

УДК 336.221.4:338.24.021.8

*Богатирьова*

*Євгенія Миколаївна*

*egenia21@rambler.ru*

## КРИТЕРІЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ТА ЯКОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

### CRITERIA FOR EFFECTIVENESS AND QUALITY OF TAX REFORM

*Обґрунтовано необхідність оцінки результативності та якості податкових реформ. Проаналізовано існуючі точки зору щодо ефективності податкової системи та податкової політики. Дано визначення результативності та якості податкової реформи. Запропоновано критерії для оцінки результативності та якості податкової реформи.*

*Обосновано необходимость оценки результативности и качества налоговых реформ. Проанализированы существующие точки зрения относительно эффективности налоговой системы и налоговой политики. Дано определение результативности и качества налоговой реформы. Предложены критерии для оценки результативности и качества налоговой реформы.*

*The necessity to assess the effectiveness and quality of tax reform. The existing views on the effectiveness of the tax system and tax policy. The definition of efficiency and quality of tax reform. The criteria for assessing the effectiveness and quality of tax reform.*

**Ключові слова:** *ефективність податкової системи, результативність податкової реформи, якість податкової реформи.*

**Ключевые слова:** *эффективность налоговой системы, результативность налоговой реформы, качество налоговой реформы.*

**Keywords:** *efficiency of the tax system, the effectiveness of the tax reform, the quality of the tax reform.*

## ВСТУП

У ринкових умовах господарювання роль податкової політики у державному регулюванні економіки змінилася у напрямку розширення впливу на соціально-економічний розвиток держави. Тому все більше уваги у фінансових перетвореннях країн приділяється саме зрушенням податкової системи, що відбуваються шляхом проведення податкової реформи.

Податкова реформа, що розпочалася з початку 90-х років була не послідовною, та не мала під собою науково розробленої концепції її проведення, що визначалося постійними змінами податкового законодавства та пошуку нових варіантів реалізації податкової політики держави.

Теоретичні засади податкової політики розглядаються у працях багатьох вітчизняних вчених, із яких варто відмітити Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Лютого, А. Соколовську, С. Юрія та інших. Однак, в наукових працях недостатньо приділено уваги результативності проведених реформ в Україні.

В процесі трансформування економіки України здійснювалися податкові реформи. Податкові реформи вносили суттєві зміни в податкову систему для досягнення стратегічних завдань податкової політики. Однак, досі не було проведено оцінювання результативності податкової реформи в Україні на всіх її етапах. Тому, важливим є визначити критерії, за якими можна проводити таке оцінювання результативності та якості проведених податкових реформ.

## **МЕТА РОБОТИ**

визначити сутність поняття результативності та якості податкової реформи та на підставі аналізу різних наукових підходів до їх визначення відокремити критерії результативності податкових реформ в Україні.

## **МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань та ресурси Internet. При проведенні дослідження використано методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, спостереження та узагальнення.

## **РЕЗУЛЬТАТИ**

Критерій це «показник, ознака, на підставі якої формується оцінка якості економічного об'єкта, процесу, мірило такої оцінки» [1].

Для оцінки результативності будь-якої дії використовують різні критерії, такі як: ефективність, якість, продуктивність, оптимальність, доцільність, обґрунтованість та інші.

Найбільшого розповсюдження отримав критерій ефективності (кількісний показник). Застосування критерію якості (якісний показник) при оцінці податкової реформи зустрічається в меншій мірі.

Як підкреслює С. Соломенко, відсутність чітких орієнтирів до визначення і прогнозування показників податкової ефективності в певній мірі є гальмом у процесі бюджетно-податкового реформування [2, с.19]. Ми згодні з цією думкою, оскільки від ефективності податкової системи залежить загальна результативність та якість податкової реформи. Тому, перш за все, необхідно визначитися з такими поняттями як «результативність», «ефективність» та «якість».

