

Катерина Петрівна ПРОСКУРА

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
проспект Перемоги, 54/1, м. Київ, 03680, Україна,
E-mail: katarinam@ukr.net
Телефон: +380504658204

**ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ ВИКОРИСТАННЯ ІНДИКАТОРІВ
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ В ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В УКРАЇНІ**

Проскура, К. П. Застосування міжнародного досвіду використання індикаторів результативності в діяльності податкових органів в Україні [Текст] / Катерина Петрівна Проскура // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 3. – С. 142-153. – ISSN 1993-0259.

Анотація

На сучасному етапі розвитку податкової системи необхідним є введення системи індикаторів ефективності роботи податкових органів, які б могли свідчити про позитивні або негативні зміни у роботі відповідної структури, а також вказувати, наскільки виконано завдання реформування податкової системи. Метою статті є дослідження міжнародного досвіду застосування ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів та розробка системи таких індикаторів для використання в Україні. Запровадження системи ключових індикаторів результативності є досить поширеним як у державному, так і в корпоративному секторі економік розвинених країн. Ключові індикатори результативності можна визначити як кількісні та якісні показники, які на регулярній основі використовуються для оцінки прогресу організації відносно встановлених цілей. За результатами дослідження зроблено висновки, що розглянута в статті система ключових індикаторів результативності роботи податкових органів Великобританії може бути використана при розробці останньої в Україні. Така система повинна базуватися на комплексному рейтинговому оцінюванні ефективності різних елементів адміністрування податків: обліку платників податків, податкового консультування, опрацювання податкової звітності, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби, податкового контролю, податкових перевірок, призначення санкцій та пені, адміністрування податкового боргу. Механізми податкового адміністрування безперечно мають забезпечити високу фіскальну ефективність, але водночас орієнтуватися на мінімальну витратність як публічних коштів, так і коштів окремих платників. Результати дослідження показують, що податкове адміністрування не можна оцінювати однозначно. На ефективність податкового адміністрування впливатиме як поточна макроекономічна ситуація в країні, так і якість здійснених адміністративних процедур. Тому ключові індикатори результативності роботи податкових органів повинні обиратися, виходячи із розуміння необхідності ідентифікації різних ефектів (результатів), що утворюються внаслідок діяльності податкових органів.

Ключові слова: індикатори ефективності збору податків; податкові надходження; податковий борг; податкова перевірка; податкові органи; адміністрування податків; податкове навантаження.

Екатерина Петровна ПРОСКУРА

**ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНДИКАТОРОВ
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В УКРАИНЕ**

Аннотация

На современном этапе развития налоговой системы необходимо введение системы индикаторов эффективности работы налоговых органов, которые могли бы свидетельствовать о позитивных или негативных изменениях в работе соответствующей структуры, а также демонстрировать, насколько выполнено задание реформирования налоговой системы. Целью статьи является исследование международного опыта применения ключевых индикаторов результативности деятельности налоговых

органов и разработка системы таких индикаторов для использования в Украине. Внедрение системы ключевых индикаторов результативности является довольно распространенным как в государственном, так и в корпоративном секторе экономик развитых стран. Ключевые индикаторы результативности можно определить как количественные и качественные показатели, которые на регулярной основе используются для оценки прогресса организации в отношении установленных целей. По результатам исследования сделаны выводы, что рассматриваемая в статье система ключевых индикаторов результативности работы налоговых органов Великобритании может быть использована при ее разработке в Украине. Такая система должна базироваться на комплексном рейтинговом оценивании эффективности различных элементов администрирования налогов: учета налогоплательщиков, налогового консультирования, обработки налоговой отчетности, информационно-аналитического обеспечения деятельности органов государственной налоговой службы, налогового контроля, налоговых проверок, назначения санкций и пени, администрирования налогового долга. Механизмы налогового администрирования безусловно должны обеспечить высокую фискальную эффективность, но в то же время ориентироваться на минимальную затратность как публичных средств, так и средств отдельных плательщиков. Результаты исследования показывают, что налоговое администрирование нельзя оценивать однозначно. На эффективность налогового администрирования будет влиять как текущая макроэкономическая ситуация в стране, так и качество осуществленных административных процедур. Поэтому ключевые индикаторы результативности работы налоговых органов должны выбираться, исходя из понимания необходимости идентификации различных эффектов (результатов), образующихся в результате деятельности налоговых органов.

Ключевые слова: индикаторы эффективности сбора налогов; налоговые поступления; налоговый долг; налоговая проверка; налоговые органы; администрирование налогов; налоговая нагрузка.

