

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)



Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 7, 2015

Назад

Головна

УДК 336.1 (477)

Д. С. Степанова,  
аспірант кафедри фінансів, ПВНЗ «Європейський університет» (м. Київ, Україна)

## БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧІ ЕФЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Daria S. Stepanova,  
Postgraduate, Department of Finance «European University», Kyiv, Ukraine

### BUDGET-EFFECTS OF TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE

*В статті представлено авторське визначення бюджетоутворюючих ефектів адміністрування податків, надано їх аналітичну оцінку по відповідних групах показників. Запропоновано інтегральний індекс бюджетоутворюючих ефектів адміністрування податків, аналіз динаміки якого дозволив виявити вплив позитивних та негативних чинників на ефективність адміністрування податків в Україні.*

*In the article the author determine the budget-effects of tax administration, given their analytical assessment on relevant groups of indicators. An integral index of budget-effects of tax administration, analysis of the dynamics which revealed the impact of positive and negative factors on the effectiveness of tax administration in Ukraine.*

*В статье представлено определение бюджетообразующих эффектов администрирования налогов, представлено их аналитическую оценку по соответствующим группам показателей. Предложен интегральный индекс социально-экономических эффектов администрирования налогов, анализ динамики которого позволил выявить влияние положительных и негативных факторов на эффективность администрирования налогов в Украине.*

**Ключові слова:** податок, адміністрування податків, економічна ефективність, фискальна ефективність, бюджетоутворюючі ефекти адміністрування податків.

**Keywords:** tax, tax administration, economic efficiency, fiscal efficiency, budget-effects of tax administration.

**Ключевые слова:** налог, администрирование налогов, экономическая эффективность, фискальная эффективность, бюджетообразующие эффекты администрирования налогов.

**Постановка проблеми.** В останні роки податкова система Україна проходить черговий етап реформування, і на цьому етапі ставляться вже інші завдання порівняно з попередніми періодами. Якщо в перші роки у становленні і функціонуванні податкової системи першочерговими цілями було становлення податкового законодавства, то на сучасному етапі відбувається зміна цільових орієнтирів у бік якісного поліпшення, підвищення ефективності податкової системи, в першу чергу завдяки ефективній організації діяльності податкових органів. Здійснення державою своїх повноважень в частині оподаткування проводиться системою адміністрування податків, яке покликане забезпечити надходження платежів належного обсягу та у належні законодавством строки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В сучасних умовах соціально-економічних трансформацій адміністрування податків є одним з основних механізмів наповнення дохідної частини державного бюджету. Різні аспекти проблематики адміністрування податків розглядалися у численних працях зарубіжних і вітчизняних науковців таких Дж. Кейнс [1], Е. Селігмен [2], І. Янжул [3], В. Андрущенко [4], В. Мельник [5], Д. Серебрянський [6], Д. Черник [7], К. Швабій [8] та ін.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Однак, в сучасній економічній літературі не знайшли достатнього відображення дослідження фискальних ефектів адміністрування податків, зокрема їх бюджетоутворюючих наслідків. Гострий дефіцит державного бюджету України вимагає підвищення фискальної ефективності вітчизняної податкової системи, зокрема у сфері адміністрування податків.

**Метою статті** є визначення та оцінка бюджетоутворюючих ефектів адміністрування податків в Україні.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** Найголовнішими цілями адміністрування податків є бюджетоутворюючі ефекти. Однак за допомогою відповідних заходів та інструментів вирішують і низки інших завдань соціально-економічного характеру: економічні, зовнішні (міжнародні), соціальні, екологічні тощо. Зазначимо, що податкові заходи в цьому випадку слід розглядати як заходи непрямого впливу та регулювання. Саме від характерної для держави у певний період часу ієрархії цілей фискальної політики залежатиме ефективність адміністрування податків тієї або іншої сфери, оскільки ця «встановлена» ієрархія зумовлюватиме перенесення основної ваги регулятивного впливу оподаткування на відповідні процеси, обмежуючи реалізацію та досягнення інших цілей.

