

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
Західноукраїнський національний університет  
Факультет фінансів та обліку

ОКОЛІТА Ірина Богданівна

Оцінювання впливу системи оподаткування на  
фінансово-господарську діяльність підприємств  
в Україні

/ Assessment of the taxation system impact on the  
financial and economic activities of enterprises in  
Ukraine

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування  
освітньо-професійна програма - Фінансовий менеджмент

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ФМм-21

І. Б. Околита

Науковий керівник:  
к.е.н., І. Ф. Стефанів

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту:

"20" грудня 2021 р.

Завідувач кафедри

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна природа системи оподаткування та її вплив на фінансово- господарські показники діяльності підприємств.....	6
1.2. Концептуальні підходи до методів розрахунку впливу системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємств.....	13
Висновки до першого розділу.....	20
<b>РОЗДІЛ II. ПРАГМАТИКА ВПЛИВУ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ НА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>21</b>
2.1. Аналіз динаміки та структури рівня оподаткування в контексті розвитку підприємницької діяльності в Україні.....	21
2.2. Оцінка впливу елементів системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємства.....	28
Висновки до другого розділу.....	36
<b>РОЗДІЛ III. ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ.....</b>	<b>38</b>

3.1. Зарубіжний досвід стимулювання підприємницької діяльності за допомогою податкових інструментів.....	38
3.2. Критерії та вектори вдосконалення системи оподаткування в контексті розвитку підприємницької діяльності.....	44
Висновки до третього розділу.....	50
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>52</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>55</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Система оподаткування будь-якої країни значно впливає на фінансово-господарські показники діяльності підприємств. Від рівня оподаткування залежить платоспроможність та фінансова стрійкість підприємств, їх конкурентноздатність, здатність формувати та використовувати фінансові ресурси, тощо. Окрім того, система оподаткування безпосередньо впливає на економічну поведінку підприємств в частині здійснення операційної, фінансової чи інвестиційної діяльності. Функціонування неефективної системи оподаткування не лише дестимулює розвиток підприємств, але й спонуватиме їх до ухилення від оподаткування. У свою чергу це зумовить зростання тіньового сектору економіки та недоотримання бюджетно-податкових ресурсів, що позначиться на виконанні державою своїх повноважень.

Таким чином важливого значення набуває побудова ефективної системи оподаткування, яка б з одного боку, стимулювала економічну активність підприємств, а з іншого забезпечувала достатньо податкових надходження для виконання державою своїх функцій.

**Теоретична основа роботи.** Теоретичною базою дослідження стали праці вітчизняних та зарубіжних науковців-економістів: В. Баранової, В. Валігури,

О.Дубовик,Т.Єфименко, А.Крисоватого,І. Майбурова,В. Мельника,Т. Меркулової,Т. Островенко,О. Прокопенко,А. Соколовської, Дж.Хайнса, Є. Чипуренко,Н. Ярової та ін.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є розробка теоретичних засад та виявлення практичногвзаємозв'язку між системою оподаткування та фінансово-господарськими показники діяльності підприємств, що дозволить сформулювати основні напрямів підвищення ефективності ідіючої системиоподаткування та спрямувати її на стимулювання підприємницької активності. Для досягнення цієї мети необхідно вирішити такі основні завдання:

- дослідитиекономічну природа системи оподаткування та її вплив на фінансово-господарські показники діяльності підприємств;
- розкритиконцептуальні підходи до методів розрахунку впливу системи оподаткування на показники діяльність підприємств;
- проаналізуватидинаміку та структуру рівня оподаткування в контексті розвитку підприємницької діяльності в Україні;
- провестиоцінку впливу елементів системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємства;
- окреслити способи використання зарубіжного досвіду стимулювання підприємницької діяльності за допомогою податкових інструментів;
- розробити критерії та вектори вдосконалення системи оподаткування в контексті розвитку підприємницької діяльності.

**Об'єктом дослідження** є система оподаткування в Україні.

**Предметом дослідження** є теоретичні та практичні аспекти впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств.

**Методи дослідження.**У роботі застосовано такі методи дослідження як системний підхід, методи аналізу, синтезу, групування, методи статистичних та економіко-математичних розрахунків, динамічних порівнянь, графічно-

табличний метод та інші прийоми.

**Інформаційна база дослідження.** Інформаційною базою дослідження стали законодавчі і нормативно-правові акти з питань оподаткування в Україні, статистичні матеріали Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Пенсійного фонду України, рейтингові дослідження Світового Банку. Широко використана довідкова література, монографічні дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених.

**Наукова новизна** полягає в теоретичному обґрунтуванні впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств та розробці практичних рекомендацій стосовно поліпшення існуючої системи оподаткування в Україні в контексті підвищення платоспроможності, фінансової стійкості та конкурентоздатності підприємств.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій щодо вдосконалення існуючої в Україні системи оподаткування з метою покращення бізнес-клімату в країні та стимулювання інтенсивному розвитку підприємницької діяльності.

**Структура дипломної роботи.** Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 59 сторінок комп'ютерного тексту. У роботі наведено 10 таблиць, 8 рисунків. Список використаних джерел налічує 45 позицій.

## **РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

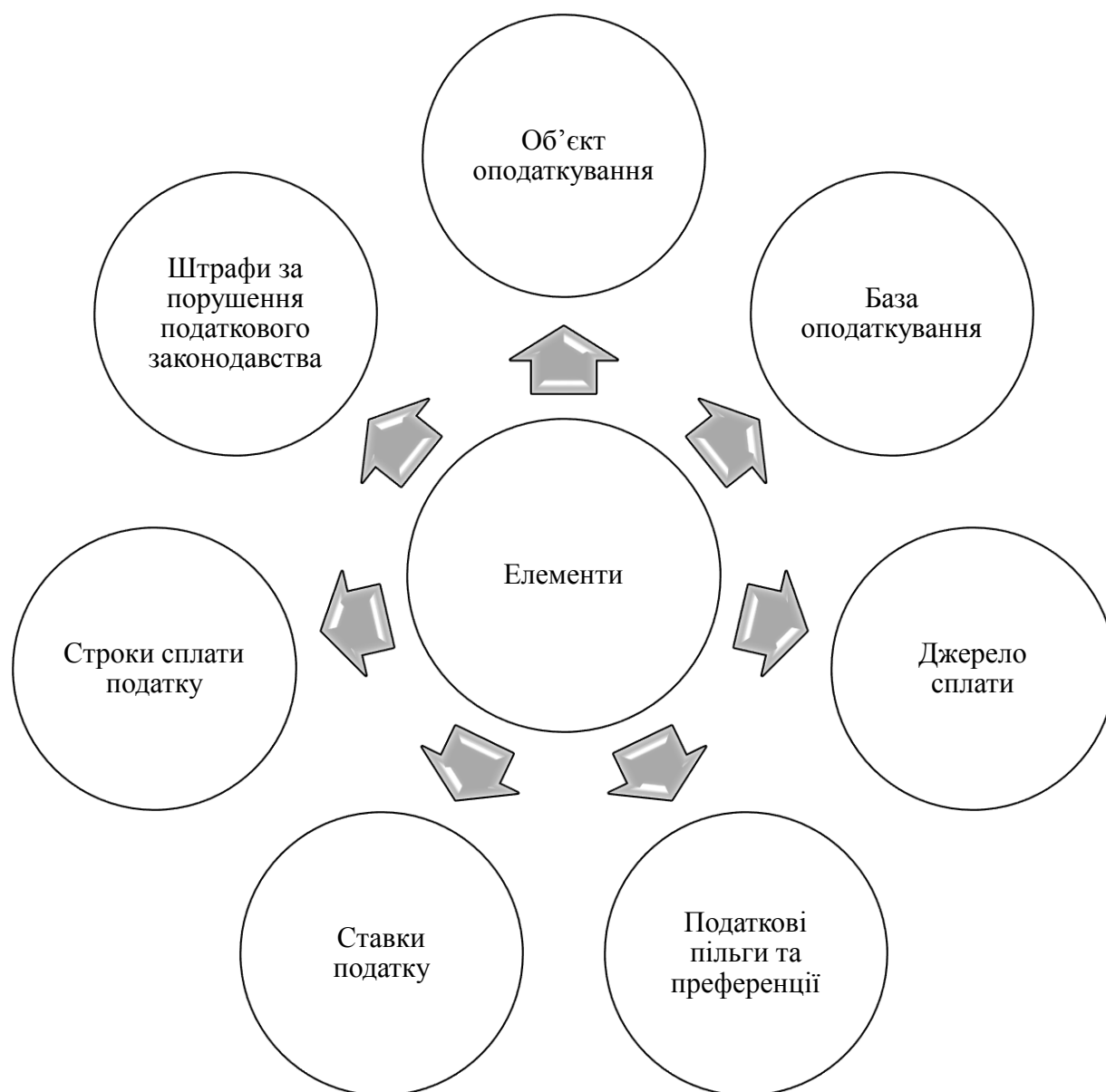
### **1.1. Економічна природа системи оподаткування та її вплив на фінансово-господарські показники діяльності підприємств**

Система оподаткування, яка функціонує в будь-якій країні чинить безпосередній вплив на господарську діяльність підприємств на всіх рівнях державного управління. Під системою оподаткування розуміємо «сукупність податків та зборів, які справляються до відповідного бюджету в законодавчо встановленому порядку» [40]. Система оподаткування впливає на фінансово-господарську діяльність підприємств через показник рівня оподаткування, який включає в себе різні елементи (рис. 1.1.).

Ці елементи безпосередньо впливають на такі фінансово-господарські показники діяльності підприємств як: собівартість продукції; ціна реалізації товарів і послуг; чистий прибуток; платоспроможність та фінансова стійкість; обсяги фонду оплати праці тощо. Вважається, що чим нижчий рівень оподаткування, чим менше є податків та зборів, тим динамічніший та стрімкіший є розвиток підприємництва.

Фінансова наука по різному трактує сутність та значення рівня оподаткування. Так, Дж. Хайнс рівень оподаткування характеризує як «...Сукупний економічний тягар податку охоплює платежі, які платник податків здійснює уряду, та будь-які економічні втрати внаслідок неефективної діяльності через реакцію на податки» [44].

В. Баранова та О. Дубовик розглядають рівень оподаткування «...як узагальнюючий показник, що характеризує частину прибутку фізичних та юридичних осіб, яка перерозподіляється через державний бюджет» [1]. В. Валігура вважає, що «...рівень оподаткування. – це не стільки кількісне поняття, як теоретичне, пов'язане з явищем перекладання податків» [3, с. 46].



**Рис. 1.1. «Складові елементи рівня оподаткування»[30]**

О. Годованець та Т. Маршалок вбачають у рівні оподаткування «...узагальнюючу характеристику діяльності податкової системи держави, яка показує, як податки впливають на фінансовий стан платників податків або народне господарство у цілому» [5]. Тобто, науковці розглядають це поняття як математичний розрахунок впливу системи оподаткування на основні фінансово-економічні показники як окремого громадянина чи підприємства, так і всієї країни загалом.

Т. Меркулова розглядає рівень оподаткування з позицій втрат, «...які змушені здійснювати економічні суб'єкти у зв'язку з оподаткуванням» [19, с.

7]. Також вчена виокремлює два підходи до визначення сутності цих витрат. Перший підхід «відображає вузьке, суто податкове тлумачення поняття, згідно з яким вважається, що ці витрати являють собою сукупність податків і обов'язкових платежів, які сплачують економічні суб'єкти державі» [19, с. 7]. Другий підхід є «наслідком розширеного тлумачення поняття рівень оподаткування: воно призначене для відображення того тягаря, який держава накладає на економічних агентів і який складається із власне податкових платежів і трансакційних податкових витрат агентів» [19, с. 7].

Н. Ярова стверджує, що «...рівень оподаткування – показник, що найбільшою мірою характеризує взаємодію фіскальної та регулюючої функцій податків, а також ступінь централізації та усупільнення ВВП і його складових, який, з одного боку, містить відбиток суб'єктивних дій уряду, а з другого, – відображає об'єктивні ринкові закономірності, особливості економічної моделі та досягнутий рівень соціально-економічного розвитку країни» [41]. Подані визначення доповнюють економічну сутність рівня оподаткування в контексті впливу суб'єктивної складової податкової політики в поєднанні з об'єктивними чинниками, які безпосередньо впливають на результативність підприємств чи фізичних осіб.

Подані визначення характеризують різні аспекти даного поняття, однак у сукупності формують повне уявлення про дану категорію. Якщо провести аналіз наведених визначень, варто підкреслити, що автори різняться думками щодо трактування поняття «рівень оподаткування» з якісної сторони. Деякі автори акцентують увагу на абсолютних величинах рівня оподаткування, інші оцінюють рівень оподаткування з позицій впливу податків, треті – саме на ефектах від такого впливу. Погоджуємося з думкою А. Соколовської, яка вважає, що «рівень оподаткування – це ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих її платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання» [33].



На мікрорівні застосування такого показника як рівень оподаткування в розвитку підприємництва є досить поширеним. Доцільність його використання полягає в тому, що «підприємства сплачуючи ті чи інші податки, якими вони обкладаються, зменшують свої оборотні кошти, обмежують фінансові можливості інвестування нерозподіленого прибутку в інтенсивний розвиток виробництва, підвищення заробітної плати працівникам тощо» [7].

