

## ГЛАВА III

# ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ГОСПОДАРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ

*Сутність податків та їх роль у державному регулюванні діяльності суб'єктів малого підприємництва.* Дослідження впливу податків на діяльність суб'єктів господарювання обумовлює необхідність системного аналізу теорій оподаткування. Протягом XX-XXI ст. роль податків та оподаткування в регулюванні життєдіяльності держави та її суб'єктів безперервно зростала.

Дослідження праць економістів-класиків [1-4] свідчать про те, що жодна теорія оподаткування не спроможна розробити універсальні рекомендації, впровадження яких може забезпечити успіх податкової політики, що проводиться державою. Критичний аналіз свідчить, що концептуальні ідеї теорій оподаткування змінювалися залежно від соціально-економічної політики держав. Теорії оподаткування розрізняються в концептуальних підходах до сутності податків і оподаткування, як інструменту регулювання соціально-економічного розвитку.

Практично всі податкові теорії розглядають проблеми «маніпулювання» податками, податкового тягаря, пріоритетності фіскальної або регулюючої функцій. Вивчення теорій оподаткування свідчить, що обговорення питань теорії податків в основному має відношення до проблем державного регулювання економічних процесів, секторів, галузей економіки.

Використовуючи положення теорій оподаткування, органи державної влади обґрунтовують свої дії щодо формування та реалізації механізмів з приводу стягнення податків, збільшення

податкового навантаження, перекладання податків.

Представники класичної теорії оподаткування Д. Рикардо [3], А. Сміт [4] були прихильниками ідеї невтручання держави у діяльність суб'єктів господарювання, тому обґрунтовували скорочення її функцій та податкового навантаження. Відомий представник теорії економіки пропозиції А. Лаффер, який є прихильником ідей економічного лібералізму, приділяючи увагу впливу податків та податкової політики на економічну активність, наголошував на доцільності зменшенні регулюючого впливу держави [2]. Лаффером було доведено, що при досягненні граничної величини податкових ставок знижуються стимули до підприємницької активності, посилюється процес ухилення від оподаткування, скорочуються податкові доходи бюджету, і навпаки, їх зниження забезпечує зростання виробництва і додаткові податкові надходження до бюджету.

Досвід країн світу у періоди економічних криз довів, що політика невтручання держави у процеси економічної активності суб'єктів господарювання, не завжди виправдовує себе.

Одним із перших вчених, хто довів необхідність втручання держави для підвищення рівня зайнятості населення і забезпечення економічного зростання в країні, був Дж. М. Кейнс. У праці «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» (1936 р.) було представлено принципово нову теорію, основна ідея якої полягала у тому, що система ринкових економічних відносин є недосконалою і несаморегулюємою [1]. Ефективне державне втручання буде визначатися можливостями залучення коштів для збільшення інвестицій (державних), досягнення повної зайнятості і перспективами зниження процентної ставки за кредитами. Основними інструментами державного втручання за Кейнсом є саме

податки. Використовуючи податки, як «вбудовані стабілізатори», знижуючи рівень податкового навантаження, запроваджуючи податкові пільги держава у періоди економічного спаду впливає на інвестиційну активність, на виробництво і споживання. Навпаки, в цілях зворотного ефекту в період економічного підйому для стримування зростання інвестиційної активності, запобіганню надвиробництву слід підвищувати податки, скорочувати податкові пільги і запроваджувати відповідні податкові режими.

Для сучасного стану економіки України, що характеризується низьким рівнем доходів населення, недостатніми обсягами внутрішнього виробництва і споживання, високим рівнем зовнішньої заборгованості, застосування теорії Дж. М. Кейнса може бути шляхом розв'язання проблем.

І вітчизняні, і зарубіжні вчені у своїх наукових працях [5-8] наголошують на особливій важливості податків у регулюванні діяльності суб'єктів малого підприємництва. Наскільки прорахована система оподаткування малого бізнесу, настільки ця сфера є розвинутою і впливовою в економіці країни.

Суб'єкти малого підприємства є суттєвою складовою сучасної економіки. Будь яка країна світу, економіка якої побудована на ринкових принципах господарювання, не може функціонувати та розвиватися без малих форм бізнесу.

Саме суб'єкти малого підприємництва найбільш швидко реагують на зміни, що відбуваються у ринковому середовищі, і це дозволяє економікам країн більш ефективно адаптуватися до невизначеності і турбулентності зовнішнього середовища. Суб'єкти малого підприємництва у порівнянні з представниками великого бізнесу більш активно можуть бути задіяні у розвитку депресивних регіонів країни.

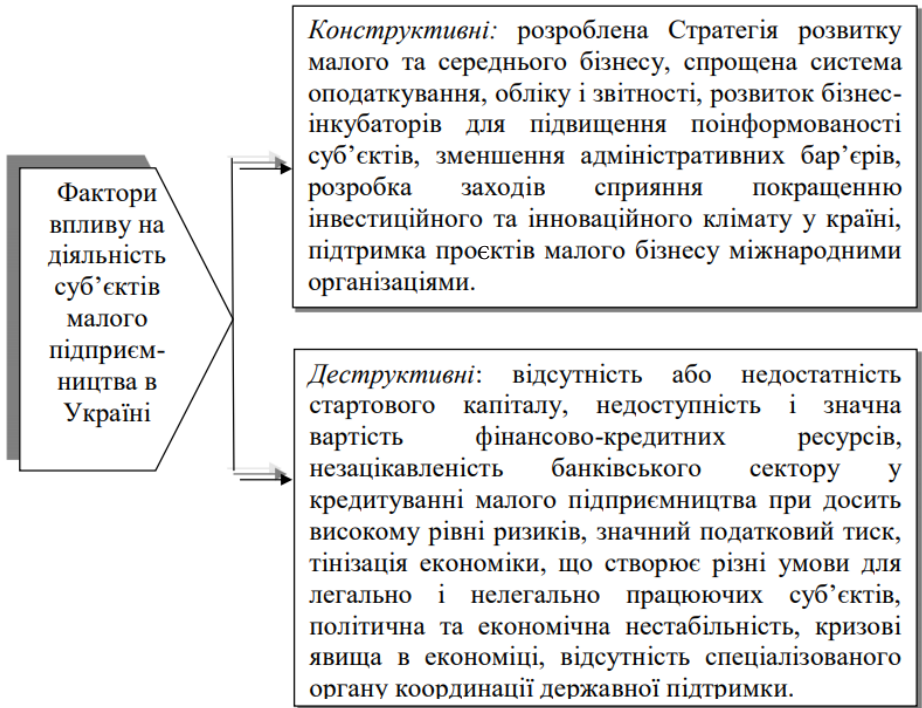
Слід підкреслити важливу роль малого підприємництва у формуванні конкурентного середовища і встановленні ринкової рівноваги попиту та пропозиції. З однієї сторони, це створення умов ефективного насичення ємного, еластичного попиту, з іншої – ефект перевищення пропозиції активно формує механізм вільної конкуренції. Через механізм формування конкурентного середовища мале підприємництво досить істотно впливає на підвищення якості продукції, робіт і послуг.

Слід зазначити і особливу роль малого підприємництва у розв'язанні соціальних проблем. Суб'єкти малого підприємництва сприяють вирішенню проблеми зайнятості працездатного населення у періоди скорочення виробництва на великих і середніх підприємствах. Більш того, у сучасній економіці суб'єкти малого підприємництва грають важливу роль для збереження стабільності на ринку праці й перешкоджають виникненню соціальної напруги.

Опрацювання робіт вітчизняних учених дозволило систематизувати основні конструктивні і деструктивні фактори, що впливають на діяльність та розвиток суб'єктів малого підприємництва (рис. 3.1).

Зупинимось на окремих факторах, які пов'язані з податковою складовою і є найбільш впливовими для вітчизняних суб'єктів малого підприємництва.

Одним із перших факторів конструктивного впливу на рис.3.1 визначено наявність в Україні розробленої Стратегії розвитку малого та середнього бізнесу. Стратегію було розроблено у 2017 році на період до 2020 року. Шляхами розв'язання проблем малого підприємництва у Стратегії було зазначено спрощення податкового адміністрування, а саме «підвищення рівня стабільності та прогнозованості податкової системи» [9].



**Рис. 3.1. Фактори впливу на діяльність суб'єктів малого підприємництва**

*Джерело:* побудовано на основі [5-8]

Розробники Стратегії акцентували увагу на таких чинниках впливу, як впровадження електронної податкової реєстрації, спрощення системи податкової звітності, в тому числі через електронний кабінет платника податків, забезпечення ефективного процесу повернення податку на додану вартість, врегулювання питання прострочених платежів [9].

Крім згаданої Стратегії, питання державного регулювання розвитку малого підприємництва в Україні регламентується такими нормативно-правовими актами, як Кодекси України: Господарський, Цивільний, Податковий, Законами України «Про Національну

програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні», «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» та ін.

Позитивний вплив на розвиток та діяльність суб'єктів малого підприємництва має спрощена система оподаткування, обліку і звітності. Спеціальні податкові режими застосовуються в таких країнах, як Австрія, Велика Британія, Греція, Іспанія, Канада, Мальта, Мексика, Норвегія, Португалія, Словенія, США, Франція, Чехія. Впровадження спрощеної системи оподаткування в Україні відбулося у липні 1998 року з виданням Указу Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03.07.1998 року. За період з 1998 року у спрощеній системі оподаткування відбувались зміни у критеріях можливості її застосування, ставках податку, механізмі його обчислення. Зазначена система дозволяє знизити рівень податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва, зменшити витрати на обчислення та сплату податків, складання податкової звітності.

Щодо інших конструктивних факторів, то окремі з них пов'язані з питаннями податків опосередковано, через надання податкових пільг для інвестиційних та інноваційних проєктів, які підтримуються міжнародними організаціями.

Серед деструктивних факторів українськими ученими також визначено такі, що пов'язані з впливом податків [6]. Так, в Україні ще у 2000 році було розроблено «Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва». Серед основних чинників, що заважають розвитку суб'єктам малого підприємництва, було названо надмірний податковий тиск і обтяжливу систему звітності. Частково цю проблему вдалось розв'язати завдяки розвитку спрощеної

системи оподаткування, але окремі питання все одно залишились.

Ще одним із факторів, який досить тісно взаємопов'язаний з податками, є рівень тінізації економіки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Показники тінізації економіки окремих країн світу**

| Країна                       | Рівень тінізації економіки по відношенню до ВВП, % |         |         |                      |                      |
|------------------------------|--|---------|---------|----------------------|----------------------|
|                              | 2011 р.  | 2016 р. | 2017 р. | 2020 р.<br>(прогноз) | 2025 р.<br>(прогноз) |
| Азербайджан                  | 47   | 66,04   | 66,12   | 56,73                | 58,38                |
| Велика Британія              | 11,83  | 11,47   | 11,29   | 11,19                | 10,83                |
| Польща                       | 24,59  | 23,68   | 23,42   | 22,95                | 22,13                |
| Китайська Народна Республіка | 10,53  | 10,15   | 10,17   | 10,05                | 9,90                 |
| Нігерія                      | 50,73  | 48,37   | 47,70   | 46,99                | 46,11                |
| Росія                        | 39,33  | 39,07   | 39,29   | 39,37                | 39,30                |
| США                          | 8,20   | 7,78    | 7,69    | 7,42                 | 6,94                 |
| Україна                      | 45,16  | 45,96   | 46,12   | 46,10                | 45,98                |
| Японія                       | 10,22  | 10,08   | 9,89    | 9,42                 | 7,86                 |

*Джерело:* складено на основі [10]

За даними українського інформаційного агентства «РБК-Україна», рівень тінізації економіки в нашій країні останні роки перевищує 40% [10]. Наведені дані за окремими країнами світу свідчать, що перевищення показника тінізації спостерігалось тільки у Нігерії і Азербайджані.

Суб'єкти господарювання, ухиляючись від сплати податків, по суті перекладають його тягар на добросовісних платників податків. І суб'єкти малого підприємництва, які працюють легально і мають значно менші фінансові можливості, знаходяться у порівнянні з ними у не вигідному становищі.

Узагальнюючи вище викладене, можна зробити висновок, що

і в теоретичних концепціях, і на практиці податки розглядаються, як один із основних фінансових важелів державного регулювання діяльності суб'єктів малого підприємства в Україні. Вплив податків на діяльність представників малого бізнесу може бути як конструктивним, так і деструктивним. Розробка виваженої державної політики у сфері оподаткування обов'язково повинна враховувати регулюючий вплив податків.

**Методичні підходи оцінки впливу податків на діяльність суб'єктів малого підприємництва.** Для оцінки впливу податків на діяльність суб'єктів малого підприємництва важливими моментами є, з однієї сторони, визначення системи показників, що характеризують податкову складову, з іншої, показників, які відображають діяльності досліджуваних суб'єктів.

Розглянемо показники, що використовуються вітчизняними і зарубіжними вченими для оцінки впливу податків. Найчастіше і науковці, і практичні діячі, характеризуючи вплив податків, звертають увагу на кількість податків, їх ставки, розмір податкових зобов'язань до сплати, частки і терміни авансових платежів.

Перераховані показники досить прості у використанні. Переважний обсяг інформації щодо зазначених показників представлено у нормативно-правових актах держави, що регулюють питання оподаткування, і в податковій звітності самих суб'єктів. Серед нормативно-правових актів, що регулюють сплату податків суб'єктами малого підприємництва, основними є: Податковий Кодекс України, Закони України про Державний бюджет, Постанови Кабінету Міністрів України, рекомендації Державної податкової служби України, збірники статистичної інформації Державної служби статистики України, Національного банку України. Джерелом інформації щодо фактично нарахованих та сплачених



податків суб'єктами на спрощеній системі оподаткування виступають декларація платника єдиного податку фізичної особи-підприємця, суб'єктами на загальній системі оподаткування – декларації з податку на прибуток, податку на додану вартість, податкова декларація з плати на землю та інші, для самозайнятих осіб – податкова декларація про майновий стан і доходи.

