

*Глюхіна Наталія, Аскерова Ірина*

## **АДАПТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ ПРАКТИК ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ДО ВІТЧИЗНЯНИХ СТАНДАРТІВ**

Мета статті полягає у вивченні вітчизняних та світових практик нематеріальних активів оподаткування, обліку та оцінки, а саме ділової репутації та її базису корпоративної етики. Неоднозначність підходів до визначення вартості підприємства, пов'язано з різними шляхами до визначення вартості нематеріальних активів та їх складових, в тому числі ділової репутації. Постійно виникають питання, що пов'язані з оцінкою підприємств з метою їх продажу і оподаткування, емісії акцій або інших цінних паперів, процесами приватизації.

Методика дослідження. Вирішення поставлених у статті завдань здійснено за допомогою таких загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: аналізу та синтезу, систематизації та узагальнення, діалектичного підходу.

Результати. За результатами проведеного дослідження з'ясовано, що облік та оподаткування нематеріальних активів розвивається недостатньо швидкими темпами, що свідчить про наявність нереалізованого потенціалу його розвитку. Тобто можна сказати, що оцінка та оподаткування ділової репутації не дає цілісної картини щодо єдиного визначення кількісного та якісного підходів до цієї проблеми.

Практична значущість результатів дослідження. У статті обґрунтовано, що впровадження запропонованих заходів буде сприяти подальшому стимулюванню ефективної діяльності підприємств за рахунок підвищення ролі ділової репутації. Розглянуто та проаналізовано певні розбіжності в однозначному зарахуванні ділової репутації до груп нематеріальних активів, їх оподаткування та обліку в грошовому виміру. Запропоновано пропозиції щодо шляхів вирішення проблем оцінки і джерел

формування активів репутації в кількісних та якісних показниках.

**Ключеві слова:** відеофільми, наукові публікації, патенти, ліцензії, бізнес, база оподаткування, гудвіл, роялті, бренд, корпоративна етика, ділова репутація.

*Ilykhina Nataliy, Askerova Iryna*

## **ADAPTATION OF INTERNATIONAL TAXATION AND INTANGIBLE ASSET ACCOUNTING PRACTICES TO NATIONAL STANDARDS**

The purpose of the paper is to study the domestic and international practices of taxation, accounting and valuation of intangible assets, namely, business reputation and its corporate ethics bases. The ambiguity of approach to determining the value of an enterprise is due to different ways to determine the value of intangible assets and their components, including business reputation. Issues related to the assessment of enterprises for the purpose of their sale and taxation, issuance of shares or other securities, privatization processes are constantly raised.

Methods of research. The solution of the tasks posed in the article was carried out with the help of such general scientific and special research methods as: analysis and synthesis, systematization and generalization, dialectical approach.

Results. According to the results of the study, it was found that the accounting and taxation of intangible assets is not developing at a sufficiently rapid pace, indicating that there is an unrealized potential for its development. That is, it can be said that the assessment and taxation of business reputation does not give a coherent picture of a single definition of quantitative and approaches to this problem.

Practical significance of the research results. The article substantiates that the introduction of the proposed measures will further stimulate the effective operation of businesses and increase their competitive positions in to market. The main scientific points of the article can be used in the practice of small businesses. The article

describes international and Ukrainian practices of taxation, accounting and evaluation of business reputation and its basis in corporation ethics. The paper analytics specific differences of monosomatic enlisting of business reputation into the groups non-material assets, taxation and accounting in monetary expression on. The propositions on the ways of solving of problems of estimation and sources of formation of assets of reputation in qualitative expression were made.

**Key words:** business, base of interests, goodwill, up, brand, corporate ethics, business reputation.

*Илюхина Наталья, Аскерова Ирина*

### **АДАПТАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ ПРАКТИК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ К ОТЕЧЕСТВЕННЫМ СТАНДАРТАМ**

Цель статьи заключается в изучении отечественных и мировых практик нематериальных активов налогообложения, учета и оценки, а именно деловой репутации и ее базису корпоративной этики. Неоднозначность подходов к определению стоимости предприятия, связано с различными путями к определению стоимости нематериальных активов и их составляющих, в том числе деловой репутации. Постоянно возникают вопросы, связанные с оценкой предприятий с целью их продажи и налогообложения, эмиссии акций или иных ценных бумаг, процессами приватизации.