Для обрахунку величини рівня оподаткування, який впливає на фінансово-господарські показники розвитку підприємництва використовують абсолютні та відносні показники. До абсолютних відноситься сума всіх податків, зборів та обов'язкових платежів, які справляються до бюджетів усіх рівнів та централізованих позабюджетних фондів.

Економічна наука виділяє два основних типи податків: прямі та непрямі, які чинять різний вплив на економічне середовище в країні, зокрема на фінансово-господарські показники діяльності держави. Так до непрямих податків відносяться податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок, мито тощо. Це ті податки, тягар сплати яких припадає на кінцевого споживача товарів та послуг, при чому процес нарахування та безпосередньої сплати до бюджету припадає на виробника (продавця) товарів та послуг. Оскільки, фактичними платниками даним податків є споживачі товарів та послуг, то ця група податків не створює податкове навантаження на фінансові показники розвитку підприємств.

При діючій системі оподаткування, непрямі податки безпосередньо впливають на іммобілізацію обігових коштів на підприємстві. Це спричинено тим, що сплата податків може відбуватися до моменту фактичної реалізації продукції, а саме тоді коли продукцію відвантажено або вона перетинає митний кордон. Відтак, існує часовий лаг між часом сплати податку, моментом її реалізації та поверненням витрачених коштів та її купівлю або виготовлення.

До прямих податків відносяться такі податки як: «податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно, земельний податок тощо» [30]. Це ті податки «...які безпосередньо сплачують і несуть тягар сплати підприємства, які отримують певних дохід, або володіють певним майном» [30]. Ця група податкових платежів корелює з показниками фінансово-господарської діяльності підприємств шляхом «зменшення величини прибутку (якщо це стосується податку на прибуток підприємств), збільшення собівартості продукції (податок на доходи фізичних осіб, земельний податок, екологічний податок, податок на нерухоме майно тощо)» [8].

Окремо варто проаналізувати сплату єдиного соціального внеску (ЄСВ), «який сплачується в позабюджетні державні фонди і є обов'язковим платежем для всіх підприємств, які мають найнятих працівників» [8]. Цей платіж нараховується на фонд оплати праці і цим самим впливає на розмір заробітної плати працівників та підвищує рівень собівартості продукції (оскільки фонд оплати праці включається у витрати виробництва), що зумовлює зростання ціни і, як наслідок, зменшує попит на дану продукцію та обсяги її реалізації.

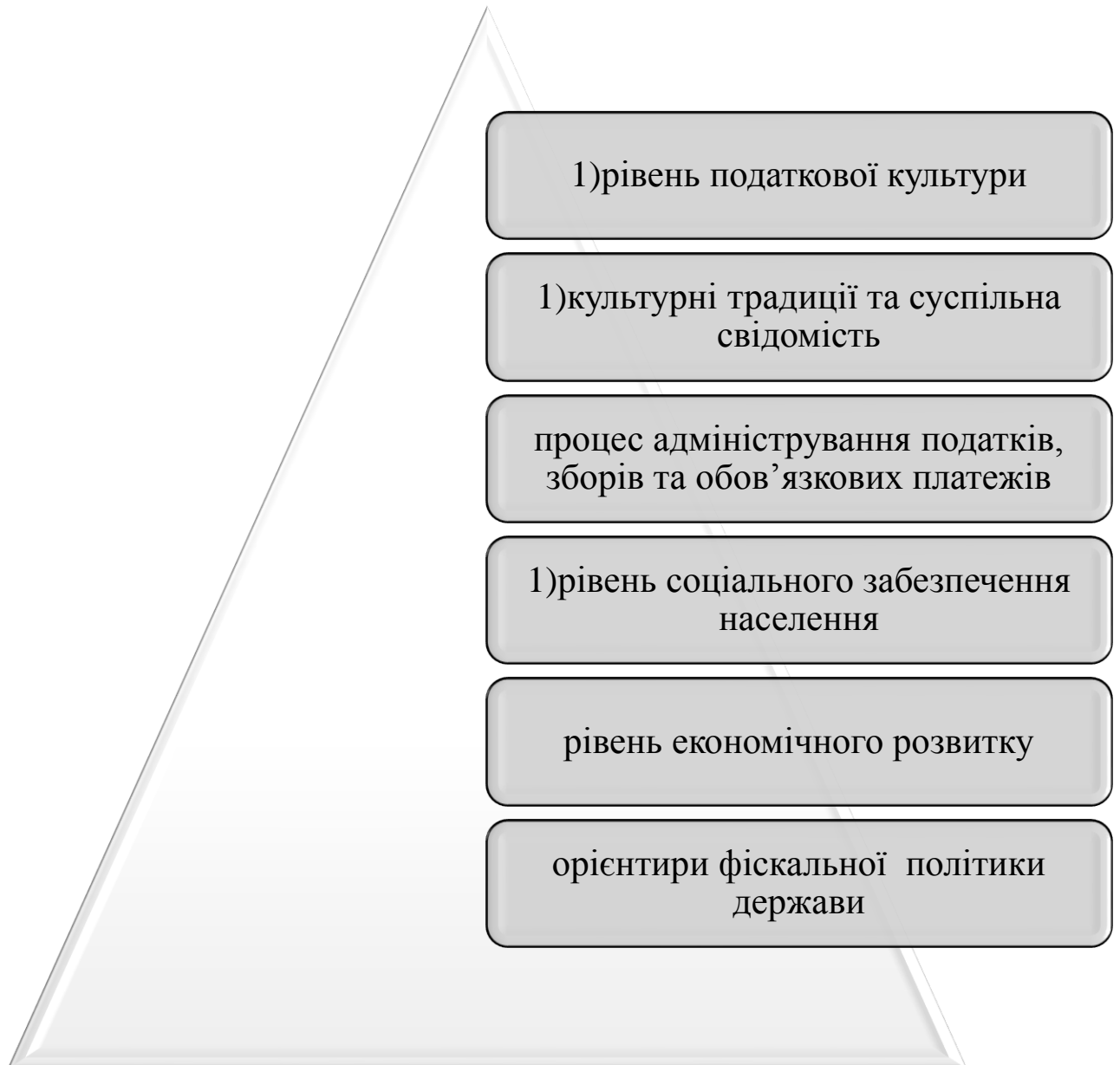
Абсолютні показники дають лише математичне обрахування впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств, однак, для детальнішого усвідомлення впливу податків на показники діяльності підприємств доцільно розглянути відносні показники рівня оподаткування.

До відносних показників, які впливають на фінансово-господарські показники діяльності підприємств відносять показники, які є зовнішніми факторами системи оподаткування (рис. 1.2).

Відносними вважаються ті показники, які не мають числового виразу, але є джерелом ефективного розвитку підприємництва.

На думку Т. Єфименко «взаємозв'язок абсолютних та відносних показників дозволяє сформулювати об'єктивне бачення впливу системи

оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств, виявити сильні та слабкі сторони тієї чи іншої системи оподаткування в тій чи іншій країні» [8].



**Рис. 1.2. «Відносні показники впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств» [45, с. 356]**

Важливим фактором впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств є існування податкових пільг та спрощеної системи оподаткування, яка застосовується для стимулювання

розвитку малих підприємств, які є базисом ефективного функціонування економік багатьох країн.

З метою розширення кількості малих підприємств в Україні у 1998 р. було запроваджено «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності малого бізнесу», яка передбачала спрощену звітність та сплату єдиного податку для малих підприємств, які здійснюють господарську діяльність (з 2012 р. даний вид діяльності регулюється Податковим кодексом України). Ціллю запровадження даної системи було забезпечення принципу податкової справедливості, який полягає у встановленні такого рівня оподаткування, коли ті хто отримує більше, більше сплачує податків, і навпаки, менш дохідні підприємства сплачують менший розмір податків та зборів.

Впровадження спрощених механізмів ведення звітності та сплати податків дозволило зменшити рівень оподаткування підприємств та створити сприятливі умови для розвитку малого бізнесу в Україні через самозайнятність працездатного населення, зменшення соціальної напруги, без додаткових витрат бюджетних коштів, та зменшення рівня безробіття (створення близько 500 тис. нових робочих місць) [32].

Переваги, які мала спрощена система оподаткування в час її запровадження на даному етапі розвитку економіки України є неефективними, оскільки, з одного боку, не враховують соціально-економічні зміни, які відбуваються в країні, а з іншого, спрощена система оподаткування стала джерелом уникнення від оподаткування, через юридичне розпорошення великого бізнесу на дрібні підприємства, які оподатковуються за спрощеною системою.

Відтак, в сучасних умовах спрощена система оподаткування потребує реформування відповідно до сучасних викликів податкової політик. З одного боку, відміна спрощеної системи оподаткування є економічно невиправданою, що пов'язано зі складнощами загальної системи оподаткування, які зумовляють низьку конкурентну спроможність дрібних

підприємств у порівнянні з великими та спонукатиме до пошуку нових шляхів уникнення від оподаткування, що збільшить і так високий рівень тіньової економіки в Україні. З іншого боку, існуюча система створює багато можливостей для великого бізнесу приховувати свої доходи та мінімізувати свої податкові зобов'язання через розподіл бізнесу на дрібні підприємства з великою кількістю фіктивних власників, що призводить до втрат бюджету.

Таким чином, створення ефективної системи оподаткування, яка б сприяла розвитку малого та середнього підприємництва, як базового елемента ринкового середовища, повинно базуватися на принципах соціальної справедливості, економічної ефективності, фіскальної достатності, стабільності та гнучкості до зміни внутрішніх та зовнішніх економічних умов які, нажаль, не знайшли свого втілення в чинному податковому законодавстві України.

Отже, система оподаткування є основним фактором, який впливає на фінансово-господарські показники діяльності підприємства. Запровадження оптимальної системи оподаткування дозволить забезпечити ефективних розвиток підприємництва та стимулюватиме економічне зростання держави загалом.

## **1.2. Концептуальні підходи до методів розрахунку впливу системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємств**

Система оподаткування формує показники певного рівня оподаткування, які важливо оцінити за наслідками впливу на показники фінансово-господарської діяльності підприємств, оскільки сплачені податки оборотні кошти підприємства, а отже і можливість їх інвестування у власний розвиток. Тому, рівень оподаткування є одним із факторів, який впливає на

переміщення капіталу як в межах однієї країни, так і його виведення закордон, де рівень оподаткування буде нижчим, відповідно, прибутковість – вищою. Тому оцінка рівня оподаткування є важливим фактором, який впливає як на реалізацію держави податкової політики, так і на прийняття інвестиційних рішень на рівні підприємства.

Попри важливість оцінки рівня оподаткування на фінансово-господарську діяльність підприємств, в Україні ще немає загальноприйнятих підходів до його обрахунку. Так, у фінансовій літературі погляди науковців можна розділити на чотири групи.

Перша група розглядає рівень оподаткування підприємств як частку доходів окремого суб'єкта господарювання, яка вилучається з його фінансово-господарської діяльності. Зокрема, І. А. Майбуров вважає, що «...рівень оподаткування є дуже важливим фіскальним показником податкової системи країни, що відображає сукупний вплив податків на економіку загалом, окремий суб'єкт господарювання або іншого платника і розраховується як частка їхніх доходів, сплачених у формі податків та платежів податкового характеру» [18, с. 157]. У числовому вимірі рівень оподаткування пропонується визначати на основі єдиного універсального показника.

Науковці другої групивизначає рівень оподаткування як комплексну характеристику впливу системи оподаткування на діяльність підприємств. Так, представник цієї групи Є. Чипуренко вважає, що «...рівень оподаткування – це узагальнена кількісна та якісна характеристика впливу обов'язкових платежів до бюджетної системи держави на фінансовий стан підприємств – платників податків» [38, с. 6]. Кількісно рівень оподаткування пропонується визначати на основі декількох показників.

Третя група науковців вбачають в рівні оподаткування часткускупного фінансового навантаження підприємств. Так, А. Цигічко переконаний, що «...рівень оподаткування обмежує ресурси розширення та модернізації підприємств, також його потрібно розглядати у взаємозв'язку з

іншими складовими фінансового тягаря – інфляцією, кредитною ставкою, тарифами природних монополій, тощо»[37, с. 3].

Представниками четвертої групи є переважно європейські науковці, які розглядають рівень оподаткування з урахуванням ефекту перекладання, тобто не враховують непрямі податки. Окрім цього, вони використовують універсальний показник, який є максимально простим та дозволяє порівняти рівень оподаткування в розрізі країн. Такі показники, переважно, використовуються як інформативна база для зарубіжних країн про стан системи оподаткування в тій чи іншій країні та її інвестиційну привабливість. Прикладом такого показника рівня оподаткування підприємств є узагальнена ставка податку на прибуток підприємств, яка обраховується при складанні рейтингу Світового банку «DoingBusiness»[43].

Показником рівня оподаткування в певній країні на макрорівні є відношення загальної суми сплачених протягом року податків та зборів до номінального ВВП. Однак, дослідження цього показника на мікрорівні відрізняється в залежності від розміру та форми здійснення підприємницької діяльності, що сформувало групу показників, які визначають рівень оподаткування на мікрорівні. Варто зауважити, що більшість цих показників апробовані на основі фінансової звітності окремих підприємств та узагальнених даних на макрорівні.

Системи оподаткування чинить різний вплив на фінансово-господарську діяльність великих, середніх та малих підприємств на макрорівні. Тому рівень оподаткування для кожної категорії підприємств буде відрізнятися, «проте методика розрахунку цього показника має ґрунтуватися на єдиному підході, який передбачає відношення суми сплачених податків до фінансового результату до оподаткування»[32].

