МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Жарко Роман Петрович

УДК 336.02:332.015.12:631.1.016

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

(на прикладі підприємств м. Ніжина та Ніжинського району Чернігівської області)

Спеціальність 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2006

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Національному аграрному університеті Кабінету Міністрів України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Лайко Петро Афанасійович,
Національний аграрний університет,
завідувач кафедри податкової та страхової справи

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, старший науковий співробітник
Шаблиста Любов Миколаївна,
Державна установа „Інститут економіки та прогнозування" Національної академії наук України,
провідний науковий співробітник відділу фінансово-монетарного регулювання;

кандидат економічних наук, доцент
Збарський Василь Кузьмович,
Національний аграрний університет,
завідувач кафедри аграрної економіки

Провідна установа: Рада по вивченню продуктивних сил Національної академії наук України, відділ проблем розвитку і розміщення сільськогосподарського виробництва

Захист дисертації відбудеться 28 квітня 2006 р. о 12 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.058.01 у Національному університеті харчових технологій Міністерства освіти і науки України за адресою: 01033, м. Київ, вул. Володимирівська, 68.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного університету харчових технологій Міністерства освіти і науки України за адресою: 01033, м. Київ, вул. Володимирівська, 68.

Автореферат розісланий ___ березня 2006 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук, доцент **Марченко В.М.**

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Підприємницька діяльність в Україні забезпечує створення понад 70% валової доданої вартості. Реалізація потреб суб'єктів підприємництва трансформується у формування ринкового середовища, виробництво товарів (робіт, послуг) та створення умов для ефективного використання трудових ресурсів. Тому розвиток підприємницької діяльності є необхідною передумовою економічного зростання країни. Вирішення цього завдання передбачає створення відповідних економічних умов, які повинні сприяти реалізації підприємницьких здібностей людини. При цьому чи не на перше місце виступає питання оподаткування. З одного боку, податки гальмують розвиток підприємництва, з іншого – забезпечують саму можливість такого розвитку через фінансування виконання функцій держави, які зокрема проявляються у наданні суспільних благ. Тому необхідним є визначення кількісних характеристик реагування підприємницького середовища на зміни у системі оподаткування і поєднання на цій основі інтересів держави та суб'єктів підприємницької діяльності з метою формування суспільно-бажаних темпів економічного розвитку.

Теоретико-методичні проблеми формування і діяльності підприємницьких структур загалом та в окремих галузях народного господарства у тому числі привертали до себе увагу зокрема таких вітчизняних та зарубіжних вчених минулого і сучасності, як О.Б. Бутніка-Сіверського, П.Х. Верхана, М.П. Войнаренка, І.П.Волощука, А.О. Заїнчковського, В.К. Збарського, Ю.М. Краснова, Д.Ф. Крисанова, М.Й. Маліка, Л. Мізеса, Т.Л. Мостенської, Д. Норта, А.М. Селіванова, Ф. Хайєка, А.В. Чупіса, Й. Шумпетера та ін.

Значна увага в наукових працях приділена також питанням використання податків як інструменту регулювання розвитку підприємництва. Серед їх авторів варто виокремити В.Л. Андрущенка, Ш. Бланкарта, О.Д. Василика, В.П. Вишневського, М.Я. Дем'яненка, А.І. Крисоватого, П.А. Лайка, С.Л. Лондара, П.В. Мельника, І.Х Озерова, А. Сміта, О. Соколова, А.М. Соколовську, Л.М. Шаблисту, Дж. Е. Стігліца, Д.Г. Черника, В.М. Федосова тощо.

Разом із тим, ряд питань потребують свого вирішення з урахуванням сучасних тенденцій розвитку підприємництва та податкової системи України. Це стосується, зокрема, поглиблення досліджень економічної природи підприємництва і податків, методичних підходів стосовно розрахунку податкового навантаження на мікрорівні та ранжування підприємств за потребою податкового стимулювання, визначення взаємного впливу оподаткування та розвитку підприємницької діяльності для збалансування економічних інтересів держави та суб'єктів господарювання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконане на кафедрі податкової та страхової справи Навчально-наукового інституту бізнесу Національного аграрного університету згідно з планами науково дослідної роботи на 1999-2001рр.

за темою: „Формування ринкового механізму в аграрному секторі АПК" (державний реєстраційний номер 0199U002510) та на 2001-2005рр. за темою: „Теоретичні і методичні засади удосконалення форм господарювання, економічного механізму, інфраструктури ринку в агропромисловому виробництві та розвитку сільських територій" (державний реєстраційний номер 0101U003619).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є розвиток теоретико-методичних засад податкового регулювання розвитку підприємницької діяльності та обґрунтування пропозицій щодо його удосконалення.

Відповідно до зазначеної мети у дисертаційній роботі поставлено і вирішено такі завдання:

- досліджено економічну природу підприємництва, його роль у ринковій економічній системі;
- узагальнено теоретичні засади, сутність і функції оподаткування, встановлено його місце в системі державного регулювання економіки;
- виявлено тенденції розвитку податкового регулювання та узагальнено його результати;
- запропоновано методичний підхід відносно ранжування підприємств за потребою податкового стимулювання;
- удосконалено методичні підходи з оцінки рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання;
- змодельовано діяльність підприємств у податковому середовищі та обґрунтовано прогноз розвитку підприємництва і надходжень до бюджету за зміни податкових ставок.

Предмет і об'єкт дослідження.

Об'єктом дослідження є підприємницька діяльність суб'єктів господарювання.

Предметом дослідження є сукупність економічних відносин стосовно податкового регулювання розвитку підприємницької діяльності.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження є діалектичний метод наукового пізнання, фундаментальні положення економічної теорії, дослідження світової науки в галузі оподаткування, праці вітчизняних та зарубіжних вчених щодо використання податків як інструменту регулювання економічних відносин.

