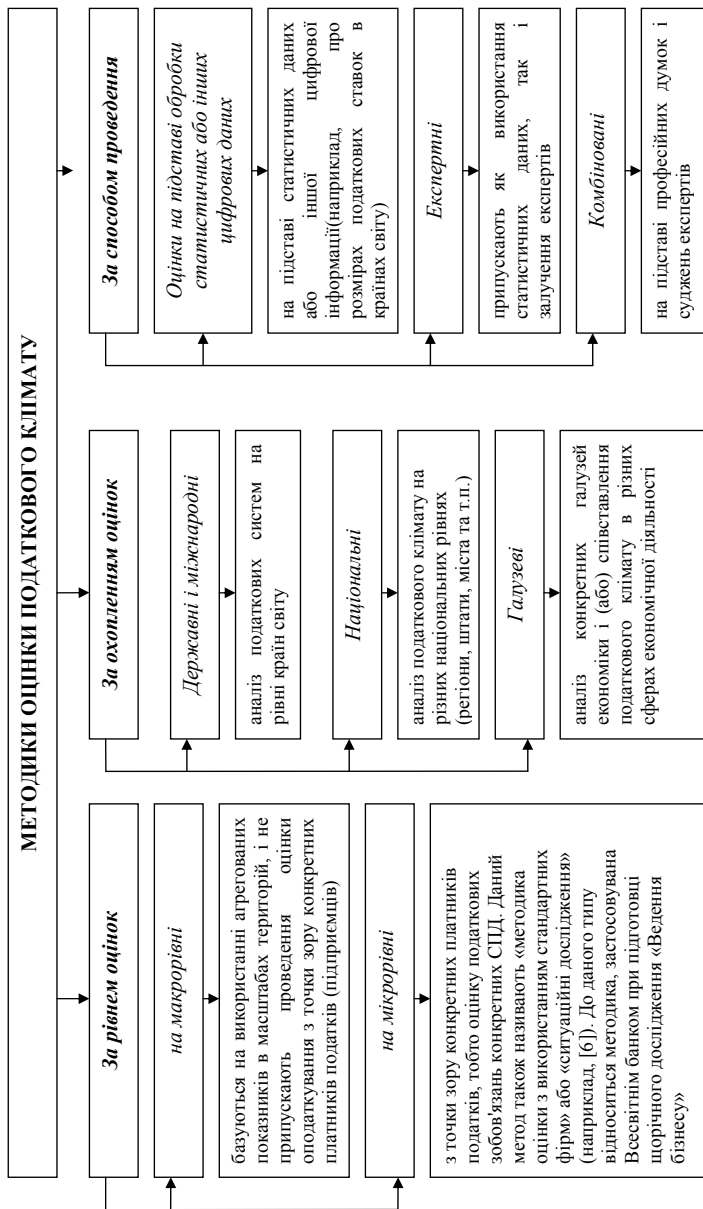


Рис. 1. Класифікація методик оцінювання податкового клімату (складено автором за даними [6,7,8])

Це істотно занижує 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).

Ми вважаємо, що при розрахунку податкового навантаження на економіку регіону слід враховувати увесь об'єм податкових надходжень з цього регіону (нарахованих або сплачених), що надходять як до Зведеного бюджету України, так і до обласного або місцевого бюджету.

Результати проведеного нами аналізу дозволили зробити висновок про вплив податкового клімату на підприємницьку активність малих і середніх підприємств в Одеському і Миколаївському регіонах і Україні взагалі протягом 2000-2010 рр. В більшості з розглянутих випадків при підвищенні рівня податкового навантаження значення показників підприємницької активності і розвитку знижуються. Таким чином, ймовірним є те, що збільшення податкового навантаження може призвести до зниження підприємницької активності суб'єктів малого підприємництва. Проте, зниження податкового навантаження, в свою чергу, стимулюватиме до росту 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.