Але, тільки за допомогою перелічених показників не можливо у повній мірі оцінити вплив податків на господарську діяльність суб'єктів малого підприємництва. Досліджувані суб'єкти є різні за обсягами своєї діяльності, функціонують у різних галузях економіки, можуть мати різну кількість найманих працівників. Для більш об'єктивної оцінки потрібен показник, який буде враховувати всю різноманітність характеристик діяльності суб'єктів малого підприємництва. Це показник податкового навантаження.

Аудиторська компанія PricewaterhouseCoopers на замовлення Світового банку вплив податків оцінює за допомогою показника Total Tax Rate, який розраховується відношенням суми податків на бізнес (за виключенням ПДВ, податку з обігу, податку з доходів фізичних осіб) до прибутку до оподаткування. За її розрахунками зазначений показник за окремими країнами світу коливається досить суттєво. Для прикладу, в одній із Європейських країн – Люксембурзі, показник Total Tax Rate коливається в межах 20-21% (табл. 3.2).

В той же час, у таких Європейських країнах, як Австрія, Бельгія, Італія, Німеччина, Польща, показник Total Tax Rate має значно вищий рівень. Найвищі значення цього показника у 2013 році в Італії – 68,3%, в Франції – 65,7%.

Як свідчать дані табл. 3.2, в Австрії і Бельгії показник Total Tax Rate коливається в межах 50-59%, в Німеччині – від 46,8% до 49,4%.

**Динаміка показника Total Tax Rate в країнах світу  
за 2013-2018 рр.**

| Країна          | Роки        |             |             |             |             |             |
|-----------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|                 | 2013        | 2014        | 2015        | 2016        | 2017        | 2018        |
| Австралія       | 47,5        | 47,0        | 47,3        | 47,6        | 47,6        | 47,5        |
| Австрія         | 53,1        | 52,4        | 52,0        | 51,7        | 51,6        | 51,8        |
| Бельгія         | 57,7        | 57,5        | 57,8        | 58,4        | 58,7        | 57,1        |
| Бразилія        | 69,3        | 68,3        | 69,0        | 69,2        | 68,4        | 68,4        |
| Китай           | 63,7        | 63,7        | 64,6        | 67,8        | 68,0        | 67,3        |
| Фінляндія       | 40,6        | 39,8        | 40,0        | 37,9        | 38,1        | 38,4        |
| Франція         | 65,7        | 64,7        | 66,6        | 62,7        | 62,8        | 62,2        |
| Німеччина       | 46,8        | 49,4        | 48,8        | 48,8        | 48,9        | 48,9        |
| Канада          | 26,9        | 24,3        | 21,0        | 21,1        | 21,0        | 20,9        |
| Ізраїль         | 30,5        | 25,7        | 30,1        | 30,6        | 28,1        | 27,0        |
| Італія          | 68,3        | 65,8        | 65,4        | 64,8        | 62,0        | 48,0        |
| Японія          | 50,0        | 49,7        | 51,3        | 51,3        | 48,9        | 47,4        |
| Люксембург      | 21,0        | 20,7        | 20,2        | 20,1        | 20,8        | 20,5        |
| Польща          | 43,8        | 41,6        | 38,7        | 40,3        | 40,4        | 40,5        |
| Швейцарія       | 30,2        | 36,5        | 29,0        | 28,8        | 28,8        | 28,8        |
| Велика Британія | 35,5        | 34,0        | 33,7        | 32,0        | 30,9        | 30,7        |
| <i>Україна</i>  | <i>55,4</i> | <i>54,9</i> | <i>52,9</i> | <i>52,2</i> | <i>51,9</i> | <i>37,8</i> |
| США             | 46,7        | 46,3        | 43,8        | 43,9        | 44,0        | 43,8        |

*Джерело:* побудовано на основі [11]

Одне з найвищих значень показника характерно для Бразилії – 69%. Щодо України, то його значення протягом 2013-2017 років перевищує 50%, найвище значення спостерігалось у 2013 році – 55,4%, найнижче у 2018 році – 37,8%.

Показник Total Tax Rate дозволяє провести порівняльний аналіз рівня податкового навантаження у різних країнах, але, як вже було зазначено вище, враховує не всі податки, це не дозволяє

оцінити вплив на діяльність різних груп суб'єктів господарювання.

Розглянемо існуючі методики розрахунку податкового навантаження.

Вітчизняні науковці, які досліджують питання податкового навантаження за допомогою системи показників, пропонують використовувати декілька коефіцієнтів для оцінки загального податкового навантаження (рівень ефективності оподаткування, рівень податкомісткості реалізованої продукції, рівень податкового навантаження доходів, рівень податкового навантаження витрат, рівень податкового навантаження прибутку, дохід на одну гривню сплачених податків), для оцінки податкового навантаження з податку на додану вартість (коефіцієнт податкового навантаження доходів із ПДВ, коефіцієнт податкового навантаження витрат із ПДВ, коефіцієнт податкового навантаження виторгу від реалізації із ПДВ), для оцінки навантаження з податку на доходи фізичних осіб (коефіцієнт податкового навантаження доходів із ПДФО), для оцінки навантаження з податку на прибуток підприємств (коефіцієнт податкового навантаження доходів із податку на прибуток підприємств, коефіцієнт податкового навантаження витрат із податку на прибуток підприємств, коефіцієнт податкового навантаження прибутку із податку на прибуток підприємств). Запропонована методика, на наш погляд, дозволяє комплексно оцінити вплив різних податків на діяльність суб'єктів господарювання. При використанні зазначених підходів для оцінки впливу податків на діяльність суб'єктів малого підприємництва потрібно буде враховувати, хто з суб'єктів є платником єдиного податку зі сплатою або без сплати податку на додану вартість, хто обрав для себе загальну систему оподаткування. Можна зробити висновок, що автором методики основний наголос при визначення впливу податків зроблено на

трьох показниках діяльності суб'єктів: дохід, витрати та прибуток.

Наступною методикою, в якій розглядаються питання оцінки податкового навантаження, є методика запропонована В.І. Аранчій і Т.Г. Мисник. Автори, провівши порівняльний аналіз, запропонували розраховувати середній показник податкового навантаження, який враховує вплив кожного податку у співвідношенні до джерел їх сплати [12, с. 21-25].

Ґрунтовне дослідження питань податкового навантаження для різних груп платників податків представлено у монографії колективу авторів за редакцією Т.І. Єфименко і А.М. Соколовської [13]. Авторами запропоновано визначати показники податкового навантаження окремо для юридичних осіб на загальній системі оподаткування й на спрощеній системі оподаткування, для ФОП, що перебувають на загальній системі оподаткування і на спрощеній системі оподаткування. Для розрахунку показника податкового навантаження для юридичних осіб запропоновано у знаменнику використовувати: чисту додану вартість для суб'єктів, які знаходяться на загальній системі оподаткування, і валовий дохід для суб'єктів на спрощеній системі. На думку авторів, для розрахунку податкового навантаження ФОП, що перебувають на загальній системі оподаткування, у чисельник показника слід включати податок на доходи фізичних осіб, а для ФОП на спрощеній системі оподаткування: фіксований податок на доходи фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю, єдиний податок та ЄСВ [13, с. 180-188].

Методика П.Т. Колісніченко для розрахунку показника податкового навантаження включає не тільки суми податків, а й витрати, що пов'язані зі сплатою податків. Як базу порівняння дослідник використовує дохід [14].

Меліхова Т.О. пропонує для оцінки податкового навантаження використовувати наступну систему показників: абсолютне податкове навантаження, яке включає податкове навантаження до чистої додатної вартості, податкове навантаження до валової доданої вартості, податкове навантаження на живу працю (як бази порівняння запропоновано використовувати загальну чисельність персоналу і чисельність працівників), і порівняльне податкове навантаження, яке в свою чергу складається з коефіцієнтів податкового навантаження на живу працю (як базу використано індекс загальної чисельності персоналу і чисельність працівників) [15].

У навчальному посібнику «Податковий менеджмент» авторів Д.І. Деми, І.В. Шевчук, Г.П. Мартинюк запропоновано розраховувати показник податкового навантаження, як співвідношення сукупного показника податкових зобов'язань і прибутку до оподаткування [16, с. 23].

В окремих методиках зарубіжні вчені при визначенні рівня податкового навантаження пропонують враховувати не тільки податки, а і показник упущеної вигоди, розуміючи під ним недоотримання суми податку на додану вартість при переході на спрощену систему оподаткування без сплати ПДВ. Як базу порівняння авторами запропоновано використовувати суми річного доходу, що очікується.

Ще в одній методиці для суб'єктів на спрощеній системі оподаткування автор розраховує показник податкового навантаження співвідношенням податкових витрат (без урахування податку з доходів фізичних осіб) і прибутку, визначеного як різниця виручки від основного та інших видів діяльності й витратами (за виключенням податкових витрат).

Автори О. Кадушина і Н. Михайлова запропонували

визначати показник податкового навантаження за фактично сплаченими, або за нарахованими податками, використовуючи для цього дані заборгованості перед бюджетом за зазначеним податковим зобов'язанням у балансі, податкових деклараціях [17].

Ознайомлення з методиками розрахунку податкового навантаження суб'єктів господарювання, запропонованих вітчизняними та зарубіжними вченими [12-17], показало, що їх можна розділити на два типи: перший – оцінка здійснюється за допомогою одного узагальнюючого показника, другий – використовується система показників, які дозволяють визначити податкове навантаження за різними напрямками, характеристиками та видами діяльності.

На початку розділу нами було зазначено про необхідність визначення не тільки показників, що дозволяють оцінити вплив податків, але й тих, які характеризують діяльність суб'єктів малого підприємництва.

Вивчення наукових праць вітчизняних учених дозволяє стверджувати, що найважливішими показниками діяльності суб'єктів малого підприємництва вважаються: обсяг реалізації продукції (товарі, послуг), сума витрат, фінансові результати та рентабельність діяльності.

Одним із перших показників визначено обсяг реалізації суб'єкта, бо саме річний дохід є одним із критеріїв для обрання спрощеної системи оподаткування, саме він характеризує наскільки продукція (роботи, послуги) досліджуваного суб'єкта є конкурентоспроможною на ринку.

Не менш важливим є показник витрат підприємця. Від рівня витрат буде залежати сума прибутку, яка залишиться у розпорядженні суб'єкта господарювання, рівень оплати найманим працівникам,

ступінь оновлення обладнання і т.д.

Вирішальну роль у діяльності будь якого підприємця відіграє показник прибутку. Він характеризує ефективність діяльності суб'єктів господарювання, можливість його подальшого розвитку, фінансування інноваційних змін, модернізації й реконструкції обладнання, виробництва. Прибуток є однією з основних мотиваційних цілей діяльності, підґрунтям економічної безпеки суб'єкта підприємницької діяльності. І навпаки, від'ємне значення фінансового результату буде свідчити про наявність проблем у господарській діяльності.

Крім абсолютної суми прибутку для суб'єктів, що обрали загальну систему оподаткування, для оцінки ефективності діяльності можуть бути застосовані відносні показники рентабельності.

Використання вищезазначених показників дозволить отримати кількісну оцінку впливу податків на діяльність суб'єктів малого підприємництва, визначити проблемні аспекти та напрями удосконалення їх оподаткування.

***Загальна характеристика діяльності суб'єктів малого підприємництва в Україні.*** Вибір Україною європейського вектору розвитку ставить перед нашою державою завдання покращення інвестиційного клімату, поліпшення умов ведення бізнесу, створення підґрунтя для подальшого інтенсивного розвитку підприємництва. Проте, існуючі питання сьогодення у більшості випадків свідчать про наявність великої кількості проблем в діяльності суб'єктів господарювання, особливо малого бізнесу.

Розглянемо динаміку показників, що характеризують діяльність суб'єктів малого підприємництва за 2013-2018 рр. в Україні (табл. 3.3).

**Динаміка кількості суб'єктів господарювання в Україні  
за 2013-2018 рр.**

| Показники                                      | Роки    |         |         |         |         |         |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
|  | 2013    | 2014    | 2015    | 2016    | 2017    | 2018    |
| Кількість суб'єктів господарювання, всього     | 1722251 | 1932325 | 1974439 | 1865631 | 1805144 | 1839672 |
| <i>Темп зміни базисний (базис – 2013р.),%</i>  | -       | 112,2   | 114,6   | 108,3   | 104,8   | 106,8   |
| <i>Темп зміни ланцюговий, %</i>                | -       | 112,2   | 102,2   | 94,5    | 96,8    | 101,9   |
| ФОП  | 1328743 | 1591160 | 1630878 | 1559161 | 1466803 | 1483716 |
| <i>Темп зміни базисний (базис – 2013р.)</i>    | -       | 119,7   | 122,7   | 117,3   | 110,4   | 111,7   |
| <i>Темп зміни ланцюговий, %</i>                | -       | 119,7   | 102,5   | 95,6    | 94,1    | 101,2   |
| Частка ФОП до загальної кількості суб'єктів, % | 77,2    | 82,3    | 82,6    | 83,6    | 81,3    | 80,7    |

*Джерело: побудовано на основі [18, с. 17]*

Дані таблиці 3.3 свідчать, що кількість суб'єктів господарювання у порівнянні з 2013 роком постійно зростала. Найбільше зростання було у 2014 і 2015 роках. Щодо ланцюгового темпу змін, то зростання кількості суб'єктів господарювання відбувалось у 2015 році у порівнянні з 2014 роком, і у 2018 році у порівнянні з 2017 роком. Щодо 2016 і 2017 років, то спостерігається зменшення кількості вітчизняних суб'єктів господарювання у 2016 році у порівнянні з 2015 роком, і у 2017 році у порівнянні з 2016 роком.

Аналіз темпів змін кількості фізичних осіб-підприємців (ФОП) свідчить про їх збільшення у порівнянні з загальною кількістю суб'єктів. Базисний темп змін коливається від 119,7% у 2013 р.