Методика исследования. Решение поставленных в статье задач осуществлено с помощью таких общенаучных и специальных методов исследования: анализа и синтеза, систематизации и обобщения, диалектического подхода.

Результаты. По результатам проведенного исследования установлено, что и учет, и налогообложения нематериальных активов, а так же деловой репутации в Украине развивается недостаточно быстрыми темпами, что свидетельствует о наличии нереализованного потенциала его развития. То есть можно сказать, что оценка и налогообложение деловой

репутации не дает целостной картины единого определения количественного и качественного подходов к этой проблеме.

Практическая значимость результатов исследования. В статье обосновано, что внедрение предложенных мероприятий будет способствовать дальнейшему стимулированию эффективной деятельности предприятий за счет повышения роли деловой репутации. Рассмотрены и проанализированы некоторые различия в однозначном зачислении деловой репутации к группам нематериальных активов, их налогообложения и учета в денежном измерении. Предложено предложения относительно путей решения проблем оценки и источников формирования активов репутации в количественных и качественных показателях.

**Ключевые слова:** бизнес, база налогообложения, гудвил, роялти, бренд, корпоративная этика, деловая репутация.

**DOI: 10.32680/2409-9260-2019-4-267-59-73**

**Постановка проблем в загальному вигляді.** Неоднозначність підходів до визначення вартості підприємства, пов'язано з різними шляхами до визначення вартості нематеріальних активів та їх складових, в тому числі ділової репутації. Згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» нематеріальні активи – це ідентифіковані немонетарний актив, який не має фізичну форму та зберігається для використання у виробництві чи постачання товарів та послуг. А також для передачі в оренду іншим особам чи для адміністративних заходів. Корпоративна етика є основним фундаментом ділової репутації[1], яка, в свою чергу є одною із важливих складових нематеріальних активів та формування, розвитку і зміцнення конкурентоспроможності підприємств. Постійно виникають питання, що пов'язані з оцінкою підприємств з метою їх продажу і оподаткування, емісії акцій або інших цінних паперів, процесами приватизації.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Якщо простежити еволюцію наукових досліджень в області визнання оподаткування і оцінки нематеріальних активів, ділової

репутації, корпоративної етики, гудвила, можна виявити відсутність універсального підходу до визначення самої сутності ділової репутації. Основні дослідження сходяться до загальних методик оцінки нематеріальних активів або ресурсів, гудвілу підприємства, роялті, тощо. Різноманітність підходів ґрунтується на відсутності чіткого визначення сутності ділової репутації і її класифікації до категорій нематеріальних активів або ресурсів [1,2,3]. Управління ділової репутації – це комплексний процес формування підтримки позитивного уявлення суспільства про підприємство і його продукцію. Також – це система моральних принципів, норм моральної поведінки, що впливає на відношення в середині однієї організації і має вплив на інші організації [2, 3].

Все це створює комерційний фінансовий результат і довгостроковий кредит довіри в зацікавленості контактних аудиторій і суспільства в цілому.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Необхідно визначити, що жодних з наведених проблем не можливо вважати досконало вивченою, тобто є методологічні погрішності в визначенні прав інтелектуальної власності, нематеріальних засобів і власності підприємств.

**Постановка завдання.** Метою статті є глибокий аналіз і дослідження міжнародних та сучасних практик обліку оподаткування та методик оцінки нематеріальних активів та їх складових. Порівняння їх з міжнародними стандартами регулюючими визначення понять: ринкової вартості підприємств, капіталізації нематеріальних активів, які знаходяться на балансі, методики оцінки ділової репутації по формулі Блека-Шольца (Black-Scholes) та інші[2,3,4].