Kateryna Petrivna PROSKURA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Audits,
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
Peremoga ave., 54/1, Kyiv, 03680, Ukraine
E-mail: proskura_kp@ukr.net
Phone: +380504658204

APPLICATING OF AN INTERNATIONAL EXPERIENCE OF USING PERFORMANCE INDICATORS IN THE ACTIVITY OF UKRAINIAN TAX AUTHORITIES

Abstract

At the present stage of the tax system's development it is necessary to introduce a system of tax authorities' performance indicators, which could indicate a positive or negative changes in the relevant structures, as well as indicate how a task of reforming the tax system is solved. The aim of the article is to study the international experience in applying the key indicators of tax authorities' effectiveness and to develop a system of these indicators for use in Ukraine. An introduction of key performance indicators' system is quite common in both the public and the corporate sector in developed economies. Key performance indicators can be defined as quantitative and qualitative indices, which are used on a regular basis to assess the progress of the organization in relation to the stated objectives. The study has concluded that key performance indicators' system of the UK tax authorities, considered in the article, can be used in the development of key performance indicators' system of tax authorities in Ukraine. Such a system should be based on a comprehensive rating evaluating the effectiveness of various elements of tax administration: registration of taxpayers, tax consulting, processing tax reporting, information-analytical support of the State Tax Service, tax control, tax audits, appointment of sanctions and penalties, administration of the tax debt. Mechanisms of tax administration should certainly provide high fiscal efficiency, but at the same time focus on the lowest costs on both public funds and funds of individual contributors. The results of the study show that the tax administration can not be assessed unambiguously. The efficiency of tax administration will affect both the current macroeconomic situation in the country and the quality of the administrative procedure. Therefore, the key performance indicators of the tax authorities should be selected on the basis of understanding the need to identify different effects (results), resulting from the activities of tax authorities.

Keywords: indicators of tax collection efficiency; tax revenues; tax debt; tax audit; tax authorities; tax administration; tax burden.

JEL classification: H210

Вступ

Здійснюючи практичну діяльність з адміністрування податків, кожен податковий орган намагається досягти поставлених цілей з наповнення бюджету, але при цьому необхідним є відстеження ефективності процесів адміністрування, через які відбувається наповнення бюджету та ефектів, які спричиняє фіскальна діяльність на економіку. Саме цим і обумовлена необхідність уведення ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів – процес, що активно здійснюється останніми десятиліттями в економічно розвинутих країнах. У багатьох країнах податкові адміністрації проводять постійну оцінку широкого кола показників діяльності, як-от: рівень дотримання податкового законодавства платниками, якість послуг для платників податків, вартість збирання податків, вирішення податкових спорів у суді тощо.

Перед податковими органами України стоять завдання підвищення ефективності адміністрування податків, зниження податкового навантаження на бізнес і скорочення витрат часу платників на нарахування та сплату податків. Виконання цих завдань є неможливим без запровадження системи індикаторів ефективності роботи податкової служби, які б могли свідчити про позитивні або негативні зміни у роботі відповідної структури, а також вказувати, наскільки виконано завдання реформування податкової системи.

Питанням підсистеми податкового адміністрування та оцінювання її ефективності присвячені праці В. Андрущенка, В. Вітлінського, О. Воронкової, Л. Гончаренко, А. Загороднього, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, Н. Новицької, А. Соколовської, Л. Тарангул та інших. Однак у сучасних дослідженнях не знайшли достатнього відображення й обґрунтованості питання ефективності організації податкового адміністрування, вивчення його особливостей як єдиного комплексу в податковій системі в контексті забезпечення соціально-економічного розвитку держави.

Мета статті

Метою статті є аналіз міжнародного досвіду застосування ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів та розробка системи таких індикаторів для використання в Україні.

Виклад основного матеріалу

Запровадження системи ключових індикаторів результативності є досить поширеним як у державному, так і в корпоративному секторі економік розвинутих країн. Поступово досвід складання комплексу таких індикаторів набуває великого значення в процесі провадження діяльності органів державного управління з метою оптимізації управління цими структурами, мінімізації витрат та підвищення ефективності у розрізі чітко визначених критеріїв. Ключові індикатори результативності можна визначити як кількісні та якісні показники, які на регулярній основі використовуються для оцінки прогресу організації відносно встановлених цілей.

У загальному розумінні результативність кожної окремої організації може бути виміряна на трьох окремих рівнях:

- на стратегічному рівні: вимірювання загальної ефективності організації у досягненні нею місії та стратегічних цілей;
- на операційному рівні: встановлення ефективності функціонування окремих структурних елементів організації;
- на особистісному рівні: оцінка ефективності функціонування одиничних процесів, а також працівників.