Види податків, які сплачують підприємства в Україні подано в табл. 1.1.

Виходячи з того джерелом сплати податків та зборів є додана вартість, то визначення рівень оподаткування відбувається через співвідношенням

суми сплачених податків, зборів та обов'язкових платежів до створеної доданої вартості. При цьому, для підприємств, які перебувають на спрощеній системі оподаткування у знаменнику буде валовий дохід від реалізації, оскільки єдиний податок – фактично є податком з обороту.

При визначенні рівня оподаткування підприємств Т. Єфименко та А. Соколовська пропонують «...два різновиди цього показника: у чисельнику першого з них враховувати всі податки і збори, що сплачуються підприємствами, які перебувають на загальній системі оподаткування, а другого – усі платежі, за винятком ПДВ та акцизного податку, оскільки реальними носіями цих податків є фізичні особи» [8, с. 176].

Таблиця 1.1

**«Види податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які сплачують підприємства в Україні» [30]**



<b>Вид податку</b>	<b>Загальна система оподаткування</b>	<b>Спрощена система оподаткування</b>
Податок на прибуток підприємств	+	-
Податок на додану вартість	+	+ (3 група)
Акцизний податок	+	-
Екологічний податок	+	-
Рентна плата: - <i>рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин</i>	+	-
- <i>рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин</i>	+	-
- <i>рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України</i>	+	-
- <i>рентної плати за спеціальне використання води</i>	+	+
- <i>рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів</i>	+	+
Податок на майно	+	-
Єдиний податок	-	+
Єдиний соціальний внесок	+	+

Також вчені стверджують, що «це дасть змогу встановити, як насправді розподіляється податкове навантаження між категоріями платників» [8, с. 176 – 177]. Однак, «виходячи зі структури чистої доданої вартості, усі податки, а не лише ПДВ і акциз, сплачуються кінцевим споживачем, і тільки податок на прибуток реально зменшує фінансові ресурси, власником яких є підприємства»[8, с. 177].

Розраховуючи рівень оподаткування вищенаведеним способом (без врахування ПДВ та акцизного податку) в результаті отримаємо фактичний рівень оподаткування підприємницької діяльності з ефектом

перекладання на кінцевих споживачів товарів та послуг. Однак для виявлення впливу рівня оподаткування на динаміку ВВП та прибуток підприємств варто використовувати узагальнюючий показник з урахуванням акцизного податку та ПДВ, оскільки вони впливають на формування ціни, а отже і на попит відповідної продукції, що в результаті позначається на реалізації товарів та послуг, та отриманні прибутку від такої реалізації.

Такий спосіб дозволить отримати загальне уявлення про вплив системи оподаткування на діяльність підприємств, однак для глибшого аналізу впливу кожного податку на ту чи іншу сферу фінансово-господарської діяльності підприємств необхідно визначити частку кожного сплаченого податку, збору та обов'язкового внеску (ЄСВ) у валовій доданій вартості з проведенням факторного аналізу змін у їхній структурі та вплив на узагальнені фінансово-господарські показники діяльності підприємств. Відповідно при зростанні частки того чи іншого показника необхідно встановити причину його структурної зміни та вплив на нього відповідного податкового платежу. При цьому безпосередній взаємозв'язок проявляється між такими факторами як обсяг інвестицій та податок на прибуток підприємств, або розмір заробітної плати працівників та ЄСВ тощо.

Однією із перших, хто запропонував методикку визначення рівня оподаткування на мікрорівні, тобто на рівні окремого підприємства, була Т. Островенко, яка вважала, що «...рівень оподаткування визначається шляхом співставлення податкових платежів із результируючими показниками»[29, с. 54], тобто здійснювати розрахунки рівня оподаткування на основі чотирьох показників:

1. «на доходи – шляхом ділення податкових вилучень на виручку від реалізації» [29, с. 54];
2. «на фінансові ресурси юридичної особи – на основі співвідношення податкових платежів і середньорічної суми валюти балансу» [29, с. 54];

3. «на власний капітал – шляхом ділення податкових вилучень на середньорічну суму власного капіталу згідно з балансом» [29, с. 54];

4. «на прибуток до оподаткування – на підставі відношення податкових платежів та прибутку до оподаткування» [29, с. 54].

Тобто, рівень оподаткування включає не лише сплату податків та зборів, але й штрафи та пеню за несвоєчасні розрахунки з бюджетом.

На думку А. Бородіної «...слід розрізняти кількісну та якісну оцінку рівня оподаткування на юридичну особу»[2, с. 5]. Вона вважає, що «кількісна оцінка полягає в розрахунку показників і їх порівнянні із середніми чи оптимальними значеннями показників відносного податкового навантаження на підприємство (в умовах чинного податкового законодавства), виявленні відхилень»[2, с. 5]. У той час, як якісне оцінювання «передбачає визначення складу абсолютного податкового навантаження, закономірностей у його структурних змінах і динаміці» [2, с. 5].

Комплексний підхід до оцінки рівня оподаткування на підприємства передбачає оцінку ряду показників (рис. 1.3).

Оцінка вище згаданих показників дає можливість отримати інформацію про відповідність розрахованих показників рівня оподаткування їхнім критичним значенням, що дозволяє виявити причинно-наслідкові зв'язки таких відхилень, економічний потенціал та напрями оптимізації рівня оподаткування на підприємстві.



**Рис. 1.3. «Критерії оцінки рівня оподаткування підприємств на мікрорівні» [8, с. 86]**

Отже, система оподаткування чинить свій вплив на показники фінансово-господарської діяльності підприємств через рівень сплати податкових платежів та їх частку у створенні доданої вартості.

## Висновок до першого розділу

Підсумовуючи теоретико-концептуальні засади функціонування системи оподаткування в контексті розвитку підприємницької діяльності можна зробити висновок:

1. При дослідженні економічної природи системи оподаткування встановлено, що «система оподаткування – це сукупність податків та зборів, які справляються до відповідного бюджету в законодавчо встановленому порядку». При цьому, функціональний зв'язок між системою оподаткування та фінансово-господарською діяльністю підприємств проявляється через показник рівня оподаткування.

2. Досліджено, що «рівень оподаткування – це кількісно встановлений обсяг податків і зборів, які сплачує підприємство». При цьому, рівень оподаткування здійснює безпосередній вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств через вилучення частини обігових коштів, зменшення прибутку та підвищення рівня собівартості продукції.

3. Аналізуючи концептуальні підходи до методів розрахунку впливу системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємствми встановили, система оподаткування впливає на показники діяльності підприємств на макрорівні та мікро рівні. При цьому, не існує єдиного підходу до обрахунку даного показника, однак більшість наукових поглядів консолідуються у тому, що такий вплив вимірюється через показник рівня оподаткування, який визначається як відношення суми усіх сплачених податків, зборів та соціальних внесків до величини доданої вартості підприємств.

## РОЗДІЛ II. ПРАГМАТИКА ВПЛИВУ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ НА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

### 2.1. Аналіз динаміки та структури рівня оподаткування в контексті розвитку підприємницької діяльності в Україні

Одним із важливих показників системи оподаткування є рівень оподаткування або податковий коефіцієнт, який визначається через відношення суми податків та зборів сплачених в країні протягом року до обсягу ВВП за відповідний період. Дослідження динаміки рівня оподаткування дозволяє встановити взаємозв'язок між системою оподаткування та результатами фінансово-господарської діяльності підприємств протягом певного періоду і, відповідним чином, коригування зміни в системі оподаткування відповідно до встановлених цілей держави.

Рівень оподаткування в Україні визначаємо за формулою 2.1[45, с. 357]:

$$Tl_j = \frac{\sum_{i=1}^n T_{ij} + \sum_{i=1}^n Sc_{ij}}{GDR_j} \times 100\% \quad (2.1)$$

де,  $Tl_j$  – рівень оподаткування в період  $j$ ;  $T_{ij}$  – сплачені  $i$ -ті податки та збори в період  $j$ ;  $Sc_{ij}$  – сплачені  $i$ -ті соціальні внески в період  $j$ ;  $GDR_j$  – Валовий внутрішній продукт період  $j$ .

У табл. 2.1 представлено динаміку рівня оподаткування в Україні та основні показники, які на нього впливають.

У 2015 – 2020 рр. рівень оподаткування в Україні характеризується спадною тенденцією (за виключенням 2017 р., у якому відбулося зростання у

порівняні з 2016 р) і коливається від 40% ВВП у 2015 р. до 35% ВВП у 2016 р.

Таблиця 2.1

**«Динаміка та структура рівня оподаткування в Україні  
у 2015 – 2020 рр.» [4; 9 – 14; 21 - 26]**

Показники	Роки					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Сума сплачених податків та зборів до зведеного бюджету, млрд. грн.	614,8	700,9	897,2	1063,9	1162,8	1215,4
<i>Темп зміни (у % до попереднього періоду)</i>	-	14,0	28,0	18,6	9,3	4,5
Єдиний соціальний внесок, млрд. грн.	185,7	131,1	180,8	228,0	273,5	294,4
<i>Темп зміни (у % до попереднього періоду)</i>	-	-29,4	37,9	26,1	20,0	7,6
Номінальний ВВП, млрд. грн.	1979,5	2383,2	2982,9	3558,7	3974,6	4194,1
<i>Темп зміни (у % до попереднього періоду)</i>	-	20,4	25,2	19,3	11,7	5,5
Частка податкових платежів у ВВП, %	31,1	29,4	30,1	29,9	29,3	29,0
Частка соціальних внесків у ВВП, %	9,4	5,5	6,1	6,4	6,9	7,0
Рівень оподаткування, %	40,4	34,9	36,1	36,3	36,1	36,0

Окрім цього, відхилення між максимальним та мінімальним значенням становить 5,5 в. п. При цьому, у 2016 р. спостерігаємо значне скорочення обсягів сплати соціального внеску, що зумовлено зниженням ставки ЄСВ до 22%, відповідно, у цей період відбувається значне зменшення податкового навантаження на підприємницьку діяльність, зокрема в частині зменшення податкового навантаження на фінансову діяльність, який є основним джерелом сплати ЄСВ. Окрім цього, починаючи з 2017 р. по 2018 р. номінальний ВВП в Україні зростає повільніше, ніж податкові платежі та ЄСВ, що зумовило

зростання рівня податкового навантаження, однак, починаючи з 2019 р. темп зміни номінального ВВП був динамічнішим, ніж податкових надходжень, що дозволило знизити рівень податкового навантаження на економіку.

Протягом аналізованого періоду спостерігаємо, що внески до державних позабюджетних соціальних фондів становили близько 20% від загального обсягу обов'язкових платежів, окрім 2015 р., де цей показник був на рівні 30%. Варто зауважити, що тем зростання надходжень від єдиного соціального внеску є вищим, ніж від податкових платежів. Відтак, основне податкове навантаження на фінансово-господарську діяльність підприємств припадає безпосередньо на заробітну плату, зокрема на фонд оплати праці.

Якщо порівняти податкове навантаження в Україні з іншими Європейськими державами, то варіація цього показника буде в межах середньостатистичного значення, однак, на відміну від аналізованих країн, в Україні спостерігається значно вищий показник варіації між максимальним та мінімальним значенням (рис 2.1).

