

**Олеся Тоцкая. Зарубежный опыт оплаты труда в системе образования.** В статье рассмотрены показатели минимальной и максимальной оплаты труда в Украине и ее странах-соседах. Определены группы видов экономической деятельности, в которые попало образование, в зависимости от размера заработной платы (по первой авторской методике) и позиции в рейтинге (по второй авторской методике). Сформирован рейтинг восьми стран по показателю оплаты труда в сфере образования в 2015 г. Определено, что лучше всего о педагогах заботятся в Польше, хуже всего – в Украине. За рубежом работники сферы образования зарабатывают больше, чем в нашей стране: поляки в – 7,66 раза, венгры – в 6,45, словаки – 6,14, румыны – 3,93 раза, россияне – 3, 11, белорусы – 1,56, молдаване – в 1,41 раза.

**Ключевые слова:** Украина, страны-соседи, оплата труда, вид экономической деятельности, образование.

**Olesia Totska. Foreign Experience of Pay in the Education System.** In the article indicators of minimum and maximum wages in Ukraine and its neighboring countries are considered. Groups of kinds of economic activity, in which education got depending on salary (the first author's method), and on the position in the ranking (by the second author's method), are defined. Rating of eight countries in terms of wages in education in 2015 is formed. Determined that the best worried about educators in Poland, the worst – in Ukraine. Overseas education workers earn more than in our country: Polish – in 7,66 times, Hungarians – 6,45, Slovaks – 6,14, Romanians – 3,93, Russians – 3,11, Belarusians – 1,56, Moldovans – in 1,41 times.

**Key words:** Ukraine, neighboring countries, wages, kind of economic activity, education.

УДК 330.322 (334.758)

**Любов Ліпич** – доктор економічних наук, професор Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки;

**Роман Гринюк** – здобувач Приватного вищого навчального закладу «Львівський університет бізнесу та права»

### **Адміністрування як інструмент підвищення інвестиційної ефективності прямого оподаткування підприємств**

У статті доведено роль адміністрування прямих податків у підвищенні інвестиційної ефективності прямого оподаткування підприємств. Систематизовано та проаналізовано підходи науковців до визначення сутності поняття «адміністрування податків» та виокремлено основні їхні напрями. Розроблено структуру адміністрування прямих податків суб'єктів господарювання та виокремлено макроекономічну й мікроекономічну складові частини. На основі статистичної інформації проаналізовано ефективність системи прямого оподаткування в Україні. Запропоновано основні напрями підвищення ефективності системи адміністрування прямих податків на підприємствах як інструмента зростання рівня інвестиційної ефективності прямого оподаткування суб'єктів господарювання.

**Ключові слова:** інвестиційна ефективність прямого оподаткування, прямі податки, адміністрування, структура адміністрування прямих податків, ефективність системи прямого оподаткування.

**Постановка наукової проблеми та її значення.** Державі для забезпечення виконання покладених на неї функцій потрібний достатній обсяг фінансових ресурсів. Значну частину надходжень до бюджетів різних рівнів забезпечують саме податкові надходження, тому існує постійна проблема щодо своєчасності та повноти нарахування й справляння податків. У системі оподаткування важливе місце належить прямим податкам, оскільки за рахунок їх держава акумулює податкові надходження від основних суб'єктів господарювання та може впливати на рівень перерозподілу отриманих фінансових результатів підприємств. Відзначимо, що в такому випадку однією з функцій прямих податків суб'єктів господарювання є інвестиційна функція, призначена для встановлення таких пропорцій розподілу сплати податку на прибуток підприємств, які, з одного боку, забезпечать потрібні обсяги податкових платежів до бюджету, а з іншого – не сприятимуть

стримуванню інвестиційної діяльності окремих господарюючих суб'єктів.