до 111,7% у 2018 р. Щодо ланцюгового темпу змін, то тенденція аналогічна змінам загальної кількості суб'єктів господарювання. У 2016 році у порівнянні з 2015 роком, і у 2017 році у порівнянні з 2016 роком спостерігалось скорочення кількості фізичних осіб-підприємців, в інші періоди – зростання, що є позитивною тенденцією.

Так, у 2014 році у порівнянні з 2013 роком кількість фізичних осіб-підприємців збільшилась на 262417 осіб, у 2015 році у порівнянні з 2014 роком на 39718 осіб, у 2018 році у порівнянні з 2017 роком на 16913 осіб.

Позитивним є той факт, що кількість фізичних осіб-підприємців має досить значну частку у загальній кількості вітчизняних суб'єктів господарювання. За аналізований період частка фізичних-осіб підприємців коливається від 77,2% у 2013 році до 83,6% у 2016 році. Незважаючи на те, що у 2018 році відсоток ФОП скоротився, він все одно перевищує 80%.

А це означає, що українці, не зважаючи на наявність політичних, економічних і соціальних проблем, розглядають можливість створювати і розвивати бізнес-ідеї за допомогою малого підприємництва. Соціальний ефект діяльності суб'єктів малого підприємництва можна оцінити за допомогою таких показників, як кількість зайнятих і найманих працівників.

Розглянемо динамку зазначених показників за період з 2013 по 2018 роки (табл. 3.4).

За даними таблиці 3.4, загальна кількість зайнятих працівників суб'єктів господарювання у порівнянні з 2013 роком постійно зменшувалася. Найбільше зменшення спостерігалось у 2016 році і становило 82,7%. Ланцюговий темп змін показує зменшення кількості зайнятих з 2014 по 2016 роки.

Таблиця 3.4

**Динаміка зайнятих та найманих працівників суб'єктів  
господарювання в Україні за 2013-2018 рр.**

| Показники   | Роки   |        |        |        |        |        |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
|   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016   | 2017   | 2018   |
| 1   | 2      | 3      | 4      | 5      | 6      | 7      |
| Кількість зайнятих працівників, тис. осіб, всього     | 9965,1 | 9008,3 | 8331,9 | 8244,0 | 8271,3 | 8661,4 |
| <i>Темп зміни базисний (базис – 2013 р.),%</i>        | -      | 90,4   | 83,6   | 82,7   | 83,0   | 86,9   |
| <i>Темп зміни ланцюговий, %</i>                       | -      | 90,4   | 92,5   | 98,9   | 100,3  | 104,7  |
| ФОП, тис. осіб  | 2322,6 | 2498,2 | 2290,3 | 2307,2 | 2328,1 | 2573,0 |
| <i>Темп зміни базисний (базис – 2013 р.)</i>          | -      | 107,6  | 98,6   | 99,3   | 100,2  | 110,8  |
| <i>Темп зміни ланцюговий, %</i>                       | -      | 107,6  | 91,7   | 100,7  | 100,9  | 110,5  |
| Частка до загальної кількості зайнятих працівників, % | 23,3   | 27,7   | 27,5   | 28,0   | 28,1   | 29,7   |
| Кількість найманих працівників, тис. осіб, всього     | 8515,4 | 7311,6 | 6589,5 | 6597,6 | 6706,2 | 7088,8 |
| <i>Темп зміни базисний (базис – 2013р.),%</i>         | -      | 85,9   | 77,4   | 77,5   | 78,8   | 83,2   |
| <i>Темп зміни ланцюговий, %</i>                       | -      | 85,9   | 90,1   | 100,1  | 101,6  | 105,7  |
| ФОП, тис. осіб  | 993,8  | 907,0  | 659,5  | 748,0  | 861,3  | 1089,3 |
| <i>Темп зміни базисний (базис – 2013р.)</i>           | -      | 91,3   | 66,4   | 75,3   | 86,7   | 109,6  |

*Продовження таблиці 3.4*

|   |      |      |      |       |       |       |
|---|------|------|------|-------|-------|-------|
| <i>Темп зміни ланцюговий, %</i>                       | -    | 91,3 | 72,7 | 113,4 | 115,1 | 126,5 |
| Частка до загальної кількості зайнятих працівників, % | 11,7 | 12,4 | 10,0 | 11,3  | 12,8  | 15,4  |

*Джерело:* розраховано на основі [14, с. 17]

У 2017 році у порівнянні з 2016 роком спостерігалось незначне зростання на 0,3%, у 2018 році у порівнянні з 2017 роком – зростання склало 4,7%.

Щодо динаміки кількості зайнятих фізичних-осіб підприємців, то базисні теми перевищують 100% у 2014, 2017 і 2018 роках. Щодо ланцюгових темпів змін, то починаючи з 2016 року спостерігається стійка тенденція до зростання кількості зайнятих: у 2016 році у порівнянні з 2015 роком на 0,7% або на 16,9 тис. осіб, у 2017 році у порівнянні з 2016 роком – на 0,9% або на 20,9 тис. осіб, і найбільший темп зростання у 2018 році у порівнянні з 2017 роком – 110,5%, коли кількість зайнятих фізичних осіб-підприємців збільшилась на 244,9 тис. осіб. Тобто, малий бізнес не тільки забезпечує зайнятість самих підприємців у досить складних економічних умовах розвитку держави, але і демонструє тенденції до зростання.

Щодо частки зайнятих фізичних-осіб підприємців у загальній кількості суб'єктів господарювання, то вона коливається від 23,3% у 2013 році до 29,7% у 2018 році. Тобто, майже третина зайнятих суб'єктів господарювання в Україні – це особи-підприємці.

Далі проаналізуємо показники динаміки найманих працівників. Кількість найманих працівників у суб'єктів

господарювання в цілому в Україні з 2014 по 2018 роки у порівнянні з 2013 роком демонструє стійку тенденцію до зменшення. За ланцюговими темпами змін зменшення кількості найманих працівників спостерігалось у 2014 і 2015 роках. У 2016 році у порівнянні з 2015 роком кількість найманих працівників у суб'єктів господарювання зросла на 01,%, в 2017 році у порівнянні з 2016 роком зростання склало 1,6%, а у 2018 році у порівнянні з 2017 роком - 5,7%. Таким чином, можемо констатувати покращення ситуації щодо кількості найманих працівників у останні роки.

Аналіз динаміки найманих працівників у фізичних осіб-підприємців показав, що суттєве зменшення у порівнянні з 2013 роком спостерігалось у 2015 році – 33,6% або 334,3 тис. осіб, у 2016 році – 24,7% або 245,8 тис. осіб. Щодо ланцюгових темпів змін, то починаючи з 2016 року спостерігається тенденції до зростання кількості найманих працівників у фізичних осіб-підприємців. У 2016 році у порівнянні з 2015 роком кількість зайнятих у фізичних осіб-підприємців збільшилась на 13,4% або на 88,5 тис. осіб, у 2017 році у порівнянні з 2016 роком на 15,1% або на 113,6 тис. осіб. Найбільший темп змін спостерігався у 2018 році у порівняння з 2017 роком – 126,5%, коли кількість зайнятих у фізичних осіб-підприємців зросла на 228 тис. осіб. Порівнюючи показники кількості найманих працівників загалом у всіх суб'єктів господарювання і у фізичних осіб-підприємців, можна побачити, що мале підприємництво дозволяє покращити ситуацію з зайнятістю в Україні.

Частка найманих працівників у фізичних-осіб підприємців до загальної кількості зайнятих коливається у діапазоні від 10 до 15%.

Як вже відзначалось на початку розділу, одним із найважливіших показників, що характеризують діяльність суб'єктів

малого підприємництва, є обсяги реалізації продукції (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Обсяги реалізації продукції (робіт, послуг) суб'єктами малого підприємництва**

| Показники                                      | Роки      |           |           |           |           |           |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|  | 2013      | 2014      | 2015      | 2016      | 2017      | 2018      |
| Обсяг реалізованої продукції, усього, млн грн. | 4334453,1 | 4459702,2 | 5556540,4 | 6726739,8 | 8312271,9 | 9966804,5 |
| Темп зміни базисний (базис – 2013р.), %        | -         | 102,9     | 128,2     | 155,2     | 191,8     | 229,9     |
| Темп зміни ланцюговий, %                       | -         | 102,9     | 124,6     | 121,1     | 123,6     | 119,9     |
| ФОП, млн грн.                                  | 284238,1  | 289042,3  | 397473,3  | 489204,6  | 604336,7  | 760755,0  |
| Темп зміни базисний (базис – 2013р.)           | -         | 101,7     | 139,8     | 172,1     | 212,6     | 267,6     |
| Темп зміни ланцюговий, %                       | -         | 101,7     | 137,5     | 123,1     | 123,5     | 125,9     |

Джерело: розраховано на основі [18, с. 18]

Дані наведені у таблиці 3.5 свідчать, що обсяг реалізованої продукції вітчизняними суб'єктами господарювання у період з 2013 по 2018 роки показує стійку тенденцію зростання. Якщо у 2013 році він дорівнював 4334453,1 млн грн., то у 2018 році він зріс майже у двічі і становив – 9966804,5 млн грн. І базисні, і ланцюгові темпи підтверджують стійке зростання. Найбільше значення базисного темпу зміни обсягу реалізації продукції у суб'єктів господарювання спостерігалось у 2018 році – 229,9%. Щодо ланцюгових темпів змін,

то у 2015 році у порівнянні з 2014 роком темп склав – 102,9%, у 2016 році у порівнянні з 2015 роком – 124,6%, у 2017 році у порівнянні з 2016 роком – 123,6%, й у 2018 році у порівнянні з 2017 роком – 119,9%.

Розглянемо тенденції щодо обсягу реалізації продукції фізичними особами-підприємцями. Представлені показники свідчать про аналогічну тенденцію. Обсяг реалізованої продукції фізичними особами-підприємцями у період з 2013 по 2018 роки стабільно зростає. Так, у 2013 році цей показник дорівнював 284238,1 млн грн. або 6,6% від загального обсягу реалізації всіх суб'єктів господарювання, у 2018 році – 760755,0 млн грн. і 7,6% відповідно.

Розраховані показники динаміки – базисний і ланцюговий темпи зміни обсягу реалізованої продукції демонструють стійку тенденцію до зростання. Темп зміни обсягу реалізованої продукції у порівнянні з 2013 роком збільшився у 2014 році на 1,7%, у 2015 році на 39,8%, у 2016 році на 72,1%, у 2017 році на 112,6%, у 2018 році на 167,6%.

У 2014 році у порівнянні з 2013 роком обсяг реалізації продукції фізичними особами-підприємцями зріс на 1,7% або на 4804,2 млн грн., у 2015 році у порівнянні з 2014 роком – на 37,5% або на 108431 млн грн., у 2016 році у порівнянні з 2015 роком – на 23,1% або на 91731,3 млн грн., у 2017 році у порівнянні з 2016 роком – на 23,5% або на 115132,1 млн грн., у 2018 році у порівнянні з 2017 роком на – 25,9% або на 156418,3 млн грн. Спостерігаємо зростання обсягу реалізації продукції (робіт, послуг) як в абсолютній сумі, так і частки виручки суб'єктів малого підприємництва до загального показника суб'єктів господарювання.

Наступним показником, що характеризує діяльність суб'єктів

малого підприємництва, є витрати на виробництво продукції (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Динаміка та структура витрат малих підприємств  
за 2012-2018рр.**

| Показники  | Роки     |          |          |          |          |          |          |
|--|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
|  | 2012     | 2013     | 2014     | 2015     | 2016     | 2017     | 2018     |
| Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) малих підприємств, млн грн. | 323725,7 | 337468,7 | 315101,1 | 424001,0 | 505301,0 | 653859,7 | 788134,4 |
| Темпи зміни витрат базисні, %  | -        | 104,2    | 97,3     | 131,0    | 156,1    | 202,0    | 243,5    |
| Темпи зміни витрат ланцюгові, %  | -        | 104,2    | 93,4     | 134,6    | 119,2    | 129,4    | 120,5    |
| Матеріальні та витрати на оплату послуг, млн грн.                            | 243333,1 | 253437,7 | 235663,7 | 328734,1 | 380476,6 | 501948,8 | 603154,9 |
| Частка матеріальних витрат, %  | 75,2     | 75,1     | 74,8     | 77,5     | 75,3     | 76,8     | 76,5     |
| Амортизація, млн грн.  | 16893,7  | 20834,2  | 18772,7  | 23490,0  | 43532,3  | 38887,8  | 46448,1  |
| Частка амортизації, %  | 5,2      | 6,2      | 6,0      | 5,5      | 8,6      | 5,9      | 5,9      |
| Витрати на оплату праці, млн грн.  | 43071,3  | 44528,8  | 40181,0  | 46986,1  | 57591,9  | 83077,5  | 101039,3 |
| Частка витрат на оплату праці, %   | 13,3     | 13,2     | 12,8     | 11,1     | 11,4     | 12,7     | 12,8     |
| Відрахування на соціальні заходи, млн грн.                                   | 15573,5  | 15737,7  | 14312,9  | 16267,4  | 12604,9  | 18267,7  | 23580,4  |
| Частка витрат на соціальні заходи, %   | 4,8      | 4,7      | 4,5      | 3,8      | 2,5      | 2,8      | 3,0      |
| Інші витрати, млн грн.   | 4854,1   | 2930,3   | 6170,7   | 8523,4   | 11095,3  | 11677,8  | 13911,6  |
| Частка інших витрат, %   | 1,5      | 0,9      | 2,0      | 2,0      | 2,2      | 1,8      | 1,8      |

Джерело: розраховано на основі [19]

Аналіз динаміки витрат малих підприємств показує, що починаючи з 2015 року спостерігається стійка тенденція щодо їх зростання. Зменшення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) малих підприємств відбувалось тільки у 2014 році у порівнянні з 2013 роком. Даний факт підтверджують як базисні, так і ланцюгові темпи змін, які дорівнюють 97,3% і 93,4% відповідно.

