

# ІНДИКАТОРИ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПРОГНОЗУВАННЯ

ГАННА КОТІНА,

*аспірант кафедри фінансів*

*Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана*

МАРИНА СТЕПУРА,

*аспірант, асистент кафедри фінансів*

*Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана*

У статті досліджено діяльність органів Державної податкової служби (ДПС) України за основними напрямками податкового менеджменту, визначено основні індикатори фіскальної ефективності оподаткування, запропоновано інтегральний показник фіскальної ефективності діяльності органів ДПС. У висновках наголошується на необхідності застосування інтегрального показника при прогнозуванні податкових надходжень до бюджету.

**Ключові слова:** податки, бюджет, прогнозування податкових надходжень, органи ДПС України, облікова робота, адміністрування податків, платники податків, контрольно-перевірочна робота.

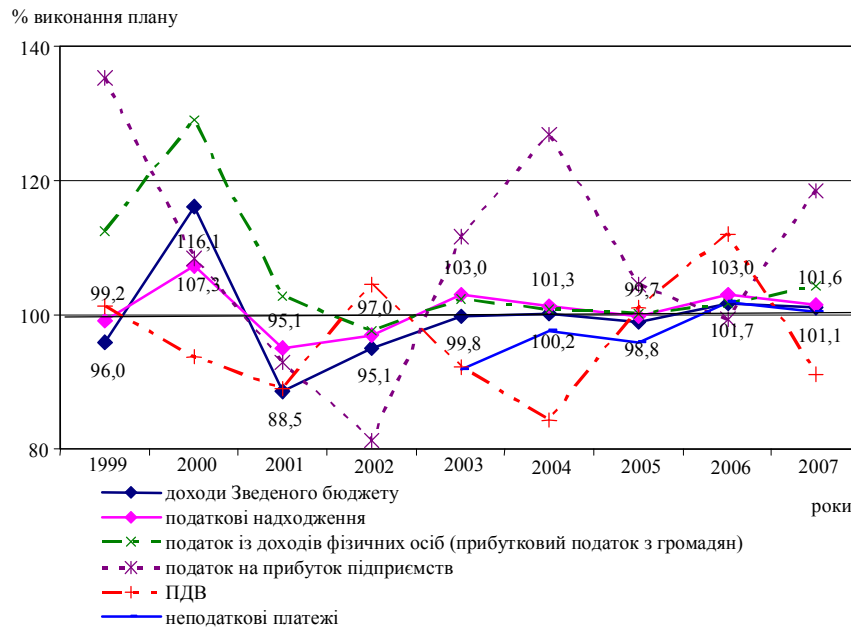
**Постановка проблеми.** Прогнозування є невід'ємним елементом вивчення та використання всієї системи суспільних відносин, починаючи з функціонування господарюючих суб'єктів і закінчуючи суспільством у його глобальному масштабі. Однією з найважливіших сфер для розробки й використання прогнозів є податково-бюджетна система країни, у якій схрещуються результати й перспективи розвитку всіх рівнів соціально-економічного життя. У більшості методик, які застосовуються під час планування та прогнозування податкових надходжень, використовується тільки інформація, що стосується обсягу надходження податків і передбачається незмінність системи оподаткування в досліджуваній період, у тому числі й діяльність податкових органів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Експерти Центру соціально-економічних досліджень "CASE Україна" доходять висновку, що "в Україні в даний момент бюджетне планування характеризується короткостроковістю і ситуативністю" [6]. Велика кількість проблем у бюджетному менеджменті пов'язана з неточністю середньострокового прогнозу доходної частини (на рис. 1 простежується значне коливання виконання планових надходжень бюджету), що, у свою чергу, викривлює видаткову частину бюджету. Саме тому необхідно розробити та затвердити методики, які б регламентували та організаційно й методично забезпечували процедури планування та прогнозування доходів бюджету, що зазначають у своїх роботах С. А. Буковинський, В. Т. Білоус, В. П. Ніколаєв, А. О. Чугаєв, Ц. Г. Огонь, В. П. Бочарніков, К. В. Заха-