**Аналіз досліджень цієї проблеми.** Деякі аспекти системи адміністрування податків в Україні є предметом дослідження таких науковців, як В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, А. О. Селіванов, А. М. Соколовська. Проте в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки та в умовах постійного вдосконалення законодавчої бази з нарахування й сплати податків потрібно адаптувати вітчизняну систему адміністрування податків до європейських стандартів. Водночас теоретична та практична складність означеної проблеми полягає в необхідності розв'язання таких проблем: з одного боку, збільшення доходів бюджету, а з іншого – зниження податкового тягаря та тиску на доходи кожного громадянина або бізнес-структури

**Формулювання мети й завдань статті.** Особливої актуальності ця проблема набуває в умовах розвитку кризових явищ, які виникають під негативним впливом світового фінансово-економічного середовища й внутрішніх чинників господарської діяльності підприємств. У такі періоди недостатнє надходження податкових платежів може призвести до дефолту в країні, а надмірне пряме оподаткування фінансових результатів діяльності підприємств – до їх банкрутства.

З огляду на вищезазначене важливу роль у подоланні таких негативних явищ та забезпеченні підвищення інвестиційної ефективності прямого оподаткування підприємства потрібно відвести системі податкового адміністрування.

**Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження.** Дослідження податкового адміністрування промислових підприємств потрібне для розробки методичних підходів оцінювання інвестиційної ефективності прямого оподаткування. З одного боку, податок на прибуток суб'єктів господарювання – одне з основних джерел наповнення державного бюджету, а з іншого – підприємство повинно прагнути максимально забезпечити добробут своїх власників, знижуючи обсяги податкового навантаження та зростання можливостей до постійного розвитку. Така ситуація, на наше переконання, можлива при оптимальному оподаткуванні підприємницьких структур прямими податками та формуванні умов підвищення інвестиційної ефективності прямого оподаткування підприємств.

У цьому контексті варто погодитись із Т. І. Богославець, яка справедливо вважає, що податки, у тому числі й прямі, безпосередньо впливають на платоспроможність та фінансову стійкість підприємства, формування його фінансових ресурсів та інвестиційну діяльність, конкурентоспроможність продукції, а також на операційну й фінансову діяльність суб'єкта господарювання [1, с. 1].

Механізм адміністрування податків в Україні, у тому числі й прямих, має свої особливості та характеризується складністю й непрозорістю для платників податків. Механізм адміністрування прямих податків повинен бути спрямований на подолання тіньової економіки в країні, підвищення довіри платників податків до системи прямого оподаткування, установлення партнерських відносин між платниками податку та податковими органами, а також на акумулювання достатнього обсягу фінансових ресурсів до бюджету України.

Недосконале податкове законодавство й нестабільність Податкового кодексу України, що зумовлює нестабільність податкової системи в цілому, наявність недоліків бухгалтерського обліку на підприємствах (у тому числі й за прямими податками), складність визначення сум податкових нарахувань і бази оподаткування податком на прибуток значно ускладнюють процес адміністрування прямих податків суб'єктів господарювання. Науковці та практики вважають, що саме такі фактори суттєво знижують ефективність податкового важеля, негативно впливають на інвестиційну активність підприємств і можливості до їх розширеного відтворення, а також не стимулюють розвиток економічних процесів країни загалом [2, с. 1].

Адміністрування податків – це форма комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю й стягнення податків, заснована на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків [3, с. 156].

Колектив авторів під керівництвом О. М. Бандурки під податковим адмініструванням розуміє сукупність норм, методів, засобів та дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави виконують управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори, за правильністю нарахування, повнотою й своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших бюджетних платежів і

притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства [4, с. 33].

Відповідно до Податкового кодексу України, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів – це сукупність рішень і процедур контролюючих органів та дій їхніх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків та платників єдиного внеску й об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію й контроль за їх сплатою, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [5].

Отже, можемо зробити висновок, що наукова економічна література містить такі основні напрями щодо розуміння сутності й необхідності податкового адміністрування:

1) економічний аспект – сукупність дій контролюючих органів за сплатою та нарахуванням податків (О. М. Бандурка, В. М. Мельник);

2) юридичний аспект – як сукупність правових процедур із застосуванням методів примусового характеру до платників податків щодо погашення податкового боргу (А. О. Селіванов, Ю. Щитнік);

3) соціально-економічний аспект – як поєднання управлінської діяльності державних фіскальних органів та окремих підприємницьких структур (В. В. Барабанова, В. Л. Андрущенко).