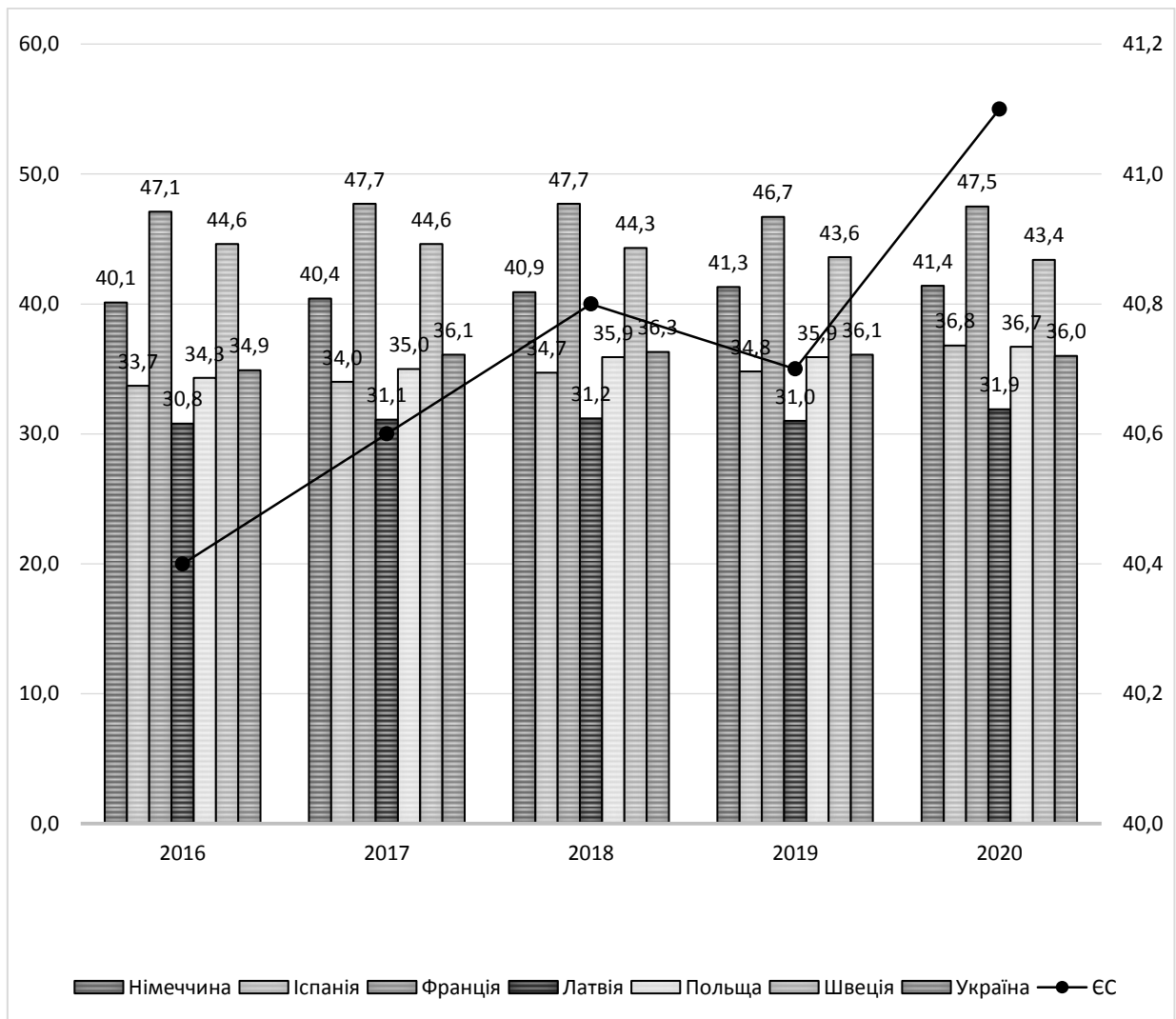
Як видно із рис.2.1, рівень податкового навантаження в Україні у 2016 р. 2020 рр. є нижчим ніж середній показник у 27-ми Європейських країнах, і наближений до показників Іспанії, Латвії та Польщі. В той же час, спостерігаємо що в Німеччині, Франції та Швеції рівень податкового навантаження є значно вищий, ніж в Україні. З іншого боку, проведене Світовим банком та аудиторською компанією PwC дослідження впливу рівня оподаткування на бізнес серед 190 економік світу встановило, що «...рівень податкового навантаження на прибуток середньостатистичної компанії в Україні – на рівні 45,2%. У середньому у світі рівень податкового навантаження становить 40,8%. Основним недоліком діючої податкової системи визначено складність нарахування та сплати податків» [43].

В процесі визначення впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств важливим є встановлення рівня сплати податків та обов'язкових платежів, який визначений



міжнародним рейтингом DoingBusiness та включає такі індикатори простоти управління податків як[43]:

- кількість платежів протягом року;
- витрати часу на підготовку податкової звітності і сплату податків;
- узагальнена ставка податку.



**Рис. 2.1.**«Динаміка рівня податкового навантаження в Україні та країнах Європейського Союзу в 2016 - 2020 рр.»%[4; 9 – 14; 42]

Відповідно до цього рейтингу, Україна у 2020 р. займає 64 місце із 190 країн по простоті ведення бізнесу, що є на 1 пункт вище, ніж у 2019 р. (65 місце)(табл. 2.2).

З табл. 2.2. видно, що за показником кількості платежів на рік, Україна займає лідируючі позиції в цьому рейтингу і отримала оцінку 96,7 зі 100. Однак інші показники в Україні негативно вплинули на рівень сплати податків, зокрема це стосується часу сплати та суми сплачених податкових платежів.

Таблиця 2.2

**«Динаміка показників, що характеризують рівень сплати податків в Україні за 2020 р.»[45, с. 358]**

<b>Показники</b>	<b>Україна</b>	<b>Країни Європи та Центральної Азії</b>	<b>ОЕСР</b>
Платежі (кількість за рік)	5	14,4	10,3
Загальна ставка податків та внесків (% від прибутку)	45,2	31,7	39,9
Час (годин за рік)	328	213,1	158,8
<b>Рейтинг для України</b>	64 (зі 190 країн)		

Детальніша інформація про вплив вищезгаданих показників подана в табл. 2.3.

З табл. 2.3, видно, що найбільше часу витрачається на декларування та сплату ПДВ – 199 год. на рік, єдиного соціального внеску – 92 год. на рік та податку на прибуток підприємств – 36,5 год. на рік, що є досить затратним по відношенню до часу ведення підприємницької діяльності. Тому за цим показником Україна отримала лише 57 балів зі 100.

За показником сукупної податкової ставки (% від прибутку) Україна отримала 72,6 бали зі 100, оскільки найбільше податкове навантаження за цим показником становить ЄСВ – 33,85%, при діючій ставці оподаткування – 22%, що неодноразово підтверджує те, що діюча в Україні система оподаткування опосередковано впливає на показники діяльності підприємств

шляхом оподаткування фонду оплати праці через єдиний соціальний внесок, що в результаті призводить до зростання витрат підприємства.

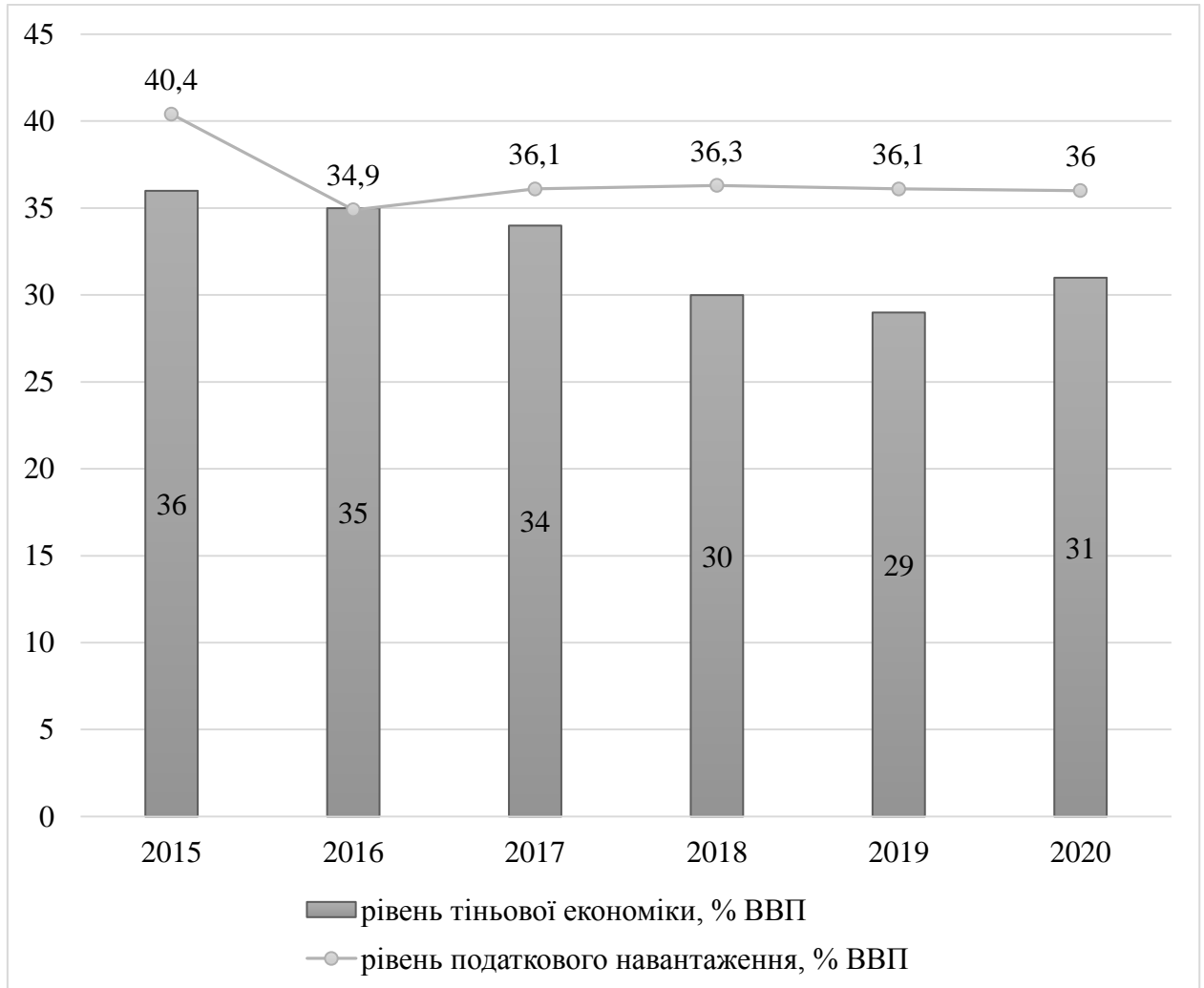
Існуюча в Україні система оподаткування, та необґрунтовано високий рівень оподаткування сприяють високому рівню тіньового сектору української економіки, оскільки, з одного боку, багато підприємств не в змозі сплачувати всі податки та, при цьому, залишатися конкурентоспроможними, а з іншого боку, тіньовий сектор дозволяє отримати більші прибутки.

Таблиця 2.3

## «Деталізація сплати податків в Україні у 2020» [43]

Податок / обов'язковий внесок	Платежі (номер)	Спосіб декларування, сплати	Час (години)	Законодавчо встановлена ставка	База оподаткування	Загальна сума податків (% від прибутку)
Єдиний соціальний внесок	1.0	онлайн	92.0	22%	заробітна плата	33.85
Податок на прибуток підприємств	1.0	онлайн	35.6	18%	прибуток	10.23
Земельний податок	1.0	онлайн	-	різні ставки	площа та вартість землі	1.10
Екологічний податок	1.0	онлайн	-	різні ставки	тонна відходів	0.01
Військовий збір	0.0	онлайн (спільно)	-	1,5%	особистий дохід	0.00
Податок на додану вартість (ПДВ)	1.0	онлайн	199.0	20%	додана вартість	0.00
<b>Всього</b>	<b>5</b>	<b>-</b>	<b>328</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>45.2</b>

Так, на основі даних Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України «рівень тіньової економіки в Україні у 2020 р. становив 31%» [34]( рис. 2.2).



**Рис. 2.2. «Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні та рівень податкового навантаження (у % до ВВП)» [34]**

Як видно із рис. 2.2, рівень тіньової економіки в Україні характеризується спадною тенденцією, що відбувається на тлі зменшення рівня оподаткування.

Найвищий рівень тіньової економіки спостерігається за найвищого рівня оподаткування 36% при 40,4% відповідно, це стосується і найнижчого рівня за аналізований період. Тобто існує прямий зв'язок між рівнем оподаткування та рівнем тіньової економіки. Здійснивши кореляційний

аналіз, нами було встановлено, що коефіцієнт кореляції між цими показниками становить 0,7142, що свідчить про значний прямий зв'язок, тобто, чим нижчим є рівень оподаткування в країні, тим нижчим є рівень тіньової економіки, і навпаки. Однак, існують й інші чинники, які впливають на цей зв'язок. Зокрема, рівень тіньової економіки у 2016 р. був вищий, ніж у 2017 р. при оберненому рівні оподаткування (тобто у 2017 р. рівень оподаткування був важчим, ніж у 2016 р.), що зумовлено часовими лагами та позитивними очікуваннями підприємців від реалізованої фіскальної політики, яку здійснює уряд. Відтак, чим вищий рівень довіри суб'єктів господарювання до політики уряду, тим нижчим є рівень тіньової економіки в країні.

Отже, чинна система оподаткування яка діє в Україні характеризується відносно невисоким рівнем оподаткування, який характеризується спадною тенденцією. З одного боку, це створює сприятливі умови для розвитку підприємницької діяльності, оскільки не створює значного тиску на бізнес. Однак, дана система характеризується і негативними факторами, такими як незручність та складність нарахування та сплати податків, зборів та обов'язкових платежів.

## **2.2. Оцінка впливу елементів системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємства**

Система оподаткування тієї чи іншої країни безпосередньо впливає на показники фінансово-господарської діяльності підприємств. Рівень оподаткування, витрати часу на нарахування та сплату податків, податкові пільги та преференції – це все, з одного боку, може стимулювати розвиток підприємництва, а з іншого, навпаки, його загальмувати, якщо система працюватиме неефективно.

З метою детальнішого встановлення даного впливу проаналізуємо зміни надходжень окремих податків та зборів до зведеного бюджету України у відношенні до ВВП (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**«Динаміка надходжень частки податків та зборів до зведеного бюджету у ВВП, %» [9 – 14]**

Показники	Роки					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Податок на доходи фізичних осіб	5,1	5,8	6,2	6,5	6,9	7,0
Податок на прибуток підприємств	2,0	2,5	2,5	3,0	3,0	2,8
Рентна плата	2,1	2,0	1,7	1,4	1,3	1,4
Акцизний податок:	3,6	4,3	4,1	3,7	3,4	3,7
<i>Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів</i>	2,0	2,3	2,3	2,0	1,8	2,0
<i>Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів</i>	1,2	1,5	1,6	1,5	1,5	1,5
<i>Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів</i>	0,4	0,5	0,2	0,2	0,2	0,2
Податок на додану вартість:	16,0	13,5	14,4	14,2	13,3	13,0
<i>ПДВ з вироблених в Україні товарів</i>	9,0	5,9	6,0	5,9	6,1	6,4
<i>ПДВ з ввезених на митну територію України товарів</i>	7,0	7,6	8,4	8,3	7,3	6,5
Мито	2,0	0,8	0,8	0,7	0,8	0,7
Єдиний податок	1,4	1,8	1,8	1,7	1,9	1,8
<b>Всього:</b>	<b>32,2</b>	<b>30,7</b>	<b>31,5</b>	<b>31,2</b>	<b>30,6</b>	<b>30,4</b>

Виходячи з даних табл.2.4 варто зазначити, що максимальне значення сумарної фіскальної ефективності основних податків та зборів було зафіксоване у 2015 р. на рівні – 32,2% ВВП, в той час, як мінімальне – у 2020 р., що становило 30,4% ВВП. Варіаційних показників становить 1,8%, при цьому, виходячи з даних табл. 2.1, варіація зміни ЄСВ за аналогічний період становила 5,5%, що свідчить про значний вплив соціальних внесків у формуванні зміни рівня оподаткування в Україні.

