

## МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВИХ ІНІЦІАТИВ У МЕХАНІЗМІ СТИМУЛЮВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙ РОБОТОДАВЦІВ В ОСВІТУ ПРАЦІВНИКІВ

*Визначено роль інструменту оподаткування у механізмі заохочення роботодавців до участі в освіті та професійній підготовці, що сприятиме нагромадженню людського капіталу та інноваційному розвитку економіки України. Досліджено міжнародний досвід використання податкових ініціатив для стимулювання інвестицій роботодавців в освіту та професійну підготовку працівників. Розглянуто різновиди податкових пільг: податкова знижка, вилучення, податковий кредит, зниження відсоткової ставки, відстрочка податку та особливості їх використання у європейських країнах. Під час дослідження виявлено переваги та недоліки впровадження податкових пільг, що мають бути враховані при визначенні перспектив їх використання у сфері професійного навчання і підготовки в Україні. Визначено, що підвищення дієвості інструменту оподаткування забезпечується поєднанням і використанням різних податкових пільг та економічних інструментів, які спрямовані на активізацію участі й роботодавців, й окремих осіб у навчанні впродовж життя.*

**Ключові слова:** стимулювання роботодавців; інвестиції; освіта; професійне навчання та підготовка; податкові стимули; податкова пільга.

**Постановка проблеми.** Інвестиції в людські ресурси і розвиток навичок у сфері освіти та професійної підготовки визнані одними з ключових чинників економічного зростання, соціальної згуртованості. Водночас практика впровадження «навчання впродовж життя» свідчить, що можливості такої освіти розподілені нерівномірно та існує безліч бар'єрів, які перешкоджають реалізації її мети, організації участі всіх бажаючих. Необхідність забезпечення доступності навчання впродовж життя та стимулювання інвестицій фізичних осіб і роботодавців у нагромадження людського капіталу призвела до розробки схем спільного фінансування освіти та професійної підготовки різними соціальними партнерами.

Аналіз обсягів професійного навчання та підготовки кадрів в Україні свідчить про зниження темпів проведення навчання працівників новим професіям, його обсяг у 2014 році становив 1,8 % облікової кількості штатних працівників. Одним із напрямів успішної реалізації концепції «навчання впродовж життя» є також підвищення кваліфікації кадрів, що дає можливість підтримувати їх відповідну професійну компетентність. Частка тих, хто пройшов підвищення кваліфікації у 2014 році, становила 9,4 % облікової кількості штатних працівників, що на 2,9 в. п. більше, ніж значення 2000 року [5]. Наразі в країні існують недоліки в організації та фінансуванні професійного навчання і підготовки персоналу, які не дозволяють повною мірою використати їх потенціал для здійснення розвитку навичок, умінь і компетенцій працівників відповідно до потреб економіки та вимог виробництва. Серед цих проблем можна виділити такі, як: незацікавленість і фінансова неспроможність роботодавців забезпечувати професійну підготовку персоналу, низький рівень участі працівників у професійному навчанні та підготовці з власної ініціативи.

В останні роки все більше уваги в теоретичних та емпіричних дослідженнях приділяється визначенню тієї ролі, яку податкова політика може відігравати як інструмент впливу та підтримки інвестицій підприємств і фізичних осіб в освіту та професійну підготовку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми стимулювання персоналу до професійного розвитку та пошуку механізмів активізації участі роботодавців в освіті й професійній підготовці працівників висвітлювались у працях таких українських вчених як: М.І. Дрозач, Л.М. Ільч, Т.М. Кір'ян, О.М. Левченко, О.В. Павловська, Т.П. Петрова та інші. У той самий час, невирішеними й надалі залишаються питання удосконалення механізму стимулювання роботодавців до здійснення інвестицій в освіту, в тому числі і за рахунок використання інструменту оподаткування.