Щодо подальших періодів, то у 2015 році у порівнянні з 2012 роком витрати збільшилися на 31,0% або на 100275,3 млн грн., у порівнянні з 2014 роком – на 34,6% або на 108899,9 млн грн. В свою чергу, у 2016 році базисні темпи витрат на виробництво малих підприємств склали 156,1%, ланцюгові – 119,2%, в абсолютній сумі збільшення дорівнює 181575,3 млн грн. у порівнянні з 2012 роком, і на 81300,0 млн грн. у порівнянні з 2015 роком. У 2017 року витрати на виробництво зросли на 330134,0 млн грн. у порівнянні з 2012 роком або на 102,0%, і на 148558,7 млн грн. у порівнянні з 2016 роком або на 29,4%. У 2018 році у порівнянні з 2012 роком витрати на виробництво малих підприємств збільшилися майже у 2,5 рази і склали 788134,4 млн грн., у порівнянні з 2017 роком це збільшення склало 134274,7 млн грн. або 20,5%.

Аналіз структури показує, що найбільшу частку у загальній сумі витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) малих підприємств займають матеріальні витрати та витрати на оплату послуг. Вона коливаються від 75,1 до 77,5%. Щодо динаміки, то матеріальні витрати з 2015 роком стабільно зростають, і у 2018 році вони майже у 2,5 рази перевищують їх суму 2012 року.

Друге місце посідають витрати на оплату праці. У загальній сумі витрат на виробництво малих підприємств витрати на оплату праці коливаються від 13,3% у 2012 році до 12,8% у 2018 році. Найменша частка витрат на оплату праці спостерігалась у 2015 і



2016 році – 11,1 і 11,4% відповідно.

На третьому місці знаходяться витрати на амортизацію. У 2012 році вони склали 5,2%, у 2017 і 2018 роках – 5,9%, найбільше значення спостерігалось у 2016 році – 8,6%.

Найменші частки у загальній сумі витрат на виробництво малих підприємств займають витрати на соціальні заходи та інші витрати. Так, частка витрат на соціальні заходи стабільно зменшуються, з 4,8% у 2012 році до 3,0% у 2018 році. Цей факт пов'язаний із зниженням державою відрахувань ЄСВ у 2016 році. Зростання частки витрат на соціальні заходи з 2017 році пов'язано із збільшенням показника мінімальної заробітної плати.

Частка інших витрат у загальній сумі найменше значення мала у 2013 році і складала 0,9%, найбільше – 2,2% у 2016 році.

Серед показників, що характеризують ефективність діяльності суб'єктів малого підприємництва чільне місце займає показник фінансового результату. На підставі даних Державної служби статистики України було узагальнено інформацію щодо динаміки фінансового результату діяльності малих підприємств за 2011-2018 роки (табл. 3.7).

Наведені дані свідчать, що починаючи з 2011 року і по 2017 рік вітчизняні малі підприємства працювали зі збитком, і тільки у 2018 році фінансовий результат набув позитивного значення і склав 31868636,7 тис. грн.

Розрахунок базисного темпу змін фінансового результату показав досить негативну тенденцію – зростання суми збитку у малих підприємств. Збільшення базисних темпів збитку спостерігались у 2014 році – 1692,5%, у 2015 році – 1115,7%.

Щодо ланцюгових темпів змін, то зростання збитків спостерігалось до 2014 року.

Таблиця 3.7  
**Динаміка фінансового результату малих підприємств в Україні за 2011-2018рр.**

| Показники                                  | Роки        |             |             |              |              |             |             |             |  |  |
|--|-------------|-------------|-------------|--------------|--------------|-------------|-------------|-------------|--|--|
|  | 2011        | 2012        | 2013        | 2014         | 2015         | 2016        | 2017        | 2018        |  |  |
| Чистий прибуток (збиток), тис. грн.        | -10593564,3 | -14748310,9 | -29420914,2 | -179297518,8 | -118194421,9 | -32206794,2 | -20971864,0 | 31868636,7  |  |  |
| Темп зміни базисний (базис 2011р.)         | -           | 139,2       | 277,7       | 1692,5       | 1115,7       | 304,0       | 198,0       | -           |  |  |
| Темп зміни планіюзовий, %                  | -           | 139,2       | 199,5       | 609,4        | 65,9         | 27,2        | 65,1        | -           |  |  |
| Частка прибуткових підприємств, %          | 63,5        | 63,0        | 65,0        | 65,7         | 73,5         | 72,8        | 72,3        | 73,7        |  |  |
| Фінансовий результат (прибуток), тис. грн. | 32518806,9  | 35296165,2  | 35748243,3  | 45236579,9   | 89390371,4   | 99298703,5  | 107934736,0 | 127658914,9 |  |  |
| Темп зміни базисний (базис – 2011р.), %    | -           | 108,5       | 109,9       | 139,1        | 274,9        | 305,4       | 331,9       | 392,6       |  |  |
| Темп зміни планіюзовий, %                  | -           | 108,5       | 101,3       | 126,5        | 197,6        | 111,1       | 108,7       | 118,3       |  |  |
| Частка збиткових підприємств, %            | 36,5        | 37,1        | 35,0        | 34,3         | 26,5         | 27,2        | 27,7        | 26,3        |  |  |
| Фінансовий результат, тис. грн.            | 43112371,2  | 50044476,1  | 65169157,5  | 224534098,7  | 207584793,3  | 131505497,7 | 128906600,0 | 95790278,2  |  |  |
| Темп зміни базисний (базис – 2011р.), %    | -           | 116,1       | 151,2       | 520,8        | 481,5        | 305,0       | 299,0       | 222,2       |  |  |
| Темп зміни планіюзовий, %                  | -           | 116,1       | 130,2       | 344,5        | 92,5         | 63,3        | 98,0        | 74,3        |  |  |

Джерело: розраховано на основі [20]

У 2013 році у порівнянні з 2012 роком збиток збільшився на 99,5%, у 2014 році у порівнянні з 2013 роком – на 509,4%. Починаючи з 2015 року ланцюгові темпи зміни збитку малих підприємств менше 100%: у 2015 році у порівнянні з 2014 роком – 65,9%, у 2016 році у порівнянні з 2015 роком – 27,2%, у 2017 році у порівнянні з 2016 роком – 65,1%.

Далі розглянемо, яка кількість малих підприємств мала позитивний результат діяльності, а яка негативний. Потрібно відзначити, що частка малих підприємств, результатом діяльності яких був прибуток, досить вагома, і коливається від 63,0% (2012 р.) до 73,7% (2018 р.). Щодо суми прибутку у малих підприємств, то вона змінюється від 32518806,9 тис. грн. у 2011 році до 127658914,9 тис. грн. у 2018 році.

Протягом всього аналізованого періоду базисні темпи змін прибутку малих підприємств з позитивним фінансовим результатом показують стійку тенденцію до зростання. У 2018 році темп зростання прибутку малих підприємств у порівнянні з 2011 роком мав найбільше значення – 392,6%. Щодо ланцюгових темпів змін прибутку, то найбільше значення спостерігалось у 2015 році у порівнянні з 2014 роком – 197,6%. У 2018 році у порівнянні з 2017 роком сума прибутку збільшилась на 19724178,9 тис. грн. або 118,3%.

Щодо кількості малих підприємств, які отримали збиток – негативний фінансовий результат. Їх питома вага коливається від 26,5% до 37,1% і демонструє тенденцію до зменшення. Сума збитку коливається від 43112371,2 тис. грн. у 2011 році до 95790278,2 тис. грн. у 2018 році. Базисні темпи зміни сум збитку малих підприємств постійно перевищують 100%. Найбільші значення спостерігались у 2014 році – 520,8% і у 2015 році – 481,5%.

Ланцюгові темпи змін сум збитку у малих підприємств перевищують 100% з 2012 по 2014 рр. У 2015 р. у порівнянні з 2014 р. темп зміни збитку складав 92,5%, у 2016 р. у порівнянні з 2015 р. – 63,3%, у 2017 р. у порівнянні з 2016 р. – 98,0%, у 2018 р. у порівнянні з 2017 р. – 74,3%.

Відносною характеристикою ефективності діяльності малих підприємств є показник рентабельності. У таблиці 3.8 наведено дані щодо рентабельності операційної та всієї діяльності малих підприємств в Україні за 2010-2018 роки.

*Таблиця 3.8*

**Динаміка рентабельності малих підприємств в Україні  
за 2010-2018 рр.**

| Показники  | Роки |      |      |      |       |       |      |      |      |
|--|------|------|------|------|-------|-------|------|------|------|
|  | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014  | 2015  | 2016 | 2017 | 2018 |
| Рентабельність (збитковість) операційної діяльності малих підприємств, % | 1,8  | 4,2  | 4,1  | 2,2  | -17,9 | -4,2  | 5,2  | 6,5  | 8,3  |
| Рентабельність (збитковість) всієї діяльності малих підприємств, %       | -5,7 | -2,5 | -3,3 | -6,2 | -26,5 | -13,6 | -3,6 | -2,0 | 2,7  |

*Джерело:* розраховано на основі [21]

Наведені дані свідчать, що операційну діяльність малих підприємств протягом досліджуваного періоду можна охарактеризувати як ефективну. Від’ємне значення показника спостерігалось тільки у 2014 і 2015 рр.

В інші періоди показник рентабельності операційної діяльності позитивний. Стійке зростання значень показника

спостерігалось з 2010 по 2012 рр. і з 2016 по 2018 рр. Крім того, у 2018 році рентабельність операційної діяльності малих підприємств найвища – 8,3%. Щодо рентабельності всієї діяльності, то з 2010 до 2017 року спостерігаємо від’ємне значення, що свідчить у цілому про неефективність діяльності малих підприємств. Позитивний факт – у 2018 році малі підприємства продемонстрували ефективність діяльності на рівні 2,7%.

Отже, можна зробити висновок, що суб’єкти малого підприємництва (фізичні особи-підприємці, малі підприємства) відіграють значну роль в економіці нашої держави. Виявлено та доведено позитивні тенденції щодо зростання їх кількості, участі у процесах забезпечення зайнятості населення, збільшення ними обсягів реалізації продукції (робіт, послуг). Але негативний фінансовий результат суб’єктів малого підприємництва підтверджує наявність проблем в їх господарській діяльності. Далі розглянемо тенденції щодо сплати податків досліджуваних суб’єктів.

***Аналіз застосування спрощеної системи оподаткування до суб’єктів малого підприємництва.*** Суб’єкти малого підприємництва, обираючи спрощену систему оподаткування відповідно до положень Глави 1 Розділу XIV ПКУ, сплачують до бюджету єдиний податок [22].

Цей податок відноситься до місцевих, тому місцеві органи влади наділені повноваженнями встановлювати розміри ставок у межах норм визначених Податковим Кодексом України. Надходження від єдиного податку зараховуються до місцевих бюджетів.

Розглянемо динаміку єдиного податку за 2011-2018 рр. (табл. 3.9). Наведені дані свідчать, що за аналізований період частка єдиного податку у податкових надходженнях Зведеного бюджету в Україні стабільно збільшується.

Таблиця 3.9

## Динаміка єдиного податку у податкових надходженнях Зведеного бюджету України за 2011–2018 рр.

| Показники   | Роки     |          |          |          |          |          |          |          |  |  |
|---|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|--|--|
|   | 2011     | 2012     | 2013     | 2014     | 2015     | 2016     | 2017     | 2018     |  |  |
| Податкові надходження, млн. грн.                    | 334691,9 | 360567,2 | 353968,1 | 367511,9 | 507635,9 | 650781,7 | 828158,8 | 986348,5 |  |  |
| Єдиний податок, млн. грн.                           | 1987,9   | 4815,6   | 6640,5   | 7413,3   | 10975,1  | 17167,1  | 24083,4  | 29564,2  |  |  |
| Частка єдиного податку у податкових надходженнях, % | 0,59     | 1,34     | 1,88     | 2,01     | 2,16     | 2,64     | 2,91     | 3,00     |  |  |
| Темп зростання базисний єдиного податку, %          | -        | 242,2    | 334,0    | 373,0    | 552,1    | 863,6    | 1211,5   | 1487,2   |  |  |
| Темп зростання ланцюговий єдиного податку, %        | -        | 242,2    | 137,9    | 111,6    | 148,0    | 156,4    | 140,3    | 122,8    |  |  |

Джерело: складено і розраховано на основі [22]

Якщо у 2011 році частка єдиного податку складала 0,59%, то у 2013 році вона вже досягла 1,88%, починаючи з 2014 року перевищувала 2% і у 2018 році склала 3%.

Щодо динаміки, то базисний темп змін сум єдиного податку демонструє стабільну тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 2011 роком у 2012 році сума єдиного податку збільшилась на 142,2%, у 2013 році – на 234,0%, у 2014 році – на 273,0%, у 2015 році – на 452,1%, у 2016 році – на 763,6%, у 2017 році – на 1111,5%, й у 2018 році – на 1387,2%.

Ланцюгові темпи змін єдиного податку також демонструють збільшення сум, але й з різною інтенсивністю. Так, у 2012 році у порівнянні з 2011 роком сума єдиного податку збільшилась на 2827,7 млн грн. або на 142,2%, у 2013 у порівнянні з 2012 роком спостерігаємо збільшення на 1824,9 млн грн. або на 37,9%, у 2014 році у порівнянні з 2013 роком відбулось збільшення на 772,8 млн грн. або на 11,6%. Щодо 2015 року, то у порівнянні з 2014 роком ланцюговий темп змін склав 148,0%, у гривневому еквіваленті сума єдиного податку збільшилась на 3561,8 млн грн. Темп зростання у 2016 році у порівнянні з 2015 роком склав 156,4%, сума податку зросла на 6192,0 млн грн. У 2017 році у порівнянні з 2016 роком сума єдиного податку збільшилась на 6916,3 млн грн. або на 40,3%, і у 2018 році у порівнянні з 2017 роком єдиний податок зріс на 5480,8 млн грн. або на 22,8%.