У 2015 – 2020 р. частка податку на доходи фізичних осіб характеризується зростаючою тенденцією з 5,1 % ВВП у 2015 р. до 7% ВВП у 2020 р., що становить 37% зростання. Це пов'язано зі збільшенням розміру мінімальної заробітної плати на 287,8% (з 1218 грн. у 2015 р. до 4723 грн. у 2020 р.). У цей період зростає і частка податку на прибуток підприємств у відношенні до ВВП на 1% з 2015 р. по 2019 р, при цьому у 2020 р. спостерігаємо зменшення даного показника на 0,2%, що пов'язано з світовою пандемією та карантинними обмеженнями.

З іншого боку, спостерігаємо скорочення частки податку на додану вартість на 23%, з 16% ВВП у 2015 р. до 13% ВВП у 2019 та 2020 рр., що є досить значущим показником, який безпосередньо вплинув на загальне скорочення рівня оподаткування в країні. Також відбулося значне скорочення частки мита у ВВП з 2% ВВП у 2015 р. до 0,7% у 2020 р.

Надходження єдиного податку у відношенні до ВВП є відносно сталими, що свідчить про стабільність надходжень малих підприємств.

Для визначення причини зміни вище згаданих показників проведено аналіз деяких показників фінансово-господарської діяльності підприємства (табл. 2.5).

У 2015, 2016 та 2019 рр. доходи від податку на доходи фізичних осіб зростали динамічніше, ніж середньомісячної заробітної плати, що свідчить про зростання фіскальної ролі цього податку. У 2017, 2018 та 2020 рр. спостерігаємо обернену ситуацію, коли «розмір середньомісячної заробітної

плати зростає швидше, ніж частка надходжень від податку на доходи фізичних осіб».

Це може свідчити про погіршення кон'юнктури справляння даного податку. У 2016 р. відбулася трансформація ставки даного податку з 15% та 20% до запровадження єдиної базової ставки у розмірі 18% з одночасним розширенням бази оподаткування по даному податку. Це спричинило зростання темпів надходжень даного податку на 5,8% ВВП у 2016 р. в порівнянні з 2015 р.

Таблиця 2.5

**«Динаміка темпу зміни податкових надходжень та фінансово-господарських показників діяльності підприємств», %[9 – 14; 27; 28; 39]**

Показники	Роки					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Податок на доходи фізичних осіб	133,0	138,8	133,8	123,8	119,8	107,1
Середньомісячна заробітна плата	120,7	120,9	140,1	124,8	118,4	110,4
Податок на прибуток підприємств	97,1	154,2	121,9	144,7	110,5	101,0
Прибуток підприємств, які отримали прибуток	174,1	112,4	129,9	113,4	132,1	77,6
Бюджетне відшкодування ПДВ	136,3	138,0	127,2	109,7	115,3	94,2
Експорт	70,7	95,5	119,0	109,2	105,9	98,2

Окрім цього, інтенсивне зростання розміру середньомісячної заробітної плати в поєднанні з розширенням бази оподаткування даним податком зумовили посилення його фіскальної ролі відносно ВВП, що свідчить про посилення впливу податку на доходи фізичних осіб в структурі витрат підприємств.

Найбільш бюджетоутворюючим податком, і таким, який чинить вагомий вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств є ПДВ,



зокрема, через формування податкового кредиту та бюджетне відшкодування. Можливість бюджетного відшкодування ПДВ позитивно впливає на експортні операції в Україні однак, з іншого боку, містить у собі багато ризиків пов'язаних із неправомірним відшкодуванням цього податку. При цьому, в період з 2016 по 2020 рр. відбувається «переважання частки надходжень від ПДВ з ввезених на територію України товарів, над часткою ПДВ з вироблених в Україні товарів наслідком якого є переважання імпорту на експортом, тобто негативне сальдо платіжного балансу»[9 - 14].

Протягом аналізованого періоду «рівень надходжень від податку на прибуток підприємств є нестабільним порівняно з податком на доходи фізичних осіб, що свідчить про значні коливання в фінансово-господарській діяльності підприємств» [9 - 14]. Це зумовлено значеннями показників прибутковості/ збитковості підприємств, а також їхніми розмірами, оскільки «податок на прибуток підприємств сплачується авансованими внесками протягом року, відповідно, фінансову ефективність від даного податку можемо спостерігати лише за результатами господарської діяльності в кінці календарного року» [30]. Тому зростання рівня прибутковості підприємств у 2015 р. зумовило зростання обсягів надходжень від податку на прибуток підприємств у 2016 р., але у темпах, що є меншими, ніж темпи зростання прибутковості підприємств. У 2020 році ми спостерігаємо аналогічну ситуацію, однак скореговану на наслідки пандемії та карантинні обмеження. У 2020 р. відбулося скорочення темпів надходжень від податку на прибуток підприємств порівняно із 2019 р. на 9,5 %. Причиною цього є збитковість багатьох підприємств у період карантинних обмежень та низька спроможність у достатній кількості сплачувати авансовані внески через введення урядом податкових канікул, для певної групи підприємств з метою їх підтримки у період світової пандемії.

Для числового вираження взаємозв'язку між рівнем оподаткування і фінансово-господарськими показниками підприємств розглянемо показники фінансового результату підприємств до оподаткування (табл. 2.6).

Як видно із табл. 2.6, з 2017 по 2019 рр. фінансові результати підприємств в Україні характеризувалися зростаючою тенденцією. Однак, кризові явища в 2020 р. негативно вплинули на цей показник, особливо це стосується малих підприємств, які за результатами 2020 р. мали негативний фінансовий результат до оподаткування, що свідчить про їх низьку захищеність до кризових явища.

Таблиця 2.6

**«Фінансові результати підприємств до оподаткування  
у 2017 – 2020 рр.» [35]**

Категорії	Фінансовий результат, млрд. грн.				% до загальної кількості підприємств			
	2017	2018	2019	2020	2017	2018	2019	2020
<b>Підприємства, які одержали прибуток</b>								
Всього	593,2	668,9	869,6	674,0	72,8	74,3	74,0	71,4
Великі	266,9	277,6	336,4	244,9	73,3	76,9	78,4	69,3
Середні	208,8	251,8	356,5	273,6	76,6	78,2	77,9	76,5
Малі	117,4	139,5	176,7	155,5	72,7	74,1	73,7	71,1
<b>Підприємства, які одержали збиток</b>								
Всього	356,2	299,7	256,6	539,2	27,2	25,7	26,0	28,6
Великі	110,0	102,4	104,4	182,9	26,7	23,1	21,6	30,7
Середні	118,1	104,7	79,3	188,6	23,4	21,8	22,1	23,5
Малі	128,2	92,6	72,8	167,8	27,3	25,9	26,3	28,9
<b>Фінансовий результат</b>								
Всього	237,0	369,2	613,0	134,7	-	-	-	-
Великі	156,9	175,2	232,0	62,0	-	-	-	-
Середні	90,8	147,2	277,2	85,1	-	-	-	-
Малі	-10,7	46,9	103,8	-12,3	-	-	-	-

При цьому, починаючи з 2019 р. зростає частка впливу середніх підприємств на формування фінансового результату підприємств до оподаткування в Україні загалом, у порівнянні із великими підприємствами, що є позитивною тенденцією для створення конкурентного середовища в країні.

Для визначення впливу системи оподаткування на фінансово-господарської показники діяльності підприємств проаналізуємо зміну прибутковості підприємств до оподаткування та після сплати обов'язкових платежів до бюджету (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

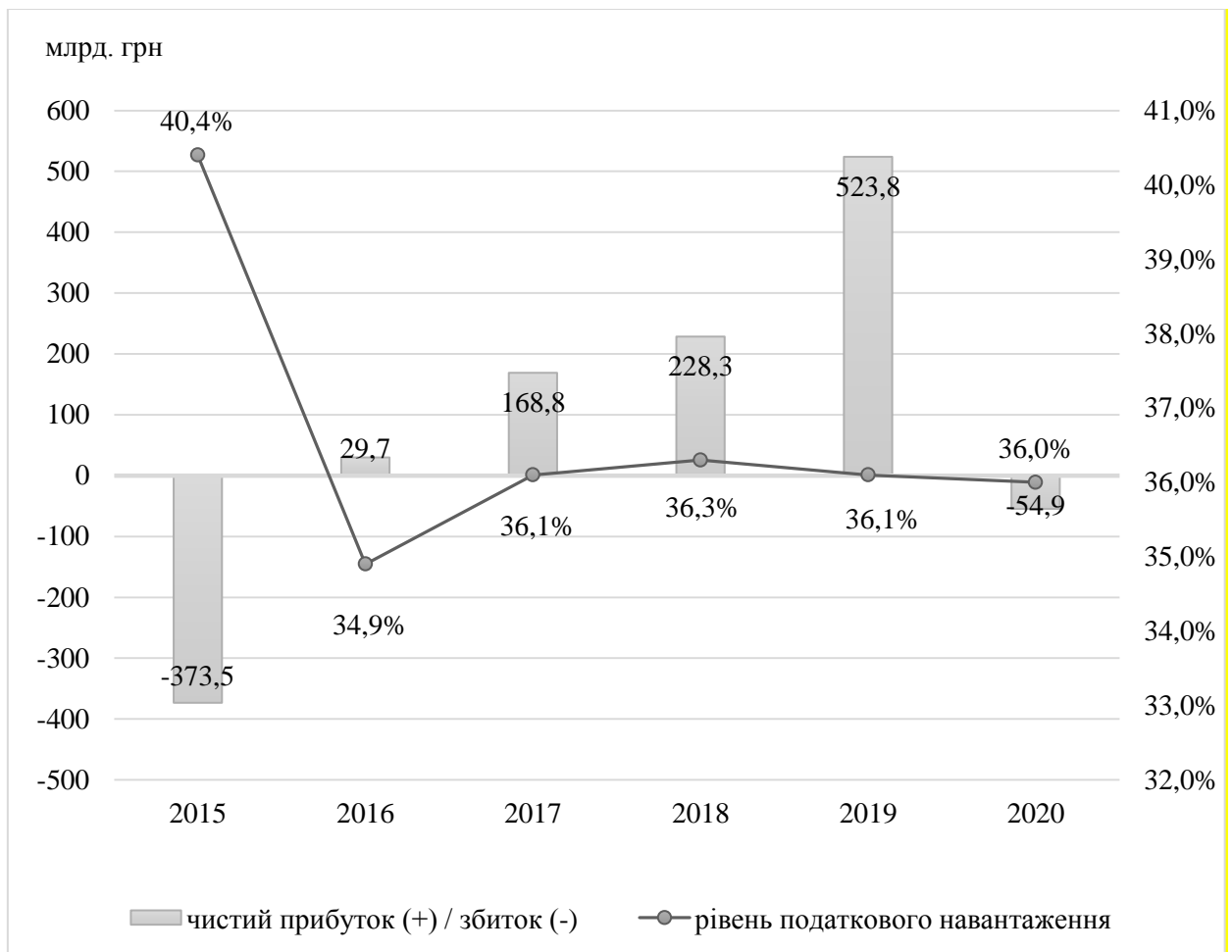
**«Прибуток підприємств до оподаткування та після сплати податків та зборів, млрд. грн.» [35; 39]**

Показник	Роки					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Прибуток до оподаткування	387,7	443,0	593,2	668,9	869,6	264,5
Чистий прибуток (збиток)	-373,5	29,7	168,8	228,3	523,8	-54,9
Динаміка:						
- абсолютна	-761,2	-413,3	-424,4	-440,6	-345,8	-319,4
- відносна, %	196	93	72	66	40	121

З табл. 2.7 випливає, що чинна система оподаткування чинить значний вплив на фінансові результати діяльності підприємств, який може не лише зменшити прибутковість підприємств, але й призвести до збитковості підприємств. Це відбувається через те, що сплата більшості податків, окрім податку на прибуток підприємств, є відносно сталою величиною і не залежить від результативності фінансово-господарської діяльності підприємств. Саме тому існують значні відмінності фінансових результатів до та після оподаткування. Так, у 2015 р. абсолютне відхилення між прибутком до оподаткування та чистим прибутком становить 761,2 млрд. грн, або 196 %, що свідчить про посилення податкового тиску на фінансово-господарську результативність підприємств. З 2016 по 2019 рр. спостерігаємо зменшення показника варіації на 67,5 млрд. грн. з 413,3 млрд. грн. або 93% до 345,8 млрд. грн. або 40% відповідно, що на нашу думку, в першу чергу пов'язано зі зниженням ставки ЄСВ, який є сталим платежем відносно

прибутковості підприємств. За показниками 2020 р., ми знову спостерігаємо зростання відношення прибутку до оподаткування та чистим прибутком до 120%, що, на нашу думку, у більшій мірі пов'язано із карантинними обмеженнями та світовою пандемією, ніж із рівнем оподаткування.