Фискальні ефекти адміністрування податків найбільше виявляються у наступному:

- забезпечують державі можливість впливу на економічні процеси (ділову й інвестиційну активність, нагромадження капіталу, сукупне споживання);
- дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і податковими відрахуваннями до бюджету (чим реалізується принцип справедливості, хоч велике значення має підхід до градації податкових ставок; справедливість прямого оподаткування не є аксіомою, вона реалізується через відповідну податкову шкалу);
- здійснюють розподіл податкового тягаря таким чином, що платники з більш високими доходами сплачують до бюджету податків більше порівняно з платниками, які мають нижчі доходи (більш ефективно реалізується за умови використання прогресивної шкали податкових ставок).

На нашу думку, до бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків відносяться:

- збільшення податкових надходжень;
- зменшення витрат на адміністрування податків;
- збільшення ефективності використання бюджетних коштів;
- забезпечення достатнього рівня податкових надходжень до бюджету.

Для здійснення комплексної оцінки бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні розглянемо докладніше кожен з представлених напрямків, проведемо кількісний аналіз відповідних показників, що характеризують їх, у динаміці.

Здійснено оцінку бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за наступними напрямками в розрізі таких показників:

- збільшення податкових надходжень - ефективність контрольної роботи податкових органів (динаміка кількості проведених перевірок платників податків, динаміка донарахувань за результатами контрольної роботи (за актами документальних перевірок, пеня за несвоєчасну сплату, адміністративні штрафи), динаміка результативності на одну перевірку); ефективність адміністрування податкового боргу (динаміка структури податкового боргу, темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, динаміка коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, рівень погашення податкового боргу);
- зменшення витрат на адміністрування податків – динаміка коефіцієнту затратності (вартості) адміністрування податків;
- збільшення ефективності використання бюджетних коштів – динаміка питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень.

Динаміку показників бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за період 2008-2014 рр. представлено у таблиці 1.

**Таблиця 1.**  
**Показники бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.**

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Рівень виконання по податкових надходженнях, %	97,72	86,46	96,18	101,23	90,71	93,40	94,92
Темп зростання (зниження) донарахувань за результатами контрольної роботи, %	143,2	175,0	156,2	41,5	72,3	103,1	110,6
Темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, %	116,6	120,5	140,6	91,2	110,3	107,8	124,4
Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, %	124,3	62,3	235,4	73,3	47,5	46,3	43,8
Рівень погашення податкового боргу, %	86,8	31,2	21,5	40,0	49,6	48,4	40,7
Коефіцієнт затратності адміністрування податків, %	4,22	3,00	4,19	1,94	1,70	1,69	1,77
Питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, %	5,5	10,3	13,0	7,0	3,6	5,0	5,4

*Розраховано автором на підставі даних ДФС України.*

На основі вищевикладеного аналізу показників таблиці, надамо інтегральну оцінку бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні шляхом розрахунку відповідного інтегрального показника, до складу якого входять нормалізовані значення показників. Значення інтегрального показника має → 100% (або 1), що свідчить про досягнення максимального рівня ефективності адміністрування податків щодо забезпечення 100%-го рівня виконання з акумуляції податкових надходжень податковими органами до бюджетів усіх рівнів.

Динаміку інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні представлено у таблиці 2.

**Таблиця 2.**  
**Динаміка інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.**

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків, %	24,87	19,74	15,71	36,95	31,45	29,85	24,32

*Розраховано автором на підставі даних ДФС України.*

Отримані значення інтегрального показника показують, яка частка із загального обсягу акумульованих податкових надходжень забезпечується за рахунок зміни рівня ефективності адміністрування податків. Таким чином, у 2008-2010 рр. інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні зменшувався з 24,87% до 15,71% відповідно. У 2011 р. – підвищився більш ніж удвічі, до максимального рівня у 36,95% за аналізований термін, але у наступні періоди – 2012-2014 рр. знов демонстрував спадну динаміку, у 2014 р. порівняно з 2011 р. зниження склало 12,63 в.п.