**Метою дослідження** є визначення ролі оподаткування як складової економічного механізму стимулювання участі роботодавців у розвитку персоналу, а також на основі аналізу досвіду вик © І.А. Войналович, 2015 ініціатив у європейських країнах встановлення переваг та існуючих обм з України.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Наразі держава за допомогою механізму регулювання може встановити баланс між потенційними вигодами та фінансовим тягарем, що пов'язаний з освітою та професійною підготовкою у напрямі створення позитивних стимулів і для працівників, і для роботодавців. Економічний механізм регулювання у даному випадку передбачає можливості використання таких інструментів: схеми стягнення зборів (освітні фонди), податкові пільги, ваучери та індивідуальні навчальні рахунки, освітні кредити, навчальні відпустки та положення окупності. Ці інструменти та важелі покликані стимулювати попит на безперервну освіту, деякі з них спрямовані на індивіда, а інші – призначені для роботодавців.

Нині професійне навчання та підготовка працівників у країнах Європи та світу здебільшого належать до компетенції підприємств (табл. 1). Держава може компенсувати суб'єктам господарювання частину витрат на професійну освіту, застосовуючи, зокрема, механізми для стимулювання їх участі у професійному навчанні працівників через податкові пільги та створення відповідних фондів.

Таблиця 1

*Основні типи відносин між урядами та роботодавцями щодо фінансування професійного навчання і підготовки працівників у країнах Європи*

Країни світу	Тип відносин
Великобританія, Нідерланди, Україна, Швеція	Організації не мають юридичних зобов'язань щодо підготовки персоналу та фінансування його навчання
Німеччина, Швейцарія	Роботодавці добровільно з власної ініціативи беруть на себе зобов'язання щодо професійного навчання персоналу
Бельгія, Данія та Нідерланди	Роботодавці й профспілки за сприяння уряду засновують фонди розвитку професійної підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації персоналу, умови використання яких регулюються колективними договорами
Франція, Ірландія	Уряди на основі чинного законодавства запроваджують для організацій (компаній) обов'язкові схеми професійного навчання персоналу, які переважно рунтуються на запровадженні податку на навчання працівників
Великобританія, Німеччина	Уряди стимулюють організації (компанії), що проводять професійне навчання персоналу, насамперед шляхом введення податкових пільг

*Джерело:* [6]

У багатьох європейських країнах з метою забезпечення мінімальної участі роботодавців у професійному навчанні та підготовці використовуються схеми стягнення зборів («levy-exemption schemes»). Ці схеми засновані на внесках роботодавців, що визначають мінімальний рівень їх інвестицій у професійне навчання та підготовку працівників. Збори є головним джерелом надходжень до освітніх фондів, які створені в деяких європейських країнах на національному або галузевому рівнях (Бельгія, Болгарія, Кіпр, Данія, Франція, Німеччина, Греція, Угорщина, Ісландія, Італія, Нідерланди, Польща, Румунія, Іспанія і Великобританія). Соціальні партнери відіграють важливу роль у фінансуванні професійної освіти (вклад компаній коливається у межах 0,1–2,5 % фонду заробітної плати) та управлінні галузевими освітніми фондами (іноді у співпраці з урядами на тристоронній основі).

Діяльність галузевих освітніх фондів виявилася ефективною для поліпшення кількісних та якісних показників освіти в напрямі задоволення конкретних потреб галузей економіки в робочій силі. Проте слабким місцем використання фондів є можливість виникнення обмежень мобільності працівників у зв'язку зі спрямованістю на галузеві потреби, а не на оволодіння

універсальними навичками. Водночас досвід їх функціонування свідчить про те, що вони можуть звести до мінімуму навчання персоналу в компаніях, які так чи інакше приділяють йому належну увагу та інвестують у розвиток персоналу. Французька модель «навчай або плати» («train-or-pay schemes») у цьому аспекті істотно відрізняється від інших. Так французькі компанії можуть зменшити свої зобов'язання за цими зборами або взагалі звільнитися від них шляхом фінансування професійного навчання та підготовки своїх працівників.