У сучасному економічному словнику дано таке визначення ефективності як «відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначається як відношення результату до витрат, які обумовлюють його отримання» [3]. В цьому визначенні ключовим словом вважаємо саме результативність. Дійсно, під ефективністю розуміється відношення результату до витрат, пов'язаних з його отриманням. Однак, не завжди отриманий результат можна однозначно віднести на регулюючу дію податків чи цей результат іноді важко виміряти.

Результативність – ступінь реалізації запланованої діяльності і досягнення запланованих результатів [4, с.18]. Тобто результативність, на відміну від ефективності не враховує витрати на досягнення запланованих результатів.

На думку П. Друкера результативність є наслідком того, що «робляться потрібні і правильні речі», а ефективність - наслідок того, що «правильно створюються ці самі речі» [5, с.15]. Результативність розглядається як наслідок певних процесів, виконання поставлених задач, досягнення цілей, а ефективність як наслідок правильності цих заходів.

Зміна стратегії податкової політики призводить до необхідності проведення податкової реформи, яка суттєво змінює податкову систему держави. Тому, при розгляді результативності податкової реформи необхідно виходити з того, що розуміється під ефективністю податкової системи та податкової політики.

Ефективність податкової політики, на думку А. Крисоватого, це «дієвість обраних інструментів в податковій політиці при визначенні часу, упродовж якого відбувається реалізація такої політики» [6, с. 137]. На практиці податкова політика відбувається шляхом змін в податкове законодавство. Якщо ці зміни суттєві, то відбувається податкова реформа, наслідком якої є зміни в податковій системі. Крім того, навіть при обраних потенційно дієвих інструментах податкової політики при не вірному їх застосуванні, ефективність податкової політики буде низькою.

На думку Л. Глущенко, ефективна система податкових реформ має відповідати таким критеріям як: повнота, непротиворічність, завершеність перетворень [7, с. 6]. Ці критерії можна віднести скоріше до критеріїв якості, а не ефективності податкової реформи, бо тут не йдеться про результат від її проведення.

На нашу думку, результативність податкової реформи – це ступінь досягнення результатів, що були заплановані стратегією податкової політики.

Для визначення результативності проведених податкових реформ, тобто чи виконанні завдання податкової політики необхідно спитатися на дані щодо ефективності податкової системи до та після проведення податкової реформи.

Таким чином, результативність податкової реформи можна визначити через дослідження:

- 1) Ступеня виконання завдань податкової політики, досягнення запланованого результату.

2) Зміну ефективності податкової системи, оскільки саме через зміни в податковій системі має бути виконанні стратегічні завдання податкової політики держави.

На нашу думку, ефективність податкової системи – це відносний ефект, результат від її дії, що визначається як відношення результату (ефекту) до витрат, пов'язаних з його отриманням.

I. Горський у своїй праці розкриває питання мір (рішень) податкової політики, в основі яких є визначені цілі податкової політики та її результати та визначає взаємозв'язок між ними [8]. Такого ж питання торкаються і інші науковці та розглядають процес прийняття рішення, виділення і реалізацію пріоритетних рішень та проблеми відповідності поставленій меті [9, с.127].

Таким чином, при прийнятті рішення про проведення податкової реформи розробляється ціль її проведення, розробляються заходи та відбувається їх реалізація та після її проведення отримується результат, тобто певний ефект від її проведення.

При оцінці результативності податкової реформи необхідно виходити з дослідження результату від її проведення. Якщо необхідно провести узагальнену оцінку якості податкової реформи, то тут варто розглядати і ціль, і рішення і результат, тобто всі складові елементи податкової реформи (рис. 1.).