Звертаючись до специфіки діяльності податкових органів на стратегічному рівні, вважаємо, що цілі повинні бути достатньо чітко визначеними для забезпечення концентрації на найбільш реалістичних та важливих завданнях. Міністерство доходів і зборів України, як правило, у своїх програмах розвитку виділяє 3-6 стратегічних цілей, найчастіше вони спрямовані на підвищення рівня добровільної сплати податків, співпрацю з платниками податків, оновлення організаційної структури, заохочення персоналу, підвищення продуктивності, підвищення ефективності витрат. Типові цілі податкових органів та ключові індикатори результативності наведено в табл. 1.

Досліджуючи міжнародний досвід, ми встановили, що ключові індикатори можна поділити на окремі категорії:

- вхідні індикатори (*input indicators*) – враховують ресурси, що було витрачено на певну діяльність;
- індикатори активності (*activity indicators*) – вказують на кількість дій, що спрямовані на досягнення певної цілі;
- індикатори випуску (*output indicators*) – показники послуг або продукції, що напряду надані/випущені організацією;
- індикатори наслідків (*outcome indicators*) – фокусуються на тому, що відбувається у результаті діяльності організації, тут часто маються на увазі зміни в оточуючих умовах, поведінці тощо.

З метою імплементації в Україні ефективної системи ключових індикаторів ефективності діяльності податкових органів важливо дослідити наявний позитивний досвід функціонування подібних систем

оцінювання ефективності податкових органів зарубіжних країн. Розглянемо практику функціонування систем ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів на прикладі Великобританії.

Оцінка ефективності та продуктивності діяльності Служби доходів та митних зборів Великобританії здійснюється на основні ключових показників ефективності, які відомі під назвою індикаторів бізнес-плану (HMRC's business plan indicators). Така назва вказує на близькість функції управління адмініструванням податків до оперативних бізнес-процесів на підприємстві. Для HMRC характерною є зацікавленість податкових органів у ефективній діяльності бізнесу, а також високий рівень суспільного діалогу з платниками податків.

Таблиця 1. Типові стратегічні цілі та індикатори результативності діяльності для податкових органів

Типові стратегічні цілі	Типові ключові індикатори
<ul style="list-style-type: none"> – Покращення дотримання податкового законодавства; – Врахування інтересів платників податків; – Оптимізація організаційної структури, підвищення етичних норм працівників; – Підвищення продуктивності та ефективності витрат; – Задоволення вимог платників податків; – Підтримка довіри з боку суспільства; – Полегшення механізму сплати податків; – Забезпечення наявності коштів для фінансування урядових програм; – Забезпечення отримання коштів платниками податків, на які вони мають право; – Створення середовища довіри для добровільної сплати податків; – Упровадження та розвиток інноваційних технологій при адмініструванні податків. 	<ul style="list-style-type: none"> – Загальний обсяг чистих податкових надходжень порівняно з прогнозними показниками; – Загальні витрати порівняно із затвердженим бюджетом; – Відношення витрат до надходжень; – Частка добровільно сплачених податків та заповнених декларацій; – Рівень задоволеності платників податків діяльністю податкових органів (за результатами проведення опитувань).

Серйозною проблемою адміністрування податків в Україні є винятково фіскальна спрямованість цієї діяльності вітчизняних контролюючих органів, що практично усуває можливість реалізації регулювальної і стимулювальної функції податкової системи. Важливим завданням подальшого розвитку системи адміністрування податків є організація співпраці податкових органів з платниками податків, підвищення рівня довіри та добровільності сплати податків. Більш того, Податковим кодексом України [4] прописано, що одним із принципів побудови податкового законодавства є «соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків», що на практиці не виконується і нормативними актами не передбачено механізму оцінювання податковими органами платоспроможності платників податків та їх здатності сплачувати податки. З іншого боку, організація взаємодії податкового органу і платника податків може бути розглянута як певна функція, спрямована на максимізацію економічних вигід для обох учасників – у такому випадку оцінювання цієї діяльності повинно мати риси бізнес-планування. Досвід податкового адміністрування Великобританії може бути використаний при розробці заходів щодо вирішення цих проблем.

Індикатори бізнес-плану Служби доходів та митних зборів Великобританії не є статичними показниками. Планування та оцінювання її діяльності здійснюється на середньостроковій основі: індикатори бізнес-плану формуються на п'ятирічний період. При цьому залишається можливість щорічного їх коригування у відповідь на зміни економічної кон'юнктури та виникнення нових сфер оцінювання.