ров, М. С. Лаба, А. М. Леміш, І. П. Макаренко, Т. Ф. Куценко [8]. Є. Астаф'єва, Р. Саакян розглядають середньострокове прогнозування податкових надходжень із використанням структурних моделей, методика яких заснована на фактичних даних про податкові надходження минулих періодів та прогнозних значеннях як факторних змінних [2]. М. Акімов та В. Єдрінова запропонували методику прогнозування податкових надходжень, яка базується на фактичних сумах податкових надходжень за ряд періодів та врахуванні впливу адміністрування податків у розрізі контрольно-перевірочної роботи [5].

Відсутність дієвого середньострокового прогнозування в Україні спотворює саму сутність прогнозування, оскільки середньострокові показники мають указувати на певну тенденцію, напрям розвитку. Завдання планування надходжень податків і зборів у бюджетну систему включає не тільки забезпечення доходної частини затверджених бюджетів, але й збільшення податкових зборів (зокрема, мінімізацію обсягів недонадходжень), тобто врахування впливу адміністрування податків, а також збереження стабільності надходження податків.

**Метою** статті є визначення ефективності діяльності органів ДПС на основі оцінки її роботи за останні роки, створення інтегрального показника фіскальної ефективності діяльності органів ДПС та застосування його для прогнозування податкових надходжень і підвищення економічної ефективності податкових доходів у сучасних умовах.



Примітка. Складено авторами на основі даних МФУ.

У кризових 2008-2009 роках відбулося недовиконання дохідної частини Державного бюджету на 2,9 % та 11,7 % відповідно. Найбільше знизилась доходи від податку на прибуток, ПДВ та мита, виконання плану по яких становило в 2009 році 76,6 %, 86,7 % та 60,6 % відповідно.

Рис. 1. Виконання планових показників доходів Зведеного бюджету України в 1999-2007 роках, %.

**Виклад основного матеріалу.** Як для прогнозування й планування податкових надходжень, так і для управління податковим процесом необхідні дані не тільки про виконання бюджетних завдань з мобілізації податкових надходжень і результати діяльності податкової служби, а й про вплив оподаткування на економічний розвиток і його тенденції. Таку інформацію отримують у процесі аналітичної обробки та аналізу фактичних сум податкових надходжень шляхом порівняння їх із даними минулих періодів і передовим досвідом, а також за допомогою оцінки впливу факторів макро- й мікроекономічного стану на кінцеві результати оподаткування. У процесі аналітичної роботи виявляються недоліки, невикористані можливості й перспективи податкового процесу [3].

На сьогодні вітчизняний менеджмент у сфері оподаткування має специфічний економічний зміст. Управління поступово виходить зі статичного стану та починає оперативно реагувати на різноманітні зміни податкових правовідносин. Як відомо, системі управління податковими органами притаманні такі функції: планування, облік, контроль, аналіз та регулювання [8]. Саме в розрізі цих напрямів доцільно проаналізувати діяльність ДПС із точки зору якості та відповідності цілям фіскальної політики, що проводиться в державі, бо, як показує практика, більше 50 % органів ДПС недовиконують поставлених завдань, систематично в рейтинговій оцінці регіональних ДПА в 2009 році останні місця посідають органи АР Крим, Київської, Житомирської, Івано-Франківської, Закарпатської, Запорізької, Кіровоградської та Волинської областей [4].

Що стосується першого блоку, питанням моделювання надходжень податків до бюджету приділяється недостатньо уваги у вітчизняній науковій літературі. Методика їх прогнозування є недосконалою й не враховує багатьох важливих чинників. Це призводить до

похибок у прогнозах. Водночас визначення обсягів доходів бюджету на майбутні періоди відіграє важливу роль у його виконанні. Виважені прогнози дають змогу скласти реалістичні, обґрунтовані плани податкових надходжень та уточнити їх із урахуванням змін економічної ситуації. При цьому методи, що використовуються для розробки прогнозів бюджетних надходжень, можна застосовувати й для аналізу наслідків внесення змін у податкове законодавство. Як показує практика й зазначають науковці [8], в Україні й досі не існує системи перспективного планування (прогнозування), плани будують на інтервал, що не перевищує року. Саме тому тут має бути проведена всеохопна комплексна багаторічна (4-5-річна) реформа у сфері управління фінансами із чіткою координацією всіх її складових, сформована тактика та стратегія фінансової політики держави взагалі й податкової зокрема. Вона також обов'язково повинна включати докорінну перебудову податкової роботи, упровадження сучасних податкових технологій, форм і методів податкового менеджменту.

