

Марія ФІЛЬО

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ФІСКАЛЬНИХ ІНСТИТУТІВ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВТРАТ

Розглянуто зміст понять “ефективність” та “інституційна ефективність”. Розраховано показники ефективності контрольно-перевірочної роботи, бюджетної та фінансової ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Здійснено оцінку ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин особливої актуальності набувають питання вдосконалення, оптимізації та трансформації діючої системи інституційного забезпечення дієвої політики держави у сфері оподаткування. Інституціональна система, яка існує в Україні, ще не забезпечує позитивну реалізацію економічних функцій суб'єктів господарювання, з одного боку, та держави – з іншого. Це зумовлює потребу у побудові стабільних і прозорих фіскальних інститутів, які забезпечать сталу реалізацію податкової політики та злагоджену роботу ринкових механізмів.

У вирішенні зазначеної проблеми важливе місце займає вибір критеріїв і методів оцінки ефективності фіскальних інститутів, оскільки проведений на їх основі аналіз дає змогу визначити якість функціонування цього сектору державного регулювання. На нашу думку, розробка комплексного показника ефективності функціонування фіскальних інститутів є актуальною та має теоретичне і практичне значення.

Дослідженню інституційної ефективності присвячені праці В. Адамик, С. Істоміна, І. Куревіної, І. Руденкова, Д. Сінка та інших. Водночас, проведений у цьому

напрямку аналіз літературних джерел свідчить, що наукові питання визначення сутності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат ще не достатньо досліджені. Зокрема, існує об'єктивна необхідність у формуванні комплексного підходу до оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат.

Мета статті полягає в здійсненні оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат та виборі системи показників, які її характеризують.

Для дослідження ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, насамперед, необхідно визначити її сутність. Загалом поняття ефективності використовується у всіх сферах практичної та наукової діяльності. Воно є мультиатрибутивним, тобто охоплює різні типи й аспекти ефективності. Зазвичай ефективність трактують як характеристику якого-небудь об'єкта, що відображає його суспільну користь, продуктивність чи інші позитивні якості [1, 358]. Розширене визначення ефективності дає Д. Скотт Сінк і розглядає її як систему таких індикаторів та показників:

– дієвість – як міра досягнення системою поставлених перед нею цілей;

- економічність – як міра використання необхідних продуктів;
- якість – як міра відповідності системи умовам та очікуванням;
- прибутковість – як відношення між валовими доходами та сумарними витратами;
- продуктивність – як відношення кількості виробленої продукції (наданих послуг) до затрат на випуск продукції чи надання послуг;
- якість трудового життя;
- залучення нових технологій [2].

Щодо ефективності інститутів, то для її визначення білоруський учений І. А. Руденков використовує функціональний підхід. Він наголошує на тому, що ефективність інститутів визначається тим, в якій мірі визначений інститут реалізує функції, що притаманні інститутам загалом [3]. До таких функцій вчений відносить інституційну рівновагу, компенсацію ризику та мінімізацію трансакційних витрат.

Українська вчена В. В. Адамик розглядає ефективність інститутів як зіставлення результату їхньої діяльності з витратами, причому останні включають не лише прямі витрати на систему інституцій, а й витрати на реалізацію прийнятих ними рішень [4, 80].

Російський науковець С. В. Істомін трактує ефективність інститутів як оптимальну структуру повноважень у визначеній ситуації, котра призводить до зниження витрат та рівня трансакційних витрат [5, 66]. У нашому випадку трансакційними витратами виступають податкові втрати, тому ефективність фіскальних інститутів характеризуватиметься саме їх зменшенням.

Відсутність цілісності методологічних досліджень ефективності фіскальних інститутів зумовлює необхідність розробки конструктивного підходу до її оцінки. При цьому основним завданням оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових витрат вважаємо отримання

наочних критеріїв ефективності, на основі яких можна запропонувати обґрунтовані пропозиції щодо напрямів розвитку зазначених інститутів.

У цьому контексті вибір показників ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових витрат повинен базуватися на таких вимогах:

- простота та репрезентативність показників;
- комплексність оцінки ефективності фіскальних інститутів;
- можливість практичного визначення на основі існуючих інформаційних джерел.

Ефективність фіскальних інститутів характеризує дієвість реалізації фіскальної політики та діяльність їх складових, насамперед, органів податкової служби. Відтак, складність оцінювання ефективності фіскальних інститутів полягає не стільки у визначенні оптимальної кількості оціночних показників, скільки пов'язана зі специфічністю вітчизняної фіскальної сфери внаслідок її залежності від змін соціально-економічних, політичних та національних умов.