Таким чином, чинна система оподаткування в Україні здійснює безпосередній вплив на фінансово-господарські показники діяльності підприємств, результатом яких є отримання чистого прибутку. Відтак, зменшення рівня оподаткування, починаючи із 2016 р. позитивно вплинуло на чистий прибуток суб'єктів господарювання (рис. 2.3).



**Рис. 2.3.** «Співвідношення чистого прибутку підприємств та рівня оподаткування в Україні у 2015 – 2020 рр.» [39].

З рис.2.3. видно, що високий рівень податкового навантаження є одним із чинників, що негативно впливають на чистий прибуток підприємств. Зокрема, зниження рівня податкового навантаження у 2016 р. на 5,5% у

поєднанні з іншими факторами сприяло поліпшенню показника «чистого прибутку» на 107,6%, що є позитивним явищем. Цю тенденцію спостерігаємо до 2019 р., однак, у зв'язку зі світовою пандемією COVID-19, у 2020 р. спостерігається загальна збитковість підприємств в Україні, що пов'язано з карантинними обмеженнями та закриттям значної частини підприємств. Тому, на наш погляд, взаємозв'язок між рівнем оподаткування та показником дохідності підприємств в даних умовах є некоректним.

Здійснивши кореляційний аналіз між рівнем оподаткування та чистим прибутком підприємств, ми встановили, що коефіцієнт кореляції становить - 0,8843, (без урахування показників 2020 р.) що свідчить про тісний обернений зв'язок між цими показниками, тобто, чим вищий рівень оподаткування в країні, тим нижчою є прибутковість підприємств, і навпаки.

Отже, зменшення рівня оподаткування позитивно впливає на фінансово-економічну діяльність суб'єктів господарювання, однак, з іншого боку, може негативно вплинути на рівень виконання державою своїх повноважень через недостатню кількість податкових надходжень. Тому потрібно зменшувати рівень оподаткування не лише через зменшення податкових платежів, але й через покращення процесу адміністрування податків та зборів.

### **Висновки до другого розділу**

Аналіз вітчизняної практики здійснення впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємства дозволяє сформулювати такі висновки:

1. Проводячи аналіз динаміки та структури рівня оподаткування ми встановили, що рівень оподаткування в Україні характеризується спадною тенденцією з 40,4% ВВП у 2015 р. до. 36% ВВП у 2020 р. Встановлено, що

найбільш вагомий. вплив на рівень оподаткування має ПДВ та єдиний соціальний внесок. Виявлено, що тем зростання надходжень від єдиного соціального внеску за аналізований період є вищим, ніж від податкових платежів, тому «основне податкове навантаження на фінансово-господарську діяльність підприємств припадає безпосередньо на заробітну плату, зокрема на фонд оплати праці».

2. В процесі дослідження впливу зміни рівня оподаткування на фінансово-господарську діяльність підприємств встановлено, що не лише рівень оподаткування відіграє важливу роль у формуванні системи оподаткування, але й інші чинники, такі як кількість сплачених податкових платежів протягом року, затрати часу на нарахування та сплату податків та зборів. За цими показниками Україна знаходиться на 64 позиції із 190 країн у міжнародному рейтингу DoingBusiness, що є негачним явищем в контексті розвитку підприємництва.

3. Оцінка впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємства дозволяє зробити висновок, що існуюча система оподаткування у повній мірі не забезпечує ефективний розвиток підприємництва, безпосередньо впливаючи на чистий прибуток підприємств, який за нашими розрахунками на 88% залежить від рівня оподаткування в Україні.

## **РОЗДІЛ III. ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ**

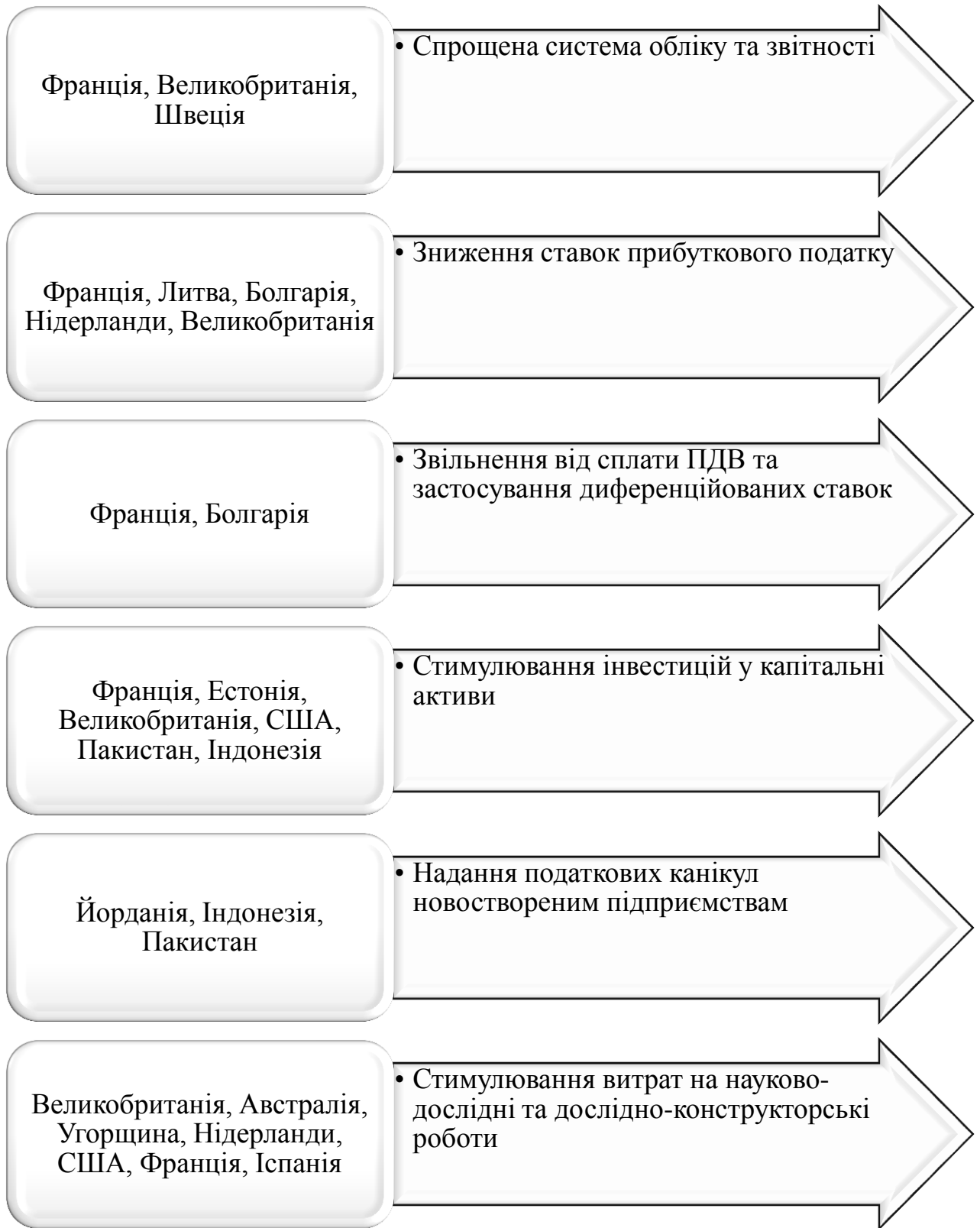
### **3.1. Зарубіжний досвід стимулювання підприємницької діяльності за допомогою податкових інструментів**

Ефективне функціонування економіки і усіх її компонентів є основною ціллю реалізації податкової політики. Податкове стимулювання розвитку економіки та підприємництва у її структурі можливе не лише за рахунок зниження податкових ставок, а шляхом проведення результативних реформ. Однак, в умовах сьогодення, податкові реформи, які проводяться в Україні не завжди є логічними та послідовними, та такими, що стимулюють розвиток підприємств. Саме тому, вивчення та подальша імплементація передового зарубіжного досвіду дозволить покращити податкові стимули ведення підприємницької діяльності в Україні.

Аналіз зарубіжного досвіду свідчить про те, що багато країн, зокрема це стосується розвинених країн, беруть активну участь у стимулюванні розвитку підприємницької діяльності та підтримці найбільш пріоритетних галузей економіки. Це стосується не лише соціально-орієнтованих країн (таких як Швеція), але й країн з розвинутою ринковою економікою (таких як США). При цьому, в одних країнах система податкового стимулювання підприємницької діяльності є досить розгалуженою та чітко сформованою (Франція, Японія, США, Німеччина тощо), а у інших – перебуває на стадії формування та встановлення.

Зарубіжний досвід функціонування системи оподаткування в розвинених країнах доводить, що завдяки податковим інструментам можна як стимулювати розвиток підприємств, так і гальмувати їх ріст, особливо це актуально для малих підприємств, а також сприяти детінізації економіки.

У світовій практиці виділяють шість форм стимулювання розвитку підприємств за допомогою податків (рис. 3.1.)



**Рис. 3.1. «Податкові форми стимулювання підприємницької діяльності»[20; 31]**



На рис. 3.1 висвітлені податкові стимули підприємницької діяльності та наведено країни де вони застосовуються. Так, у Франції діє спрощена система оподаткування для малих підприємств, що передбачає ведення обліку закупівель та фінансових надходжень, складання формальних розрахунків з ПДВ, де вказується, що цей податок не справляється (за умови, що мінімальне граничне значення обсягу річного обороту не перевищувалося). Окрім цього, малі підприємства сплачують прибутковий податок за зниженою ставкою у розмірі 19%, в той час, як базова ставка становить 33%. При цьому існує умова, що частина оподаткованого прибутку підприємств має використовуватися для капітальних інвестицій у це підприємство.

Ще одним стимулом розвитку підприємства у Франції є стимулювання науково-дослідної та дослідно-конструкторської роботи (НДДКР) та впровадження інновацій на підприємствах, який реалізується через вирахування з суми прибуткового податку 50% приросту кваліфікованих витрат на проведення наукових розробок, придбання інноваційного обладнання, оплату праці науковим співробітникам тощо.

У Великобританії підприємства, які мають річний дохід до 15 тис. фунтів заповнюють лише звичайну податкову декларацію без деталізованих відомостей про свої фінансові активи, господарську діяльність чи зобов'язання. Також, у Великобританії діє прогресивна шкала оподаткування прибутковим податком:

- при щомісячному доході до 1520 фунтів – 10%;
- при щомісячному доході від 1521 до 28,4 тис. фунтів – 22%;
- при щомісячному доході понад 28,4 тис. фунтів – 40%.

Поширеною також є «податкова знижка на амортизацію основних засобів», таких як будівлі та устаткування, яка дає можливість деяким підприємствам зменшувати базу оподаткування до 40%. Також для малих та середніх підприємств діє підвищена норма збільшення витрат на НДДКР з бази оподаткування у розмірі 150%.

У Швеції малі підприємства повинні зареєструватися у податковій інспекції та подати спрощену податкову декларацію використовуючи при цьому касовий метод обліку доходів. У випадку, якщо річний дохід менше 110 тис. крон, то підприємства можуть подавати податкову декларацію лише один раз на рік.

Литва стимулює розвиток підприємницької діяльності, зокрема малих підприємств шляхом зменшення ставки прибуткового податку, так підприємства, валовий дохід яких не перевищує 25 тис. євро сплачують податок за ставкою 15%. При цьому базова ставка становить 29%.

Схожа схема стимулювання економічної активності малих підприємств діє у Болгарії та Нідерландах. Так, у Болгарії підприємства з прибутком до 50 тис. левів сплачують прибутковий податок за ставкою 15%, а якщо більше 50 тис. левів, то за ставкою 20%.

У Нідерландах підприємства з оподатковуваним доходом до 50 тис. євро сплачують прибутковий податок за ставкою 30%, а якщо більше 50 тис. євро, то за ставкою 35%. При цьому, у Нідерландах передбачена можливість зменшити частину податкових зобов'язань шляхом включення до витрат заробітної плати працівників, які займаються НДДКР, а також за рахунок інвестування у деякі капітальні активи.

В Естонії податкові стимули спрямовані на розширення інвестиційної діяльності, так звільняється від оподаткування частина прибутку підприємств, яка реінвестується у його розвиток. При цьому, звільняється від прибуткового оподаткування будь яка інвестиційна операція, в тому числі, закордонні інвестиції.

Схожа практика є і у США, однак, вилучення із оподаткування капітальних інвестицій відбувається за умови, якщо їх річні обсяги не перевищують 24 тис. дол. При цьому, ставка прибуткового податку є прогресивною:

- річний прибуток до 50 тис. дол. – 15%;
- річний прибуток від 50 тис. дол. до 75 тис. дол. – 25%;

- річний прибуток від 75 тис. дол. до 10 млн. дол. – 34%;
- річний прибуток понад 10 млн. дол. – 35%.

У США існує можливість зменшити суму прибуткового податку на 20% приросту витрат в середньому за чотири роки на деякі види НДДКР.