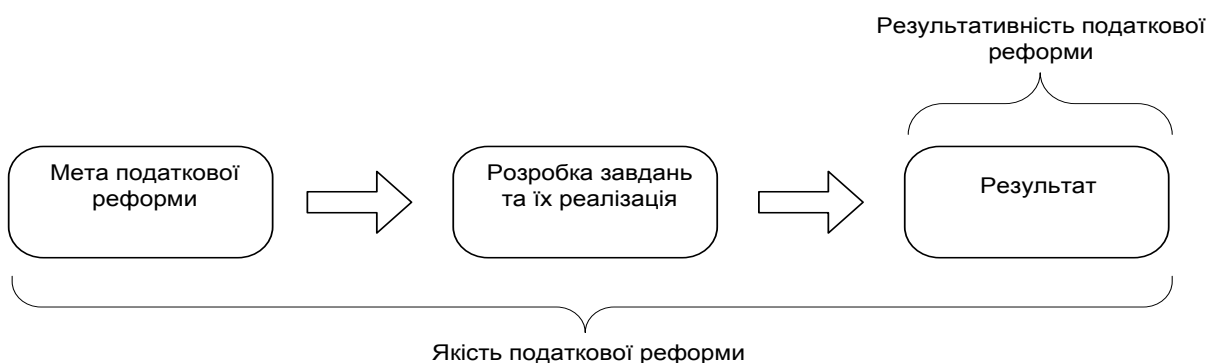


Рис. 1. Схема проведення податкової реформи та визначення її ефективності та якості

Узагальнюючи, можна сказати, що при визначенні результативності проведених змін, ефективність податкової системи можна розглядати в розрізі зміни економічної, фінансової та соціальної ефективності податкової системи.

Згідно економіко-математичного словнику, економічна ефективність це здатність системи виробляти при її зміні (при зміні умов її функціонування) більший ефект, ніж в інших умовах, а також реалізація цієї здатності [10]. Ми при визначенні ефективності податкової системи та податкової реформи будемо виходити з того, що це лише реально створений ефект, тобто фактична ефективність.

А. Крисоватий розглядає такі критерії економічної ефективності як: динаміка ВВП та обсяг виробництва, темпи економічного розвитку та збільшення прибутків та активів суб'єктів господарювання, динаміка основних макроекономічних показників у співставленні з наміченими структурними пріоритетами, обсяг інвестиції, оновлення основного капіталу [6, с.138]. На наш погляд це є достатньо повний перелік критеріїв економічної ефективності. Крім того, для оцінки ефективності податкової політики А. Крисоватий пропонує використовувати такий показник як коефіцієнт співвідношення податкових надходжень до ВВП [6, с.139]. Цей критерій вважаємо, що слід відносити до одного з показників економічної ефективності.

Такі індекси податкової ефективності як індекс об'єктивності, індекс конкурентоспроможності, індекс конкретності, індекс витрат при зборі податків, індекс запізнювання збору, індекс концентрації, індекс дисперсії, індекс ерозії були запропоновані Віто Танзі для діагностики стану податкової системи країни [11]. До цих критеріїв визначення податкової ефективності С. Соломенко пропонує додати такі, як індекс дискримінації та індекс законодавчої стабільності [2, с.19].

Варто відмітити, що ці показники можна використовувати при визначенні загальної ефективності податкової реформи, однак ці показники є

достатньо складними при розрахунку, а використання їх у тестовій формі не є достатньо інформативним.

І. Горський вважає, що в макроекономічному масштабі важливим є проводити оцінку ефективності податків шляхом порівняння базових показників ефективності з основними соціально-економічними характеристиками розвитку. Серед виробничих показників він виділяє динаміку і структуру основного капіталу та інвестиції, прибуток та його використання, регіональні та галузеві пропорції та ін. [8]. Ми згодні з цією думкою, але тут слід пам'ятати, що зв'язок між цими показниками не є лінійним, тому при аналізі слід враховувати і інші фактори впливу на соціально-економічні процеси.

Таким чином, можна зробити висновок, що економічна ефективність – це дієвість податкової системи та її здатність отримувати економічний ефект від проведених змін.