З огляду на зазначене, вважаємо, що ефективність діяльності фіскальних інститутів мінімізації податкових витрат треба визначати за позитивними змінами результатів функціонування податкової системи при певній системі управлінських рішень у сфері оподаткування. Така ефективність найбільш повно характеризується наступними показниками:

- бюджетна ефективність (E_b), яка обчислюється відношенням коефіцієнта зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання податкових витрат;
- ефективність контрольно-перевірочної роботи ($E_{кп}$), що визначається як відношення коефіцієнта зростання показників контрольної роботи до коефіцієнта зростання податкових витрат;
- фінансова ефективність (E_f), яка розраховується як відношення коефіцієнта

зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання витрат на утримання органів податкової служби.

Зокрема, для розрахунку показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів використовуємо співвідношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання податкових витрат:

$$Eb = K_{nn} / K_{nv}, \quad (1)$$

де K_{nn} – коефіцієнт зростання податкових надходжень до державного бюджету; K_{nv} – коефіцієнт зростання податкових витрат.

Бюджетна ефективність фіскальних інститутів показує вплив податкових витрат на темпи зростання податкових надходжень. Якщо показник бюджетної ефективності $Eb > 1$, то податкові надходження зростають вищими темпами, що свідчить про дієвість фіскальних інститутів.

Вихідні дані для обчислення показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів за період 2005–2010 рр. наведено у табл. 1.

Результати проведених розрахунків у табл. 1 свідчать, що бюджетна ефективність фіскальних інститутів у період 2005–2010 рр. була невисокою. Станом на 2010 р. показник бюджетної ефективності становив $Eb = 1,07$. Найнижча бюджетна ефективність фіскальних інститутів спостерігалась у 2009 р. ($Eb = 0,71$). Відтак, існуючим фіскальним інститутам доцільно

спрямувати свою діяльність на зменшення обсягів податкових витрат.

Наступним важливим показником ефективності діяльності фіскальних інститутів є ефективність контрольно-перевірочної роботи. Її аналіз пропонуємо здійснювати на основі розрахунку співвідношення коефіцієнта зростання результату контрольно-перевірочної роботи до коефіцієнта зростання податкових витрат:

$$E_{kn} = K_{kn} / K_{nv}, \quad (2)$$

де K_{kn} – коефіцієнт зростання результату контрольно-перевірочної роботи.

Якщо показник $E_{kn} > 1$, то контрольно-перевірочна робота фіскальних інститутів є ефективною. Зазначимо, що результат контрольно-перевірочної роботи обчислюємо як суму донарахувань, штрафних санкцій та пені, нарахованої за несвоєчасну сплату податків.

Розрахунок ефективності контрольно-перевірочної роботи фіскальних інститутів у період 2005–2010 рр. наведено в табл. 2.

Як бачимо з наведених розрахунків у табл. 2, протягом 2005–2009 рр. показник ефективності контрольно-перевірочної роботи не перевищував 1. Тобто темпи зростання податкових витрат значно перевищували темпи зростання результатів контрольно-перевірочної роботи. Значення $E_{kn} = 1,59$ у 2010 р. свідчить про різке зростання результатів й ефективності фіскальних інститутів.

Таблиця 1

Розрахунок показника бюджетної ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових витрат, 2005–2010 рр.*

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податкові надходження, млрд. грн.	98,1	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4
Податкові витрати, млрд. грн.	29,7	37,5	46,7	70,98	92,12	97,39
Коефіцієнт зростання податкових надходжень	1,55	1,28	1,28	1,41	0,92	1,13
Коефіцієнт зростання податкових витрат	1,53	1,26	1,25	1,52	1,3	1,06
Бюджетна ефективність (Eb)	1,01	1,02	1,02	0,93	0,71	1,07

*Розраховано на основі [6].

Таблиця 2

Розрахунок ефективності контрольно-перевірочної роботи, 2005–2010 рр.*

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Результат контрольно-перевірочної роботи, млрд. грн.	4,81	5,48	4,36	5,46	5,57	9,4
Податкові втрати, млрд. грн.	29,7	37,5	46,7	70,98	92,12	97,39
Коефіцієнт зростання результату контрольно-перевірочної роботи	1,29	1,14	0,78	1,25	1,02	1,69
Коефіцієнт зростання податкових витрат	1,53	1,26	1,25	1,52	1,3	1,06
Ефективність контрольно-перевірочної роботи (Екп)	0,84	0,9	0,62	0,82	0,78	1,59

* Розраховано на основі [6].

Необхідно зазначити, що важливим критерієм ефективності фіскальних інститутів також є показник фінансової ефективності, який обчислюється як відношення коефіцієнта зростання податкових надходжень до коефіцієнта зростання витрат на утримання органів податкової служби:

$$Ef = K_{nn} / K_v, \quad (3)$$

де K_v – коефіцієнт зростання витрат на утримання органів податкової служби.