Таким чином, можемо констатувати, що спостерігається стабільна тенденція зростання як абсолютної суми єдиного податку, так і його частки у Зведеному бюджеті України.

У таблиці 3.10 на підставі даних Державної казначейської служби України представлено динаміку надходжень єдиного податку до Зведеного бюджету у розрізі юридичних і фізичних осіб.

Таблиця 3.10

**Динаміка надходжень єдиного податку до Зведеного бюджету України у розрізі юридичних та фізичних осіб за 2011-2018 рр.**

| Показники   | Роки   |        |        |        |        |         |         |         |  |  |
|---|--------|--------|--------|--------|--------|---------|---------|---------|--|--|
|   | 2011   | 2012   | 2013   | 2014   | 2015   | 2016    | 2017    | 2018    |  |  |
| Єдиний податок з юридичних осіб                           | 804,5  | 1205,0 | 1743,3 | 2008,5 | 2206,6 | 3300,6  | 3671,5  | 4416,4  |  |  |
| Темп зміни базисний єдиного податку з юридичних осіб, %   | -      | 149,8  | 216,7  | 249,7  | 274,3  | 410,3   | 456,4   | 549,0   |  |  |
| Темп зміни ланцюговий єдиного податку з юридичних осіб, % | -      | 149,8  | 144,7  | 115,2  | 109,9  | 149,6   | 111,2   | 120,3   |  |  |
| Єдиний податок з фізичних осіб                            | 1027,1 | 3608,5 | 4896,2 | 5404,4 | 6744,4 | 10326,5 | 15447,1 | 19875,6 |  |  |
| Темп зміни базисний єдиного податку з фізичних осіб, %    | -      | 351,3  | 476,7  | 526,2  | 656,6  | 1005,4  | 1504,0  | 1935,1  |  |  |
| Темп зміни ланцюговий єдиного податку з фізичних осіб, %  | -      | 351,3  | 135,7  | 110,4  | 124,8  | 153,1   | 149,6   | 128,7   |  |  |

*Джерело: складено і розраховано на основі [22]*



Аналіз представлених даних демонструє стабільну тенденцію щодо зростання сум єдиного податку сплаченого зазначеними категоріями платників. Суми єдиного податку, що надійшли від юридичних осіб, коливаються у межах від 804,5 млн грн. у 2011 році до 4416,4 млн грн. у 2018 році.

Розраховані базисні темпи змін єдиного податку сплаченого юридичними особами свідчать, що у 2012 році у порівнянні з 2011 роком спостерігається зростання надходжень на 49,8% або на 400,5 млн грн., у 2013 році – на 116,7% або на 938,8 млн грн., у 2014 році – 149,7% або на 1204,0 млн грн., у 2015 році на 174,3% або на 1402,1 млн грн., у 2016 році – на 310,3% або на 2496,1 млн грн., у 2017 році – на 356,4% або на 2867,0 млн грн., у 2018 році – на 449,0% або на 3611,5 млн грн.

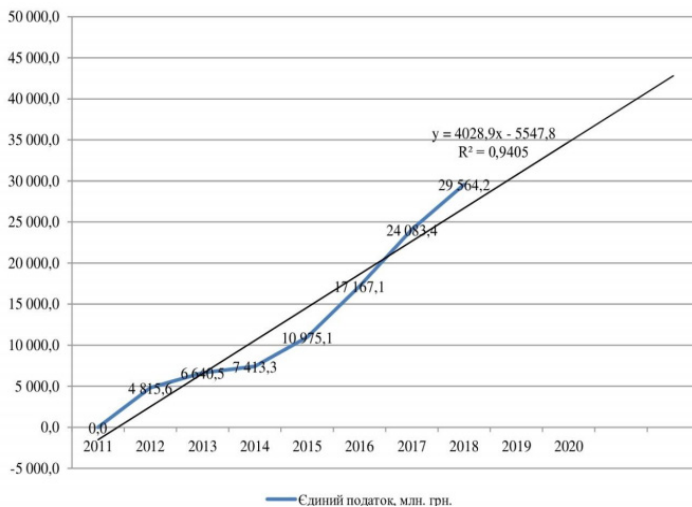
Ланцюгові темпи змін надходжень єдиного податку від юридичних осіб протягом досліджуваного періоду також перевищують сто відсотків, але мають менші значення у порівнянні з базисними. Найбільші ланцюгові темпи змін спостерігаються у 2012 році у порівнянні з 2011 роком – 149,8%, у 2013 році у порівнянні з 2012 роком – 144,7%, і у 2016 році у порівнянні з 2015 роком – 149,6%. Найнижче значення ланцюгового темпу змін єдиного податку юридичних осіб спостерігалось у 2015 році у порівнянні з 2014 роком і склало 109,9%, сума податку збільшилась на 198,1 млн грн. Щодо 2018 року, то у порівнянні з 2017 роком надходження єдиного податку від юридичних осіб збільшились на 20,3% або на 92,6 млн грн.

Так, якщо у 2011 році сума єдиного податку від фізичних осіб перевищує сплату юридичних осіб в 1,3 рази, то у 2012 році коефіцієнт перевищення склав 3, у 2013 році – 2,8, у 2014 році – 2,7, у 2015 і 2016 роках – 3,1, у 2017 році – 4,2, у 2018 році – 4,5.

І базисні, і ланцюгові темпи змін єдиного податку від фізичних осіб показують стабільні тенденції до зростання. Найбільші значення ланцюгового темпу змін надходжень єдиного податку, сплачених фізичними особами, спостерігаються в 2012 році у порівнянні з 2011 роком – 351,3%, у 2016 році у порівнянні з 2015 роком – 153,1%, у 2017 році у порівнянні з 2016 роком – 149,6%.

Щодо базисних темпів змін, то у 2012 році у порівнянні з 2011 роком сума єдиного податку від фізичних осіб збільшилась на 2581,4 млн грн. або на 251,3%, у 2013 році на 3869,1 млн грн. або на 376,7%, у 2014 році на 4377,3 млн грн., у 2015 році на 5717,3 млн грн. або на 556,6%, у 2016 році на 9299,4 млн грн. або на 905,4%, у 2017 році на 14420,0 млн грн. або на 1404,0%, у 2018 році на 18848,5 млн грн. або на 1835,1%.

На підставі даних таблиці 3.9 побудуємо діаграму надходжень єдиного податку (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Надходження єдиного податку до Зведеного бюджету України**

*Джерело:* авторська розробка

Наведені дані свідчать, що найбільша сума податку, а саме 29564,2 млн грн, надійшла до бюджету у 2018 році. Побудуємо лінію тренду надходжень сум єдиного податку, використовуючи формулу лінійної функції:

$$Y_t = a + b \tag{3.1}$$

Де  $Y_t$  - це сума єдиного податку,

$a$  – показник зміщення,

$b$  – показник нахилу лінії,

$t$  – значення часового періоду.

Отримане рівняння лінії тренду сум єдиного податку в Україні має наступний вигляд:

$$Y_t = 4028,9\tilde{\delta} - 5547,8 \tag{3.2}$$

Для оцінки достовірності побудованого прогнозу сум єдиного податку в Україні використаємо значення похибки апроксимації ( $R^2$ ). Чим ближче значення ( $R^2$ ) до одиниці, тим більш об'єктивною є побудована модель і більш точно відображає тенденцію щодо надходжень єдиного податку.

За правилами теорії статистики, якщо похибка апроксимації коливається від 0,9 до 1 вибраний тренд повністю відповідає динамічному ряду. За нашими розрахунками похибки апроксимації дорівнює 0,9405, що підтверджує точність і об'єктивність побудованого тренду.

Використовуючи рівняння 3.2 розрахуємо прогнозні значення надходжень єдиного податку на період 2019-2023 рр. (табл. 3.11).

Отримані дані свідчать, що на прогнозний період очікується зростання сум єдиного податку. Так, у 2020 році у порівнянні з 2018 роком очікується отримати єдиного податку на 5177,0 млн грн. більше, у 2021 році – на 9205,9 млн грн., у 2022 році – на 13234,8 млн грн., у 2023 році – на 17263,7 млн грн.

**Прогнозні значення надходжень сум єдиного податку до  
Зведеного бюджету України у період 2019-2023 рр.**

| Показники                              | Роки    |         |         |         |         |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|
|  | 2019    | 2020    | 2021    | 2022    | 2023    |
| Сума єдиного податку, млн грн.         | 30712,3 | 34741,2 | 38770,1 | 42799,0 | 46827,9 |
| Темп зміни базисний (база 2018 рік), % | 103,9   | 117,5   | 131,1   | 144,8   | 158,4   |
| Темп зміни ланцюговий, %               | 103,9   | 113,1   | 111,6   | 110,4   | 109,4   |

*Джерело: авторська розробка*

Проведений аналіз застосування спрощеної системи оподаткування показав, що єдиний податок виконує не тільки регулюючу, а і фіскальну роль в економіці України. Суми єдиного податку, що сплачуються суб'єктами малого підприємництва зростають, і розраховані прогнозні показники дозволяють очікувати збільшення надходжень і у майбутньому.

***Порівняльна характеристика спрощеної та загальної системи оподаткування.*** Розвиток малого бізнесу є одним із пріоритетів державної фінансової політики, спрямованої на покращення економічної ситуації, зростання ВВП, створення нових робочих місць та підвищення рівня добробуту громадян країни. Сприятливі умови оподаткування можуть бути одним із інструментів стимулювання підприємницької діяльності. Як вже зазначалось раніше, суб'єкти малого підприємництва мають право обирати між загальною та спрощеною системою оподаткування.

Критеріями порівняння нами було обрано категорію суб'єкта господарювання, максимальна кількість найманих осіб, обсяг річного доходу, ставки, строки подання звітності і терміни сплати єдиного податку, особливості сплати податку з доходів фізичних

осіб (ПДФО), єдиного соціального внеску (ЄСВ), військового збору, застосування реєстраторів розрахункових операцій (РРО), порядок обліку доходів і витрат.

Відповідно до норм Господарського Кодексу України, суб'єктами малого підприємництва можуть бути або фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України; або, юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Юридичні особи малого підприємництва можуть обрати або 3 групу єдиного податку, або загальну систему оподаткування, виступаючи при цьому платниками податків, зазначених ПКУ. Фізичні особи-підприємці також можуть бути як на спрощеній, так і на загальній системі оподаткування. У стаття 291.4 ПКУ по відношенню до кожної категорії платників податків перераховано дозволені види діяльності. Найбільші обмеження щодо видів діяльності застосовані по відношенню до першої групи.

Суб'єктам одного з видів діяльності – сільськогосподарським товаровиробникам, державою запропоновано 4 групу спрощеної системи оподаткування. З 2020 року відповідно до Закону «Про фермерське господарство» критерії вибору 4 групи були доповнені.

Щодо наступного критерію – кількості найманих працівників,

обмеження визначено тільки для платників 1 та 2 груп спрощеної системи оподаткування.

Одним із основних критеріїв для вибору спрощеної системи оподаткування в Україні є обсяг річного доходу. В нашій країні періодично переглядаються граничні межі доходу для платників єдиного податку. Так, фізичним особам-підприємцям 1 та 2 групи граничний розмір річного доходу було збільшено у 2014 році, а платникам 3 групи – у 2016 році. Потрібно зазначити, що у 2019 році також розглядалось питання зміни граничної межі річного доходу підприємцям. Проектом Закону № 9533 було запропоновано збільшити річний дохід для платників першої групи до 1,5 млн грн., для другої – до 10,0 млн грн., для третьої – до 40,0 млн грн.

Ще один із критеріїв порівняння – ставка єдиного податку. Для першої і другої груп ставку єдиного податку прив'язано до розміру прожиткового мінімуму працездатної особи і мінімальної заробітної плати. Тому, у разі зміни двох зазначених показників змінюється і розмір єдиного податку, що підлягає сплаті до бюджету. Як вже зазначалось, єдиний податок відноситься до місцевих, тому органи місцевого самоврядування можуть впливати на рівень ставок у визначених межах.

У відношенні платників третьої групи правила обчислення у 2020 році не змінились, розмір ставки і у подальшому залежить від того, чи є суб'єкт платником ПДВ.

Для сільськогосподарських товаровиробників ставка податку залежить від категорії земель і відповідно до статті 293 ПКУ встановлена у відсотках до 1 гектару.

Щодо сплати таких податків і зборів, як ПДФО, ЄСВ і військовий збір. Платники єдиного податку виступають податковими агентами з сплати ПДФО із заробітної плати найманих працівників.

У частині доходів, отриманих від господарської діяльності за статтею 297 ПКУ, підприємці зазначений податок не сплачують. Фізичні особи-підприємці, які обрали загальну систему оподаткування, ПДФО сплачують з прибутку, що визначається як різниця між виручкою у грошовій і негрошовій формах і документально підтвердженими витратами. У 2020 році ставка ПДФО залишилась без змін і дорівнює 18%.

Щодо ЄСВ, то суб'єкти першої-третьої груп зобов'язані сплати збір не менше встановленого відсотку (22%) від мінімальної заробітної плати.

База оподаткування військовим збором визначається нормами статті 163 ПКУ, тому за аналогією з ПДФО суб'єкти першої-третьої групи не сплачують зазначений збір, виняток сплата збору із заробітної плати найманих осіб. Щодо суб'єктів-підприємців на загальній системі оподаткування і ПДФО, і ЄСВ сплачується з чистого прибутку.

Терміни сплати податків і подачі податкової звітності у меншій мірі, але впливають на діяльність суб'єктів малого підприємництва. По відношенню до платників першої та другої груп встановлено авансовий варіант сплати податку. Цей факт, безумовно, є вигідним для держави, бо встановлюючи ставки податку і знаючи кількість суб'єктів малого підприємництва першої та другої груп, можливо досить точно спрогнозувати суми податкових надходжень. У платників третьої групи терміни сплати податку прив'язані до граничного строку подачі податкової звітності. Для сільськогосподарських товаровиробників державою враховано особливості отримання доходу у зазначеній сфері. І найбільша частка сплати податку – 50% приходиться на третій квартал, коли виробники сільськогосподарської продукції вже мали можливість

реалізувати врожай поточного року і отримати за нього розрахунок.

