

низька кваліфікація працівників органів бюджетного контролю; низький рівень превентивної функція з боку органів бюджетного контролю; відсутність чіткої політики держави у напрямку бюджетного контролю.

Вирішення саме цих проблем дозволить в подальшому збільшити рівень ефективності бюджетного контроль на місцевому.

Література:

1. Основні показники роботи органів Державної аудиторської служби / 2013 / Річний звіт [Електронний ресурс] Державна аудиторська служба України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/102409>.
2. Основні показники роботи органів Державної аудиторської служби / 2014 / Річний звіт [Електронний ресурс] Державна аудиторська служба України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/115346>.
3. Основні показники роботи органів Державної аудиторської служби / 2015 / Річний звіт [Електронний ресурс] Державна аудиторська служба України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122325>.

Горин В.П.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія
Тернопільського національного економічного університету*

Аракчєєва Ю.Д.

*Головний державний інспектор з юридичних питань
Червоноградської ОДПІ ГУДФС у Львівській обл.*

ДИСКУСІЙНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

В умовах перманентної економічної нестабільності проблема підвищення ефективності податкового адміністрування набуває виняткової актуальності, оскільки від ефективності роботи органів фіскальної служби значною мірою залежать обсяги надходжень до бюджетів різних рівнів, а отже, – фінансова безпека держави, її спроможність реалізувати завдання соціально-економічного розвитку і, зрештою, підвищення суспільного добробуту. Між тим, на сьогодні на якість податкового адміністрування впливає цілий комплекс різнопланових чинників негативного характеру: по-перше, нестабільність та недосконалість податкового законодавства, коли

платники податків не встигають адекватно реагувати на постійні зміни в порядку нарахування і сплати податків та надання податкової звітності, а окремі норми податкового законодавства допускають подвійне трактування; по-друге, незадовільне фінансове становище значної частини платників податків, що створює об'єктивні перешкоди для сплати ними податків та зборів у повному обсязі; по-третє, низький рівень довіри між суб'єктами податкових відносин, низька податкова культура, коли схильність до ухилення від сплати податків не сприймається суспільством як протиправна діяльність [11, с. 330]. Зважаючи на це, питання оцінювання та розробки шляхів підвищення ефективності податкового адміністрування в сучасних умовах не втрачають своєї актуальності.

Проблематика адміністрування податків та його ефективності потрапила у поле зору науковців відносно недавно. Тривалий час більшість дослідників концентрували увагу на питаннях оптимізації складу та структури системи оподаткування, обґрунтування функцій податків, пошуку оптимального рівня податкового навантаження, при цьому ігноруючи проблему налагодження ефективної роботи органів державної фіскальної служби та побудови відносин між нею та платниками податків на засадах партнерства та взаємного інтересу. Наукові дискусії щодо теоретичних засад побудови ефективно діючої системи податкового адміністрування, напрямів та заходів підвищення результативності роботи органів фіскальної служби, вироблення об'єктивних методик її оцінки стали предметом наукових пошуків у працях таких учених, як В. Андрущенко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Мельник, К. Проскура, А. Скрипник, А. Соколовська, К. Швабій та інші. Не зважаючи на численні публікації з цієї проблематики, питання підходів, критеріїв та системи індикаторів оцінювання ефективності податкового адміністрування залишається відкритим, як не має однозначного трактування й саме це поняття фіскальної науки.

В економічній науці поняттю ефективності відводиться особливе місце, адже будь-яка діяльність має передбачати, що корисний ефект від її здійснення (дохід, прибуток чи ін.) перевищить вартісну оцінку здійснених витрат. У наукових джерелах ефективність трактується з кількох принципів позицій. Як зазначають Ф. Жалинський та М. Костицький, воно «...відноситься до усіх сфер знання, але в кожній з них наповнюється конкретним значенням. Аналіз ефективності елемента ...нерідко передує формулюванню висновку про

закономірності його функціонування або методичної рекомендації про шляхи його вдосконалення» [6, с. 8]. Взагалі, у науковому середовищі сформовано два основних підходи до трактування ефективності:

– згідно першого (від англ. effectiveness – здатність досягти бажаної мети, результативність), під нею розуміють відповідність отриманих результатів поставленим цілям. Таку ефективність можна визначити як функціональну, адже вона вказує на спроможність суб'єкта реалізувати поставлені завдання, виконувати покладені на нього функції. Так, в Економічній енциклопедії за редакцією С. Мочерного знаходимо, що ефективність – це «здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту» [5, с. 508], а на думку авторів монографії «Податкова система України» за редакцією З. Варналія вона вказує на «...суспільну користь, продуктивність чи інші позитивні якості системи, явища» [9, с. 253].