В Іспанії передбачено зменшення прибуткового податку на 30% витрат НДДКР за поточний рік, та на 50% перевищення середніх витрат за останніх два роки. Тим часом в Угорщині передбачено 100% вирахування із бази оподаткування витрат на НДДКР, а в Австралії – 125% вирахування із бази оподаткування витрат на НДДКР, а у деяких випадках і 175%.

Досить цікавою є система стимулювання підприємницької діяльності у Пакистані. Так іноземні інвестори звільнені від оподаткування, якщо отримують дохід менше, ніж 15 тис. рупій. Новостворені підприємства (до 1 року) сплачують податок лише із 40% прибутку за ставкою 25%, при діючій базовій ставці – 30%. Податкові канікули діють також в Йорданії, податкові канікули новим підприємствам надаються на строк до шести років, та Індонезії, де нові підприємства пріоритетних галузей економіки можуть звільнюватися від оподаткування на строк від двох до шести років.

Окрім стимулювання розвитку підприємництва виключно податковими інструментами, доцільним є досвід країн, які стимулювали підприємницьку активність шляхом лібералізації відносних показників. До таких країн варто віднести Грузію, яка здійснила реформування своєї податкової системи шляхом скорочення кількості податків з 22 до 5. Окрім того, для іноземних інверсорів діють податкові пільги з оподаткування терміном до 15 років. Як зауважив М. Карлін: «...додатковими стимулами з боку держави у Грузії є лібералізація бюрократичних процедур: скорочення кількості обов'язкових ліцензій, необхідних для ведення підприємницької діяльності, ліквідація законів, які гальмують запуск та подальше ведення бізнесу, а також повна цифрова трансформація держаних послуг» [15].

Такі зміни дозволили Грузії та іншим країнам посісти високе місце у рейтингу DoingBusiness (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

## «Рейтинг країн за простотою ведення бізнесу в 2020 р.»[43]

Ранг	Країна	Оцінка
1	Нова Зеландія	86.8
2	Сінгапур	86.2
3	Гонконг	85.3
4	Данія	85.3
5	Південна Корея	84.0
6	Сполучені Штати Америки	84.0
7	Грузія	83.7
8	Великобританія	83.5
9	Норвегія	82.6
10	Швеція	82.0
...	...	...
14	Австралія	81.2
...	...	...
18	Естонія	80.6
...	...	...
30	Іспанія	77.9
31	Китай	77.9
32	Франція	76.8
...	...	...
42	Нідерланди	76.1
...	...	...
64	Україна	70.2

Що стосується України, то високий рівень бюрократизації системи оподаткування зумовив дане розташування нашої країни у цьому рейтингу, оскільки саме складність ведення податкової звітності та затратність часу на сплату податків, є основними показниками, що характеризують ускладнення інтенсивного розвитку підприємств.

Тому для України доречним буде запозичення досвіду зарубіжних країн в частині спрощення ведення податкової звітності та підвищення ролі електронних засобів декларування податкових зобов'язань. Окрім того, як вважає А. Крисоватий «...спрощення та автоматизація податкового адміністрування, удосконалення системи ризикоорієнтованого податкового контролю (у тому числі запровадженні непрямих методів податкового контролю), поліпшить відносини між податковими органами та платниками податків» [16, с. 49], що, на нашу думку, також сприятиме поліпшенню бізнес-клімату.

Таким чином, у розвинених країнах не застосовується спрощена система оподаткування як в Україні зі сплатою єдиного податку. Натомість досить поширеними формами податкового стимулювання підприємницької діяльності є податкові канікули, знижені ставки оподаткування, та спрощені форми подання податкової звітності та ведення бухгалтерського обліку.

### **3.2. Критерії та вектори вдосконалення системи оподаткування в контексті розвитку підприємницької діяльності**

Система оподаткування є одним із методів впливу держави на розвиток підприємницької діяльності. Ефективна її побудова дозволяє стимулювати економічну активність підприємств, розширити їхню кількість, підвищити прибутковість та рівень конкурентоспроможності на світовому ринку.

Система оподаткування здійснює свій вплив на розвиток підприємств через свої елементи, такі як:

- кількість податків, які встановлені на загальнодержавному та місцевому рівнях;
- податкові ставки;
- об'єкт та база оподаткування;

- податкові пільги тощо.

Використовуватися ці інструменти можуть як окремо, так і разом, що дозволить зменшити податкове навантаження на підприємства та стимулювати їхній розвиток шляхом інвестування вивільнених коштів у розширення виробничих можливостей.

Держава може стимулювати розвиток підприємництва шляхом використання податкових інструментів, які можна умовно поділити на дві групи: основні та додаткові (рис. 3.2).

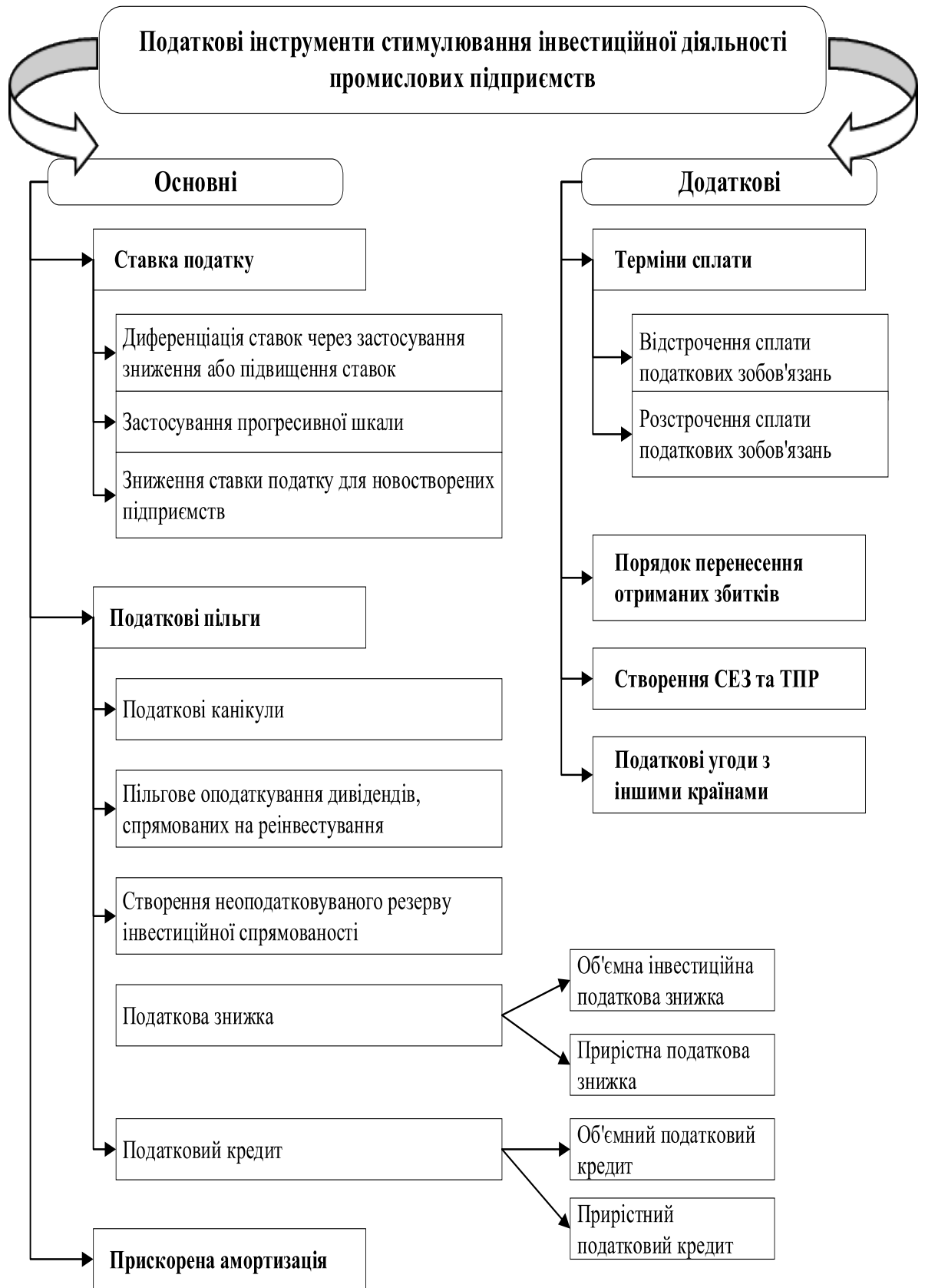
Відповідно до рис. 3.2 до основних інструментів, які безпосередньо впливають на розвиток підприємств через впровадження інвестиційної діяльності у власний розвиток або загалом відносяться ставка податків і зборів, податкові пільги та прискорена амортизація.

До додаткових, які опосередковано впливають на розвиток підприємств, відносять порядок перенесення отриманих збитків, терміни сплати податків, укладання угод з іншими країнами та створення спеціальних економічних зон або територій пріоритетного розвитку.

Н. Демчишак, О. Щуревич, М. Кобильник вважають, «...щовикористання податків з метою активізації та прискорення діяльності підприємств зумовлено їх функціями, на базі яких формується податковий механізм»[6, с. 130].

Поряд із головною функцією податків – фіскальною, вагому роль відіграє стимулююча як підфункція регулюючої. «Результатом її реалізації є орієнтація на певний об'єкт – вид підприємницької діяльності, який потребує державної підтримки, а також створення сприятливого бізнес-клімату як для національного, так й іноземного інвестора»[6, с. 130].

З метою покращення структури системи оподаткування, в першу чергу необхідно виявити як запровадження чи скасування того чи іншого податку впливатиме на фінансово-господарські показники діяльності підприємства.



**Рис. 3.2. «Податкові інструменти стимулювання економічного розвитку підприємств»[36]**

Це, в першу чергу стосується таких показників, як: «обсяг реалізації», «прибуток», «собівартість продукції», «платоспроможність та фінансова стійкість», «формування оборотних коштів підприємств» тощо (табл. 3.2.).

Відтак, в табл. 3.2 окреслено «базові ризики» впливу системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємств. Їх врахування дозволить ефективніше впливати на розвиток підприємництва при проведенні податкової політики в Україні.

Виходячи із прагматизму впливу системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємств варто виокремити такі основні її проблеми:

- високий рівень оподаткування фонду оплати праці, що спричинює зростання собівартості продукції і, як наслідок, призводить до збитковості малих підприємств;
- високий рівень податкового тиску на прибуток підприємств, що зумовлює скорочення їхньої інвестиційної активності та розширеного виробництва;
- іммобілізація обігових коштів з підприємства через сплату непрямих податків, оскільки сплата такої групи податків, здебільшого, відбувається до моменту її реалізації;
- складність формування податкової звітності та ведення бухгалтерського обліку, особливо для малих підприємств;
- великі затрати часу на декларування та сплату податків та зборів (зокрема 199 год. на рік займає декларування та сплата ПДВ), що зумовлює зменшення продуктивного робочого часу;
- високий рівень тіньової економіки, що негативно позначається на конкурентоспроможності підприємств, які працюють в законодавчому полі.

Тому, для вирішення цих та інших проблем, які виникають у сфері оподаткування необхідно покращити податковий механізм впливу системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств.



## «Вплив податків на показники діяльності підприємств» [17]

Податок	Форма впливу	Характеристика впливу
Податок на додану вартість	<ul style="list-style-type: none"> <li>- загальне підвищення цін;</li> <li>- обмеження купівельної спроможності споживачів;</li> <li>- обмеження обсягу виробництва та реалізації продукції;</li> <li>- нагромадження нереалізованих товарів;</li> </ul>	Варійований вплив залежно від галузі діяльності, товарів, що виробляються, фінансових можливостей покупців. Може негативно впливати на діяльність підприємства у разі застосування високих ставок, оскільки зростає лаг між сплатою податкового зобов'язання та податкового кредиту.
Акцизний податок	<ul style="list-style-type: none"> <li>- тимчасове відволікання оборотних коштів.</li> </ul>	Опосередкований вплив, оскільки безпосередньо входить до вартості основної частини продукції підприємства й відшкодовується її покупцями.
Мито		
Податок на прибуток підприємств	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямий розподіл прибутку;</li> <li>- пряма залежність між величиною податків та поточними витратами господарської діяльності.</li> </ul>	Визначає виробничі можливості підприємства, вибір політики відтворення, напрями його розвитку.
Єдиний соціальний внесок	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збільшення витрат на виробництво та зменшення прибутку;</li> <li>- збільшення кінцевої вартості продукції.</li> </ul>	Опосередкований вплив, оскільки тягар сплати переноситься на споживачів продукції.
Загальнодержавні та місцеві податки, які відносяться на витрати виробництва	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збільшення витрат на виробництво та кінцевої вартості продукції;</li> <li>- зменшення прибутку.</li> </ul>	

Так, до прикладу, для поліпшення інвестиційного клімату доцільним є впровадження стимулюючої моделі справляння податку на прибуток підприємств із відповідним механізмом його декларування та адміністрування. Зокрема, на основі досвіду високорозвинених країн, ми пропонуємо такі заходи покращення бізнес-клімату через зменшення рівня податкового тиску на підприємницьку діяльність як:

- запровадження прогресивної ставки оподаткування податком на прибуток в залежності від отриманого доходу в заміну на існуючий в Україні єдиний податок;
- застосування податкових пільг на впровадження інноваційної діяльності для нових підприємств строком до 5 років;
- часткове звільнення від оподаткування частину прибутку підприємств, яка рефінансується в операційну та інвестиційну діяльність підприємств;
- застосовування прискореної амортизації основних засобів та нематеріальних активів;
- спрощення процесу відшкодування ПДВ підприємствам із найменшим ступенем ризику;
- оптимізацію системи авансової сплати податку на прибуток з метою збереження оборотних коштів на впровадження фінансово-господарської діяльності підприємства;
- удосконалення існуючої системи електронного кабінету платника податків, з метою мінімізації контактів платників податків та контролюючих органів, що дозволить зменшити рівень бюрократизації вітчизняної системи оподаткування, і як наслідок, зменшенню корупційної складової;
- застосування податкових канікул для новостворених підприємств пріоритетних галузей економіки, терміном до двох років, зокрема на місцевому рівні, з метою стимулювання розвитку депресивних регіонів;
- підвищення рівня контролю за дотриманням податкового законодавства та відповідальності за його порушення.