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Слід сказати, що ділова репутація підприємств, як складова нематеріальних активів – це одна з найбільш важких комплексних економічних категорій. Ділова репутація сприяє конкурентоспроможності підприємств на ринку в зв'язку з міцною фінансовою стійкістю, ефективним розвитком, ростом вартості акцій, залученням інвестицій. Тобто ділова репутація необхідна для тривалого ділового успіху, полегшує доступ

підприємств до ресурсів (фінансових, інформаційних, трудових) і сприяє розвитку позитивних зв'язків з партнерами, постачальниками та клієнтами.

Однак, ділова репутація не матеріальна і про її існування або відсутність можна судити винятково по практиці роботи бізнесу. Згідно з МСФЗ 8 визнання та первісна оцінка нематеріальних активів повинна відповідати визнанню нематеріального активу та критеріям визнання наданим у стандарті, а саме є імовірність отримання економічних вигод у майбутньому та вартість активу може бути достовірна оцінена. Тому слід виділити декілька ситуацій коли необхідно правильно оцінити ділову репутацію у межах визнання її як нематеріального активу:

- купівля (продаж) бізнесу;
- розширення і злиття підприємств;
- прийняття управлінських рішень.

В першу чергу оцінювати ділову репутацію потрібно при купівлі-продажу підприємств, оскільки це вміло організована організаційно-господарська структура, досвід ефективного управління, ділові зв'язки, навчений персонал, стабільні покупці тощо. Саме це забезпечує стійкі доходи. Тому частіше всього необхідно оцінювати ділову репутацію у вартісному виразі саме при зміні власника бізнесу (купівля-продаж). При цьому слід орієнтуватись на те, яку позицію підприємство займає на ринку. Якщо підприємство стійко стоїть на ногах, це свідчить про високу ділову репутацію, високі норми моральної поведінки і системи моральних принципів в середині організації.

Що ж є об'єктами оподаткування та обліку в даному випадку? Вартість ділової репутації, як і всіх інших нематеріальних активів складається з витрат на її створення та витрат на її підтримку. Тому її можна розділити на категорії, які виникають з прав, взаємин, згрупованих нематеріальних активів, з одної сторони, і прав інтелектуальної власності з іншої (авторські права, ноу-хау, товарні знаки, фірмові знаки, ліцензії тощо).

В цілому нематеріальні активи поділяються на групи:

- активи, які мають невизначений термін служби і оцінюються в сукупності та не амортизуються [1];

- активи, які не відокремлені від співробітника підприємства. В їх числі особиста репутація та професійні навички конкурентного співробітника, в тому числі особисті комерційні здібності, талант в області фінансових операцій тощо;

- як і в першому випадку вони не мають чіткого терміну використання та не амортизуються;

- активи, які відокремлені від підприємств (фірмові знаки, торгові марки, авторські права) та можуть бути оцінені окремо і мають певний термін служби. Вони амортизуються та їх можливо поставити на баланс. При купівлі та продажу, чи безповоротній передачі, вони є об'єктом оподаткування [2].

При цьому виникає певна складність. Серед фахівців в області обліку та оцінки ділової репутації не існує єдиної думки щодо того, які активи входять до складу ділової репутації.

Проаналізуємо деякі прийняті способи оцінки вартості ділової репутації підприємств більш відомих на сьогоднішній день[2,3]. Це оцінка ділової репутації з позиції прибутку, оцінка її за об'ємом реалізації продукції, визначення різниці між сумарною ринковою вартістю активів підприємств і вартістю всього бізнесу. При чому оцінка ділової репутації як різниці між вартістю активів і бізнесу слід поділити на два напрямки: по-перше, слід розрахувати ринкову вартість всіх активів підприємства і визначити вартість максимально ефективного використання. Тобто потрібна якісна робота оцінювача та бухгалтера, оскільки потрібно чітко визначити які з нематеріальних активів підприємства слід поставити на баланс. По-друге, необхідно визначити вартість всього бізнесу як єдиного цілого, за допомогою порівняльного або прибуткового методу оцінки в залежності від достовірності та об'єму інформації.