Основними проблемами є недосконалість системи адміністрування податків, невизначеність щодо правил оподаткування й неоднозначне застосування законодавства. При цьому обсяг тіньового сектору економіки свідчить про те, що вдосконалення системи справляння податків і зборів може значно збільшити податкові надходження. Покращення адміністрування податків і зборів потрібно здійснювати одночасно з реформуванням політики оподаткування, що дасть змогу спростити процедури, пов'язані зі сплатою податків і зборів, уникнути неоднозначного застосування законодавства й сприяти справедливості та ефективності системи оподаткування [6].

Водночас О. Ю. Ніпіаліді стверджує, що саме складність податкового обліку й системи адміністрування податків, відсутність відповідальності представників системи податкового адміністрування за неправомірні дії, а також перевага документального оформлення, а не сутності податку та відповідної господарської операції – причина постійного реформування системи оподаткування в Україні [7, с. 113].

Так, результати аналізу ефективності податкової системи України протягом 2013–2015 рр. свідчать про те, що вона не є інструментом підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості держави й підприємств, не забезпечує стимулювання інвестиційної активності суб'єктів господарювання. Відзначимо, що саме на адміністрування податків підприємницькі структури щороку витрачали понад 1 млрд грн. У 2015 р. рівень податкового навантаження становить у межах 56 % (середній світовий показник податкового навантаження – 40,8 %), а формування дохідної частини бюджету за рахунок податку на прибуток підприємств – у межах 8 % [8, с. 77].

Розраховані рейтинги міжнародних організацій дають підставу стверджувати, що податкова система України характеризується складністю, значним рівнем витрат та неузгодженістю законодавчих норм, що створює проблеми для реалізації інвестиційної й інших видів підприємницької діяльності. Індекс конкурентоспроможності України відповідно до розрахунків Всесвітнього економічного форуму у 2013–2014 рр. визначає такі основні негативні фактори ведення фінансово-господарської діяльності підприємств, як корупція, бюрократія, податкове регулювання, розмір податків.

За показником впливу податків на інвестиційну привабливість Україна у 2014–2015 рр. зайняла 129 місце серед 140 країн світу. За показником податкового навантаження на бізнес Україна у 2015 р. посіла 118 місце серед 140 країн світу. Протягом 2015 р. на підготовку податкової звітності з нарахування та сплати податків підприємства витрачали 350 робочих годин. Незважаючи на деяку оптимізацію, адміністрування податків Україна значно перевищує за згаданим показником Казахстан (188 год на рік), Молдову (186 год на рік), Білорусь (176 год на рік), Росію (168 год на рік) і Македонію (119 год на рік) [8, с. 78].

Ураховуючи відомі підходи до формування системи прямого оподаткування підприємств та трактування поняття «адміністрування», вважаємо, що адміністрування прямих податків суб'єктів господарювання – це набір взаємопов'язаних правил, дій і методів організації податкового контролю за своєчасністю, повнотою та правильністю нарахування й сплати податку на прибуток підприємницьких структур.

Комплексне розуміння поняття адміністрування прямих податків виражається через його структуру. Уважаємо за потрібне в структурі адміністрування прямого оподаткування суб'єктів господарювання також виокремити макроекономічну та мікроекономічну складові частини (рис. 1).



**Рис. 1.** Складові частини адміністрування прямих податків суб'єктів підприємництва  
\* Складено автором.

Уважаємо, що адміністрування повинно сприяти оперативному прийняттю рішень у процесі господарської діяльності підприємств, координувати функціонування їхніх підрозділів, визначати організаційну структуру та координувати діяльність підрозділів, а також забезпечувати досягнення основних податкових цілей і завдань.

Отже, як видно з рисунка, до макроекономічних складників адміністрування прямих податків підприємств запропоновано віднести такі: облік прямих податків, їх надходжень, консультації з прямого оподаткування, борг зі сплати прямих податків, контроль за прямим оподаткуванням, державні контрольні органи влади.