Функціонування в малому бізнесі трьох (загальна та спрощена - для фізичних осіб, спрощена - для юридичних осіб) паралельних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва обумовлено прагненням держави максимально спростити податковий механізм в цій сфері і підвищити його ефективність. Різноманітність податкових форм обкладення малого бізнесу спрямована охопити в більшому ступені велику кількість і різноманітних доходів платників податків та певним чином регулювати усебічні сторони їх діяльності. Ці ж податкові форми також дозволяють раціонально перерозподіляти податковий тягар і, разом з тим, визначати частки податкових платежів по рівнях бюджетно-податкової системи. Однак податковий потенціал, який закладено в альтернативні форми оподаткування малого бізнесу, в даний час очікуваного ефекту не приніс. Нині всі перетворення в сфері оподаткування малого підприємництва не досягли очікуваних результатів. На нашу думку основним гальмом гармонійного, збалансованого розвитку малого бізнесу, є хаотичне, безсистемне функціонування форм оподаткування, які застосовуються відособлено одна від одної. Кожна система оподаткування повинна мати визначену цільову спрямованість, яка на даному етапі відсутня. Наслідком такого стану є постійна зміна малими підприємствами однієї системи оподаткування на іншу, з метою мінімізації податкових платежів.

За сучасними теоріями західних економістів ефективна податкова система повинна задовольняти трьох головним принципам:

- справедливість;
- економічна (ринкова) ефективність;
- бюджетна ефективність (мінімізація витрат на адміністрування податків).

Ефективність такої системи може бути виражена через кількісні оцінки. Справедливість можна охарактеризувати загальними уявленнями про рівний підхід в податковому навантаженні, складності податкової системи, умов оподаткування, розрахувати їх значення до реформи і після її впровадження.

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.



Рис.2. Пріоритетні напрями впливу малого та середнього підприємництва на розвиток територіальної одиниці (складено автором)

На рис. 2 узагальнено основні сфери впливу малого та середнього підприємництва на соціально-економічний розвиток адміністративної одиниці, які можуть бути виділені територіальною громадою, як пріоритетні, і такі, що підпадають під податкове стимулювання.

Вирішення поставленої задачі пов'язане з необхідністю врахування взаємозв'язку динаміки основних бюджетно-податкових і макроекономічних параметрів.

Дослідження напрямів підвищення ефективності податкового стимулювання малого і середнього бізнесу дозволили запропонувати низку методичних підходів та рекомендацій, а саме:

Для податкового стимулювання малого і середнього бізнесу на регіональному рівні пропонується використання методичних положень: визначення напрямів податкового стимулювання; відбір суб'єктів, що підлягають податковому стимулюванню за критеріями; оцінювання ефективності податкового стимулювання за пропонованими показниками.

Для оцінювання ефективності податкового стимулювання малого і середнього бізнесу на території регіону, пропонуються методичні рекомендації, які складаються з декількох етапів, а саме: підготовчий етап: визначенні 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, на якому акумулюються аналітичні бази даних, визначаються основні проблеми оподаткування та розвитку малого підприємництва і проблеми адміністративної одиниці; прийняття рішення щодо застосування податкових переваг щодо кожного окремого суб'єкта малого чи середнього бізнесу, залежно від його внеску в розвиток території.

Література до розділу 2.17

1. 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: <http://www.nber.org/papers/w13756>
2. Лопатина С.В. Формирование налогового климата региона: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / С.В. Лопатина. - Томск, 2002. - 254 с.
3. Гавриленко Н.В. Емпіричний аналіз взаємозв'язку факторів оподаткування і підприємницької активності/Інноваційна економіка.-2012.-№5.-С.285-289
4. Кузнецов К. Як криза змінює податкову систему // Економічна правда.- 21.09.2009//<http://www.epravda.com.ua/publications/2009/09/21/208340/>
5. Кравчук К. Податок на вибори // Контракти.-2010-№6 // <http://archive.kontrakty.ua/gc/2010/6/2-nalog-na-vybory.html?lang=ua>
6. Tannenwald R. State business tax climate: How should it be measured and how important is it? / R. Tannenwald // New England Economic Review. - Jan/Feb 1996. - P.23-38
7. Доклад Всемирного банка «Doing business in 2009» (налоги исследуются в одном из десяти разделов доклада), глобальное исследование налогообложения журнала Форбс «Tax Misery & Reform Index 2008», исследование о налоговой конкурентоспособности

- канадского института CD Howe Institute «The 2006 tax competitiveness report», исследование KPMG «Corporate Tax Rate Survey 2006» и др.
8. Анализ налогообложения в штатах США: исследование неправительственной исследовательской группы Tax Foundation (США) «The 2008 State Business Tax Climate Index», исследование Laffer Associates «Laffer state competitive environment», исследование Maine Heritage Policy Center и др.