Такі тенденції можуть бути пояснені за рахунок нестабільної динаміки факторів впливу, зокрема:

- 24,87% із загальної суми акумульованих податкових надходжень до державного бюджету України у 2008 р. було забезпечено за рахунок таких позитивних чинників впливу як: зростання донарахувань за результатами контрольної роботи податкових органів на 43,2%, ростом коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу на 24,3%. Однак, протидію цим позитивним чинникам справляли такі, що брали участь у формуванні даної частки податкових надходжень: зростання загальної суми податкового боргу на 16,6%, зниження рівня його погашення на 13,2%, також досить високий рівень затратності адміністрування податків – 4,22%, та частки неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень – 5,5%;
- у 2009 р. інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизився проти 2008 р. на 20,62% на фоні зниження рівня виконання бюджетних показників по податкових надходженнях на 13,54%. Позитивний вплив справило: зростання донарахувань за результатами контрольної роботи податкових органів на 75,0%, зниження рівня затратності адміністрування податків на 71,1% (з 4,22% до 3,00%), негативний – зростання загальної суми податкового боргу на 20,5%, зниження кількості податкових консультацій щодо процедур його погашення на 50,1% (з 124,3% до 62,3%), що, в сою чергу, призвело до зниження рівня його погашення у 2,8 рази (з 86,2% до 31,2%), та збільшення частки обсягів неефективного використання бюджетних коштів майже удвічі (з 5,5% до 10,3%). У підсумку, загальною дією позитивних і негативних чинників було забезпечено 19,74% загального обсягу податкових надходжень;
- у наступному 2010 р. інтегральний індекс бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні знизився на 15,34% до рівня 15,71% проти 19,74% у попередньому році, при цьому, рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях підвищився з 86,46% до 96,18%, що, в цілому, могло б свідчити про підвищення ефективності податкового адміністрування, але, на той період часу мало місце зарахування до державного бюджету податкових надходжень «стягнених у звичайний період, але які будуть нараховані у майбутніх періодах», що й забезпечило підвищення рівня виконання бюджету по податкових надходженнях. Окрім того, за нашими показниками, позитивний вплив було спричинено лише за рахунок значного зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, відповідний коефіцієнт зростання у 2010 р. становив 235,4% проти 62,3% у 2009 р. Однак, загальна негативна тенденція зниження індексу пояснюється: темпом зниженням донарахувань за результатами контрольної роботи на 18,8%, зростанням загальної суми податкового боргу 40,6%, зниженням рівня його погашення на 9,7%, зростанням коефіцієнта затратності адміністрування податків на 39,7% та частки обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень на 26,2%;
- імплементація Податкового кодексу у 2011 р. сприяла оптимізації та підвищенню ефективності податкового адміністрування, що, в свою чергу, відбулося на рівні наповнення державного бюджету – рівень виконання по податкових надходженнях становив 101,23% проти 96,18% у попередньому році. За аналізований нами період часу – це єдиний період, коли мало місце перевиконання на 1,23%. Відповідно, мало місце підвищення рівня інтегрального індексу бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні – з 15,71% до 36,95% (+135,2%). Позитивний вплив справило: зниженням темпу зростання загальної суми податкового боргу на 64,8% (з 140,6% до 91,2%), зростання рівня його погашення майже удвічі – з 21,5% до 40,0%, зменшення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу у 3,2 рази сприяло й зменшенню затратності адміністрування податків у 2,2 рази (з 4,19% до 1,94%), та скорочення питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень у 1,85 рази (з

13,0% до 7,0%). Протидію впливу цих позитивних чинників справляло лише зниження рівня ефективності контрольної роботи податкових органів у вигляді зниження темпів зростання донараховувань за результатами контрольної роботи у 3,8 рази – з 156,2% у 2010 р. до 41,5% у 2011 р.