Однак бізнес в першу чергу сприймається, як оцінка бренду, який допомагає отримати дохід і частіше визначається прибутковим методом. Визначив оцінку сумарних активів підприємства, в тому числі нематеріальних активів, поставлених

на баланс і вартість всього підприємства, можливо розрахувати вартість ділової репутації, як різницю між цими результатами. Однак згідно з МСФЗ 36 «Знецінення активів» визнання нематеріального активу повинно зупинятися при вибутті або коли від його використання та майбутнього вибуття не очікується ніяких майбутніх економічних вигод. При цьому прибутки та збитки, які виникають повинні визнаватися як дохід або витрати в звіті про прибутки та збитки за період вибуття або виводу активу з експлуатації. У вітчизняній практиці якщо придбана ділова репутація підприємств негативна, вона рівномірно відноситься на фінансовий результат підприємства.

Спосіб оцінки вартості ділової репутації з позиції надмірного прибутку, ґрунтується на припущенні, якщо одне підприємство отримує більший обсяг прибутку на один актив ніж аналогічне підприємство цієї ж галузі то це означає, що додатковий прибуток підприємству приносить саме його ділова репутація. Цим питанням, як об'єктом оподаткування, зацікавились ще 1920р. в США. Вони розробили інструкцію податкової інспекції №68-609 від 1968р. де ставки доходу для матеріальних та нематеріальних активів було встановлено директивно в залежності від ступеня ризику.

В українській практиці відсутні закріплені коефіцієнти прибутковості, що ускладнює проведення оцінки ділової репутації та потребує ретельного підбору аналогічних підприємств. Це дозволяє уникнути допусків широкого узагальнення. Слід керуватися наступними критеріями: підприємствам, які виробляють аналогічну продукцію, розміщуються в тій ж області і володіють аналогічними виробничими потужностями.

Оцінка ділової репутації за об'ємами реалізації базується на персональних якостях підприємств, які стимулюють клієнтів звертатися саме до них і які приносять компанії прибуток, включаючи дохід на нематеріальні активи. Вони можуть бути ідентифіковані і окремо оцінені на базі основних методів: як оцінки підприємств, які отримали більше прибутку в порівнянні з ситуацією, якщо б воно продавало товар, що не має бренду. Також можливо визначити вартість ділової репутації, як



різницю між вартістю бізнесу в цілому і вартістю його активів (як матеріальних так і нематеріальних). Аналіз сучасних вітчизняних і зарубіжних практик наведено на рис 1.