Розглянемо чинну у Великобританії методіку оцінювання результативності роботи податкових органів та визначимо можливості її використання в Україні. Система ключових індикаторів Великобританії характеризується наступними групами показників

Індикатори ефективності збору податків та митних платежів передбачають [2]:

1) Показник собівартості збору індивідуальних прибуткових податків – комплексний показник ефективності збору індивідуальних прибуткових податків, який охоплює дві основних категорії платників відповідних податків: самозайнятих осіб (підприємців), які самостійно оцінюють та сплачують індивідуальний прибутковий податок, та платників, що користуються методом нарахування «у джерела», тобто сплачують податки за допомогою податкових агентів.

Цей індикатор відображає зв'язок між витратами на справляння індивідуальних прибуткових податків та загальною сумою їх надходжень у аналізованому періоді. З іншого боку, він дозволяє у

перспективі звернути увагу на ті частини процесу справляння податків, які є найбільш затратними з метою оптимізації відповідних затрат.

Показник загальної вартості збору індивідуальних прибуткових податків розраховується за формулою:

$$C_{PII} = \frac{AC_{PII}}{TR_{PII}}, \quad (1)$$

де, C_{PII} – загальна вартість збору індивідуальних прибуткових податків;

AC_{PII} – адміністративні витрати на справляння індивідуальних прибуткових податків;

TR_{PII} – загальні надходження індивідуальних прибуткових податків у досліджуваному періоді.

2) Собівартість збору корпоративних податків – індикатор, який призначений для оцінювання ефективності оподаткування корпоративного сектору економіки. Цей показник відображає зв'язок між адміністративними витратами на справляння корпоративних податків та загальною сумою надходжень з податку на прибуток корпорацій у аналізованому періоді.

Загальна вартість збору корпоративних податків розраховується за формулою:

$$C_{CPI} = \frac{AC_{CPI}}{TR_{CPI}}, \quad (2)$$

де, C_{CPI} – загальна вартість збору індивідуальних прибуткових податків;

AC_{CPI} – адміністративні витрати на справляння індивідуальних прибуткових податків;

TR_{CPI} – загальні надходження індивідуальних прибуткових податків у досліджуваному періоді.

3) Собівартість збору національних страхових внесків – це показник, який відображає економічну ефективність справляння соціальних та страхових внесків у Великобританії. Цей індикатор відображає відношення адміністративних витрат до загальної суми податкових надходжень.

Загальна вартість збору національних страхових внесків розраховується за формулою:

$$C_{NSC} = \frac{AC_{NSC}}{TR_{NSC}}, \quad (3)$$

де, C_{NSC} – загальна вартість збору національних страхових внесків;

AC_{NSC} – адміністративні витрати на справляння національних страхових внесків;

TR_{NSC} – загальні надходження національних страхових внесків у досліджуваному періоді.

4) Собівартість збору податку на додану вартість – індикатор, який відображає економічну ефективність справляння податку на додану вартість у Великобританії. Як і попередні показники, він відображає відношення адміністративних витрат на справляння податку до загальної суми податкових надходжень.

5) Собівартість адміністрування податкових кредитів (пільг) – індикатор, який відображає ефективність адміністрування податкових кредитів (пільг), що надаються платникам податків та митних платежів у Великобританії. Таким чином, Служба доходів та митних зборів акцентує увагу на оцінюванні не лише суто фіскальної (якщо так трактувати діяльність, спрямовану на забезпечення ритмічних та достатніх надходжень бюджету) сторони адміністрування податків, а й на оцінюванні та ревізії ефективності адміністрування податкових кредитів та податкових пільг. Завдяки цьому вдається охопити оцінкою обидві сторони податкової системи – не лише ту, яка працює на вхід (сторону забезпечення доходів), а й ту, яка призводить до імпліцитних втрат бюджету.

Загальна вартість адміністрування податкових кредитів (пільг) розраховується за формулою:

$$C_{TC} = \frac{AC_{TC}}{TR_{TC}}, \quad (4)$$

де, C_{TC} – загальна вартість адміністрування податкових кредитів (пільг);

AC_{TC} – адміністративні витрати на виплату (надання) податкових кредитів (пільг);

TR_{TC} – загальні виплати (надання) податкових кредитів (пільг) у досліджуваному періоді.

6) Собівартість адміністрування соціальних допомог – специфічний показник оцінювання ефективності процесів податкового адміністрування. Ця специфіка пов'язана з тим, що однією з соціальних функцій Служби доходів та митних зборів Великобританії є виплата соціальних допомог. Цей індикатор створений з метою оцінки ефективності адміністрування (виплати) такої допомоги.