Аналізуючи облікову роботу органів ДПС, необхідно дослідити її ефективність за такими показниками, як відношення темпу приросту кількості взятих на облік платників до відповідного темпу приросту суми мобілізованих податкових надходжень до бюджету, а також зміну кількості обліковуваних платників до зміни надходжень на одного платника (табл. 1, рис. 2).

На основі проведеного авторами дослідження виявлено, що за останні п'ять років ефективність роботи ДПС зменшується. Тобто 1 % збільшення зареєстрованих платників призводить у середньому не до збільшення податкових надходжень, а до їх скорочення на 3,5 %. Цьому сприяє, по-перше, зниження кількості дійсних платників податків при сталому зростанні відсотка платників, що вчасно подають декларації.

Таблиця 1. - Основні статистичні дані про діяльність ДПС України в 2004-2009 рр.

Найменування показника	2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік	1 півріччя 2008 року	2008 рік	1 півріччя 2009 року
A	1	2	3	4	5	6	7
Надходження податків до зведеного бюджету, млн грн	52303,2	76878,2	96168,6	120510,8	65605,9	148414,5	63588,3
Кількість зареєстрованих платників, тис. осіб	23565,3	23880,8	23327,2	23534,6	22189,5	23549,8	21076,2
Кількість поданих податкових декларацій, тис.	10153,9	10079,3	10837,7	12804,9	6393,5	12889,9	6576,5
Кількість своєчасно поданих декларацій, тис.	-	-	10471,2	12091,1	5740,3	11573,5	6048,5
Кількість прострочених або неповних платежів	-	-	539465	573958	166173	417190	195944
Кількість проведених перевірок	745079	623797	661318	725507	360314	689926	357223
Донарахування за перевітками, тис. грн	215,6	3133,4	3213,5	3028,6	1771,5	4178,8	3852,9
Кількість листів та звернень, отриманих від платників	25789	26032	19050	17850	7853	18176	12137
Кількість наданих консультацій, тис.	1334,6	1404,7	1420,1	1420	744	1496	818,9
Розробка законодавчих та інших нормативно-правових актів (кількість)	44	93	26	29	33	72	12
Ставлення платників податків до податкової системи (оцінка)	4	4	6	4	2	5	2
Відсоток зареєстрованих платників, що сплачують податки	81,3	80,1	85,9	85,9		89,6	

\* Обстеження, проведені ДПА, щодо ставлення платників податків до податкової системи;

\*\* Розраховано авторами на основі даних Статистичного бюлетеня "Діяльність державної податкової служби України за 2004-2009 рр."

Джерело: розраховано авторами на основі "Основних статистичних даних про діяльність ДПС України за 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 роки, 1 півріччя 2009 року" від 19.10.2009 року.