Для наукового вирішення поставлених у роботі завдань використано наступні методи: системний аналіз і спостереження – для дослідження факторів формування та діяльності суб'єктів підприємництва, системи оподаткування в Україні; історичний і конкретизації – при дослідженні еволюції функцій податків; аналогії – для порівняння податкового навантаження в Україні та країнах ЄС; середніх величин, кореляційний, графічний, фінансового аналізу – за дослідження тенденцій розвитку підприємництва і податкової системи України; формалізації та імітаційного моделювання – під час дослідження функціонування підприємств у податковому середовищі, а

також методи індукції та абстракції – при прогнозуванні доходів бюджетів, фондів загальнообов'язкового соціального страхування та показників діяльності підприємств.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативні акти України з питань оподаткування, матеріали офіційних посилань Президента України, дані Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, Чернігівського обласного управління статистики, Ніжинської об'єднаної державної податкової інспекції, а також здобутки вітчизняних та зарубіжних вчених з питань теорії і практики оподаткування, що висвітлені у літературних джерелах.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у теоретичному узагальненні засад розвитку підприємництва та удосконаленні методичних підходів до його податкового регулювання. Найважливішими результатами досліджень, що характеризують їх новизну, розкривають зміст дисертації і виносяться на захист, є:

вперше:

- запропоновано визначення підприємницької діяльності як об'єкта податкового регулювання, під чим ми розуміємо сукупність економічних дій суб'єктів господарювання, що виражається рухом товарно-фінансових потоків;
- визначено критерії розвитку підприємництва та здійснено їх класифікацію на основі відношення до суб'єктів господарювання;

удосконалено:

- методичні підходи щодо визначення впливу змін ставок податків на економічні показники діяльності підприємств і формування доходів бюджетів та фондів державного соціального страхування на основі авторської економіко – математичної імітаційної динамічної моделі;
- визначення податкового регулювання через конкретизацію суб'єкта регулювання та використовуваних ним інструментів.
- методичні підходи відносно ранжування підприємств за потребою податкового стимулювання на основі порівняння фінансового стану суб'єктів господарювання різних видів економічної діяльності шляхом визначення їх рейтингової оцінки на основі фактичних значень відповідних показників, їх динаміки та порівняння з нормативними значеннями;

подальшого розвитку набули:

- теоретичні засади оподаткування шляхом класифікації функцій податків за критеріями їх відношення до суб'єктів податкових відносин і за характером виникнення;
- визначення терміну „податки" через уведення положення, згідно з яким вони „не мають характеру покарання";
- методичні підходи з оцінки податкового навантаження на підприємства, які полягають в

обчисленні сукупності показників, що розраховуються відношенням окремих та повних витрат суб'єктів господарювання, пов'язаних із дією податкового законодавства, до розрахункового фінансового результату, обчисленого без урахування впливу податків.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки та пропозиції, які обґрунтовані в роботі, спрямовані на підвищення економічної ефективності розвитку підприємницької діяльності методами податкового регулювання, а також на збалансування економічних інтересів держави і підприємств.

Окремі результати знайшли практичне застосування у роботі департаменту фінансово-кредитної та податкової політики Міністерства аграрної політики України (довідка № 21-1-7/316 від 28.11.2005р.), Ніжинської об'єднаної державної податкової інспекції (довідка № 2871/10/01 від 25.11.2005р.), а також у науково-дослідній роботі та навчальному процесі в Національному аграрному університеті (довідка №2516 від 28.11.2005р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею. Подані до захисту пропозиції теоретичного, методичного та практичного характеру щодо податкового регулювання розвитку підприємництва розроблені автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Наукові положення основних результатів дослідження та їх практичне застосування доповідалися на міжнародних науково-практичних конференціях: "Механізм господарювання економічного зростання в АПК: стан, проблеми, перспективи", м. Київ (2001р.), „Аграрна політика України в період вступу в СОТ: ефективність, якість і безпека", м.Київ (2003р.), „Проблеми соціально-економічного розвитку села та шляхи їх вирішення", м. Київ (2004р.), Міжнародному Форумі молодих вчених „Ринкова трансформація економіки постсоціалістичних країн", м. Харків (2005р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції „Розвиток аграрного ринку та продовольча безпека України", м. Київ (2005р.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 15 праць загальним обсягом 6,09 друк.арк., з яких 6 – у наукових фахових виданнях обсягом 1,66 друк.арк.

Обсяг і структура дисертації. Дисертаційна робота викладена на 237 сторінках комп'ютерного тексту. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 193 найменувань, містить 32 таблиці, 24 рисунки і 7 додатків.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі розкрито актуальність теми, мету та завдання дослідження, обґрунтовано необхідність його проведення, визначено наукову новизну і практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі – **„Теоретичні засади податкового регулювання підприємницької діяльності"** – розглядаються теоретичні засади, сутність та функції оподаткування в умовах

ринкової економіки, досліджується зміст підприємницької діяльності, ознаки її розвитку, умови формування та функціонування суб'єктів підприємництва, місце податків у системі державного регулювання економіки, обмеження та можливості їх використання з метою регулювання розвитку підприємництва.

Вирішальна роль у забезпеченні економічного розвитку країни належить підприємництву. Показники розвитку підприємництва, стосовно його суб'єктів на нашу думку є зовнішні (кількість суб'єктів підприємницької діяльності, обсяг національного доходу та валової продукції, кількість зайнятих працівників, продуктивність праці) та внутрішні (показники фінансового стану підприємств). Об'єктивна неможливість саморегулювання ринкової економіки призвела до того, що нині державне регулювання є невід'ємною складовою економічних відносин. З цією метою широко використовуються податкові інструменти, які впливають опосередковано, через механізм економічного розрахунку, прямо не обмежуючи право платника займатися тим чи іншим видом діяльності, обирати той чи інший спосіб або напрям вкладання коштів.

Під податковим регулюванням ми пропонуємо розуміти комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей.

Як об'єкт податкового регулювання, підприємницька діяльність являє собою сукупність економічних дій суб'єктів підприємництва, що виражається рухом товарно-фінансових потоків.

Податки – це економічна категорія, що об'єктивно виникає разом з утворенням суспільних угрупувань та набуває свого розвитку з виникненням держави. Вони являють собою невід'ємну складову економічних відносин та спрямовуються на забезпечення суспільних потреб, формують середовище, в якому функціонують суб'єкти економічної діяльності, є активним інструментом регулювання економічних процесів. З часу свого виникнення податки пройшли певний період розвитку від суто фіскального механізму до інструментів забезпечення соціальної стабільності суспільства та елемента регулювання економічних відносин. Вони є категорією об'єктивною та історичною, їх функції змінюються залежно від рівня розвитку продуктивних сил і через забезпечення суспільних благ, зумовлюють можливість такого розвитку. Ми пропонуємо розуміти під податками систему примусових та індивідуально-безеквівалентних платежів, що стягуються за встановленими правилами з юридичних та фізичних осіб на користь держави з метою забезпечення суспільних благ та не мають характеру покарання.