- у 2012 р. відбулося падіння інтегрального індексу бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків в Україні на 14,88% (з 36,95% до 31,45%), даній тенденції відповідає й падіння рівня виконання бюджетних показників по податкових надходженнях, знов має місце недовиконання надходжень до державного бюджету по податкових надходженнях на рівні 90,71%. Така тенденція може пояснюватися зростанням темпів донараховувань за результатами контрольної роботи на 30,8%, зростанням рівня погашення податкового боргу на 9,6%, зменшенням затратності адміністрування податків 12,4%, зниженням питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень на 48,6% (з 7,0% до 3,6%). Протидію таким ефектам склало підвищення темпу зростання загальної суми податкового боргу на 10,3%, зниження рівня наданих податкових консультацій щодо процедур його погашення на 35,2% (з 73,3% до 47,5%);

- у 2013 р. продовжилося падіння рівня інтегрального індексу бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків в Україні – з 31,45% у 2012 р. до 29,85% (-5,08%). Позитивним виявилось: підвищення темпів зростання донараховувань за результатами контрольної роботи на 42,6%, зменшення темпів зростання загальної суми податкового боргу - 110,3% до 107,8% (-2,5%), зниження затратності адміністрування податків на 0,58%. Негативно відзначилося незначне падіння коефіцієнта зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу з 47,5% до 46,3%, рівня його погашення на 2,5% та підвищення частки неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень з 3,6% до 5,0%;

- у 2014 р. попередня тенденція збереглася – зменшення інтегрального індексу бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків в Україні становило 18,52% (з 29,85% до 24,32%). Структура чинників впливу наступна: позитивний вплив справило підвищення темпів зростання донараховувань за результатами контрольної роботи на 7,3%, решта – мало негативний вплив: підвищення темпів зростання загальної суми податкового боргу - 107,8% до 124,4% (+15,4%), підвищення затратності адміністрування податків на 4,7%, падіння коефіцієнта зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу з 46,3% до 43,8%, рівня його погашення на 7,7% та підвищення частки неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень з 5,0% до 5,4% (+0,8%).

З метою узагальнення вище отриманих результатів, використовуючи апарат економіко-математичного моделювання, побудуємо економетричну модель, що покаже залежність між рівнем інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків в Україні та аналізованих показників, що надасть можливість виявити ступінь їх впливу на інтегральний показник за період спостереження 2008-2014 рр.

Так, за допомогою програмного забезпечення «Gretl» нами отримано наступну економетричну модель:

$$Y = -1,734x_1 - 0,503x_2 + 0,938x_3 + 0,024x_4 + 2,409x_5 - 34,908x_6 + 16,777x_7$$

де Y – рівень інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків в Україні;

x1 – рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях;

x2 – темп зростання (зниження) донараховувань за результатами контрольної роботи;

x3 – темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу;

x4 – коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу;

x5 – рівень погашення податкового боргу;

x6 – коефіцієнт затратності (вартості) адміністрування податків;

x7 – частка обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень.

Модель є адекватною, показники верифікації мають відповідні задовільні значення, зокрема:  $R^2 = 0,98$ , стандартизоване відхилення залежної змінної = 7,22 (при кількості спостережень = 7), стандартизована похибка моделі = 0. Відповідні результати представлено у додатку Г.

Таким чином, результати моделювання показали, що з 7 незалежних змінних, три справляють негативний вплив на формування значення рівня інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків в Україні, що визначається від'ємністю їх коефіцієнтів. Так, найбільше значення, при цьому, має коефіцієнт затратності (вартості) адміністрування податків – (-34,908), тобто при підвищенні затратності (вартості) адміністрування податків на 1% рівень інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 34,91%; другий за значенням – рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях – (-1,734), тобто при підвищенні рівня виконання бюджетних показників по податкових надходженнях на 1% рівень інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 1,73%; при зменшенні темпу донараховувань за результатами контрольної роботи на 1% рівень інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 0,5%.