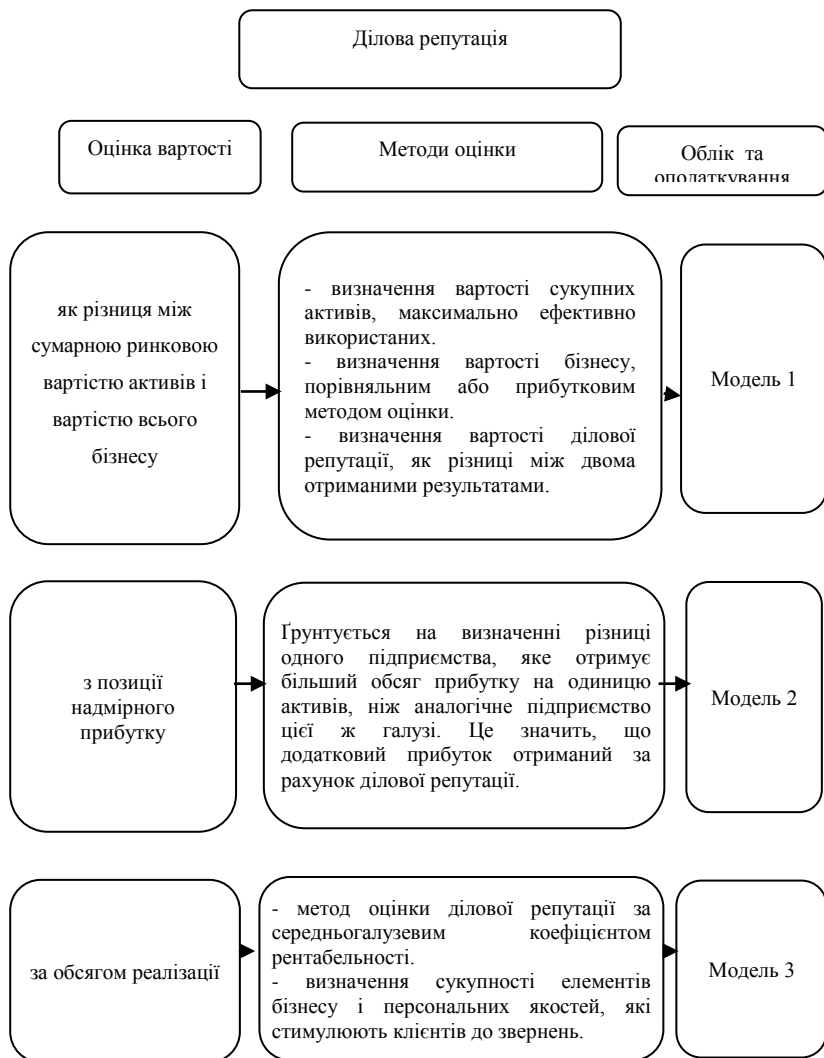


Рис.1. Критерії визнання оцінки обліку та оподаткування нематеріальних активів (ділової репутації)

Отже в Моделі 1 ділова репутація ставиться на баланс лише у випадку продажу підприємства, як частина майнового комплексу. Якщо придбана ділова репутація підприємства негативна вона рівномірно відноситься на фінансовий результат як дохід (рахунок 79). Формування цієї моделі відбувалося з урахуванням П(С)БУ 8 «Нематеріальні активи». При обліку та оподаткуванні ділової репутації по Моделі 2 - ставки доходів для матеріальних та нематеріальних активів встановлюються директивно:

1) для підприємств з низьким рівнем ризику – 8% ставки доходів для матеріальних активів та 15% для нематеріальних активів;

2) для підприємств з високим рівнем ризику ставки доходу – 10% для матеріальних активів і 20% для нематеріальних активів. Ставки в США для матеріальних та нематеріальних активів встановлені директивно. Українська практика обліку та оподаткування ґрунтується на аналогах підприємств порівнюючи їх за критеріями виробничих потужностей, місцевістю та аналогічною продукцією. В цьому варіанті обліку джерелами інформації виступили Інструкція податкової інспекції США №68-609, ПКУ від 01.01.2013р. ст.14 (із змінами і доповненнями до нього) та ЗУ «Про оцінку майна, майнових прав і професійної оціночної діяльності в Україні» №2658-3

В моделі 3 у разі визнання ділової репутації нематеріальним активом, її облік відносять або на рах. 127 (Інші нематеріальні активи або на рах. 191 «Гудвіл при придбанні»). При цьому позитивний чи негативний гудвіл має амортизуватися чи оподатковуватися. Системний ефект підприємства визначається різницею між прибутковою вартістю бізнесу та вартістю його елементів. В цій моделі аналізувалися П(С)БУ № 8 п.9., Наказ мін. Фінансів України № 42 (із змінами і доповненнями до нього) та МСФО № 2.

Відповідно до принципу міжнародних оцінок стандартів поняття «вартість діючого підприємства» виражає вартість конкретного бізнесу, що склався та функціонує і виводиться

шляхом капіталізації його прибутку. На думку зарубіжних експертів помилки при визначенні вартості бізнесу досить впливають на достовірність обліку і оподаткування. Головним тут є системний підхід коли підприємство розглядається з елементів діючої системи відвернувшись від аналізу окремих бізнес процесів і приймається як єдине ціле. Тобто оцінюється системний ефект підприємства.