На сучасному етапі розвитку продуктивних сил податки виконують фіскальну, регулюючу, стимулюючу, соціальну та екологічну функції. Дослідження економічної природи податків дали можливість обґрунтувати доцільність та можливість класифікації їх функцій за двома ознаками:

- прямого відношення до суб'єктів податкових відносин, якими є держава та платники податків. Стосовно держави податки виконують одну – фіскальну функцію. Інші наведені вище

функції впливають на державу опосередковано, водночас прямо діючи на платників податків.

- за характером виникнення пропонується поділяти функції податків на іманентні та набуті у процесі розвитку оподаткування. Першими є ті, виконання яких здійснюється внаслідок самого факту встановлення того чи іншого податку. До них належать фіскальна та стимулююча функції. Друга група функцій виникає та реалізується внаслідок свідомого використання податків як інструменту регулювання соціально-економічних процесів. Це регулююча, соціальна та екологічна функції.

У другому розділі – **„Сучасний стан розвитку підприємницької діяльності та його податкове регулювання”** – висвітлено економіко-статистичні показники розвитку підприємництва у м. Ніжині та Ніжинському районі Чернігівської області, здійснено ранжування підприємств за потребою податкового стимулювання, виявлено та проаналізовано тенденції розвитку податкової системи з точки зору її використання як інструменту регулювання економіки.

Дослідженнями виявлено, що розвиток підприємницької діяльності у м. Ніжині та Ніжинському районі за його зовнішніми ознаками (табл. 1) можна оцінити як суперечливий, оскільки поряд із негативними тенденціями (зменшення частки діючих підприємств та чисельності працівників) наявні й певні позитивні моменти, серед яких слід виокремити збільшення обсягів виробленої продукції та інвестицій в основний капітал з розрахунку на одне підприємство.

Таблиця 1

Основні показники розвитку підприємницької діяльності у м. Ніжин та Ніжинському районі Чернігівської області у 2000-2004рр.[*]

Показник	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	2004р. до 2000р.	
						+,-	%
Кількість підприємств, од.	329	359	372	425	418	89	127,1
Частка підприємств, що випускали продукцію та надавали послуги, % до загальної кількості підприємств	87,2	79,4	86,0	80,9	81,8	-5,4	93,8
Обсяги виробленої продукції, робіт та послуг із розрахунку на одне підприємство, млн грн.	192,4	276,3	276,7	437,7	512,2	319,8	266,2
Обсяг інвестицій з розрахунку на одне підприємство, тис. грн.	91,2	71,2	108,0	105,0	179,0	87,8	196,3
Середньорічна кількість працівників, осіб	20 452	18 616	16 775	14 954	13 589	-6863	66,4

[*]Розраховано за даними Управління статистики в Чернігівській області.

Оцінка фінансового стану аналізованих підприємств дає змогу охарактеризувати його як негативний, оскільки значення показників ліквідності, платоспроможності, ділової активності та прибутковості знаходяться на низькому рівні. Однак існує незначна тенденція до їх зростання.

Фінансовий стан підприємств виявляє результат дії ринкового механізму, який проявляється зокрема в тому, що окремі галузі без адекватного економічній ситуації державного стимулювання починають знижувати темпи свого розвитку або і занепадати. Отже, аналіз фінансового стану підприємств різних галузей економіки в динаміці та їх міжгалузеві порівняння дозволить виявити ті з них, які потребують державної підтримки. В тому числі і за рахунок методів податкового стимулювання. З цією метою у роботі нами запропоновано методичний підхід до ранжування підприємств за потребою податкового стимулювання, який побудовано на основі порівняння фактичних та нормативних значень показників оцінки фінансового стану і враховує тенденції їх зміни.

Результати такого ранжування підприємств різних видів економічної діяльності м. Ніжина та Ніжинського району показали, що найгірший фінансовий стан характерний для підприємств машинобудування, харчової промисловості та сільського господарства (табл. 2).

Таблиця 2

Ранжування суб'єктів господарської діяльності – юридичних осіб м. Ніжина та Ніжинського району за результатами оцінки фінансового стану

Вид економічної діяльності	Ранг за оцінкою:				Сума рангів, всього	Ранг за фінансовим станом у цілому
	фінансової стійкості	ліквідності та платоспроможності	ділової активності	прибутковості		
Сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги	4	8	9	7	28	8
Лісове господарство та пов'язані з ним послуги	2	5	1	2	10	1
Харчова промисловість та перероблення сільськогосподарських продуктів	9	7	8	6	30	9
Машинобудування	3	9	10	9	31	10
Будівництво	6	4	3	10	23	5
Оптова та роздрібна торгівля, торгівля транспортними засобами; послуги з їх ремонту	10	6	5	5	26	6
Транспорт	7	1	5	7	20	4
Оброблення металу	1	2	4	4	11	2
Хімічне виробництво	8	10	5	3	26	6
Поліграфічна промисловість	5	3	2	1	11	2

У ході дослідження доведено наявність суттєвого зв'язку між фінансовим станом підприємств та виконанням ними податкових зобов'язань.

Це твердження базується на розрахованому значенні коефіцієнта рангової кореляції між рангами підприємств за фінансовим станом та рівнем сплати податків, який становить 0,624 за

критичного значення 0,564 і свідчить, що зв'язок між рівнем сплати податків та фінансовим станом підприємств суттєвий. Таким чином, пропонований нами методичний підхід до ранжування підприємств за потребою податкового стимулювання знаходить своє обґрунтування і в аспекті виконання податками фіскальної функції.

Наші дослідження показали, що основними кількісними і якісними ознаками, які характеризують податкову систему є: частка податкових надходжень у доходах бюджету; структура податкової системи як питома вага окремих податків у доходах бюджету та за класифікаційними ознаками податків; рівень податкового навантаження; відповідність податкової системи принципам її побудови встановленим як законодавчим шляхом, так і напрацьованим фінансовою наукою і практикою; наявність особливих режимів оподаткування для окремих категорій платників; рівень законодавчого забезпечення податкової системи.