Субсидії («subsidies») запроваджуються урядами з метою розділення з роботодавцями прямих і значної частини непрямих витрат на професійне навчання та підготовку працівників. Цей економічний інструмент, як правило, використовується у межах активної політики на ринку праці з метою забезпечення участі в освіті та професійній підготовці працівників груп ризику задля попередження їх виключення з ринку праці, та підтримки участі працівників малих і середніх підприємств у безперервній освіті.

Положення окупності («payback clauses») є ще однією формою заохочення суб'єктів господарювання до інвестування у професійну підготовку персоналу. Вони, по суті, є юридичним інструментом, що стимулює роботодавців брати участь і нести витрати на професійне навчання й підготовку та дозволяє отримати гарантії закріплення співробітників на підприємстві протягом певного часу після завершення навчання (як компенсацію за його провадження). Насправді, працівники можуть вільно переходити в іншу компанію, але якщо вони розривають трудовий договір протягом договірного терміну утримання, їм може бути запропоновано відшкодувати витрати на навчання або їх частину. Хоча положення окупності, що регулюються національним законодавством, галузевими угодами, колективними договорами між соціальними партнерами, використовуються у багатьох європейських країнах, наразі недостатньою є інформація щодо їх реалізації у контрактах «зайнятість–навчання» [9].

Податкова політика може впливати як на дієвість економічних стимулів інвестування у навчання впродовж життя, так і на наявність коштів для таких інвестицій, а також бути механізмом розподілу фінансових зобов'язань між різними суб'єктами соціально-трудова відносин. Податкові стимули («tax incentives») використовуються у більшості європейських країн у формі податкових пільг: знижок, вилучень, кредитів, звільнення від оподаткування, відстрочки платежів (табл. 2).

Таблиця 2

*Податкові стимули, що використовуються для стимулювання участі роботодавців у професійній освіті та підготовці працівників в країнах Європи, та їх зміст*

Тип податкових пільг	Характеристика
Податкова знижка («tax allowances»)	Пільга, що спрямована на скорочення податкової бази, пов'язана не з доходами платника податків, а з витратами. Являє собою суму (вартість) витрат платника податку у зв'язку з придбанням освітніх послуг, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу
Податкове вилучення («tax exemptions»)	Спрямоване на зменшення об'єкта оподаткування шляхом звільнення окремих його складових (об'єктів) від сплати податку
Податковий кредит («tax credits»)	Пільга, що спрямована на зменшення податкової ставки або суми податку. Її розмір не залежить від рівня доходу та однаковий для усіх платників податку
Зниження податкової ставки («tax relief»)	Деякі класи платників податків або види діяльності отримують вигоду від більш низьких ставок оподаткування
Відстрочка податку («tax deferrals»)	Їх використання полягає у відстроченні сплати податкових платежів

*Джерело:* складено на основі [10]

Існують два основні напрями, за якими податкова політика може вплинути на інвестиції в освіту та професійну підготовку: або через оподаткування доходів від продажу освітніх послуг, або через податкові пільги по видатках на освіту та професійну підготовку. Досвід європейських країн свідчить про доцільність поєднання і використання різних податкових

інструментів, що спрямовані на активізацію участі й роботодавців, й окремих осіб у професійній освіті та підготовці, що сприяє підвищенню ефективності підготовки кадрів і узгодженню попиту та пропозиції на ринку праці.

Починаючи з 2000 року, в Австрії роботодавці, незалежно від організаційно-правової форми компанії, можуть претендувати на додаткову податкову знижку («tax allowances») для витрат на освіту. Цей стимул набуває форми зменшення оподаткованого прибутку не лише за рахунок вирахування з доходу, що оподатковується, фактичних витрат на навчання, але й додаткових «віртуальних» витрат, що становлять 20 % від фактичних. Із введенням податкової знижки у 2000 році вона застосовувалася лише щодо витрат на зовнішнє професійне навчання та підготовку, а з 2002 року до таких витрат також врахована і вартість навчання на робочому місці. Такий вид податкових пільг дозволяє підприємствам зменшити податкову базу до 120 % фактичних витрат, що, в свою чергу, призводить до нижчого податкового зобов'язання суб'єктів господарювання. Також з 2002 року австрійські роботодавці можуть скористатися податковим кредитом («tax credits»), розмір якого становить 6 % від фактичних витрат на навчання персоналу [10].