Тому, першим та найвагомим показником, що дає узагальнену оцінку економічної ефективності є рівень податкового навантаження, що визначається як відношення податкових платежів до ВВП країни. А порівнюючи цей показник з такими макроекономічними показниками як обсяг виробленої продукції, обсяг роздрібної торгівлі, будівельних робіт, вантажообіг транспорту, зовнішньоторговельний оборотом, інвестиції в основний капітал та ін. можна провести більш глибоку оцінку результативності від запроваджених змін.

Також, при оцінюванні ефективності податкової системи необхідно провести моніторинг змін податкових пільг та їх вплив на інвестиційний ресурс підприємств.

Що стосується фіскальної ефективності, то ще А. Смітом у одному з його правил підкреслювався принцип економії, за яким, витрати пов'язані із стягненням податку не повинні перевищувати самі його надходження.

О. Рімар розглядає фіскальну ефективність як «здатність створювати економічні ефекти, пов'язані із забезпеченням фіскальної результативності з

допустимих витрат на адміністрування» [12, с.225]. Тобто, фіскальна ефективність, на його думку, може визначатися як відношення податкових надходжень до адміністративних витрат. Ми згодні, що цей показник може бути використано при оцінці фіскальної ефективності податкової системи, але його варто використовувати поряд з іншими показниками.

Інші науковці розглядають фіскальну ефективність «як можливість податку стабільно забезпечувати очікуваний рівень надходжень, притаманний країнам, які перебувають у подібних економічних умовах» [13, с.31]. Крім того, вони вказують, що в кількісному виразі ефективність можна вимірювати у широкому розумінні (це здатність податку підвищувати податкове навантаження, тобто частка податків в ВВП країни) та вузькому (це частка надходжень податку у ВВП). На нашу думку, таке визначення більше підходить поняттю економічної ефективності, ніж фіскальної, бо показник податкового навантаження в порівнянні з макроекономічними показниками може визначати регулюючий вплив податків на економічні процеси в державі.

А. Крисоватий виділяє такі критерії фіскальної ефективності як: рівень збирання бюджетних доходів в цілому і податків зокрема, рівень виконання планових и прогнозних показників податкових надходжень і бюджетних зобов'язань, ступінь використання законодавчих актів про оподаткування, величина бюджетної заборгованості внаслідок наявної несплати податкових зобов'язань та інші [6, с.137]. На нашу думку, ці показники можуть дати комплексну оцінку фіскальної ефективності лише поряд з іншим показником, що визначає скільки податкових надходжень приходить на одну гривню витрат на їх стягнення.

Таким чином, фіскальна ефективність податкової системи – це дієвість податкової системи та можливість отримання економічного ефекту, пов'язаного з здатністю отримувати результату більшого, ніж витрати на його адміністрування.



Основними критеріями, за якими можна визначити фіскальну ефективність є: надходження самих податків, порівняння планових та фактичних надходжень податків, та співвідношення податкових надходжень до витрат на адміністрування.

Тепер розглянемо критерії соціальної ефективності податкової системи. Г. Герасименко пропонує для визначення соціальної ефективності податкової політики застосовувати такі групи критеріїв: 1) рівень життя населення (зростання реальних доходів населення, питома вага населення, що отримує мінімальну заробітну плату, пенсіонерів тощо); 2) бідність та соціальні виключення; 3) рівень майнового розшарування суспільства; 4) рівень забезпечення державних соціальних гарантій, який характеризує виконання державою своїх соціальних зобов'язань; 5) зайнятість та ринок праці; 6) доступність та якість суспільних послуг [14, с. 221-222]. На наш погляд, цей перелік показників є вичерпний при характеристиці соціальної ефективності податкової політиці, які можна застосовувати для визначення соціальної ефективності податкової системи та податкової реформи.

І. Горський при оцінці ефективності використовує показники соціального розвитку всіх головних характеристик життя: доходи, заробітна плата, споживання, збереження [8]. Таке групування показників соціальної ефективності є теж ґрунтовним та заслуговує на увагу.