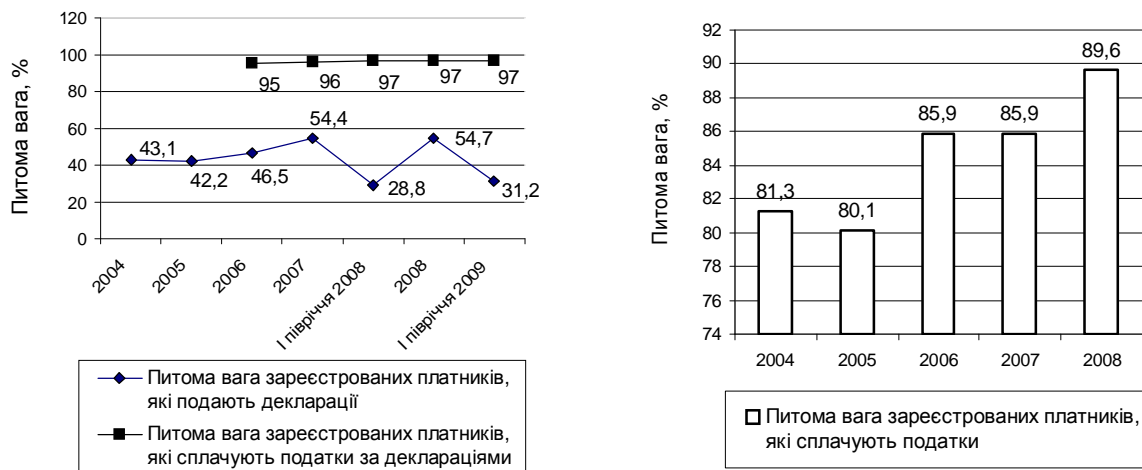


Рис. 2. Динаміка ефективності облікової роботи органів ДПС.

А це, у свою чергу, призводить до скорочення надходжень від одного платника податків, що відображається на загальному зниженні ефективності облікової роботи ДПС. Як наслідок, зростає податкове навантаження на реальних платників податків (рис. 3, рис. 4).

По-друге, за даними дослідження, протягом останніх п'яти років у середньому 15 % зареєстрованих

платників не сплачують податків і в результаті бюджет недоотримує коштів у середньому в розмірі 14,8<sup>1</sup> млрд грн щорічно.

<sup>1</sup> Середньорічна кількість зареєстрованих платників дорівнює 23571564 осіб. Середньорічна сума податкових надходжень на одного платника податків дорівнює 4196,84 грн. Середньорічні втрати бюджету дорівнюють  $23571564 \times 0,15 \times 4196,84 = 14,8$  млрд грн.

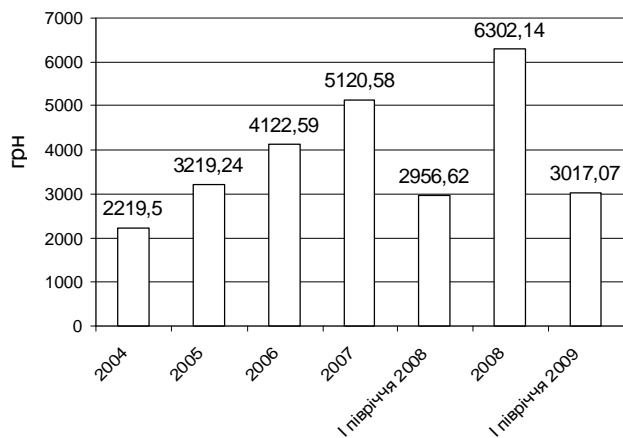


Рис. 3. Динаміка податкового навантаження на одного платника податків.

Із цим блоком питань переплітається законотворча діяльність податкових органів, ефективність якої залежить від ряду показників: по-перше, чи призводить розширення нормативно-

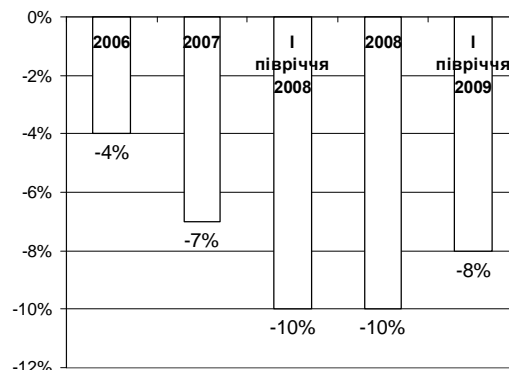


Рис. 4. Динаміка еластичності податкових надходжень щодо кількості зареєстрованих платників.

правової бази до збільшення фіскальної ефективності надходжень податків (показник 1); по-друге, чи збільшується легалізація платників від зміни в законотворчій діяльності (показник 2) (рис. 5).