Перші дві характеристики податкової системи висвітлюють бюджетні обмеження використання податків як регулятора розвитку підприємницької діяльності. Особливої актуальності вони набувають в Україні з огляду на необхідність всебічного сприяння розвитку підприємництва, збільшенню обсягів виробництва товарів, виконання робіт та надання послуг.

Тобто питання полягає у максимальному зниженні податкового тиску. В середньому за результатами 1999-2004рр. податкові надходження становили 70,3% доходів Зведеного бюджету України, при чому основна їх частина формувалася за рахунок трьох податків – податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість (ПДВ) та податку з доходів фізичних осіб. У середньому протягом 1999-2004рр. за рахунок надходжень від цих податків формувалося 52,2% загальних і 74,3% податкових доходів Зведеного бюджету України.

Податковій системі України притаманний значний рівень централізації, що проявляється у тенденції до зниження частки місцевих податків і зборів у загальній їх сумі. За даними 2004р. вона становила лише 0,9%.

Сучасна податкова система України справляє податкове навантаження на економіку держави, яке сумірне податковому навантаженню в економічно розвинених країнах. Так, за результатами 2003р. частка податків у ВВП України (за умови включення до них внесків до державних соціальних фондів) становила 31,0%, тоді як у середньому по країнах ЄС – 38,2%, з мінімальним значенням 28,5% у Литовській республіці.

Проте слід зазначити, що перед податковими системами України та економічно розвинених країн ринкової економіки стоять різні завдання. Якщо за умов високого рівня розвитку ринкових відносин податкова система більшою мірою виступає регулятором економічних процесів, то при розбудові ринкових засад податкова система повинна вирішувати завдання, що часто протирічать одне одному. Основним протиріччям є вимога наповнення бюджету, обтяженого обов'язками фінансування соціальних витрат у значних розмірах, та створення умов для розвитку легального

підприємництва, що передбачає мінімізацію податкового навантаження та значний рівень стабільності податкової системи. Однак дослідження показали високий рівень застосування податкових пільг як в Україні у цілому, так і в досліджуваному районі. Тому на даний час не вбачається можливостей до збільшення масштабів застосування цього інструменту податкового регулювання.

На сучасному етапі становлення податкової системи України відбувається суттєве ускладнення спеціального режиму оподаткування для суб'єктів малого підприємництва та зростання податкового навантаження на них, що заслуговує негативної оцінки з огляду на значну економічну та соціальну важливість розвитку малого підприємництва. Така ситуація виникла з набуттям із 01.01.2004р. чинності Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» №1058 від 09.07.2003р. Його положення зобов'язували платників єдиного податку – юридичних осіб здійснювати зазначені внески на загальних підставах. Тому з метою уникнення зростання податкового навантаження на платників єдиного податку – юридичних осіб у дисертації обґрунтовано необхідність зниження його ставок до 2% зі сплатою ПДВ та 6% без сплати цього податку замість існуючих нині 6 та 10% відповідно.

У третьому розділі – **«Удосконалення методичних підходів щодо податкового регулювання підприємницької діяльності»** – обґрунтовано методичні підходи до моделювання функціонування підприємств у податковому середовищі та стосовно визначення податкового навантаження на підприємства, здійснено прогноз динаміки економічних показників діяльності підприємств та надходжень до бюджетів і фондів державного соціального страхування за умови зміни ставок податків.

Одним із методів податкового регулювання підприємництва є зміна податкових ставок. Використання цього методу потребує дослідження впливу змін в оподаткуванні на доходи бюджету та економічні результати діяльності підприємств. З цією метою нами була розроблена економіко-математична імітаційна динамічна модель функціонування підприємств у податковому середовищі, структурно-логічна схема якої наведена на рис. 1. Обмеженнями моделі встановлено, що підприємства сплачують три податки: на додану вартість, на прибуток підприємств і з доходів фізичних осіб, а також внески до державних фондів соціального страхування. Як показали результати моделювання, наймасштабніші зміни як результативних економічних показників діяльності підприємств (рівень рентабельності виробництва, обсяг чистого прибутку), так і доходів бюджету і фондів державного соціального страхування зумовлюють зміни ставок ПДВ.