На нашу думку, соціальна ефективність – це дієвість податкової системи та її здатність податкової системи отримувати соціальний ефект.

Головними критеріями соціальної ефективності є збільшення показників реальних доходів населення, рівень зайнятості, зменшення рівня безробіття, реальна заробітна плата, платні послуги для населення, рівень споживання та рівень заощаджень.

Тепер визначимо, що розуміється під якістю податкової реформи, та які критерії в собі включає. Взагалі існують різні точки зору стосовно поняття якості.

Так, під якістю розуміється «характеристика об'єктів, що виявляється у сукупності їх властивостей» [15]. Або, якість визначається як «сукупність властивостей об'єкта, обумовлюючих його здатність задовольняти певні потреби у відповідності до його призначення» [16].

Виділяють загальні характеристики якості (задовільність, оптимальність) та особисті характеристики (ефективність, продуктивність, стійкість, гнучкість).

А. Єлін розглянув сутність категорії якість у причинно-наслідковому зв'язку, та визначив, що потреби, що висуваються споживачем (тобто вимоги) до об'єкта є первинними, і вже при їх наявності можливо перевірити відповідних властивостей, що задовольняють ці потреби. І лише в тому разі, коли вимоги споживача дійсно задовольняються наявним переліком властивостей цього об'єкта, можна казати, що йде мова про якість цього об'єкта [17]. Тобто, якщо не має потреб у проведенні тих чи інших глибинних змін у податковій системі для досягнення бажаного результату, то і розглянути якість податкової реформи не можна.

Як слушно зазначив І. Горський «внутрішнім критерієм якості реформ, що витікає з фіскальної суті податків, практично стають деякі нормативно встановлені вимоги до параметрів податкової системи та кращі зразки оподаткування» [8]. Тобто визначаючи якість податкової реформи слід виходити з того, яких орієнтирів дотримувалися при її проведенні та порівнювати її з податковими реформами, що проводилися в інших країнах та які можуть бути корисні та адаптовані в нашій державі.

Це є розуміння якості з позиції держави. А якість податкової реформи з позиції платників податків – це є відповідність запитів та очікувань від проведеної реформи. Однак тут важливим є враховувати загальне ставлення платників до держави, уряду, податкових органів, що дуже впливає на судження та оцінку якості проведених змін податкової системи з позиції платників.

Таким чином, за складовими податкової реформи критерії якості податкової реформи можна згрупувати на якісні показники, що характеризують ціль податкової реформи, рішення та заходи податкової реформи та отриманий результат (табл.1.).

Таблиця 1. Критерії якості податкової реформи

Якісна характеристика цілей	Якісна характеристика рішень	Якісна характеристика результату
1. Економічна обґрунтованість обраних цілей. 2. Доцільність обраної мети. 3. Обґрунтованість обраних пріоритетів. 4. Адекватність цілей податкової реформи та їх відповідність цілям стратегії соціально-економічного розвитку.	1. Обґрунтованість та доцільність обраних заходів. 2. Радикальність проведених заходів. 3. Компетентність податкових органів. 4. Відношення до податкової реформи, до податкових органів та до держави платників податку. 5. Комплексність та системність дій. 6. Ступінь виконання та реалізації обраних заходів.	1. Ефективність податкової системи. 2. Відповідність зазначеній меті. 3. Дієвість (результативність). 4. Задовільність. 5. Оптимальність.

Таким чином, якість податкової реформи можна розглядати з позиції держави та з позиції платників податків.

З позиції держави, якість податкової реформи це сукупність внутрішніх властивостей податкової реформи, що обумовлюють її сутність відповідно до поставлених цілей і задач, які дають можливість задовольнити певні потреби платників податків та громадян у відповідності до їх очікувань.