У Болгарії податкові стимули для юридичних осіб були введені у 2007 році, хоча й не призначені виключно для освітніх цілей. Ці податкові пільги («tax credits») передбачені для колективних інвестиційних схем і ліцензованих інвестиційних компаній зі спеціальною інвестиційною метою, а приблизно 20 % таких схем охоплюють освіту та професійну підготовку зайнятого населення.

В Іспанії податковим законодавством визначено, що витрати підприємств, понесені на навчання персоналу, можуть бути компенсовані в межах 10–15 % від загальних витрат підприємства протягом фінансового року на основі податкового кредиту («tax credit») [8].

У Нідерландах за останні десять років були реалізовані податкові ініціативи, що призначені для посилення стимулів для роботодавців до підвищення загального обсягу інвестицій в освіту та професійну підготовку. Окремі з них виявили свою неефективність та були скасовані, серед діючих можна виокремити таку ініціативу, як зниження плати за навчальну діяльність, з якою пов'язані витрати компаній, що здійснюють навчання та професійну підготовку працівників. Вони можуть бути частково вирахувані з податків, які сплачуються роботодавцем із заробітної плати, що сприяє зменшенню витрат на оплату праці. Зниження плати за навчання діє як податковий кредит («tax credits»), розмір якого залежить від типу освіти та навчальної програми. Так загальне зменшення плати за навчання одного працівника становить максимально 2566 євро (2008 рік), колишнього безробітного працівника – 3079 євро, студента або випускника, який проходить під керівництвом практичне навчання, – 1232 євро на рік. При цьому варто зазначити, що при використанні даного стимулу не існує вимог до типу освіти чи професійної підготовки, виду діяльності, курсу; єдина вимога – працівник залучається до програми «працівник–студент» [8–10].

У Німеччині Федеральне агентство зайнятості бере участь у фінансуванні витрат на професійне навчання і, на прохання роботодавця, відшкодовує 50 % внесків на соціальне страхування, за умови участі компанії у заходах з удосконалення навичок за короткостроковими контрактами. У 2006 році Федеральним агентством зайнятості була впроваджена програма WeGebAU для забезпечення професійного навчання, що може призвести до нової професійної кваліфікації для низькокваліфікованих і літніх працівників. Компаніям, що беруть участь у програмі, надається субсидювання заробітної плати від агентства зайнятості на покриття витрат на освіту, в той час як працівники отримують ваучер на навчання, який потім може бути використаний для отримання освітніх пропозицій [7].

У Словенії підприємства, що працевлаштовують учня чи студента з метою отримання ними практичного досвіду в процесі освіти відповідно до навчальної угоди, мають право на зниження бази оподаткування у розмірі заробітної плати за кожен місяць і кожної окремої особи, яка бере участь у такій професійній освіті, але не більше 20 % середньомісячної заробітної плати в країні.

Податкова політика Словаччини, впровадження якої розпочалося у 2004 році, передбачала 19 % фіксовану ставку по ПДВ, прибутковому податку і корпоративних податках та майже повну відсутність податкових пільг. Таким чином, податкова політика в державі була відділена від соціальної: вважалося, що достатньо низький фіксований податок має стимулювати підприємства до фінансування професійного навчання та підготовки персоналу. Однак у 2008 році було зроблено виняток і введено податкову пільгу («tax allowances») для окремих категорій медичних

працівників, які беруть участь у безперервній освіті. Максимальна частка витрат на професійне навчання та підготовку (охоплюють лише прямі витрати та навчання за сертифікованими програмами) для зарахування становить 10 % та не може перевищувати 1328 євро.