Рис. 5. Динаміка ефективності законотворчої діяльності органів ДПС.

Дані рис. 5 свідчать про відсутність однозначної тенденції взаємовпливу змін нормативно-правової бази на якісну та кількісну характеристику фіскального значення податків. Так, наприклад, за останні 10 років динаміка змін до законів України за бюджетоформуючими податками характеризується неоднозначністю. Особливо "плідними" з точки зору внесення змін до первинних законодавчих актів були 1999-2004 рр. [10, с. 155-157]. Часті зміни податкового законодавства неабияк негативно впливали на розвиток реального сектора економіки й формування середнього класу. Здається, що податкова політика держави весь час характеризується ситуативністю та відсутністю стратегії розвитку. Але до змін у вітчизняному законодавстві "причетний" і зовнішній фактор. Україна підтримує відносини у сфері оподаткування з іншими державами, що застосовують діючі в усьому світі стандарти, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку й Організацією Об'єднаних Націй. Завдяки цій співпраці забезпе-

чується адаптація та гармонізація законодавства України у сфері міжнародного оподаткування до законодавства інших країн. Ураховуючи зовнішній вплив, адаптацію вітчизняного законодавства в податковій сфері до зарубіжного, світові інтеграційні процеси та вітчизняний досвід, розуміємо, що перед державою постала нагальна потреба реформувати податкову систему відповідно до сучасних тенденцій.

Щодо зрозумілості та прозорості податкового законодавства для платників, то цей показник має негативну тенденцію, а робота органів ДПС стосовно роз'яснення законодавства не призводить до підвищення наповнюваності доходів бюджету (рис. 6).

На фіскальну ефективність податків визначальний вплив має відповідальність платника податків з одного боку та контрольно-перевірочна робота органів ДПС з іншого. Характеризуючи сумлінність платника, повноту сплати ним податків, треба відзначити коефіцієнт сплачуваності, який розраховується як відношення мобілізованих надходжень податків до

суми нарахованих, донарахованих<sup>2</sup> надходжень та боргу. Він показує, яка частина максимально можливих податкових надходжень мобілізується до бюджету. За результатами проведеного авторами аналізу його динаміка за останні 5 років є сталою. За окремими видами основних бюджетоутворювальних по-

датків значення показника істотно змінюється. Так, наприклад, коефіцієнт сплачуваності по ПДВ у 2000 році склав 0,62, а на кінець 2008 року - 0,95, що доводить необхідність проведення ефективної системи контролю за своєчасністю й повнотою надходжень цього податку до бюджету.

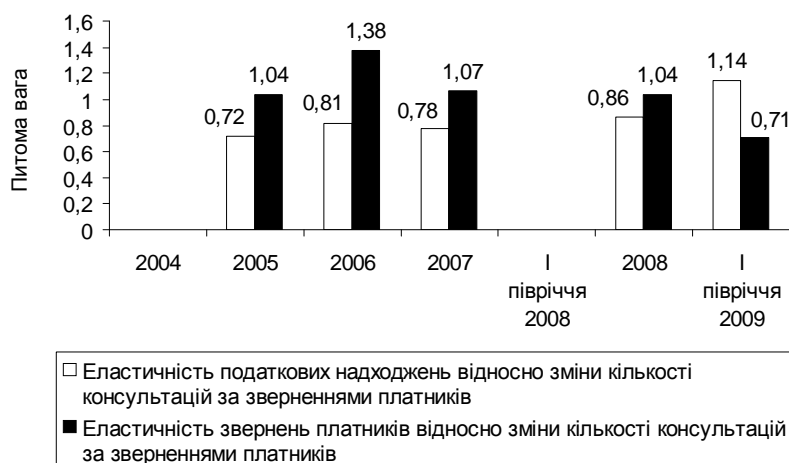


Рис. 6. Динаміка ефективності масово-роз'яснювальної роботи органів ДПС.