З позиції платників податків, якість податкової реформи це ступінь задоволення очікувань учасників податкових відносин від запроваджених в ході податкової реформи змін у податковій системі.

Як вже підкреслювалося раніше, при визначенні якості податкової реформи розглядаються всі її складові елементи: цілі, рішення та їх реалізація, результат.

Даючи якісну оцінку податковій реформі здійснюють:

1. Порівняння отриманого результату з вказаною метою та перевіряється, чи досягнуто було ціль.
2. Перевіряються, чи вірно було розроблено цілі податкової реформи.
3. Перевіряють відповідність запропонованих заходів поставленій меті.
4. Перевіряється, яким чином проходить реалізація цих завдань.
5. Досліджується результат щодо його ефективності та дієвості.

### **ВИСНОВКИ**

Таким чином, при розгляді результативності податкової реформи необхідно виходити з показників фіскальної, економічної та соціальної ефективності податкової системи. Якщо при оцінці результативності податкової реформи розглядається досягнутий результат від її проведення, то при оцінці якості, також використовуються і інші критерії, а саме доцільність обраної мети, дієвість, відношення платників до здійснених змін та інші.

Подальше дослідження буде проводитися в напрямку розробки методичних засад для здійснення на підставі визначених критеріїв оцінювання результативності та якості податкової реформи в Україні.

### *Література*

1. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.. Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М. 479 с.. 1999. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ\\_dict/18299](http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/18299)
2. Ефективність функціонування податкової системи України / С.М. Соломенко // Формування ринкових відносин в Україні. — 2007. — N 10(77). — С. 19-25.

3. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.. Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М. 479 с.. 1999. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ\\_dict/16954](http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/16954)

4. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь. Третье издание: ISO 9000:2005. — [Действующий с 15.09.2005]. — Группа компаний «ИНТЕРСЕРТИФИКА», 2005. — 41с. — (Международный стандарт).

5. Друккер П. Ф. Управление, нацеленное на результаты: Пер. с англ.— М.: Технол. шк. Бизнеса. Б. г. 1992.— 191 с.

6. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. ... доктора економічних наук: 08.04.01 / Крисоватий Андрій Ігорович. — К., 2006. — 437 с.

7. Глушенко Л.А. Стимулі и критерии эффективности проведения налоговых реформ в России: дис. ... кандидата економічних наук: 08.00.10 / Глушенко Лидия Александровна. — Волгоград, 2005. — 169 с.

8. Оценка налоговой политики / [Горский И.В., Малис Н.И., Медведева О.В. и др.] // Аудит и финансовый анализ. — 2002. — N 2. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/2002/2/rgorsky/rgorsky.asp>

9. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / [Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мярковський А.І. та ін.]; за заг. ред. М.Я. Азарова — К: Міністерство фінансів України, 2011. — 656 с.

10. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело, 2003. — 520 с. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/эффективность%20это/Лопатников/Эффективность/>

11. Курс з макроекономічної та фінансової політики в країнах з перехідною економікою / [Вито Танзи та ін.]. — Вашингтон.: Ін-т МВФ, 2002.

12. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання / О.Г. Римар // Актуальні проблеми економіки. — 2011. — N 4(118). — С. 224-227.

13. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А. Скрипник, Т. Паянок // Економіка України. — 2008. — № 4. — С. 29-42.

14. Соціальна роль податкової політики: обґрунтування та критерії оцінки / Герасименко Г.В. // Вісник ЖДТУ. — № 3(57). — С. 220-222.

15. Большой Энциклопедический словарь. 2000. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/151618>

16. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело, 2003. — 520 с. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://slovari.yandex.ru/~книги/Лопатников/Качество/>

17. Эволюция понимания категории «качество» как атрибута в системах управления / Елин А.В., Елина И.Е., Макарюк Р.Е. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://quality.eup.ru/MATERIALY15/evaluation\\_quality.htm](http://quality.eup.ru/MATERIALY15/evaluation_quality.htm)