– за другим підходом, ефективність (від англ. efficiency – поєднання ресурсів і результатів) – це відношення між отриманим результатом (ефектом) та прикладеними для цього зусиллями [3, с. 33]. Її можна охарактеризувати як економічну ефективність. На думку авторів Сучасного економічного словника, ефективність є «відносним ефектом, результативністю процесу, операції, проекту», розрахувати яку можна шляхом «...відношення ефекту, результату до витрат, видатків, які забезпечили його досягнення» [12, с. 404].

Торкаючись питання ефективності податкового адміністрування, перш за все, варто наголосити на його винятково важливому значенні, адже від цього залежить «як фінансова безпека держави та бізнесу, так і моральні настрої в суспільстві» [9, с. 253]. На перший погляд, податкове адміністрування апріорі ефективне, оскільки результати діяльності органів фіскальної служби у вигляді податкових надходжень до бюджетів різних рівнів завжди перевищують обсяг витрат на її утримання. З огляду на суспільне призначення фіскальної служби – забезпечення своєчасності та повноти наповнення бюджету, таке твердження є раціональним. Втім, цю ефективність можна визначити лише як функціональну, тоді як економічна ефективність адміністрування може бути оцінена на підставі співставлення відносних показників діяльності фіскальної служби однієї країни з аналогічними показниками інших держав чи їхніх об'єднань. З цією метою Г. Бурлуцька пропонує використовувати показник затратності адміністрування податків як «відношення

витрат держави на утримання фіскальних органів до забезпечених ними надходжень податків і зборів» [4]. Розрахунок таких показників переконливо доводить, що ефективність роботи фіскальних органів, а отже, ефективність податкового адміністрування в нашій країні у рази нижча за показники розвинутих держав [8].

Однак, зводити ефективність податкового адміністрування виключно до оцінювання співвідношення вигод (податкових надходжень) з витратами на утримання фіскальної служби не зовсім доречно. Такий підхід формує звужене уявлення про ефективність оподаткування, адже ніяким чином не враховує інші економічні ефекти, які формуються внаслідок виконання платниками податків фіскального обов'язку. З огляду на це, в економічній літературі можна знайти також інші підходи до визначення ефективності податкового адміністрування. Так, К. Швабій пропонує розрізнити абсолютну ефективність, тобто оцінювати відношення отриманого ефекту (зростання кількості платників податків, обсягів надходження податків, донарахування) та суми витрат (утримання податкового апарату, контрольних управлінь, органів реєстрації тощо), та алокаційну, – яка оцінюється наявним податковим кліматом у країні й зовнішніми незалежними оцінками чинних податкових відносин у суспільстві [15]. Автори посібника «Адміністрування податків, зборів, платежів» за редакцією В. Хомутенко оперують терміном «бюджетна ефективність податкового адміністрування», пропонуючи розраховувати її за допомогою зведеного показника «належних фіскальних зусиль» [1, с. 21–22]. На їхню думку, цей показник має інтегрувати у собі дві характеристики: по-перше, адекватність контролюючих заходів з боку фіскальної служби з наповнення бюджету фінансовим можливостям платників; по-друге, ефективність адміністрування з точки зору порівняння обсягів витрат (бюджетного фінансування фіскальної служби) з отриманими надходженнями податків і зборів до бюджету. В підсумку, показник «належних фіскальних зусиль» дає можливість робити висновки про обґрунтованість і раціональність виконання податковими органами фіскальної функції. На думку Д. Степанової, податкове адміністрування викликає цілий спектр різнопланових соціально-економічних ефектів (підвищення якості обслуговування платників податків; консенсус інтересів суб'єктів адміністрування; зниження трансакційних витрат для суб'єктів господарювання на виконання вимог податкового законодавства; посилення соціальної

відповідальності бізнесу та фізичних осіб) [13, с. 816], внаслідок чого раціонально говорити про соціально-економічну ефективність адміністрування податків.

Адекватність оцінювання ефективності податкового адміністрування в першу чергу залежить від об'єктивності визначення критеріїв, на підставі яких здійснюється розрахунок оціночних індикаторів. На думку В. Андрущенка, можна виокремити чотири головних індикатори ефективності адміністрування податків: рівень добровільності сплати податків; витрати часу на виконання платником фіскального обов'язку; поширеність випадків ухилення від сплати податків; якість функціонування органів фіскальної служби при адмініструванні податків та наданні послуг їх платникам [2, с. 24]. А. Максименко пропонує з цією метою скористатися зарубіжним досвідом та оцінювати ефективність адміністрування податків за низкою критеріїв, серед яких: обсяги надходження податків до бюджету; ефективність позовної діяльності податкових органів; показники якості роботи податкових органів за результатами соціологічних досліджень; доступність персоніфікованої інформації про стан розрахунків з бюджетом по каналах зв'язку і через Інтернет та ін. [7]. Для фахівців МВФ головним критерієм ефективності податкового адміністрування виступає рівень виконання платниками податкового законодавства. Задля цього визначається показник «податкового розриву», тобто різниця між обсягом податків, що мають бути сплачені до бюджету (згідно норм податкового законодавства) та фактичними обсягами їх надходження [14, с. 35].