Показник фінансової ефективності дає змогу оцінити доцільність витрат на утримання органів податкової служби як найважливішої складової фіскальних інститутів. Чим більша величина Ef , тим вигідніша підтримка державою таких фіскальних інститутів. У випадку $Ef < 1$, потрібно звернути увагу на необхідність їх реформування.

Вихідні дані для обчислення фінансової ефективності фіскальних інститутів протягом 2005–2010 рр. наведені в табл. 3.

Результати проведених розрахунків свідчать про позитивне значення фінансової ефективності фіскальних інститутів, за винятком 2005–2006 рр. (Ef становить 0,95 та 0,96 відповідно). Найвищою фінансовою ефективністю фіскальні інститути характеризувались у 2007 р., $Ef = 1,15$. Таким чином, існуючі витрати на утримання органів податкової служби виправдовують себе та сприяють позитивній динаміці мінімізації податкових втрат.

Розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат можна здійснити за формулою:

$$Efi = r_1 * Eb + r_2 * Ef + r_3 * Ekn, \quad (4)$$

Таблиця 3

Розрахунок показника фінансової ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, 2005–2010 рр.*

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податкові надходження, млрд. грн.	98,1	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4
Витрати на утримання органів податкової служби**, млрд. грн.	2,06	2,76	3,07	4,11	3,53	3,85
Коефіцієнт зростання податкових надходжень	1,55	1,28	1,28	1,41	0,92	1,13
Коефіцієнт зростання витрат на утримання органів податкової служби	1,63	1,34	1,11	1,34	0,86	1,09
Фінансова ефективність (Еф)	0,95	0,96	1,15	1,05	1,07	1,04

* Розраховано на основі [6].

** Маються на увазі видатки загального фонду державного бюджету за програмою "Керівництво та управління у сфері контролю за дотриманням та виконанням податкового законодавства".

де r_1, r_2, r_3 – рівні значущості відповідних видів ефективності для формування комплексного показника, які відповідають вимозі: $r_1 \geq r_2 \geq r_3$.

З метою визначення рівня значущості показників ефективності фіскальних інститутів застосуємо правило Фішберна. Для проранжованої в порядку зменшення значущості системи показників, рівень вагомості i -го показника (c) визначається за формулою [7]:

$$r_i = \frac{2(N - i + 1)}{(N + 1)N}, \quad i = \overline{1, N}, \quad (5)$$

де r_i – рівень вагомості i -го показника;
 N – загальна кількість показників, для яких розраховуються вагові коефіцієнти;
 i – порядковий номер показника.

У разі, якщо усі показники рівнозначні, $r_i = 1/N$, тоді оцінка вагового значення коефіцієнтів відповідає максимуму ентропії наявної інформаційної невизначеності про об'єкт дослідження та дає можливість сформулювати найкращі оціночні рішення у найгірших інформаційних умовах.

Припустимо, що показники ефективності контрольно-перевірочної роботи, бюджетної та фінансової ефективності мають однакову значущість для визначення комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат. Тоді значення вагових коефіцієнтів для усіх показників становитиме $r_i = 0,333$.

На основі вищенаведених розрахунків та рекомендацій пропонуємо наступну модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат (рис.1).

Комплексний показник ефективності фіскальних інститутів, відповідно до передбачених критеріїв оцінювання, буде ефективним, якщо $E\phi i > 1$. Підвищення значення цього показника свідчить про зростання ефективності фіскальних інститутів.

Результати розрахунку комплексного показника ефективності фіскальних інститутів у період 2005–2010 рр. наведені у табл. 4. Аналіз проведених розрахунків свідчить про низький рівень ефективності