Ще одним критерієм порівняння для суб'єктів на загальній і спрощеній системі оподаткування було визначено – застосування РРО. У 2020 році по відношенню до 2 групи використання реєстраторів регламентується як рівнем доходу, так і видами діяльності. Для сільськогосподарських товаровиробників критерієм виступає рівень доходу.

Щодо порядку обліку доходів і витрат, то підприємці, що обрали загальну систему оподаткування, використовують Книгу обліку, що затверджена Наказом № 481 від 16.09.2013 року. Відображаючи доходи і витрати, суб'єкти підприємницької діяльності зазначають періоди обліку, суми за витратами, обов'язково реквізити підтверджуючих документів [23].

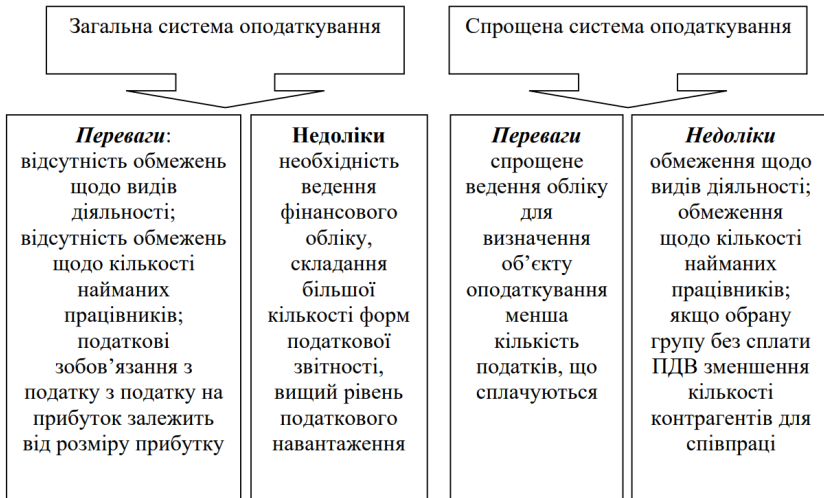
Щодо суб'єктів підприємницької діяльності на спрощеній системі оподаткування, то нормативним актом, регламентуючим облік доходів, є Наказ Міністерства фінансів України № 579 від 19.06.2015 року [24]. Як зазначено у Наказі, платники 1, 2 та 3 груп (на 5% ставці) відображають у книзі тільки інформацію щодо доходів. Окрім доходу від реалізації, у книзі зазначаються також повернуті та безоплатно отримані товари (роботи, послуги).

Платники єдиного податку, що сплачують ПДВ, ведуть облік як доходів, так і витрат. При цьому, у доходах зазначаються суми кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності, за витратами окремо відображаються витрати на оплату праці, соціальні заходи та інші витрати.

На рис. 3.3 систематизовано переваги і недоліки спрощеної та загальної систем оподаткування. Вищевикладене показало, що за досліджуваними критеріями більше всього обмежень стосуються спрощеної системи, що і було зазначено, як її недоліки. В той же



час ці недоліки компенсуються простотою методики нарахування податку, ведення обліку, складання звітності.



**Рис. 3.3. Переваги та недоліки загальної та спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва**

*Джерело:* побудовано на основі [23-24]

Щодо до загальної системи оподаткування, то потрібно зазначити, що вона надає більш широкий вибір видів діяльності, відсутні обмеження щодо кількості найманих працівників, але вимагає більш складного процесу обліку і розрахунку податків, складання більшої кількості форм податкової звітності. Враховуючи більшу кількість податків, може мати більш високий рівень податкового навантаження.

Ринкові відношення та їх невід'ємні ризики щодо циклічності розвитку (наявність фаз економічного росту і депресій) призводять до погіршення ситуації із зайнятістю населення, частина з якого знаходить себе у сфері самозайнятості. До складу самозайнятих осіб в Україні відносяться адвокати, нотаріуси, аудитори,

оцінщики, інженери, архітектори, особи, що займаються науковою, літературною, артистичною, художньою, освітньою і викладацькою діяльністю. У Податковому кодексі України правилам оподаткування самозайнятих осіб присвячено статтю 178 Розділу IV.

Відповідно до норм зазначеної статті суб'єктами незалежної професійної діяльності сплачуються податок з доходів фізичних осіб, єдиний соціальний внесок і військовий збір.

Фізичні особи, що займаються незалежною професійною діяльністю, отримують дохід, що і є їх основною метою. Незалежна професійна діяльність у порівнянні з роботою та послугами на підставі цивільно-правових договорів є більш систематичною, упорядкованою, але все одно має проблеми та суперечності, особливо у сфері оподаткування.

Для України характерна проблема високого рівня податкового навантаження, що призводить до розробки самозайнятими особами схем приховування доходів від оподаткування.

Є проблеми, пов'язані із визначення витрат, які зменшують дохід, що підлягає оподаткуванню. Різні види незалежної професійної діяльності потребують різних обсягів капіталовкладень, які повинні враховуватися при визначення видатків з метою визначення об'єктів оподаткування.

Проведемо порівняльний аналіз доходів і витрат з метою оподаткування для найбільш поширених груп самозайнятих осіб у сфері юридичних послуг – адвокатів і нотаріусів, які в силу закону, є також державними реєстраторами (табл. 3.12).

**Порівняльна характеристика доходів і витрати з метою  
оподаткування у адвокатів і нотаріусів, як суб'єктів незалежної  
професійної діяльності**

| <b>Критерій порівняння</b>                                  | <b>Адвокати</b>  | <b>Нотаріуси</b>  |
|---|--|---|
| Дохід, що оподатковується                                   | чистий дохід, визначений, як різниця між доходом і витратами, які документально підтверджені і є необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності (регулюється нормами пп. 178.3 ПКУ)  |   |
| Витрати   | в ПКУ відсутня конкретизація витрат, що обчислюються з метою визначення об'єкта оподаткування, склад витрат конкретизовано у Наказі №1185  |   |
| Окремі види витрат: у т.ч. орендна плата                    | орендна плата за користування приміщенням, яке є робочим місцем адвоката, нотаріуса, його поточний ремонт, обладнання пандусу для під'їзду інвалідів   |   |
| технічне забезпечення робочого місця, у т.ч. офісна техніка | охоронна та пожежна сигналізація, вогнестійкий сейф, інформаційна вивіска, металеві двері або металеві ролети, комп'ютери, у тому числі їх програмне забезпечення, принтери, сканер, ксерокс, факс, телефон тощо, підключення та користування мережею Інтернет | охоронна та пожежна сигналізація, металеві грати, шафи, двері або ролети, захисні ролети та броньована вогнестійкий сейф, ударостійка плівка на вікнах, меблі, інформаційна вивіска, обслуговування технічного обладнання (комп'ютери, у т.ч. ПЗ, принтери, факс, ксерокс, телефон тощо), підключення та користування Інтернет без обмеження кількості провайдерів, мобільний Інтернет, телекомунікаційні послуги |
| витрати, пов'язані з законодавчим забезпеченням             | користування електронною базою законодавства   | користування електронною базою законодавства, встановлення, обслуговування та користування державними та єдиними реєстрами  |

Продовження таблиці 3.12

|  |   |  |
|--|---|--|
| витрати, пов'язані з поточним обслуговуванням діяльності | витрати на виготовлення і заміну печаток та штампів, виготовлення бланків (у т.ч. ордерів) із зазначенням прізвища, імені та по батькові адвоката, номера і дати видачі адвокатського свідоцтва, придбання канцелярського приладдя              | виготовлення печатки, штампів з текстами посвідчувальних написів, витрати на придбання спецбланків нотаріальних документів та ведення реєстрів нотаріальних дій, журналів реєстрації (обліку), передбачених номенклатурою, витрати на придбання канцелярського приладдя (картонажі, архівні папки, канцелярський папір, засоби для прошивання документів, ін.) |
|  | відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки)  |  |
| витрати на оплату праці, ЄСВ                             | оплата праці найманих осіб  | оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів   |
|  | сплата ЄСВ, у тому числі на користь найманих працівників  |  |
| інші види обслуговування                                 | витрати на поштові та кур'єрські послуги  |  |
|  | витрати на послуги телекомунікаційного зв'язку  | -  |
| страхування  | -   | страхування цивільно-правової відповідальності приватного нотаріуса  |
| витрати на ведення обліку і подання звітності            | електронні цифрові підписи для ведення бухгалтерського і податкового обліку та для подання звітності  | -  |
| витрати розвитку   | проходження підвищення кваліфікації адвокатом; участь у короткотермінових семінарах, симпозиумах, наук.-практ. конференціях, удосконалення професійної майстерності, придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків тощо) |  |
|  | -   | навчання в школі молодого нотаріуса  |
| витрати, пов'язані із особливостями діяльності           | витрати на збирання доказів, отримання висновків спеціалістів відповідно до умов договору про надання правової допомоги   | витрати на забезпечення збереження документів нотаріального діловодства  |

Джерело: авторська розробка

Витрати зазначених груп самозайнятих осіб були розподілені на наступні групи: оренда, технічне забезпечення робочого місця, витрати, пов'язані із законодавчим забезпеченням, поточним обслуговуванням поточної професійної діяльності, оплату праці, ЄСВ, банківське та інше обслуговування, веденням обліку та подання звітності, витрати розвитку, витрати, пов'язані із особливостями діяльності.

Перш, ніж проведемо порівняння, зазначимо, якими нормативними актами, крім Податкового Кодексу України та Наказу Податкової служби України № 1185 регламентується питання оподаткування діяльність адвокатів і нотаріусів. Щодо адвокатів, то це – Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», для нотаріусів потрібно звертати увагу на норми Законів України «Про нотаріат», «Про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб-підприємців», Наказ № 884 «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо витрат приватного нотаріуса».

Проведене співставлення (табл. 3.12) показало, що більша частина витрат, яка враховується при визначенні об'єкту оподаткування і адвокатів, і приватних нотаріусів ідентична.

Розбіжності стосуються витрат, пов'язаних з особливостями діяльності: нотаріусам законодавством дозволено включати витрати щодо збереження документів нотаріального діловодства, а адвокатам – витрати на збирання доказів і отримання висновків експертів. У витратах розвитку присутня стаття, що характерна тільки для нотаріусів – навчання у школі «молодого нотаріуса». На наш погляд, не коректним є включення витрат на отримання електронного цифрового підпису, ведення обліку, складання, подання звітності тільки у адвокатів. Приватні нотаріуси також можуть нести аналогічні витрати. Спірним є питання включення оплати комунальних послуг

(електро-, газо-, тепло-, водопостачання) нотаріусами у витрати, які зменшують об'єкт оподаткування, за приміщеннями, які не є у власності. На підставі даних про доходи та витрати самозайняті особи складають податкову декларацію про майно і доходи.

Незважаючи на наявність проблем, розвиток самозайнятості, особливо для молоді, постійно привертає увагу як науковців, так і практиків. Серед основних мотивів зацікавленості українців у здійсненні незалежної професійної діяльності відзначаються прагнення до незалежності і до високого доходу. Щодо перешкод, то це високий рівень конкуренції і недостатність фінансових ресурсів.

Подальший розвиток сфери незалежної професійної діяльності вимагає від держави удосконалення, в першу чергу, нормативно-правового забезпечення оподаткування самозайнятих осіб. На підставі вивчення існуючих проблем нами пропонується доповнити положення Податкового Кодексу України чітким формулюванням витрат, які враховуються самозайнятими особами при визначенні об'єкта оподаткування.

***Напрями удосконалення оподаткування суб'єктів малого підприємництва.*** В сучасних умовах господарювання податки виступають таким же рівноцінним об'єктом управління, як фінанси, праця, гроші, кредит. Найчастіше в науковій літературі, характеризуючи процес управління податками, використовують термін «податковий менеджмент». Це поняття характерно як для макро-, так і мікрорівня [16, с. 14].

Податковий менеджмент на макрорівні розглядається, як діяльність державних органів щодо розробки податкової політики, визначення пріоритетів податкового регулювання в довгостроковій і короткостроковій перспективах, організації й функціонування фіскальних органів, здійснення податкового адміністрування і

податкового контролю.