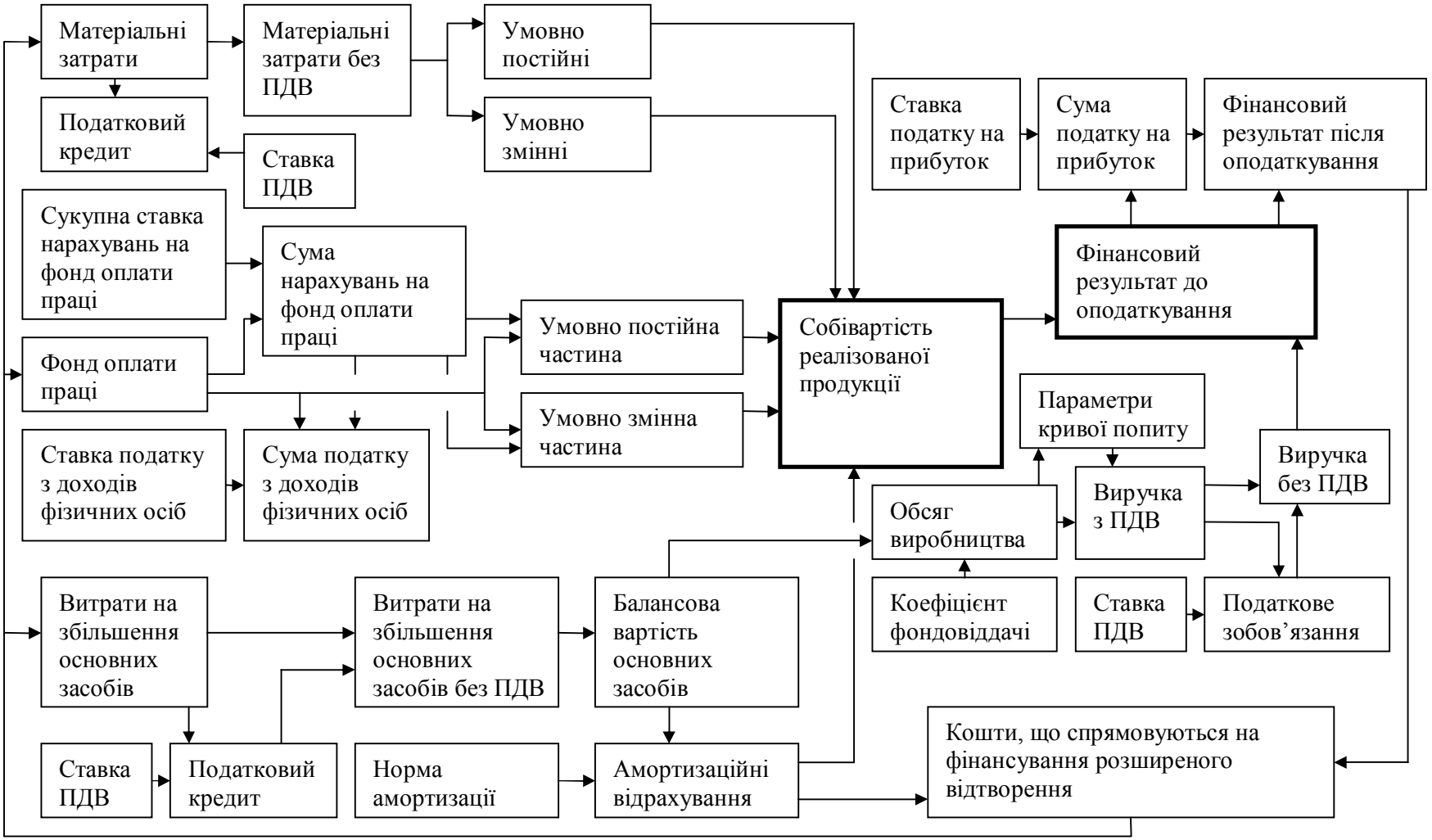

Рис. 1. **Структурно-логічна схема імітаційної моделі функціонування підприємств у податковому середовищі**

Дослідженнями доведено, що ставка ПДВ у розмірі 14% забезпечує максимум сукупних податкових надходжень держави (рис. 2). При цьому, як свідчать наші розрахунки, за умови встановлення ставки ПДВ у розмірі 14% протягом 9 кварталів бюджет нестиме втрати. Це пояснюється низькою оборотністю капіталу, що призводить до зростання часу, необхідного для відповідної реакції економіки на зміни податкових ставок.

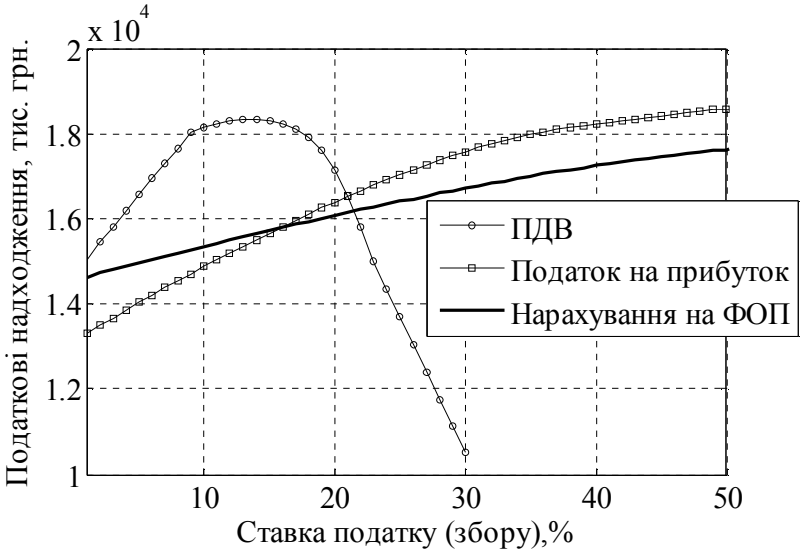

Рис. 2. **Залежність обсягів сукупних податкових надходжень від ставок окремих податків (зборів)**

Проте враховуючи стратегічні плани України відносно вступу до ЄС, а також мінімальну стандартну ставку ПДВ, встановлену нормативними актами ЄС у розмірі 15%, пропонуємо в Україні встановити ставку даного податку на цьому рівні. Наслідком реалізації даної пропозиції буде ріст податкових платежів по досліджуваному регіону до державного і місцевого бюджетів та державних фондів загальнообов'язкового соціального страхування понад 10,0%, або на 1,7 млн грн за рахунок збільшення обсягів виробництва і фонду оплати праці. При цьому відбуватиметься зростання рівня рентабельності господарювання суб'єктів підприємницької діяльності на 3 процентних пункти, а обсягу чистого доходу - майже на 8,0%.

Однією з передумов розробки та реалізації заходів з податкового регулювання підприємницьких структур є визначення та аналіз податкового навантаження на підприємства. Його рівень та структура зумовлюють обсяги надходження коштів до бюджетів усіх рівнів, впливають на економічну поведінку суб'єктів господарювання і визначають масштаби та вибір шляхів ухиляння від сплати податків.

Дослідженнями встановлено, що загальним методичним підходом, який застосовується при визначенні податкового навантаження на підприємства є співставлення суми сплачених або нарахованих податків та зборів до чистого доходу, доданої та заново створеної вартості, прибутку

після оподаткування тощо. При цьому постають питання стосовно конкретизації як чисельника, так і знаменника показника. Основні вимоги до показника податкового навантаження на суб'єкти підприємницької діяльності, на нашу думку, полягають у тому, що він повинен відображати вплив оподаткування на фінансовий стан підприємств, зокрема на прибутковість їх діяльності, та бути співставним для підприємств різних видів економічної діяльності. Суми сплачуваних підприємствами податків і зборів є не єдиними витратами, які несуть платники податків у зв'язку з оподаткуванням. Наш погляд на види таких витрат та їх класифікацію ілюструє рис. 3.