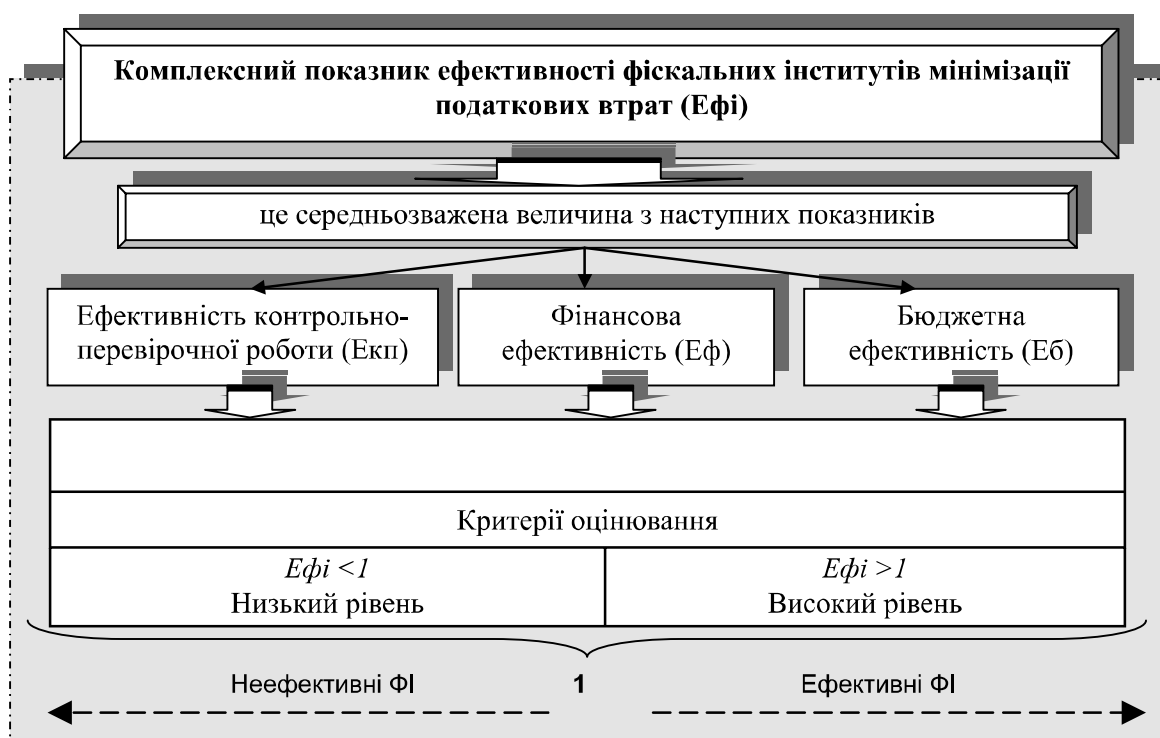


Рис. 1. Модель оцінки ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат*

* Складено автором.

Розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат, 2005–2010 рр.

Показник	r_i	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Еб</i>	0,333	1,01	1,02	1,02	0,93	0,71	1,07
<i>Еф</i>	0,333	0,95	0,96	1,15	1,05	1,07	1,04
<i>Екп</i>	0,333	0,84	0,9	0,62	0,82	0,78	1,59
<i>Ефі</i>	-	0,93	0,96	0,93	0,93	0,85	1,23

* Розраховано автором.

фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат протягом 2005–2009 рр. У 2010 р. значення комплексного показника ефективності фіскальних інститутів значно зросло і становило 1,23.

Негативне значення комплексного показника у 2005–2009 рр. зумовлено, насамперед, низьким рівнем показника ефективності контрольно-перевірочної роботи, який в період 2005–2009 рр. не перевищував 1. Стосовно показника фінансової ефективності, то він знаходиться на достатньому рівні та позитивно впливає на кінцевий результат.

Отже, розрахунок комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат загалом та у розрізі складових показав, що фіскальні інститути не повною мірою виконують свої функції та не зумовлюють значного зниження рівня податкових втрат бюджету.

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Ефективність фіскальних інститутів відображає дієвість реалізації фіскальної політики та її складових. Тому ефективність діяльності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат треба визначати за позитивними змінами результатів функціонування податкової системи при певній системі управлінських рішень у сфері оподаткування.

2. Оцінку ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат

пропонуємо здійснювати на основі комплексного показника, що розраховується як середньозважена величина значень бюджетної, фінансової ефективності та ефективності контрольно-перевірочної роботи.

3. Проведений аналіз комплексного показника ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат свідчить, що його значення знаходиться на низькому рівні та коливається у межах 0,85–0,96 при максимально встановленому значенні 1.

4. З метою підвищення ефективності фіскальних інститутів мінімізації податкових втрат необхідно вдосконалити форми та методи контрольної роботи органів податкової служби та фіскальних інститутів загалом. Створення ефективних фіскальних інститутів є передумовою для нормального функціонування ринкових механізмів та для проведення дієвої фіскальної політики держави.

Література

1. *Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та СД) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2007. – 1736 с.: іл.*

2. *Синк Д. С. Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение: Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1989.*

3. Руденков И. А. Экономическая эффективность институтов: оценка и факторы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bsu.by/Cache/pdf/389353.pdf>

4. Адамик В. В., Куревіна І. О. Оцінка ефективності та рівня інституційного забезпечення розвитку людського капіталу Львівського регіону // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 2 (3). – С. 79 – 86.

5. Истомин С. В. Анализ эффективности институционального механизма России // Вестник Челябинского государственного университета. – 2011. – № 31 (246). – С. 65–70.

6. Офіційний веб-сайт ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>

7. Фишберн П. Теория полезности для принятия решений. – М.: Наука, 1978. – 352 с.