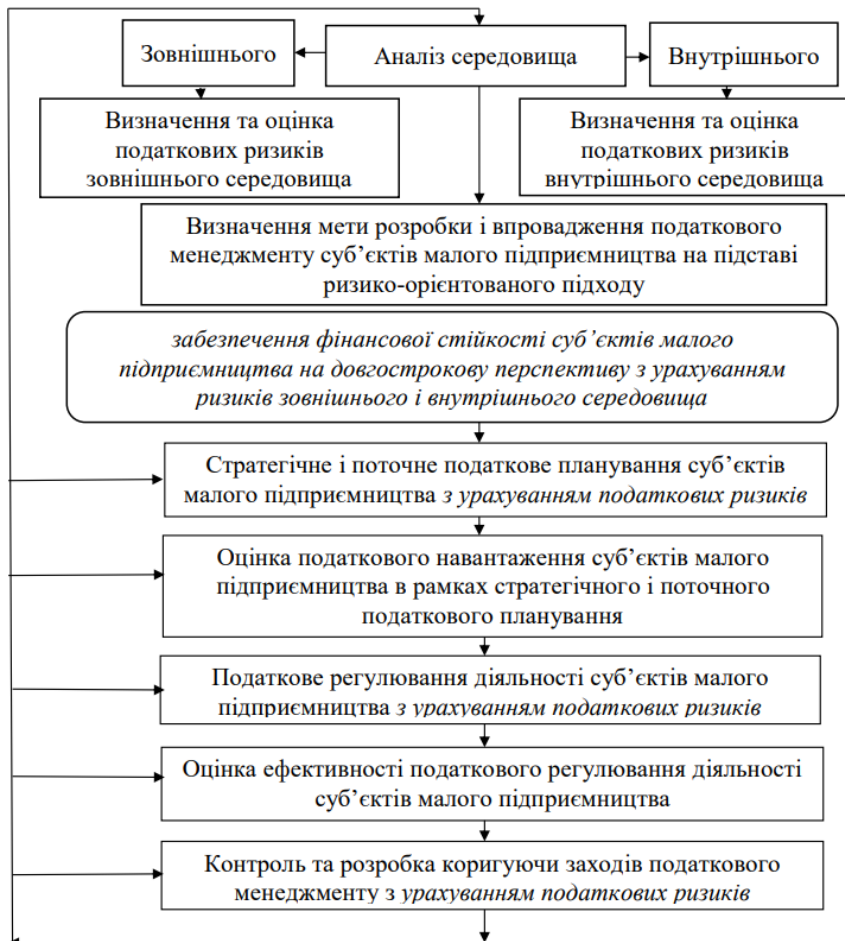
По відношенню до мікрорівня податковий менеджмент досліджує розробку і реалізацію управлінських рішень суб'єктів господарювання, які мають податкові наслідки. Тобто, це оцінка податкових зобов'язань, що виникають у результаті вибору тієї чи іншої організаційно-правової форми бізнесу, загальної чи спрощеної системи оподаткування, при укладанні різних видів цивільно-правових договорів. Податковий менеджмент на рівні окремих суб'єктів господарювання досліджується ще як процес прогнозування і планування податків, що підлягають сплаті, розробці схем оптимізації рівня податкового навантаження [16, с. 23].

Враховуючи результати дослідження щодо конструктивних і деструктивних факторів впливу податків на суб'єкти малого підприємництва, висновків аналізу основних характеристик їх діяльності, можна стверджувати, що дослідження питань податкового менеджменту як на макро-, так і на мікрорівні потрібно проводити з урахуванням ризиків зовнішнього і внутрішнього середовища.

Використовуючи напрацювання вітчизняних і зарубіжних учених у сфері управління податками, нами було розроблено концептуальну схему податкового менеджменту суб'єктів малого підприємництва за умов реалізації ризико-орієнтованого підходу (рис. 3.4).

На першому етапі запропоновано проводити аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища. Будь який суб'єкт господарювання, в тому числі й малого бізнесу, здійснюючи свою діяльність знаходиться у тісній взаємодії із зовнішнім середовищем. Кожна з подій, що відбувається у зовнішньому середовищі може приводити до виникнення певного ризику чи можливості. Однією із складових зовнішнього середовища виступає діюча податкова

система держави. Державою визначається, які податки сплачують суб'єкти господарювання, що виступають об'єктами оподаткування, терміни нарахування і сплати податків, пріоритетні галузі, території, напрями діяльності, організаційно-правові форми, яким надаються податкові пільги і т.д.



**Рис. 3.4. Концептуальна схема податкового менеджменту суб'єктів малого підприємництва за умови реалізації ризико-орієнтованого підходу**

*Джерело: авторська розробка*



Зміна умов оподаткування призводить до виникнення у суб'єктів ряду ризиків, пов'язаних з податками. Зміна пріоритетів податкової політики держави, зміна кількості податків, що сплачуються, їх ставок, все це може досить суттєво вплинути на фінансовий результат й призвести до недоцільності подальшої діяльності. Щодо самої держави, то прийняття рішень у сфері оподаткування може досить суттєво вплинути на розміри податкових надходжень у державний і місцеві бюджети, збільшити або навпаки зменшити дефіцит або профіцит бюджету.

Податкові ризики у суб'єктів можуть виникати не тільки за рахунок дії чинників зовнішнього середовища, це може бути вплив і внутрішніх факторів. Так, наприклад, несвоєчасне отримання коштів за реалізовану продукцію (роботи, послуги) при відсутності вільних грошових коштів можуть привести до порушення термінів погашення податкових зобов'язань суб'єктом малого підприємництва. В цьому випадку, наслідками реалізації податкових ризиків буде застосування до суб'єкта штрафних санкцій за порушення податкового законодавства. Крім того, вибір загальної або спрощеної системи оподаткування, що здійснюється самим суб'єктом, також можна віднести до факторів внутрішнього середовища. У зазначеному випадку, наприклад, вибір загальної системи оподаткування може привести до більшого рівня податкового навантаження у порівнянні з іншими суб'єктами, що займаються аналогічними видами діяльності.

Другим етапом концепції нами запропоновано визначення мети розробки і впровадження податкового менеджменту суб'єктів малого підприємництва. Будь який процес, пов'язаний з управлінням, повинен починатися з визначення мети. Бо саме мета у подальшому буде впливати на вибір засобів і методів її

досягнення. Оцінюючи діяльність суб'єктів малого підприємництва, нами було проведено аналіз ряду показників: обсягу реалізації продукції, витрат виробництва, фінансових результатів діяльності. Зазначені показники є основними факторами, що визначають фінансову стійкість суб'єкта. Саме обсяг виручки і витрат буде впливати на кінцевий результат, а враховуючи, що основною метою підприємництва є прибуток, то його отримання створює умови для подальшого продовження діяльності. Тому, мету розробки і впровадження податкового менеджменту суб'єктів малого підприємництва визначено, як забезпечення фінансової стійкості досліджуваних суб'єктів на довгострокову перспективу з урахуванням податкових ризиків зовнішнього і внутрішнього середовища.

Як система управління податками податковий менеджменті на рівні держави, і на рівні окремих суб'єктів господарювання повинна включати в себе наступні функції: організацію діяльності суб'єктів, податкове планування, податкове регулювання і податковий контроль.

Наступним етапом у концептуальній схемі визначено стратегічне і поточне податкове планування. Розподіл податкового планування на стратегічне і поточне проведено за критерієм часового інтервалу. Стратегічне податкове планування розраховане на період від трьох до п'яти років, поточне – на термін не більше року.

Потрібно зазначити, що податкове планування на макро- і мікрорівнях має свої відмінності. Податкове планування на рівні держави пов'язано із розрахунком можливості формування дохідної частини бюджету за рахунок податкових надходжень, щодо мікрорівня, то податкове планування спрямовано на визначенні суми податків, що будуть підлягати сплати у довгостроковій і

короткостроковій перспективі.

Виходячи з вищевикладеного, стратегічне податкове планування на макрорівні буде прив'язано до довгострокових фінансових планів держави, які, як правило, в українській практиці складаються на період від п'яти до десяти років. Поточне податкове планування, у свою чергу, буде пов'язано з тривалістю бюджетного процесу, тобто два роки.

Для податкового планування на рівні суб'єктів стратегічне податкове планування може мати й меншу тривалість, наприклад від двох до трьох років, поточне, у свою чергу, може бути розраховане на один рік. Узагальнення існуючої практики дозволяє стверджувати, що факторами, які впливають на прийняття управлінських рішень у довгостроковій перспективі для суб'єктів малого підприємництва, можуть бути вибір виду діяльності, вибір місця реєстрації [16]. Факторами, які доцільно враховувати при здійсненні поточного податкового планування, виступають: кількість найманих осіб, умови укладених договорів і т.д. [16].

У представленій концептуальній схемі на рис. 2.3 наступним етапом визначено розрахунок та оцінка показника податкового навантаження.

Узагальнюючи методики вітчизняних і зарубіжних науковців [12-17], вважаємо за доцільне для оцінки податкового навантаження суб'єктів малого підприємництва запропонувати використовувати декілька показників, які будуть враховувати різні категорії платників податків, а саме: суб'єктів на загальній системі оподаткування, суб'єктів на спрощеній системі оподаткування і самозайнятих осіб в Україні

Для суб'єктів малого підприємництва, які обрали спрощену систему оподаткування, пропонуємо розраховувати показник

податкового навантаження:

$$ПН_{спроц} = \frac{\sum \epsilon П + ПДВ + \epsilon СБ}{В} \quad (3.3)$$

де,  $ПН_{спроц}$  - податкове навантаження суб'єктів малого підприємництва, що обрали спрощену систему оподаткування;

$\epsilon П$  - сума єдиного податку, що сплачує суб'єкт малого підприємництва;

$ПДВ$  - сума ПДВ, що сплачує суб'єкт малого підприємництва, якщо обрано групу платника єдиного податку зі сплатою зазначеного податку;

$\epsilon СБ$  - сума єдиного соціального внеску, що сплачує суб'єкт малого підприємництва;

$В$  - виручка від реалізації продукції (робіт, послуг).

Обґрунтуємо доцільність використання формули 3.3. Для суб'єктів малого підприємництва найбільш значущим є єдиний податок. Щодо  $\epsilon СБ$ , то це платіж, який має такі ж ознаки, як і податки: обов'язковість, безповоротність, безеквівалентність. Його сплата, як і сплата єдиного податку, впливає на кінцеві результати діяльності суб'єктів малого підприємництва. Щодо ПДВ, платники третьої групи, які обраховують єдиний податок за ставкою 3%, додатково сплачують податок на додану вартість. У розрахунок податкового навантаження пропонується включати різницю між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом з ПДВ. Щодо бази порівняннi, то нами запропоновано використовувати виручку від реалізації, бо саме цей показник виступає одним із критеріїв для віднесення суб'єкта до малого і середнього бізнесу і визначає його кінцевий фінансовий результат.

Використовуючи досліджені методики, суб'єктам малого

підприємництва на загальній системі оподаткування визначення показника податкового навантаження пропонується проводити наступним чином:

$$ПН_{заг} = \frac{\sum П + ЄСВ}{Пр_{до оподат}} \quad (3.4)$$

де,  $ПН_{заг}$  - податкове навантаження суб'єктів малого підприємництва, що обрали загальну систему оподаткування;

$П$  - сума всіх податків, що сплачує суб'єкт малого підприємництва;

$ЄСВ$  - сума єдиного соціального внеску;

$Пр_{до оподат}$  - прибуток до оподаткування.

Показник податкового навантаження для самозайнятих осіб:

$$(3.5) \quad ПН_{самозайн} = \frac{\sum ПДФО + ЄСВ + ВЗ}{Д}$$

де,  $ПН_{самозайн}$  - податкове навантаження самозайнятих осіб;

$ПДФО$  - сума ПДФО, що сплачують самозайняті особи;

$ЄСВ$  - сума єдиного соціального внеску;

$ВЗ$  - сума військового збору;

$Д$  - сума доходу від незалежної професійної діяльності.

Оцінка податкового навантаження в рамках податкового менеджменту необхідна для визначення його оптимального рівня, який з однієї сторони не знижує зацікавленість суб'єктів у здійсненні підприємницької діяльності і створює їм подальші передумови для розвитку, а з іншої – дозволяє державі стабільно отримувати доходи у вигляді податків, розмір яких є достатнім для фінансування державних витрат.

Зазначену оцінку доцільно проводити з урахуванням

податкових ризиків. Зміна кількості податків, їх ставок, надання чи навпаки, відміна податкових ставок повинна оцінюватися з урахуванням впливу вказаних подій на суму податків і рівень податкового навантаження, і мати за мету зниження негативних наслідків податкових подій.

Ще одним із етапів процесу податкового менеджменту визначено податкове регулювання суб'єктів малого підприємництва. В управлінні податками податкове регулювання відіграє досить важливу роль. Зазначимо, що податкове регулювання, як функція управління, більш притаманна діяльності держави. Як вже було зазначено, держава, використовуючи податки, може впливати на рівень зайнятості населення, його купівельну платоспроможність, розвиток тих чи інших галузей економіки тощо. Як інструменти регулювання можуть бути використані ставки податків, податкові пільги, штрафні санкції за порушення норм податкового законодавства, реструктуризація заборгованості за податками і зборами.

Щодо суб'єктів господарювання, то термін «податкове регулювання» можна скоріше використовувати у контексті розробки заходів щодо пристосування до діючої системи оподаткування і врахуванні її впливу на основні показники діяльності.

Заходи державної політики у сфері оподаткування суб'єктів малого підприємництва повинні бути спрямовані на досягнення достатнього рівня фінансового забезпечення у перші роки функціонування, коли потреба у фінансових ресурсах є найбільш актуальною. Враховуючи досвід зарубіжних країн, доцільно надавати податкові пільги щодо часткового або повного звільнення суб'єктів малого підприємництва від оподаткування перші роки. Для держави важливо визначитися з тривалістю періоду податкових канікул, щоб

з однієї сторони, зацікавити суб'єктів займатися підприємницькою діяльністю, з іншої – не втрати можливість наповнення бюджету податковими надходженнями.

Будь-який суб'єкт підприємницької діяльності, приймаючи рішення вкласти кошти в бізнес-проект, оцінює рівень віддачі капіталу або іншими словами – економічну доцільність вкладень.

В умовах ринкових відносин основним критерієм доцільності вкладень коштів у бізнес-проекти виступає максимально можливий прибуток. Цей критерій не тільки відповідає вимогам ринкової економіки, він відображає основну мету діяльності підприємця - отримання максимального прибутку. При цьому, досить складно прийняти рішення про вкладання коштів, базуючись тільки на абсолютних показниках. Більш доцільно провести порівняння абсолютної суми з відносним критерієм. Одне з завдань і держави, і підприємців визначитися з критерієм економічної доцільності.

Показником, який дозволяє оцінити ефективність підприємницької діяльності і обсяг вкладеного капіталу, виступає рентабельність власного капіталу, що розраховується, як:

$$R_K = \frac{Pr}{K} * 100\% \quad (3.6)$$

де,  $R_K$  – рентабельність власного капіталу;

$Pr$  – прибуток суб'єкта підприємницької діяльності після сплати всіх податків;

$K$  – власний капітал.