Третій блок питань, якраз і пов'язаний із контрольно-перевірочною роботою державної податкової служби. У цьому контексті цікаво розглянути такі моменти. Майже 50 % зареєстрованих платників податків протягом останніх п'яти років не подають вчасно або взагалі не подають декларації, а в інших 50 % виявлено порушення податкового законодавства. Донарахування в бюджет у разі виявлення порушень у платників складає щорічно 7-10 % мобілізованих податкових доходів. Але суми донарахувань у бюджет ще не свідчать про ефективність контрольної роботи податкових органів, тому що вони повинні бути сплаченими в бюджет, а не просто виявленими в ході перевіркової роботи. Так, у 2009 році зменшено збитків від недонаходжень податкових платежів на 9,1 млрд грн, що в 3,4 рази більше, ніж у 2008 році, при цьому рівень стягнення донарахованих сум складає лише 68 % (з 4,2 млрд грн донарахованих до бюджету фактично надійшло до бюджету 2,9 млрд грн) [4]. Крім того, необхідно враховувати факти зловживань окремими особами своїми посадовими обов'язками. Можна виділити такі резерви покращення контрольно-перевірочної роботи: скоротити кількість суб'єктів господарювання, що не перевірялися більше трьох років, збільшити рівень податкової віддачі після проведених перевірок, підвищити ефективність перевірок виявлених розбіжностей по деклараціях з ПДВ та збиткових підприємств, покращити взаємодію з розшуку платників, які мають значні розбіжності з ПДВ, недопустити формування податкового кредиту за рахунок "старих" накладних.

На ефективність контрольно-перевірочної роботи також впливають показники результативності перевірок. Як зазначає В. Онищенко, "...визначення

ефективності податкового контролю можна сформулювати як рівень використання податкового потенціалу, досягнутий з мінімальними витратами ресурсів" [9, с. 8]. Частка донарахованих податків у загальній сумі прихованих платежів характеризуватиме ефективність контрольної роботи податкових органів. Але лівова частка цих платежів припадає на тінювий сектор економіки, що врахувати майже неможливо. Так, на думку І. М. Четириної, відсутність податкових порушень та донарахувань є найвищим показником ефективності податкового органу [11, с. 234].

Таким чином, можна створити інтегральний показник, який характеризує діяльність органів ДПС і визначає її фіскальне значення - як середнє геометричне індексів за напрямками діяльності органів ДПС:

$$I_{фе} = \sqrt[4]{I_{оп} \times I_{зд} \times I_{мрр} \times I_{кпр}}, \quad (1)$$

де  $I_{фе}$  - індикатор фіскальної ефективності діяльності органів ДПС,

$I_{оп}$  - ефективність облікової роботи податкових органів,

$I_{зд}$  - ефективність законотворчої діяльності податкових органів,

$I_{мрр}$  - ефективність масово-роз'яснювальної роботи податкових органів,

$I_{кпр}$  - ефективність контрольно-перевірочної роботи податкових органів. Розрахунок показників та їх призначення подано в табл. 2.

За даними таблиці 2 простежується відсутність чітких взаємоузгоджених тенденцій у кожній окремій сфері податкової роботи, що неоднозначно визначає вплив на ефективність формування податкових доходів бюджету.

<sup>2</sup> Під донарахованими слід розуміти донарахування за актами перевірок основного платежу, фінансової санкції, пені, пені за несвоєчасну сплату та адміністративні штрафи.

Таблиця 2. - Показники ефективності діяльності органів ДПС України в 2004-2009 рр.