Рис. 3. **Класифікація витрат суб'єктів господарювання, що пов'язані із дією податкового законодавства**

Отже, зважаючи на наведене вище, витрати, пов'язані із дією податкового законодавства, досить розгалужені. Тому пропонуємо визначати загальний та часткові показники податкового навантаження. Вони відрізнятимуться видами витрат у чисельнику показника:

$$TBC = \frac{TD_t + TI_t + TA_t}{|R_t|} = \frac{TEC_t}{|R_t|}, \quad (1)$$

$$TBD = \frac{TD_t}{|R_t|}, \quad (2)$$

$$TBI = \frac{TI_t}{|R_t|}, \quad (3)$$

$$TBA = \frac{TA_t}{|R_t|}, \quad (4)$$

де: *TBC, TBD, TBI, TBA* – показники відповідно загального, прямого, непрямого та пов'язаного із ухиленням від оподаткування податкового навантаження;

TEC, TD, TI, TA – відповідно загальні, прямі, непрямі та пов'язані із ухиленням від оподаткування витрати, понесені за період часу *t*, грн;

R – розрахунковий фінансовий результат, отриманий суб'єктом господарювання за період часу *t*, грн.

Однак з усіх зазначених витрат чіткому обліку піддаються лише прямі витрати та невелика частина непрямих. Тому визначення показників загального, непрямого та пов'язаного із ухилянням від оподаткування податкового навантаження має базуватися на суб'єктивних оцінках і завжди міститиме певну похибку. Внаслідок цього в роботі використовувався частковий показник – пряме податкове навантаження. Його економічний зміст полягає у визначенні суми податків, що припадають на 1 грн прибутку (збитку), або ж на скільки відсотків податки його знижують (збільшують).

Для цілей визначення рівня податкового навантаження пропонується використовувати показник фінансового результату без урахування впливу податків, тобто шляхом віднімання від суми виручки (без ПДВ та акцизного збору) собівартості виготовлення та реалізації продукції (без урахування податків).

Розрахований таким чином показник є співставним для всіх галузей народного господарства, що створює можливості для проведення моніторингу податкового навантаження та відображає, хоча й частково, дію податків на формування фінансового результату господарської діяльності підприємств.

Як показали результати оцінки прямого податкового навантаження на суб'єкти підприємницької діяльності м. Ніжина та Ніжинського району за 2000-2004рр. (табл. 3), воно значне та нерівномірно розподілене у галузевому розрізі.

Таблиця 3

Рівень та динаміка прямого податкового навантаження на підприємства м. Ніжина та Ніжинського району Чернігівської області*

Вид економічної діяльності	Пряме податкове навантаження					Середнє значення
	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	
Всього по економіці	4,88	0,74	2,58	1,20	1,04	2,08
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	0,49	1,48	1,31	2,32	0,71	1,26
Сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги	1,01	1,12	0,35	8,96	0,59	2,41
Лісове господарство та пов'язані з ним послуги	0,99	0,68	0,77	0,94	0,84	0,84
Промисловість	0,98	0,55	4,49	1,38	1,14	1,69
Обробна промисловість	0,70	0,47	1,57	1,26	0,83	0,97
Харчова промисловість	1,01	0,36	1,89	0,76	0,64	0,93
Оброблення металу	2,81	1,21	0,59	0,41	0,31	0,58
Хімічне виробництво	0,40	0,37	0,40	0,84	0,85	0,57
Поліграфічна промисловість	1,04	0,44	0,43	0,67	0,67	0,65
Машинобудування	0,30	0,54	0,85	6,57	1,61	1,98
Будівництво	3,00	1,04	1,53	1,14	0,80	1,50
Оптова та роздрібна торгівля транспортними засобами; послуги з їх ремонту	0,86	0,82	1,29	0,62	0,72	0,86
Транспорт	0,96	1,84	1,35	2,15	10,87	3,43

*Розраховано автором за даними ОДПІ у м. Ніжині Чернігівської області.

Тому першочерговою задачею щодо податкового регулювання розвитку підприємницької діяльності є зниження податкового навантаження на суб’єкти господарювання та зменшення диспропорцій його галузевого розподілу.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання з розвитку та підвищення економічної ефективності підприємницької діяльності на основі удосконалення податкового регулювання. Результати дослідження дозволили зробити висновки теоретичного, методичного та практичного характеру, які зводяться до наступного:

1. Дослідження і наукове узагальнення теоретичних і практичних засад підприємницької діяльності як об’єкта податкового регулювання дозволили визначити її як сукупність економічних дій суб’єктів господарювання, що виражається рухом товарно-фінансових потоків.

2. Забезпечення повноти розгляду поняття „підприємництво” вимагає обґрунтування ознак його розвитку та їх класифікації. Встановлено, що ознаки доцільно поділяти на зовнішні та внутрішні відносно суб’єктів підприємництва. До зовнішніх ознак віднесено: кількість суб’єктів

підприємницької діяльності, обсяги створеного ними національного доходу та валової продукції, кількість працівників, зайнятих у підприємницькому секторі економіки та продуктивність праці в ньому. Внутрішні ознаки виражаються показниками фінансового стану підприємств.

3. Ефективний в соціально-економічному сенсі розвиток підприємництва поряд із свободою дій господарюючих суб'єктів передбачає державне, у тому числі й податковими методами, втручання у перебіг економічних процесів.

Під податковим регулюванням слід розуміти комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей.

4. Дослідження і наукове узагальнення теоретичних засад оподаткування дали змогу удосконалити визначення поняття „податки", під яким слід розуміти систему примусових та індивідуально-безеквівалентних платежів, що стягуються за встановленими правилами з юридичних та фізичних осіб на користь держави з метою забезпечення суспільних благ та не мають характеру покарання. Також обґрунтовано доцільність виділення фіскальної, стимулюючої, регулюючої, соціальної та екологічної функцій податків.

5. У ході дослідження визначено доцільність класифікації функцій податків на:

1) такі, що здійснюються відносно держави та стосовно платників податків. Основою такого поділу є характер впливу функцій на суб'єктів податкових відносин;

2) іманентні та набуті у процесі розвитку економічно-соціальних відносин. У цьому випадку критеріальною ознакою виступає характер виникнення функцій.

6. Дослідженнями встановлено низький рівень регуляторного потенціалу сучасної вітчизняної податкової системи. Існуюче значення частки податків у валовому внутрішньому продукті унеможливлює здійснення заходів, які здатні призвести до зростання податкового навантаження. Водночас його зниження стримується відсутністю альтернативних джерел наповнення державного та місцевих бюджетів. Тому запропоновано методичні підходи щодо ранжування підприємств різних видів економічної діяльності за потребою податкового стимулювання. Встановлено, що першочергово зниження податкового навантаження потребують підприємства машинобудування, харчової промисловості та сільського господарства.