Облік платників прямих податків належить до компетенції органів державної фіскальної служби й створює правові та економічні передумови для проведення контролю щодо повноти, своєчасності та правильності нарахування й сплати податку на прибуток підприємств та інших прямих податків. Облік надходжень прямих податків повинен забезпечити визначення сум податкових зобов'язань із розрахунків із бюджетами різних рівнів. Консультування з питань прямого оподаткування особливо потрібне в сучасних умовах реформування податкової системи України, оскільки занадто часті зміни податкового законодавства вимагають роз'яснень для суб'єктів господарювання щодо його застосування на практиці. Податковий борг зі сплати прямих податків відображає ту частину податку на прибуток підприємства, яка не була сплачена у встановлені законодавством терміни. Контроль за прямим оподаткуванням потрібний для моніторингу своєчасного надходження сум нарахованого прямого податку на підприємстві, а також передбачає порівняння одержаних платежів до бюджету із запланованими або прогнозними показниками. Державні контрольні органи влади є основними адміністраторами податків, а в Україні функцію

адміністрування податків на макроекономічному рівні здійснює Держана фіскальна служба України, до складу якої входять департамент інфраструктури, департамент фінансово-економічної роботи й бухгалтерського обліку, головне оперативне управління, департамент правової роботи, департамент реєстрації платників та електронних сервісів, департамент комунікацій, Головне слідче управління фінансових розслідувань [9, с. 25–26].

Серед основних елементів адміністрування прямих податків на мікроекономічному рівні ми запропонували окреслити такі: облік часу на нарахування й сплату прямих податків, податковий та управлінський облік на підприємстві, облік валових витрат і доходів підприємства, податкові менеджери та податкові аудитори підприємства, планування й контроль прямих податків суб'єкта підприємницької діяльності.

Облік часу на нарахування та сплату прямих податків – один із найважливіших індикаторів ефективності системи прямого оподаткування суб'єктів господарювання, що відображає затратність часу обліковців і менеджерів підприємства на формування документації та сплату податку на прибуток підприємства. Чим ефективнішою й простішою буде система прямого оподаткування підприємств, тим менше часу потрібно затратити на сплату податку на прибуток.

Податковий та управлінський облік на підприємстві потрібний і зумовлений податковим законодавством, оскільки розбіжності між порядком формування фінансових результатів від господарської діяльності до оподаткування відповідно до Національних і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та обліку валових доходів і витрат підприємства зумовлюють наявність податкових різниць із податку на прибуток підприємства, а також вимагають формування як податкової, так і бухгалтерської звітності за прямими податками підприємства. Облік валових витрат та доходів підприємства потрібно віднести до структури об'єктів адміністрування прямих податків, оскільки саме такі складники визначальні під час контролю за правильністю й повнотою нарахування податку на прибуток підприємницьких структур і лежать в основі визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток відповідно до чинного законодавства України.

Податкові менеджери й аудитори підприємства покликані забезпечити зниження податкових витрат суб'єкта господарювання, мінімізувати податкові ризики та можливі санкції за недотримання податкового законодавства України, оскільки вони впливають на фінансовий стан і фінансову рівновагу підприємства. Завдання податкового аудиту – відновлення довіри між виконавцями фінансової звітності підприємства та її основними користувачами за допомогою встановлення достовірності податкової й фінансової звітності, аналізу обсягу реалізації продукції (товарів, робіт та послуг), правильності й повноти визначення валових доходів і витрат підприємства та сплати податку на прибуток протягом кількох часових періодів.

Планування та контроль прямих податків суб'єкта підприємницької діяльності в структурі адміністрування прямих податків підприємств повинно забезпечити порівняння фактичних та планових (прогнозних) обсягів сплати податку на прибуток, валових доходів і витрат підприємницьких структур, прогнозів обсягів продажу, а також виявити наявні відхилення фактичних показників від планових із можливістю швидкого та своєчасного реагування на можливі негативні зміни показників прямого оподаткування. Податкове планування передбачає оптимальне поєднання правових відносин і можливих економічних варіантів їх розвитку, сприяє безперебійній та ефективній роботі суб'єкта господарювання, а також впливає на результативність господарської діяльності підприємства досягненням найбільш сприятливих податкових умов на стратегічних напрямках.

Гармонізація інтересів держави в особі податкових органів і підприємницьких структур, що забезпечують інвестиційний та інноваційний розвиток як окремих господарюючих суб'єктів, так і держави в цілому, є необхідною складовою частиною планування прямих податків. Це приведе до задоволення державних інтересів за допомогою отриманих обсягів податкових платежів й інтересів підприємств та найманих працівників через отримання доходів [26].