№ з/п	Показник	2005 рік	2006 рік	2007 рік	2008 рік	1 півріччя 2009 року	Економічний зміст
1	А	1	2	3	4	5	Б
1	Ефективність облікової роботи	0,966	0,944	0,898	0,898	0,920	1 % збільшення зареєстрованих платників призводить до збільшення (+) або зменшення (-) на 1 % податкових надходжень
2	Ефективність облікової роботи	1,014	0,976	1,006	0,999	0,951	1 % збільшення податкових надходжень призводить до збільшення (+) або зменшення (-) на 1 % податкових надходжень з одного платника податків
3	Ефективність контрольно-перевірочної роботи	0,847	1,293	1,455	0,848	0,442	1 % зміни донарахувань унаслідок здійснення контрольно-перевірочної роботи призводить до зміни податкових доходів
4	Ефективність законотворчої діяльності	0,696	4,471	1,121	0,402	2,616	1 % збільшення нормативно-правової бази призводить до збільшення (+) або зменшення (-) на 1 % податкових надходжень
5	Ефективність масово-роз'яснювальної роботи	0,716	0,809	0,780	0,857	1,135	1% збільшення консультацій призводить до збільшення (+) або зменшення (-) на 1 % податкових надходжень
6	<b>Інтегрований показник ефективності діяльності органів ДПС</b>	0,799	4,449	1,034	0,715	1,048	1 % покращення діяльності органів призводить до збільшення (+) або зменшення (-) на 1 % податкових надходжень

Джерело: розраховано авторами на основі "Основних статистичних даних про діяльність ДПС України за 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 роки, 1 півріччя 2009 року" від 19.10.2009 року.

Побудувавши тренд інтегрального показника ефективності діяльності органів ДПС, можна визначити його вплив на зміну надходжень податків у майбутньому. Дані рис. 7 свідчать про відновлення позитивної тенденції роботи органів після кризового періоду, але відчутного результату не слід очікувати в разі збере-

ження саме такої податкової політики, на що вказує нахил тренду в 2010 та 2011 роках відповідно. Це необхідно враховувати під час прогнозування дохідної частини бюджету, можливих змін у податковому законодавстві та використання інших важелів податкового регулювання.

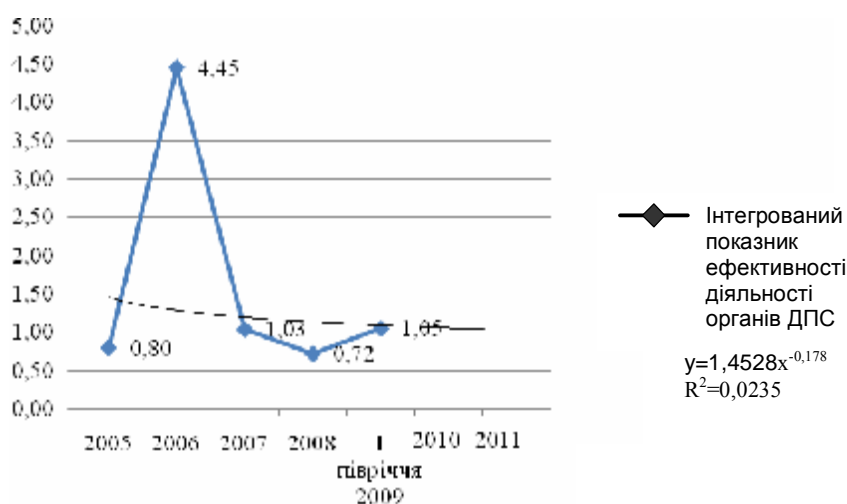


Рис. 7. Тенденція інтегрованого показника ефективності діяльності органів ДПС.

### Висновки та перспективи подальших досліджень

З проведеного авторами дослідження можна зробити такі висновки:

по-перше, індикаторами фінансової ефективності оподаткування є узгоджена цілісна система показників, що характеризує, з одного боку, якість роботи податкових органів у всіх сферах, а з іншого - сумлінність та культуру платників податків. На жаль, сьогодні існують значні проблеми щодо ефективності роботи органів ДПС, що негативно впливає не тільки на ефективність наповнення доходами бюджету, але й на відновлення економічної активності в країні;

по-друге, доцільно під час прогнозування податкових надходжень використовувати не лише ретроспективні дані податків і прогноз макроекономічних показників, а й урахувати ефективність адміністрування податків.