7. Обґрунтовано методичні підходи щодо визначення рівня податкового навантаження на суб'єкти підприємництва. Запропоновано оцінювати його за сукупністю показників, які розраховуються відношенням окремих та повних витрат суб'єктів господарювання, пов'язаних із дією податкового законодавства, до розрахункового фінансового результату, обчисленого без урахування податків. За допомогою цього методу встановлено, що податкове навантаження на підприємства є надмірним та значно диференційованим за видами економічної діяльності.

8. Дослідженнями виявлено, що спрощена система оподаткування стимулює розвиток малих підприємств. Проте, на сучасному етапі становлення податкових відносин відбувається її ускладнення. Тому у дисертації обґрунтовано необхідність зниження ставок єдиного податку для юридичних осіб до 2% за умови сплати ПДВ та до 6% без сплати цього податку.

9. Для визначення впливу змін податкових ставок на показники розвитку підприємницької діяльності та обсяги доходів бюджету і позабюджетних фондів нами розроблено та реалізовано динамічну імітаційну економіко-математичну модель функціонування підприємств у податковому середовищі. Вона дала змогу виявити, що:

- найбільшою мірою на обсяги виробництва продукції, чистого прибутку, рівень рентабельності господарювання, обсяги надходжень до бюджетів та позабюджетних фондів впливають зміни ставок податку на додану вартість;
- ставка ПДВ, яка формує максимальний обсяг сукупних надходжень від податків та зборів до бюджету та позабюджетних фондів, становить 14% об'єкта оподаткування. Враховуючи євроінтеграційні прагнення України, а також вимоги ЄС щодо узгодження систем оподаткування країн-учасників, пропонуємо зниження ставки ПДВ в Україні до 15%, що дозволить пришвидшити розвиток підприємництва та збільшити доходи державних централізованих фондів грошових коштів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Жарко Р.П. Про визначення рівня податкового навантаження // Наук. вісник НАУ. – 2001. – Вип. №43. – С. 231 – 234 (0,17 друк. арк.).

2. Жарко Р.П. Методи аналізу спрощеної системи оподаткування // Наук. вісник НАУ. – 2002. – Вип. №56. – С. 184 – 188 (0,28 друк. арк.).

3. Лайко П.А., Кучерявенко О.В., Жарко Р.П. Пільговий режим оподаткування ПДВ у сільському господарстві // Наук. вісник НАУ. – 2003. – Випуск 62 – С. 115 – 119 (0,28 друк. арк., особисто автору належать методичні підходи до аналізу особливостей оподаткування ПДВ у сільському господарстві та висновки, обсягом 0,15 друк. арк.).

4. Жарко Р.П. Обґрунтування функцій податків на сучасному етапі розвитку продуктивних сил // Фінанси України. – 2004. – №6. – С. 96-99 (0,41 друк. арк.).

5. Жарко Р.П. Напрями удосконалення спрощеної системи оподаткування // Наук. вісник НАУ. – 2004. – Вип. №62. – С. 246 – 248 (0,25 друк. арк.).

6. Жарко Р.П. Окремі аспекти податкового регулювання підприємництва // Економіка АПК. – 2005. – №12. С. 75-81 (0,40 друк. арк.).

В інших виданнях:

1. Лайко П.А., Жарко Р.П. Особливості оподаткування аграрних підприємств // Формування ринкового механізму в аграрному секторі АПК / За ред. В.К. Терещенка. – К.: ЗАТ „НІЧЛАВА”, 2002. – С. 183–195 (0,63 друк. арк., особисто автору належить висвітлення теоретичних засад оподаткування та методичних підходів до визначення податкового навантаження, обсягом 0,53 друк. арк.).

2. Лайко П.А., Жарко Р.П. Податок на додану вартість у сільському господарстві // Формування ринкового механізму в аграрному секторі АПК / За ред. В.К. Терещенка. – К.: ЗАТ „НІЧЛАВА”, 2002. – С. 216–234 (1,03 друк. арк. особисто автору належить висвітлення теоретичних та практичних аспектів оподаткування податком на додану вартість, обсягом 0,9 друк. арк.).

3. Жарко Р.П. Спрощена система оподаткування малого підприємництва // Формування ринкового механізму в аграрному секторі АПК / За ред. В.К. Терещенка. – К.: ЗАТ „НІЧЛАВА”, 2002. – С. 234 – 250 (0,81 друк. арк.).

4. Жарко Р.П. Відповідальність в системі податкових відносин // Формування ринкового механізму в аграрному секторі АПК / За ред. В.К. Терещенка. – К.: ЗАТ „НІЧЛАВА”, 2002. – С. 250 – 264 (0,81 друк. арк.).

5. Жарко Р.П. Податок на промисел // Фінанси сільськогосподарських підприємств (посібник з питань фінансових відносин у ринкових умовах) / За ред. М.Я. Дем’яненка – К.: ІАЕ, 2000. – С. 194-196 (0,13 друк. арк.).

6. Лайко П., Жарко Р. Про особливості оподаткування прибутку платників фіксованого сільськогосподарського податку // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – №13-14 [118-119]. – С. 10-11 (0,25 друк. арк., особисто автору належить висвітлення змін законодавства по темі статті, обсягом 0,13 друк. арк.).

7. Лайко П., Жарко Р. Про сплату платниками єдиного податку внесків до Пенсійного фонду України // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – №15 [120]. – С. 6-7 (0,25 друк. арк., особисто автору належить висвітлення змін законодавства по темі статті, обсягом 0,13 друк. арк.).

8. Жарко Р.П. Окремі аспекти оцінки податкової системи України як інструменту регулювання розвитку підприємницької діяльності // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – №5. С. 11-17 (0,86 друк. арк.).