Угорщина прагне збільшити кількість студентів, які беруть участь у професійно-технічній освіті, тому в державі запроваджуються податкові пільги для підприємств, що на контрактній основі здійснюють практичну підготовку студентів. Так з 2003 року вартість матеріалів, що використовуються у навчанні студентів, компенсується у розмірі 20 % від мінімальної заробітної плати на одного учня в рік, тобто розмір зменшення бази оподаткування на одного учня в місяць становить 20 % від мінімальної заробітної плати. У 2007 році сума відшкодування цих витрат підприємства була підвищена до 40 % від мінімальної заробітної плати у разі здійснення навчання за дефіцитними професіями. А адміністративні витрати, що пов'язані з практичним навчанням, можуть бути зменшені на розмір до 51 євро на одного студента в рік.

У Чеській Республіці податкові пільги («tax allowances») як інструмент стимулювання участі підприємств у розвитку персоналу використовуються з 1993 року. Така податкова знижка компенсує витрати підприємства на освіту та професійну підготовку, що ведуть до поглиблення кваліфікації працівників (а не її оновлення), при цьому максимальна сума покриття становить 100 % витрат на навчання [8].

З 1990 року економіка Фінляндії характеризувалася одними з найвищих темпів зростання у Європі, частково завдяки розробці та прийняттю Наукової та технологічної політики уряду в 1985 році. Як частина інноваційного процесу міністерства освіти та фінансів Фінляндії сформуливали завдання для спільного фінансування реалізації концепції «навчання впродовж життя», що і визначило подальші розробки в політиці оподаткування. У Фінляндії компанії мають право на вирахування витрат на додаткову освіту чи виробниче навчання працівників (тобто на підтримку та розвиток навичок, які необхідні у поточній роботі та повністю відповідають інтересам роботодавця) при оподаткуванні бізнесу, причому незалежно від правового статусу постачальника освітніх послуг, тривалості навчання або наявності (відсутності) сертифікації навчального курсу [8, 10].

Франція пропонує значний перелік податкових стимулів як для фізичних осіб, так і для підприємств. Прикладом останніх є відшкодування внесків на соціальне страхування із заробітної плати, виплаченої учням. При цьому підприємства із кількістю співробітників менше 11 осіб можуть бути повністю звільнені від сплати соціальних внесків. У Франції усі підприємства сплачують податок на учнівство у розмірі 0,5 % від загального обсягу валової заробітної плати протягом попереднього року (з 2007 року цей відсоток для підприємств, з кількістю персоналу понад 250 осіб, щороку збільшується). Проте якщо на підприємстві працює хоча б один учень, то такі малі та середні підприємства звільняються від сплати цього податку (за умови, що валова заробітна плата менше шести мінімальних заробітних плат). Окрім цього, в країні реалізуються такі податкові ініціативи, покликані стимулювати інвестиції роботодавців у розвиток персоналу: податковий кредит на витрати на навчання для підприємств, податковий кредит на користь учнівства тощо [4, 8–9].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Практичний досвід використання податкових пільг у європейських країнах дозволив наразі говорити про низку застережень та можливих ризиків їх запровадження, які обов'язково мають бути враховані при вдосконаленні економічного механізму стимулювання роботодавців до інвестування в освіту персоналу в Україні. Податкові пільги часто критикують за високий ефект «мертвої ваги» («deadweight»), особливо за умови їх призначення для великих підприємств та висококваліфікованих фахівців. Це означає, що використання податкових пільг часто тягне за собою негативні наслідки перерозподілу в кінцевому підсумку на користь категорій населення з кращим доступом до освіти або професійного навчання. «Мертва вага» може бути зменшена, якщо податкові інструменти будуть специфічними й орієнтованими на групи, які отримують менше вигод від використання податкових пільг (малі підприємства та їх працівників, людей із низькими доходами, низькокваліфікованих працівників). Водночас це може призвести до зростання адміністративного навантаження як для провайдерів освітніх послуг, так і для роботодавців.