### ЛІТЕРАТУРА:

1. Акимов Н. Н. Совершенствование и роль налогового планирования и прогнозирования / Н. Н. Акимов // Сборник научных статей аспирантов и соискателей НКИ. - Н. Новгород : НКИ, 2006. - № 13. - С. 91-94.
2. Астафьева Е. Среднесрочное прогнозирование налоговых поступлений с использованием структурных моделей / Е. Астафьева, Р. Саакян // Проблемы теории и практики управления. - 1983. - № 3. - С. 16-31.
3. Буряк П. Ю. Податковий контроль в Україні : Т. 1. Попередній контроль : [монографія] / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька. - Львів : Простір - М, 2007. - С. 223.
4. Виступ Голови ДПА України С. В. Буряка на Колегії ДПА України "Про підсумки роботи органів державної податкової служби за 2009 рік, стратегічні напрями діяльності у 2010 році та заходи, спрямовані на забезпечення виконання органами ДПС України доведених завдань" (Інформаційні матеріали до виступу Голови ДПА України В. О. Кайзермана на Колегії ДПА України "Про підсумки роботи органів державної податкової служби за 2009 рік та стратегічні напрями діяльності у 2010 році"). - Київ, 2010.
5. Едророва В. Н. Прогнозирование налоговых поступле-

ний в субъекте Российской Федерации / В. Н. Едророва, Н. Н. Акимов // Финансы и кредит. - 2008. - № 17. - С. 51-54; Акимов Н. Н. Роль прогнозирования в совершенствовании налогового администрирования / Н. Н. Акимов // Финансы, кредит и международные экономические отношения в XXI веке : материалы 2-ой международной научной конференции 29-30 марта 2007 г. : сборник докладов / [под ред. д-ра экон. наук, проф. В. Е. Леонтьева, д-ра экон. наук, проф. Н. П. Радковской]. - СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2007. - С. 253-254.

6. Комплексна оцінка фінансової стійкості в Україні / Центр соціально-економічних досліджень "CASE Україна". Інститут економічних досліджень та політичних консультацій [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.case-ukraine.com.ua/index.php?mode=publications&act=view&pubid=117&miid=5>.

7. Миронова О. А. Налоговое администрирование / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеева. - М. : Изд-во "Омега-Л", 2008. - С. 43.

8. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : [монографія] / Ц. Г. Огонь. - К. : КНТЕУ, 2003. - 580 с.; Буковинський С. А. Концептуальні засади управління бюджетними коштами в Україні / С. А. Буковинський // Фінанси України. - 2001. - № 5. - С. 24-33; Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика / Т. Ф. Куценко. - К. : КНЕУ, 2005. - 508 с.; Прогнозування податкових надходжень у перехідній економіці: проблеми методології і організації : [монографія] / Бочарніков В. П., Захаров К. В., Лаба М. С. та ін. ; під ред. В. П. Ніколаєва. - К. : "МП Леся", 2006. - 320 с.; Білоус В. Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології : [монографія] / Білоус В. Т., Ніколаєв В. П., Чугаєв А. О. - Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. - 232 с.

9. Онищенко В. Проблеми становлення і розвитку податкового аудиту / В. Онищенко // Розвиток методології і методики податкового аудиту : матеріали міжнар. науково-практичної конференції. - Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. - 422 с.

10. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : [монографія] / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін. ; за ред. З. С. Варналія. - К. : Знання України, 2008. - 675 с.

11. Четирина І. М. Ефективність діяльності податкових органів у реалізації механізму державного контролю за стягненням податків / І. М. Четирина // Держава та регіони. - 2008. - № 1. - С. 231-235. - (Сер. Державне управління).

**H. Kotina, M. Stepura**

### INDICATORS OF FISCAL EFFICIENCY OF TAXATION AS AN ELEMENT OF FORECASTING

The article investigates the activities of STS of Ukraine in key areas of tax management, assessed its effectiveness, the main indicators of fiscal performance assessment created integral indicator of fiscal performance of the DPS, stressed the need for the latter to forecast revenues and therefore to increase the economic efficiency of Budget and tax policy in modern conditions.

**Key words:** taxes, budget, forecast tax revenues, state tax service of Ukraine, accounting work, tax administration, taxpayers, test work.

© Г. Котіна, М. Степура  
Надійшла до редакції 28.06.2010