Інші показників справляють позитивний вплив на формування значення результативного показника з наступними залежностями:

- темп зниження загальної суми податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків на 0,94%;

- підвищення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків на 0,024%;

- підвищення рівня погашення податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків на 2,41%;

- зменшення частки обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків на 16,78%.

**Висновки.** Як слід, можна зробити висновок, що найбільший вплив на формування рівня інтегрального показника бюджетотворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за період 2008-2014 рр. мали такі: затратність адміністрування податків, питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень, рівень погашення податкового боргу та рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях.

Представлений підхід дозволяє виявити «слабкі» місця в процесі адміністрування податків, які, в цілому, знижує рівень його ефективності, та виробити, при цьому, комплекс відповідних заходів щодо їх нівелювання у перспективі.

#### Література.

1. Кейнс Д. М. Общая теория занятости, процента и денег / Д. М. Кейнс; пер. с англ. Н. Н. Любимов. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.
2. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли / Б. Селигмен. – М.: «Прогресс», 1968. – 600 с.
3. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И.И. Янжул; сост. А.А. Ялбулганов; науч. ред., вступ. ст. А. Н. Козырин. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
4. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) [Текст]: монографія / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак; Держ. податк. служба України, Нац. ун-т Держ. податк. служби України, НДІ фін. права. - К.: Алерта, 2013. - 382 с.
5. Мельник В. М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи // Наук. вісн. Нац. ун-ту держ. податкової служби України (Економіка, право). – 2005. – № 2 (29). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau\\_visn/2\(29\)/Podatky/Mel'nik.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2(29)/Podatky/Mel'nik.php).
6. Серебрянський Д. Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні / Д. Серебрянський // Вісник університету ДПС України, 2013. – Вип. 1. – С.76-91.
7. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – С.7-8.
8. Швабій К. І. Ефективність адміністрування податків в Україні : методологія та аналіз / К. І. Швабій // Фінансова система України : зб. наук. праць. – Острого: Видавництво «Національний університет «Острозька академія», Ч.3. – 2007. – С. 519–527.
9. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua)

#### References.

1. Kejns J.M. (1999), *Obschaia teoriya zaniatosti, protsenta y deneh*, Helyos ARV, Moscow, Russia.
2. Selyhmen B. (1968), *Osnovnye techeniya sovremennoj ekonomicheskoy mysly*, Prohress, Moscow, Russia.
3. Yanzhul Y.Y. (2002), *Osnovnye nachala fynansovoy nauky*, Statut, Moscow, Russia.
4. Andruschenko V.L. (2013), *Moral'no-etychni imperatyvy podatkov ta opodatkuvannia (zakhidna tradytsiia)*, Alerta, Kyiv, Ukraine.
5. Mel'nyk V. M. (2005), "The impact of the tax administration on the efficiency of the tax system", // *Nauk. visn. Nats. un-tu derzh. podatkovoi sluzhby Ukrainy (Ekonomika, pravo)*, vol.2 (29), available at: [http://vvyv.asta.edu.ua/vidan/nau\\_visn/2\(29\)/Podatky/Mel'nik.php](http://vvyv.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2(29)/Podatky/Mel'nik.php) (Accessed 20 June 2015).

6. Serebrians'kyj D. (2013), "Evaluating the effectiveness of tax administration in Ukraine", *Visnyk universytetu DPS Ukrainy*, vol. 1, – pp.76-91.
7. Chernyk D. H. (1997), "Taxes in market economy", *Fynansy*, pp.7-8.
8. Shvabij K. I. (2007), "The efficiency of tax administration in Ukraine: methodology and analysis", *Ostroz'ka akademiia*, vol.3., pp. 519–527.
9. The official site of the State Fiscal Service of Ukraine, available at: [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua) (Accessed 20 June 2015).

Стаття надійшла до редакції 26.06.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"