Виходячи з цього на думку автора можна сказати, що системний ефект підприємства – це різниця між прибутковою вартістю бізнесу і вартістю його елементів, включаючи і показники ділової репутації. Інтерес представляє спосіб визначення ділової репутації на теорії опціонів[3]. Опціон на купівлю дає право його власнику придбати акції за наперед обумовленою ціною і в обумовлений період часу. В методі оцінки розглядається формула Блека-Шольца (Black-Scholes) для оцінки ділової репутації.

Важливим джерелом інформації для визначення бази оподаткованої та оцінки ділової репутації може служити бухгалтерський облік. Але згідно методологій бухгалтерського обліку в Україні, питань обліку не кодифікованих матеріальних активів, включаючи нематеріальні активи, більше ніж відповідей. Слід дуже чітко обґрунтовувати вплив репутації підприємств на його конкурентоспроможність, сприянню залучення додаткових фінансових ресурсів тощо.

Тобто ділова репутація дійсно є ресурсом підприємств який бере участь у створенні для нього економічних вигід. Але визнання ділової репутації підприємств не дозволяє автоматично визнати її активом і вести її бухгалтерський облік у грошовому вимірнику. Нагадаємо, що будь-який ресурс може бути визнаний активом підприємства у разі якщо він відповідає наступним умовам: підприємство отримало активи у наслідок минулих операцій, отриманий ресурс втілює майбутні економічні вигоди, має вартісне вираження і контролюється підприємством [2, 3].

Якщо ділова репутація, як ресурс відповідає повністю першим двом умовам, то визнання ділової репутації у грошовому вимірнику досить проблематично. Традиційний

підхід визначення вартості матеріальних активів в бухгалтерському обліку не є діючими для ділової репутації, на жаль. По-перше репутацію підприємства не можливо купити (хоча і можливо купити саме підприємство з вже сформованою репутацією). По-друге не можливо чітко встановити ті витрати які несе підприємство на формування своєї репутації. По-третє ділова репутація не є наслідком тільки витрат підприємства (підприємство може сформулювати репутацію надійного платника податків).

Слід зазначити, що проблема обліку і оподаткування нематеріальних активів (у тому числі ділової репутації), існує не тільки в українському бухгалтерському обліку також і в міжнародній практиці. Згідно МСБО-5, фінансовій звітності крім інших об'єктів бухгалтерському обліку, підлягають обов'язковому розкриттю гудвіл та відстрочені витрати на створення або реорганізацію підприємств. Необхідним є конкретизація методу та періодів амортизації і можливих надзвичайних витрат. Тобто гудвіл визначається як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів та зобов'язань які підлягають визначенню на дату операції [3, ст.700].

Сьогодні облік гудвілу міжнародними стандартами врегульовано МСБО-22, однак остаточно підходи до його відображення в бухгалтерському обліку не уніфіковано: наприклад, амортизація гудвіла, як звичайного активу який підлягає зносу, розподіляють його вартість протягом терміну його використання, але не більш 5 років. А якщо довший період – це не є виправданим [3, ст. 389]. Американська практика бухгалтерського обліку передбачає можливість визнання гудвілу, витратами покупця поточного періоду у формі різниці між вартістю придбаного підприємства та реальною вартістю придбаних активів. Обґрунтовує необхідність однократного списання гудвілу на витрати покупця, однак одноразове визнання величини суми витрат деформує розрахункове значення прибутку в бухгалтерському обліку та оподаткуванню. Також щодо амортизації, гудвіл є принципово протилежним до репутації за динамікою оцінки (залишкова вартість гудвілу з

часом зменшується, а ділова репутація з часом за умов стабільності діяльності підприємства тільки зростатиме), тобто у разі її відображення на рахунках бухгалтерського обліку має відображатися постійна її дооцінка.

Безумовно, на сьогоднішній день відображення репутації в бухгалтерському обліку, як активу не відрегульовано до кінця: корпоративна етика та ділова репутація безсумнівно сприяє отриманню економічної вигоди, є придатною для використання, але у разі відсутності операцій поглинання або придбання, коли ділова репутація враховується у складі гудвілу сучасна методологія українського бухгалтерського обліку не передбачає відображення репутації, витрати на її підвищення не визначають активами, а відображаються у складі витрат звітного періоду [2, 3].