Впровадження даних пропозицій, на нашу думку, дозволить зменшити негативний вплив системи оподаткування на фінансово-господарські показники діяльності підприємств та сприятиме інтенсивному розвитку підприємництва в Україні та зменшенню рівня тіньової економіки.

### **Висновки до третього розділу**

Дослідження перспектив удосконалення системи оподаткування в контексті забезпечення сталого розвитку підприємств дає змогу сформулювати наступні висновки:

1. Аналізуючи зарубіжний досвід податкового стимулювання підприємницької діяльності варто зазначити, що багато розвинених країн використовують прогресивну ставку податку на прибуток підприємств з метою стимулювання розвитку малих та середніх підприємств та стримування монопольного зростання великих підприємств.

2. Встановлено, що основними податковими інструментами стимулювання підприємницької діяльності є спрощена система обліку та звітності; зниження ставок прибуткового податку; звільнення від сплати ПДВ та застосування диференційованих ставок; стимулювання інвестицій у капітальні активи; надання податкових канікул новоствореним підприємствам; стимулювання витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи.

3. При дослідженні напрямків вдосконалення системи оподаткування в контексті розвитку підприємництва було визначено, що податки впливають на такі показники фінансово-господарської діяльності підприємств як «собівартість продукції (ЄСВ, рентна плата, земельний податок, податок на нерухоме майно, екологічний податок тощо), обсяг реалізації (ПДВ, акцизний податок, мито), прибуток (податок на прибуток

підприємств)» та ін.

4. Вирішення проблеми вдосконалення системи оподаткування в контексті розвитку підприємництва потребує усунення низки недоліків української системи оподаткування, зокрема: високий рівень оподаткування фонду оплати праці; високий рівень податкового тиску на прибуток підприємств; іммобілізація обігових коштів з підприємства через сплату непрямих податків; складність формування податкової звітності та ведення бухгалтерського обліку, особливо для малих підприємств; великі затрати часу на декларування та сплату податків та зборів; високий рівень тіньової економіки.

## ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дозволили сформулювати такі висновки та пропозиції:

1. Досліджуючи теоретико-концептуальні засади впливу системи оподаткування на фінансово-господарську діяльність підприємств ми прийшли до висновку, що «основою розвитку підприємництва є створення ефективної системи оподаткування, яка б стимулювала, а не стримувала його фінансово-господарську діяльність». Встановили, що під системою оподаткування розуміється «сукупність податків та зборів, які справляються до відповідного бюджету в законодавчо встановленому порядку, яка чинить свій вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств через показник рівня оподаткування». Дослідили, що для обрахунку величини рівня оподаткування, який впливає на фінансово-господарські показники розвитку підприємництва використовують абсолютні та відносні показники. До абсолютних відноситься сума всіх податків, зборів та обов'язкових платежів, які справляються до бюджетів усіх рівнів та централізованих позабюджетних фондів, а до відносних – показники зовнішнього впливу, такі як орієнтири податкової політики держави, рівень економічного розвитку, податкова культура тощо.

2. Встановили, що рівень оподаткування є одним із факторів, який впливає на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємств, а також на рівень переміщення капіталу як в межах однієї країни, так і його виведення за кордон, де рівень оподаткування буде нижчим, а, відповідно, прибутковість – вищою. Визначено, що «система оподаткування чинить різний вплив на фінансово-господарську діяльність великих, середніх та малих підприємств на макrorівні та макrorівні». Відтак рівень оподаткування для кожної категорії підприємств буде різним, однак методика розрахунку цього показника має ґрунтуватися на консолідованому

підході, який базується на відношені суми сплачених податків до фінансового результату підприємств до оподаткування.

3. Аналізуючи прагматику впливу рівня оподаткування на фінансово-господарську діяльність підприємств в Україні ми прийшли до висновку, що абсолютне значення рівня оподаткування в Україні характеризується спадною тенденцією з 40,4% ВВП у 2015 р. до 36% ВВП у 2020 р.. Однак, якщо взяти до уваги відносний рівень оподаткування, то встановлено, що він є вищим, ніж у високорозвинених країнах, що зумовлює додаткове навантаження на підприємницьку діяльність. Виявлено, що високий рівень оподаткування перебуває у прямому зв'язку із рівнем тіньової економіки, тобто чим вищим є рівень оподаткування, тим більша частина підприємств (або здійснення фінансово-господарських операцій) перебуває в тіні, тобто є незаконними, і навпаки.

4. Встановлено, що максимальне значення сумарної фіскальної ефективності основних податків та зборів було зафіксоване у 2015 р. на рівні – 32,2% ВВП, в той час, як мінімальне значення – у 2020 р., що становило 30,4% ВВП. Такі зміни відбуваються за рахунок скорочення частки ПДВ у ВВП з 16% у 2015 р. до 13% у 2020 р., через скорочення імпорتنих та експортних операцій, та підвищенням частки доходів від податку на доходи фізичних осіб з 5,1% ВВП у 2015 р. до 7% у 2020 р. Причинами такого зростання є збільшення розмірів середньомісячної заробітної плати з одночасним розширенням бази оподаткування.

5. Досліджено, що рівень чистого прибутку перебуває в оберненому зв'язку із рівнем оподаткування, тому чим нижчим є рівень оподаткування, тим більше прибутку отримують підприємства. Зокрема, зниження рівня податкового навантаження у 2016 р. на 5,5% у поєднанні з іншими факторами сприяло поліпшенню показника «чистого прибутку» на 107,6%, що є позитивним явищем. Ця тенденція зберігається до 2019 р., однак, у зв'язку зі світовою пандемією COVID-19, у 2020 р. спостерігається загальна збитковість підприємств в Україні при зниженні рівня оподаткування, що ми

пов'язуємо із карантинними обмеженнями та закриттям значної частини підприємств.

6. Визначаючи перспективи удосконалення системи оподаткування в контексті забезпечення розвитку підприємств зазначимо, враховуючи зарубіжний досвід, що податковим інструментам можна як стимулювати розвиток підприємств, так і гальмувати їх ріст, особливо це актуально для малих підприємств, а також сприяти детінізації економіки. Встановлено, що стимулювати розвиток підприємництва за допомоги системи оподаткування можна шляхом зниження податкових ставок, спрощення системи обліку та звітності, застосування прогресивної шкали оподаткування, надання податкових канікул тощо.

7. Обґрунтовано, що ефективне функціонування системи оподаткування стимулює підприємницьку активність та залучення інвестицій в економіку. Запропоновано вирішення існуючих проблем впливу системи оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємств шляхом запровадження «прогресивної шкали оподаткування» податком на прибуток підприємств; застосування «податкових пільг» на впровадження інноваційної діяльності для нових підприємств; часткового «звільнення від оподаткування» частини прибутку підприємств, яка рефінансується в операційну та інвестиційну діяльність підприємств; застосування «прискореної амортизації» основних засобів та нематеріальних активів; спрощення «процесу відшкодування ПДВ» підприємствам із найменшим ступенем ризику; оптимізації «системи авансової сплати» податку на прибуток підприємств; застосування «податкових канікул» для новостворених підприємств пріоритетних галузей економіки.

## СИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баранова В.Г., Дубовик О.Е. Влияние налоговой нагрузки на развитие предпринимательства. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. № 1(60). С. 5–30.
2. Бородина А. С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия. *Налоги и налогообложение*. 2011. № 9. – С. 5 – 14.
3. Валігура В. Теоретико-ретроспективний аналіз податкового навантаження та перекладання податків. *Світ фінансів*. 2008. № 4 (17). С. 45 – 59.
4. Валовий внутрішній продукт: статистична інформація (за даними Державної служби статистики України). URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
5. Годованець О.В., Маршалок Т.Я. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави. *Економічний аналіз*. 2008. № 3. С. 85–89.
6. Демчишак Н., Щуревич О., Кобильник М. Податкове стимулювання інвестиційної діяльності: теоретичні аспекти та імплементація зарубіжного досвіду в Україні. *Галицький економічний вісник*. 2020. № 4 (65). DOI: [https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2020.04](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.04)
7. Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, при- свяченої пам'яті проф. Балацького О.Ф., м. Суми, 6–8 травня 2014 р.: у 2-х т. / За заг. ред.: О.В. Прокопенко, О.В. Люльова. Суми: СумДУ, 2014. Т. 2. С. 22–23.
8. Єфименко Т. І., Соколовська А. М. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи: монографія/ за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 494с.
9. Звітність про виконання Державного бюджету за 2015 р. (за даними Державної казначейської служби України). URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>



10. Звітність про виконання Державного бюджету за 2016 р. (за даними Державної казначейської служби України). URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
11. Звітність про виконання Державного бюджету за 2017 р. (за даними Державної казначейської служби України). URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
12. Звітність про виконання Державного бюджету за 2018 р. (за даними Державної казначейської служби України). URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
13. Звітність про виконання Державного бюджету за 2019 р. (за даними Державної казначейської служби України). URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
14. Звітність про виконання Державного бюджету за 2020р. (за даними Державної казначейської служби України). URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>
15. Карлін М. І. Міжнародне оподаткування: навчально-методичний посібник. Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2013. 360 с.
16. Крисоватий А.І., Мельник В.М., Кошук Т.В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. №1. С. 35–51.
17. Лемішовська О. С. Роль та значення податкової політики у сучасних умовах. *Науковий вісник НЛТУУ*. 2005. № 15 (4). С. 243–247.
18. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учебник. М. : Юнити-Дана, 2007. 495 с.
19. Меркулова Т. В. Институтналога. Х. : Изд-во ХНУ им. В.Н. Каразина, 2006. 224 с.
20. Міжнародна практика застосування спрощених (спеціальних) режимів оподаткування малого підприємництва та необхідність її адаптації й застосування в Україні ( за даними Аналітичного центру «Академія»). URL: <http://www.academia.org.ua>

21. Надходження єдиного соціального внеску: статистична інформація за 2015 р. (за даними Міністерства фінансів України). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/treasury/social/>

22. Надходження єдиного соціального внеску: статистична інформація за 2016 р. (за даними Міністерства фінансів України). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/treasury/social/>

23. Надходження єдиного соціального внеску: статистична інформація за 2017 р. (за даними Міністерства фінансів України). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/treasury/social/>

24. Надходження єдиного соціального внеску: статистична інформація за 2018 р. (за даними Міністерства фінансів України). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/treasury/social/>

25. Надходження єдиного соціального внеску: статистична інформація за 2019 р. (за даними Міністерства фінансів України). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/treasury/social/>

26. Надходження єдиного соціального внеску: статистична інформація за 2020 р. (за даними Міністерства фінансів України). URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/treasury/social/>

27.

28. Основні показники соціально-економічного розвитку України(за даними Державної служби статистики України). URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

29. Островенко Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы. *Аудиторские ведомости*. 2001. № 9. С. 54–57.

30. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 21.11.2021. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

31. Пріоритети податкових стимулів: світовий досвід (за даними Аналітичного центру «Академія»). URL: <http://www.academia.org.ua>

32. Професійна юридична система МЕГА-НАУ <http://zakon.nau.ua/>
33. Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. № 7. С. 4 – 12.
34. Тенденції тіньової економіки в Україні (за даними Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України). URL: <https://www.me.gov.ua>
35. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010-2020 роки (за даними Державної служби статистики України). URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
36. Цуркан І.М., Герасимова І.Ю. Податковий механізм стимулювання інвестиційної діяльності підприємств гірничо-металургійного комплексу України. *Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво*. 2014. № 2. С. 135–142.
37. Цыгичко А. Н. Нормализация налоговой нагрузки. М. : ИТРК, 2002. – 108 с.
38. Чипуренко Е. В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. М. : Налоговый вестник, 2008. 205 с.
39. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності (за даними Державної служби статистики України). URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
40. Шульга (Дііт) А. А. Система оподаткування та її вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств. URL: <http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123451234/2507/1/58.pdf>
41. Яровая Н. В. Регулирование налоговой нагрузки как фактор активизации инвестиционно-инновационной деятельности предприятий. *БизнесИнформ*. 2009. № 5. С. 108 – 113.
42. Annual government finance statistics <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database>

43. DoingBusiness Data. URL: <https://www.doingbusiness.org/en/data>
44. James R. Excess Burden of Taxation. *University of Michigan, Office of Tax Policy Research Working Paper Series*. 2007. №1. – P. 1. URL: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2007-1.pdf>
45. Vatslavskiy O., Ivanova A. The Impact of Tax Burden on Economic Activity of Business Entities Under Conditions of Using Information Technology. 2021 11th International Conference on Advanced Computer Information Technologies. Deggendorf, Germany. September 15-17, 2021. P. 356 – 359.