9. Жарко Р.П. Передумови податкового регулювання підприємницької діяльності // Мат. Міжнар. форуму молодих вчених "Ринкова трансформація економіки постсоціалістичних країн": У 2 т. – Х.: ХНТУСГ. - 2005. Т.2. – 313с. / С. 153-154 (0,13 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Жарко Р.П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності (на прикладі підприємств м. Ніжина та Ніжинського району Чернігівської області). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємствами. – Національний університет харчових технологій Міністерства освіти і науки України, Київ, 2006.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню теоретичних, методичних та практичних питань удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності. Розглянуто теоретико-методичні засади розвитку підприємництва та оподаткування, досліджено сутність податків та їх функції, обґрунтовано класифікацію останніх за ознаками прямого відношення до суб'єктів податкових відносин і за характером виникнення.

Визначено, що податкове регулювання передбачає відбір підприємств, які першочергово потребують зниження податкового навантаження. З цією метою удосконалено та обґрунтовано методичні підходи щодо ранжування підприємств за потребою податкового стимулювання.

Розроблено економіко-математичну імітаційну динамічну модель функціонування підприємств у податковому середовищі та на її основі здійснено прогноз обсягів надходжень податків до бюджетів і внесків до державних фондів соціального страхування, а також економічних показників результатів діяльності суб'єктів господарювання залежно від зміни ставок податків і зборів.

Обґрунтовано удосконалення методичних підходів з визначення податкового навантаження на підприємства.

Ключові слова: підприємництво, розвиток, податки, податкове регулювання, податкова система, податкове навантаження.

АННОТАЦИЯ

Жарко Р.П. Теоретико-методические основы усовершенствования налогового регулирования предпринимательской деятельности (на примере предприятий г. Нежина и Нежинского района Черниговской области). – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.01 – экономика, организация и управление предприятиями. – Национальный университет пищевых технологий Министерства науки и образования Украины, Киев, 2006.

Диссертация посвящена исследованию теоретических, методических и практических аспектов усовершенствования налогового регулирования предпринимательской деятельности. Рассмотрены теоретико-методические вопросы формирования и развития предпринимательских

структур. Определено, что как объект налогового регулирования предпринимательская деятельность являет собой совокупность экономических действий субъектов предпринимательства, которая выражается движением товарно-финансовых потоков. Определены и классифицированы показатели развития предпринимательства.

Исследована экономическая сущность налогов, проведена классификация их функций по признакам прямого отношения к субъектам налоговых отношений и за характером возникновения. Обосновано, что в условиях рыночной экономики налоги являются одним из основных инструментов регулирования развития предпринимательства.

Выявлено, что налоговая система Украины характеризируется незначительным регулятивным потенциалом, поскольку:

- она обуславливает налоговое бремя, соизмеримое со странами ЕС;
- налоговые платежи составляют львиную долю доходов совокупного бюджета Украины (70,3% за 1999-2004гг.);
- использование налоговых льгот характеризируется весьма значительными масштабами (131,3% налоговых поступлений за 2003г.)

Таким образом определено, что налоговое регулирование предусматривает отбор предприятий, которые в первую очередь требуют снижения налогового бремени. С этой целью усовершенствовано и обосновано методические подходы к ранжированию предприятий за потребностью налогового стимулирования. Проведенный анализ на основе данных предприятий г. Нежина и Нежинского района Черниговской области показал, что в первую очередь снижения налогового бремени требуют предприятия машиностроения, пищевой промышленности и сельского хозяйства.

Разработана экономико-математическая имитационная динамическая модель функционирования предприятий в налоговой среде. На основе модели произведен прогноз динамики сумм налоговых поступлений, сборов в государственные фонды социального страхования, а также результативных экономических показателей деятельности предприятий при изменениях налоговых ставок. Выявлено, что наибольшее влияние как на суммы налоговых поступлений, так и на результативные экономические показатели деятельности предприятий имеет изменение ставок налога на добавленную стоимость. Обоснована необходимость введения стандартной ставки этого налога в размере 15%. Проведенный на данных предприятий исследуемого региона анализ результатов модели показал, что при этом будет наблюдаться рост эффективности предпринимательской деятельности, что выражается в увеличении уровня рентабельности хозяйствования на 3 процентных пукта, а суммы чистого дохода – почти на 8%, а также увеличение налоговых платежей более чем на 10%.

Обоснованы усовершенствования методических подходов к определению налоговой нагрузки. Предложена классификация затрат предприятий, обусловленных влиянием налогового законодательства на прямые, непрямые и связанные с уклонением от уплаты налогов. В соответствии с этой классификацией предложено рассчитывать показатели совокупной, прямой, непрямой и связанной с уклонением от уплаты налогов налоговой нагрузки как отношение соответствующих сумм затрат к расчетному финансовому результату. Последний определяется как такой, который могло бы получить предприятие в условиях освобождения от обязанности уплаты налогов. Проведенный на основе данных предприятий г. Нежина и Неженского района Черниговской области анализ прямой налоговой нагрузки показал ее чрезмерную величину и неравномерное распределение в отраслевом разрезе.

Ключевые слова: предпринимательство, налоги, налоговое регулирование, налоговая система, налоговая нагрузка.

ABSTRACT

Zharko R.P. The theoretical and methodological bases of tax regulation improvement for business activity (on the example of enterprises of Nizhyn and Nizhyn Rayon, Chernigiv Region) – Manuscript.

The dissertation for obtaining the scientific degree of the Candidate of Economics on the speciality 08.06.01 – An Economy, Organization and Management of Enterprises. – National University of Food Technology of the Ministry of Science and Education of Ukraine, Kyiv, 2006.

The dissertation is devoted to the study of theoretical, methodological and practical issues of the improvement of tax regulation for business activity. Theoretical and methodological bases of the development of entrepreneurship and taxations, as well as, the essence of the taxes and their functions are examined and studied. The classification of the last mentioned according to their direct relations to the subject of tax relations and on the nature of the origin, is motivated.

It is determined that tax regulation provides a choice for an enterprise which requires the reduction of the tax burden the most. Methodological approaches to the ranking of enterprises for the need of tax stimulation are improved and motivated for this purpose.

In the dissertation the economic and mathematical simulation dynamic model of enterprises operation in tax ambience is designed, and a forecast of the tax revenues, as well as, economic result factors of enterprises activity depending on the change of tax rates and tax collection is made on its base.

The improvement of methodological approach to the determination of the tax burden on enterprises is motivated.

Keywords: entrepreneurship, development, tax, tax regulation, tax system, tax burden.