Різні сфери економіки потребують різні обсяги капіталовкладень і мають різні терміни окупності. Враховуючи, що нам потрібно визначити економічну доцільність тривалості

податкових канікул для новостворених суб'єктів малого підприємництва, звернемось до характеристик періоду окупності капіталовкладень. У теорії фінансового менеджменту окупність капіталовкладень оцінюється за допомогою наступного показника:

$$\text{або } T_{\text{окуп}} = \frac{100\%}{R_K} \quad (3.7)$$

$$T_{\text{окуп}} = \frac{K}{Pr} \quad (3.8)$$

де,  $T_{\text{окуп}}$  - період окупності капіталовкладень.

Розрахований період окупності капіталовкладень окремого суб'єкта підприємницької діяльності пропонуємо порівнювати з середніми показниками окупності капіталу вітчизняних малих підприємств визначеного виду економічної діяльності (табл. 3.13).

Для проведення розрахунків доцільно використовувати показник зареєстрованого капіталу, бо він відображає обсяг коштів, які підприємець на перших етапах вкладає у бізнес-проект. Інформація щодо цього показника систематизована і представлена у статистичних збірниках України.

Для проведення розрахунку окупності зареєстрованого капіталу оберемо види економічної діяльності, за якими за даними Державної служби статистики [25, с. 157] зареєстровано найбільшу кількість вітчизняних малих підприємств за 2013-2018 роки, це: сільське, лісове та рибне господарство, промисловість, оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів, інформація та телекомунікації, транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність.



Аналіз окупності зареєстрованого капіталу вітчизняних малих підприємств за окремими видами економічної діяльності за 2010-2018 рр.

| Показники   | Роки    |         |         |         |         |          |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|----------|
|   | 2013    | 2014    | 2015    | 2016    | 2017    | 2018     |
| Сільське, лісове та рибне господарство                              |         |         |         |         |         |          |
| Зареєстрований капітал, млн. грн.                                   | 13585,5 | 13272,1 | 16313,8 | 20051,0 | 23707,0 | 24795,7  |
| Прибуток, млн. грн.   | 8383,3  | 16416,0 | 43737,1 | 41472,0 | 37852,5 | 37679,2  |
| Період окупності, років   | 1,6     | 0,8     | 0,4     | 0,5     | 0,6     | 0,7      |
| Промисловість   |         |         |         |         |         |          |
| Зареєстрований капітал, млн. грн.                                   | 37310,1 | 45259,5 | 50881,9 | 54029,4 | 59370,4 | 74178,5  |
| Прибуток, млн. грн.   | 4051,1  | 4563,4  | 8085,5  | 10023,1 | 11534,2 | 16067,8  |
| Період окупності, років   | 9,2     | 9,9     | 6,3     | 5,4     | 5,1     | 4,6      |
| Оптова та роздрірна торгівля, ремонт автотранспортних засобів       |         |         |         |         |         |          |
| Зареєстрований капітал, млн. грн.                                   | 76304,7 | 81168,7 | 85175,3 | 89013,7 | 96686,2 | 105160,1 |
| Прибуток, млн. грн.   | 10341,3 | 10628,3 | 20192,8 | 25684,1 | 28927,1 | 35604,7  |
| Період окупності, років   | 7,4     | 7,6     | 4,2     | 3,4     | 3,3     | 2,6      |
| Інформація та телекомунікації                                       |         |         |         |         |         |          |
| Зареєстрований капітал, млн. грн.                                   | 7684,5  | 8792,3  | 12795,3 | 12824,2 | 13438,5 | 13617,5  |
| Прибуток, млн. грн.   | 1307,0  | 1580,6  | 2130,4  | 2423,3  | 3585,2  | 4368,5   |
| Період окупності, років   | 5,9     | 5,6     | 6,0     | 5,3     | 3,7     | 3,1      |
| Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність |         |         |         |         |         |          |
| Зареєстрований капітал, млн. грн.                                   | 12657,2 | 14993,3 | 16053,5 | 14052,8 | 19854,1 | 16650,9  |
| Прибуток, млн. грн.   | 1621,0  | 1781,2  | 2561,0  | 3075,6  | 4053,9  | 5259,3   |
| Період окупності, років   | 7,8     | 8,4     | 6,3     | 4,6     | 4,9     | 3,2      |

Джерело: розраховано на основі [13, с. 157]

Представлені результати проведених розрахунків у табл. 2.13 дозволяють зробити наступні висновки. У сільському, лісовому та рибному господарствах період окупності зареєстрованого капіталу коливався від 1,6 до 0,4. Починаючи з 2014 року, спостерігається тенденція до зменшення терміну окупності. Середній показник за досліджуваний період дорівнює:

$$\bar{T}_{\text{окуп}} = \frac{1,6 + 0,8 + 0,4 + 0,5 + 0,6 + 0,7}{6} = 0,77 \text{ року} \quad (3.9)$$

Тобто середній період окупності зареєстрованого капіталу малих підприємств для цього виду діяльності складає 9 місяців (12 місяців \* 0,77).

Наступний вид діяльності – промисловість. За розрахунками період окупності зареєстрованого капіталу промислових малих підприємств в Україні за 2013-2018 роки коливалась від 9,9 до 4,6.

З 2015 року спостерігалось зменшення періоду окупності зареєстрованого капіталу. Визначимо середнє значення:

$$\bar{T}_{\text{окуп}} = \frac{9,2 + 9,9 + 6,3 + 5,4 + 5,1 + 4,6}{6} = 6,75 \text{ років} \quad (3.10)$$

Таким чином, окупність зареєстрованого капіталу малих промислових підприємств дорівнює майже 7 років.

Найчастіше всього малі підприємства за даними Державної служби статистики обирають як вид діяльності – оптову і роздрібну торгівлю, ремонт автотранспортних засобів. Щодо зазначених підприємств, то розрахований період окупності зареєстрованого капіталу цього виду діяльності також досить довгий – від 7,6 до 2,6. Суттєве зниження починається, як і у промисловості, з 2015 року. Визначимо середнє значення періоду окупності за 2013-2018 роки:

$$\bar{T}_{\text{окуп}} = \frac{7,4 + 7,6 + 4,2 + 3,4 + 3,3 + 2,6}{6} = 4,75 \text{ роки} \quad (3.11)$$

Проведені розрахунки показали, що середній період окупності зареєстрованого капіталу малих підприємств оптової, роздрібною торгівлі і ремонту автотранспортних засобів складає майже 5 років.

Перспективним видом діяльності малих підприємств в Україні є сфера інформації та телекомунікації. Термін окупності зареєстрованого капіталу зазначених підприємств коливається від 6,0 до 3,1. Щодо середнього значення, воно дорівнює:

$$\bar{T}_{\text{окуп}} = \frac{5,9 + 5,6 + 6,0 + 5,3 + 3,7 + 3,1}{6} = 4,9 \text{ роки} \quad (3.12)$$

Середній термін окупності зареєстрованого капіталу малих підприємств у сфері інформації та телекомунікації складає 5 років.

Розглянемо період окупності зареєстрованого капіталу малих підприємств у сфері транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності. Розраховані показники окупності у зазначених підприємств коливаються від 8,4 до 3,2. Середній термін окупності дорівнює:

$$\bar{T}_{\text{окуп}} = \frac{7,8 + 8,4 + 6,3 + 4,6 + 4,9 + 3,2}{6} = 5,9 \text{ роки} \quad (3.13)$$

Проведений розрахунок показав, що у малих підприємств транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності середній термін окупності складає 6 років.

Таким чином, оцінюючи дані динаміки окупності зареєстрованого капіталу, держава може зробити висновок щодо можливості надання податкових канікул для суб'єктів малого

підприємництва, в діяльності яких вона зацікавлена у визначений період часу.

Розробка і реалізації регулюючих заходів на рівні держави, прийняття і впровадження управлінських рішень, що мають податкові наслідки, у відношенні вже давно працюючих суб'єктів малого підприємництва також потребує оцінки. Критерії ефективності запровадження того чи іншого управлінського рішення у відношенні податків, безумовно будуть відрізнятися на рівні держави і окремого суб'єкта. На підставі результатів проведеного аналізу, критеріями ефективності податкового регулювання держави для функціонуючих суб'єктів малого підприємництва впродовж довгого часу можуть виступати: темпи зростання кількості суб'єктів малого підприємництва, кількості зайнятих і найманих працівників, обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), фінансових результатів (прибутку), частка суб'єктів малого підприємництва у загальній кількості суб'єктів господарювання, частка єдиного податку у податкових надходженнях держави.

Будь який процес управління обов'язково повинен включати функцію контролю. На рис. 3.4 у концептуальній схемі податкового менеджменту останнім етапом зазначено – контроль та розробка корегуючих заходів податкового менеджменту з урахуванням податкових ризиків. Контроль, що здійснюється у процесі податкового менеджменту на макрорівні, за мету повинен мати виявлення відхилень від запланованих показників за податками у довго- і короткостроковій перспективах, визначення факторів, вплив яких призвів до відхилень, і розробка заходів, що дозволяють у майбутньому упередити або зменшити вплив ризиків.

Контроль у процесі податкового менеджменту окремих суб'єктів є внутрішнім контролем. У процесі внутрішнього контролю

визначається, чи може суб'єкт управляти подіями, яка ймовірність що вона відбудеться, яка сила впливу. Тобто, використовується ризико-орієнтований підхід до оцінки розроблених і реалізованих управлінських рішень. У теорії контролю є різні методики оцінки ймовірності і сили впливу ризиків: за допомогою балів, за допомогою якісних характеристик.

Потрібно зазначити, що ризико-орієнтований підхід у податковому контролі фіскальними органами в Україні було запроваджено ще у 2012 році, коли було представлено порядок розрахунку ступенів ризику і визначення платників, які мають високий, середній і низький рівень ризику мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування.

Але, якщо держава надає пільги за податками, то критеріями ефективності їх впровадження можуть бути наступні показники: збільшення кількості найманих працівників у підприємств, збільшення обсягів виручки від реалізації, позитивні фінансові результати діяльності. Для цього пропонуємо порівнювати темпи зростання прибутку і кількості найманих працівників до і після впровадження податкових пільг.

#### *Список використаних джерел:*

1. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. URL: <http://www.socioline.ru/files/5/316/keyns.pdf>
2. Лаффер А., Мейсельман Д. Феномен всемирной инфляции (The Phenomenon of Worldwide Inflation). 1975. URL: <http://www.ek-lit.agava.ru/books.htm>
3. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. [пер. с англ.]. Соч. Т.1. Москва: Госполитиздат, 1955. 360 с.
4. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй; пер. з англ. О. Васильєва [та ін.]; наук.

ред. Є. Литвин. Київ: Port-Royal, 2001. 594 с.

5. Андріяш М.М. Реформування моделі податкових відносин в Україні у контексті європейської інтеграції. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2015. Вип. 124 (частина I). С. 156-167.

6. Голобородько Т.В. Облік та оподаткування суб'єктів малого бізнесу у зарубіжних країнах в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 12-2. С. 149-154.

7. Демиденко В.І. Перспективи розвитку спрощеної системи оподаткування малого підприємництва в Україні. *Економіка та держава*. 2018. №10. С. 96- 100.

8. Кучерук М.М. Спрощена система оподаткування як запорука розвитку малого підприємництва. *Економічне майбутнє України очима молодих дослідників: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф.* (30 листопада 2018 р.; м. Київ). Київ: ТОВ «ВІПО», 2018. С.52-56.

9. Стратегія розвитку малого і середнього підприємництва в Україні на період до 2020 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України №504-р від 24 травня 2017 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504-2017-p#n8>.

10. Україна потрапила в Топ 5 країн з тіньовою економікою. URL: <https://www.rbc.ua/ukr/news/ukraina-popala-top-5-stran-krupneyshey-tenevoy-1498836744.html>

11. The World Bank (2015), Paying Taxes 2013-2015: The global picture. The changing face of tax in 189 economies worldwide. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/.../pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>.

12. Аранчій В.І., Мисник Т.Г. Податкове навантаження

та методологічні основи його виміру. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії: серія економічні науки*. 2013. Вип. 2(7). С. 21-27.

13. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 494 с.

14. Колісніченко П.Т. Методичні підходи до розрахунку податкового навантаження на мікроекономічному рівні. *Науковий вісник Буковин. держ. фінансової академії: зб. наук. праць*. Чернівці: Буковинська державна фінансова академія. 2010. Вип. 1. С. 49-55.

15. Меліхова Т.О. Удосконалення методів аналізу податкового навантаження господарської діяльності підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр.* Кіровоград: КНТУ, 2010. Вип. 17. С. 248-255.

16. Податковий менеджмент: навч. посібник / Д.І. Дема, І.В. Шевчук, Г.П. Мартинюк; за заг. ред. Д.І. Деми. Київ: Алерта, 2017. 256 с.

17. Кадушин А.Н., Михайлова Н.М. Насколько сильно налоговое бремя в России (попытка количественного анализа). *Финансы*. 2005. №7. С.15-21.

18. Діяльність суб'єктів господарювання / Державна служба статистики. Київ: ТОВ «Видавництво «БУК-ДРУК», 2019. 154 с.

19. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2012-2018). Державна служба статистики. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/sze.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze.htm)

20. Фінансові результати до оподаткування підприємств

за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010-2018 роки. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

21. Рентабельність операційної та усієї діяльності підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємств (2010-2018). Державна служба статистики. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u/sze.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze.htm)

22. Річний звіт про виконання Державного бюджету за 2011-2018 рр. Державна Казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/ricnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik?page=1>

23. Про затвердження форми Книги обліку і витрат, яку ведуть фізичні особи-підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення. Наказ Міністерства доходів і зборів України №481 від 16.09.2013р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1686-13>

24. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку витрат і витрат та порядків їх ведення. Наказ Міністерства фінансів України № 579 від 19.06.2015р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0800-15>

25. Діяльність суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва: статистичний збірник. Державна служба статистики України. Київ: ТОВ «Видавництво «БУК-ДРУК», 2019. 362 с.