**Висновки й перспективи подальших досліджень.** Основними напрямками підвищення ефективності системи адміністрування прямих податків на підприємствах як інструмента зростання рівня інвестиційної ефективності прямого оподаткування суб'єктів господарювання можуть бути уніфікація підходів до процесу адміністрування прямих податків відповідно до наявних зарубіжних напрацювань, стандартизація, уніфікація та усунення розбіжностей між податковим і бух-

галтерським обліком валових доходів та витрат підприємства, а також способу обчислення фінансового результату господарювання підприємств до оподаткування, встановлення тісних професійних взаємозв'язків із платниками прямих податків, а також формування статистичної інформації з питань податкового адміністрування податку на прибуток підприємств.

*Джерела та література*

1. Богославець Т. І. Аналіз податкового навантаження та його вплив на кінцеві результати діяльності суб'єкта господарювання / Т. І. Богославець // Вісник Національного транспортного університету : в 2-х ч. – Ч. 1. – К. : НТУ, 2012. – Вип. 19. – С. 1–5.
2. Кармінська-Белоброва М. В. Напрями реформування механізму адміністрування податків / М. В. Кармінська-Белоброва // Теорія та практика державного управління. – 2010. – Вип. 3 (30). – С. 1–8.
3. Щитнік Ю. О. Сучасна система адміністрування податків в Україні / Ю. О. Щитнік // Молодий вчений. – 2015. – № 2 (17). – С. 156–158.
4. Бандурка О. М. Податкове право : [навч. посіб.] / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 312 с.
5. Основні структурні показники діяльності суб'єктів господарювання / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про стратегію розвитку системи управління державними фінансами» від 1.08.2013 № 744-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>.
7. Ніпіаліді О. Ю. Податкова реформа в Україні: позитивні та негативні наслідки / О. Ю. Ніпіаліді // Соціально-економічні аспекти розвитку економіки та менеджменту : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 25–26 верес. 2015 р.) / ГО «Львівська економічна фундація». – Львів : ЛЕФ, 2015. – С. 113–115.
8. Рудюк Л. В. Аналіз ефективності податкової системи України / Л. В. Рудюк, К. Б. Рудюк // Фінансові аспекти діяльності підприємств в умовах кризи : зб. тез доп. III Міжвузівської наук. конф., м. Київ, 25 берез. 2016 р. – К. : Ун-т «Україна», 2016. – С. 76–81.
9. Барабанова В. В. Сучасний стан адміністрування податків / В. В. Барабанова // Динаміка еволюції людського інтелекту, етико-естетичного сприйняття світу та художньої творчості : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://icp-ua.com/ru/node/1059>.

**Любовь Липыч, Роман Гринюк. Администрирование как инструмент повышения инвестиционной эффективности прямого налогообложения предприятий.** В статье доказана роль администрирования прямых налогов в повышении инвестиционной эффективности прямого налогообложения предприятий. Систематизированы и проанализированы подходы ученых к определению сущности понятия «администрирования налогов» и выделены основные их направления. Разработана структура администрирования прямых налогов субъектов хозяйствования и выделены макроэкономическая и микроэкономическая составляющие. На основе статистической информации проанализирована эффективность системы прямого налогообложения в Украине. Предлагаются основные направления повышения эффективности системы администрирования прямых налогов на предприятиях как инструменты роста уровня инвестиционной эффективности прямого налогообложения субъектов хозяйствования.

**Ключевые слова:** инвестиционная эффективность прямого налогообложения, прямые налоги, администрирование, структура администрирования прямых налогов, эффективность системы прямого налогообложения.

**Lubov Lipych, Roman Grunyk. Administer as a Tool to Improve Investment Efficiency of Direct Taxation of Enterprises.** The article proves the role of the administration of direct taxes in raising investment efficiency of direct taxation. The authors systematically analyzed and scientific approaches to defining the essence of the concept of «tax administration» and singled out their main destinations. The structure of the administration of direct taxes entities and singled macroeconomic and microeconomic components. Based on statistical data analysis efficiency of direct taxation in Ukraine. The basic directions of increase of efficiency of administration of direct taxes on businesses as a tool for growth of the investment efficiency of direct taxation of business entities.

**Key words:** investment effectiveness of direct taxation, direct taxes, administration, administrative structure of direct taxes, the efficiency of direct taxation.