Проблемою є також її достовірна оцінка в грошовому вимірнику, що дозволяє адекватно відобразити ділову репутацію, як актив на рахунках бухгалтерського обліку. Причому не зважаючи на відображенні позитивного чи негативного гудвілу він має амортизуватися, як це передбачено загальною методологією бухгалтерського обліку.

**Висновки і перспективи подальших розробок:** Таким чином вітчизняна та світова практики з питань вартісної оцінки корпоративної етики та ділової репутації, її відображення як активу у складі активів підприємств до кінця не відрегульовано і тому, на погляд автора можливо розглянути певні підходи до цієї проблеми з позиції вартості підприємства (EBITDA), та його придбання, коли використовується гудвіл. Безумовно, гудвіл сам по собі не визначає суто вартість ділової репутації оскільки на його величину впливає багато факторів, але можуть бути визначені якісним показником ділової репутації.

Для діючої компанії, щодо якої не планується її придбання іншим підприємством можливо скористатися показником (Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) - тобто прибуток підприємств до виплати податків, нарахування амортизаційних відрахувань та відсоток за кредитом який може бути нарахований із використанням міжнародних стандартів в бухгалтерському обліку. Вартістю

підприємств зазвичай мається на увазі його капіталізація, знаючи це аналітичний показник щодо галузі, в якій працює підприємство можливо за допомогою методу аналогії визначити його «квазі-ринкову» вартість, яка відповідає середній нормі ефективності використання капіталу в галузі в цілому. Різниця між такою квазі-ринковою вартістю та справедливою вартістю активів підприємства й виражатиме той «умовний гудвіл», який міг би виникнути у разі продажу підприємства (кількісно характеризує ділову репутацію підприємства).

На думку сучасних авторів О.В. Радіонова, Ю.С. Погорелова, Дж. Робертсона та інших не позбавляє недоліків та припущень. Наприклад, визнання ефективності використання капіталу підприємствами еквівалентного середньогалузевій ефективності, що не завжди є достовірним, або інформація за даними бухгалтерського обліку оцінки вартості ділової репутації та інше.

Тобто можна сказати, що і бухгалтерський облік і оцінка ділової репутації і оподаткування не дає цілісної картини, щодо єдиного визнання кількісного та якісного підходів в оцінці ділової репутації та її складових (корпоративна етика, роаялті, імідж тощо) не в світових, не в українських практиках.

### *Література*

1. The World Bank. Datacatalog // TheWorldBank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://data.worldbank.org>
2. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування: монографія [Сердюков А.Є та ін.] за заг. ред. Е.С. Волков; Нац. ун. Держ. податк. служби України, Н.д. Центр з проблем оподаткування. – Ірпінь: Нац. унт. ДПС України, 2015. – 552 с.
3. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності 2016році [Електронний ресурс] / Державна служба Статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ks\\_g/ks\\_g\\_u/ks\\_g\\_u\\_16.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ks_g/ks_g_u/ks_g_u_16.htm)

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. за №2755-VI, [Електронний ресурс]. / Верховна рада України – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Податковий кодекс України від 01.10.2013 р. – стаття 14 «Нематеріальні активи» с.185-198.

1. TheWorldBank. Datacatalog [data.worldbank.org](http://data.worldbank.org). Retrieved from: <http://data.worldbank.org>.

2. Serdukov, A.E. (2015) *Aktual'ni problem teorii ta praktykypodatkuвання [Actual problem soft taxation the oryand practice]*, Nats, unt DPS Ukrainy, Irpin', Ukraine.

3. *Kilkist subiektiv gospodariuvannia za vydamy ekonomichnoi diialnosti u 2016 rotsi [Quantity of ebterprises by types of economic activity]*. Retrieved from:

<http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fm/osp/ksg/ksgu/ksgu16.htm>.

4. *Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine from02 October 2010.№ 2755-VI]*. Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. *Podatkovyi kodeks Ukraine vid 01.10.2013 - Article 14 of the "Non-material Activation" p.185-198.*

10.05.2019