Також податкові пільги можуть позитивно впливати на участь індивідів у професійному навчанні та підготовці, проте для підприємств може виникати ризик ефекту заміщення. Так у Нідерландах пільгове оподаткування витрат на професійне навчання працівників, які старші 40 років, призвело до зменшення обсягів професійного навчання для осіб, які молодші

40 років. У цьому змісті досвід деяких країн свідчить, що податкові пільги є більш ефективними у поєднанні з іншими економічними інструментами. Водночас варто зазначити, що механізми фінансування на основі податкових пільг для фізичних осіб та підприємств характеризуються низьким рівнем адміністративного тягаря, на відміну від схеми фінансування на основі субсидій або французької моделі «навчай або плати». Таким чином, незважаючи на істотні відмінності в окремих державах, податкові ініціативи мають сильні боки та високо цінуються роботодавцями, зокрема, через ефективне зниження витрат на професійну освіту та підготовку.

Ефективність використання інструменту оподаткування у сфері освіти та професійного навчання і підготовки в Україні напряду залежить від узгодженості освітньої, соціальної політики, політики зайнятості з податковою політикою держави, що потребує подальших досліджень і розробок у цьому напрямі.

#### Список використаної літератури:

1. Дрозач М. Розвиток професійного навчання кадрів на виробництві в контексті зарубіжного досвіду / М.Дрозач // Наука та інновації. – 2008. – 3, Т. 4. – С. 88–94.
2. Захарова О.В. Управління інвестуванням у людський капітал: методологія, оцінка, планування : монографія / О.В. Захарова. – Донецьк : ДВНЗ ДонНТУ, 2010. – 378 с.
3. Ільїч Л.М. Державне регулювання професійної підготовки кадрів: світовий досвід / Л.М. Ільїч // Ринок праці та освіта: пошук взаємодії : зб. наук. ст. ; під наук. ред. І.Л. Петрової. – К. : Таксон, 2007. – 200 с.
4. Петрова Т. Професійний розвиток працівників: проблеми стимулювання персоналу та заінтересованості роботодавців / Т.Петрова // Україна: аспекти праці. – 2010. – 2. – С. 26–34.
5. Праця України у 2014 році : статистичний збірник. – К. : ТОВ «Видавництво «Консультант», 2015. – 280 с.
6. Рекомендації щодо сприяння стимулюванню заінтересованості роботодавців у підвищенні професійного рівня працівників / Затверджено Наказом Міністерства праці та соціальної політики України 564 від 3.12.2008 р. // Довідник кадровика. – 2009. – 3. – С. 44–55.
7. Cedefop. Learning while working. Success stories on workplace learning in Europe. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – VI. – 113 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.cedefop.europa.eu/EN/Files/3060\\_en.pdf](http://www.cedefop.europa.eu/EN/Files/3060_en.pdf).
8. Cedefop. Using tax incentives to promote education and training. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2009. – VI. – 117 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.cedefop.europa.eu/files/5180\\_en.pdf](http://www.cedefop.europa.eu/files/5180_en.pdf).
9. European Commission. Vocational education and training for better skills, growth and jobs: Accompanying the document. – Strasbourg : SWD, 2012. – 60 pp.
10. OECD. Education Policy Analysis 2004. – Paris : OECD Publications, 2005. – 142 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/education/education-policy-analysis-2004\\_era-2004-en#page108](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/education/education-policy-analysis-2004_era-2004-en#page108).
11. Torres C. Taxes and Investment in Skills. OECD Taxation Working Papers / C.Torres. – Paris : OECD Publications, 2012. – 13. – 85 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dx.doi.org/10.1787/5k92sn0qv5mp-en>.

ВОЙНАЛОВИЧ Ірина Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри управління персоналом та економіки праці Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- конкурентоспроможність робочої сили;
- особливості взаємодії ринку праці та ринку освітніх послуг.

E-mail: irina\_youna@ukr.net.