Однак, найбільш вдалий підхід до формулювання критеріїв оцінювання ефективності податкового адміністрування, на наш погляд, запропонований К. Проскурою. Розглядаючи його як управління відносинами оподаткування, що проявляється через різні напрями діяльності (адміністративні дії), вона обґрунтовує доцільність використання наступних критеріїв оцінювання: облік платників податків, податкове консультування, податковий контроль, міжнародна взаємодія, адміністрування податкового боргу, відповідальність [10]. За кожним із названих критеріїв може бути сформульований комплекс оціночних індикаторів, що дадуть можливість усебічно визначити ефективність податкового адміністрування.

Таким чином, проведене дослідження показало, що через неоднозначність трактування ефективності в царині оподаткування,

антагонізм інтересів усіх суб'єктів податкових відносин, множинність підходів до вивчення взаємозв'язку оподаткування і ефективності методичні підходи до її оцінки залишаються предметом глибоких дискусій. Очевидно, що система критеріїв та індикаторів для оцінювання ефективності податкового адміністрування мають враховувати рівень задоволеності інтересів усіх учасників процесу оподаткування, давати можливість аналізу кожного окремого напрямку роботи в рамках податкового адміністрування, а також передбачати перспективу розрахунку інтегрального рівня ефективності. Втім, необхідно враховувати, що у жодному суспільстві немає цілковитого консенсусу щодо базових принципів побудови податкової системи, а тому ймовірність вироблення методики оцінювання ефективності податкового адміністрування, яка б визнавалася об'єктивною усіма суб'єктами податкових відносин, – питання риторичне.

Література:

1. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.
2. Андрущенко В.Л. Ефективність адміністрування податків за критеріями світового банку / В.Л. Андрущенко // Міжнародне співробітництво України сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конф., 23 жовтня 2009 р. / ДПАУ, НУ ДПС України, Н.-д. центр з пробл. опод. – Ірпінь: НУ ДПС України, 2009. – С. 23–27.
3. Булавинець В.М. Оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів соціального призначення: теоретичні аспекти / В.М. Булавинець // Фінанси, банки, інвестиції. – 2012. – №2. – С. 33–38.
4. Бурлуцька Г. М. Оцінка впливу адміністрування податків на ефективність системи оподаткування кредитно-фінансових установ і організацій / Г.М. Бурлуцька, А.В. Ломакін [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=94%3A2010-11-10-12-06-05&catid=41%3Ascientific-conference&Itemid=69.
5. Економічна енциклопедія: у 3-х т. Т 1. / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Академія, 2000. – 864 с.
6. Жалинский Ф.Э. Эффективность профилактики преступлений и криминологическая информация / Ф.Э. Жалинский, М.В. Костицкий. – Львов: Вища школа. Изд-во при Львов. ун-те, 1980. – 212 с.
7. Максименко А.В. Позиція України під призмою міжнародного податкового адміністрування / А.В. Максименко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer26/782.pdf>.

8. Олейнікова Л. Проблеми визначення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л. Олейнікова // Економічний вісник університету. – 2009. – Вип. 12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/.

9. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: моногр. / П.В. Мельник та ін.; ред. З.С. Варналій; ДПАУ, НУ ДПС України, Н.-д. центр з пробл. опод. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

10. Проскура К. До питання методики оцінювання ефективності податкового адміністрування / К. Проскура // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2013. – Вип. 9 (1). – С. 38–43.

11. Проскура К.П. Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні / К.П. Проскура // Економічний аналіз. – 2013. – Том 14. – №1. – С. 330-340.

12. Райзберг Б. Современный экономический словарь / Б. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Стародубцева. – М.: Инфра-М, 1996. – 496 с.

13. Степанова Д. Соціально-економічні ефекти адміністрування податків в Україні / Д. Степанова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 6. – С. 815–819.

14. Чернякова Т.М. Критерії ефективності процесу податкового адміністрування / Т. М. Чернякова // Часопис економічних реформ. – 2011. – №3. – С. 34–38.

15. Швабій К.І. Ефективність адміністрування податків в країні: методологія та аналіз / К.І. Швабій // Фінансова система країни: Збірн. наук. праць. – Острог: Вид-во НаУ «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3 – С. 520–527.

Гупаловська М.Б.

*К.е.н., доцент кафедри фінансів ім. С.І. Юрія
Тернопільського національного економічного університету*

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕНИМ ДЕФІЦИТОМ В УКРАЇНІ

Одним із важливих висхідних положень сучасної світової фінансової думки є теза щодо загальної обмеженості фінансових ресурсів, в умовах якої функціонують уряди як процвітаючих, так і найбільш бідніших країн світу, що спонукає їх виступати учасниками фінансових ринків як на національному, так і на міжнародному рівні.

Бюджетний дефіцит є невід'ємним атрибутом сучасної економіки, явищем, з яким в той чи інший період свого розвитку