Загальна вартість адміністрування соціальних допомог розраховується за формулою:

$$C_{CB} = \frac{AC_{CB}}{TR_{CB}}, \quad (5)$$

де, C_{CB} – загальна вартість адміністрування соціальних допомог;

AC_{CB} – адміністративні витрати на справляння національних страхових внесків;

TR_{CB} – загальні надходження національних страхових внесків у досліджуваному періоді.

Вищенаведені показники розраховуються в абсолютних величинах і, як правило, становлять кількість одиниць адміністративних витрат на одиницю податкових надходжень (пенсів / 1 фунт стерлінгів). Критерієм підвищення ефективності збору індивідуальних прибуткових податків є зниження цього показника.

Застосування в Україні схожої системи показників ускладнюється тим, що органами Міністерства доходів і зборів України не ведеться відповідної статистики щодо розмірів та структури витрат на здійснення адміністрування окремих груп податків. Тому, з метою впровадження методики, слід передбачити формування відповідної інформації підрозділами Міністерства доходів і зборів України. Також проблемою імплементації таких показників є те, що суттєвий вплив на їх розміри мають так звані «капітальні витрати», тобто витрати, пов'язані з амортизацією, оновленням основних засобів, утриманням будівель, технічною підтримкою та впровадженням інформаційних технологій у роботу контролюючих органів – останнім часом податкові органи несуть суттєві витрати в цьому напрямку. Логічним було б не вносити ці витрати в розрахунки, тоді чинний алгоритм оцінювання повинен передбачати поділ витрат на здійснення податкового адміністрування не тільки в розрізі податків, а і на поточні і капітальні з подальшим усуненням капітальних витрат з розрахунку.

Імплементація в практику податкового адміністрування в Україні такої системи показників з урахуванням системи податків, передбачених податковою системою України, дасть можливість проаналізувати затратність процесу адміністрування за окремими податками, здійснювати факторний аналіз впливу окремих видів витрат на результативність адміністрування податку, виявляти можливості щодо зменшення показника бюджетних витрат на збір одиниці податкових надходжень. Розрахунок та аналіз таких індикаторів, а також застосування альтернативних процедур дослідження їх складових може допомогти також виявленню фактів нецільового використання бюджетних коштів при перевірці використання коштів підрозділами органів Міністерства доходів і зборів України як системою внутрішнього контролю міністерства, так і така методика може бути застосована зовнішніми контролерами – Державною фінансовою інспекцією, Рахунковою палатою та ін. при перевірці цільового та ефективного використання бюджетного фінансування.

З іншого боку, ці показники суттєво залежать від коливань економічного циклу. В періоди, коли економіка перебуває в кризовому стані, що відбувається сьогодні в Україні, надходження податків зменшуються у зв'язку з рецесією економічної активності. Логічно припустити, що така ситуація спостерігається в Україні останніми роками, про що свідчать показники дохідної і видаткової частини бюджету. Зокрема, за 2012 рік відбулось падіння надходжень практично за всіма податками порівняно з 2011 роком при одночасному збільшенні витрат бюджету на утримання податкових органів. Ця тенденція ще поглибилась у 2013 році. У такій ситуації при розрахунках завжди потрібно враховувати вплив інфляційних процесів при аналізі динаміки податкових надходжень і витрат бюджету. Внаслідок впливу таких процесів зменшуватимуться знаменники у формулах 1 – 5. Таким чином, значення визначених індикаторів, за умови незмінності або зростання адміністративних витрат, зростатимуть, проте це не буде однозначно свідчити про зниження ефективності функціонування податкової системи країни. Швидше це говорить про зниження податкоспроможності платників податків, спричинене їх скрутним фінансовим становищем або припиненням господарської діяльності.

Варто зауважити також, що оцінювання діяльності податкових органів відповідно до подібного роду критеріїв створює певні хибні стимули. Так деякі види діяльності у процесі справляння податків та зборів можуть бути об'єктивно необхідними, але таке оцінювання може стимулювати керівництво податкових та митних органів до скорочення таких видів діяльності, що, негативно відобразиться на якості збору податків. Це зокрема може стосуватися інформаційної та масово-роз'яснювальної роботи податкових органів, залучення зовнішніх експертів та призначення експертиз підрозділами податкової міліції.

Слід зауважити, що розглянуті показники ефективності збору податків та митних платежів висвітлюють кількісну сторону функціонування Служби доходів та митних зборів Великобританії. Водночас друга група індикаторів відображає якісну сторону діяльності податкових органів Великобританії.

За результатами дослідження цієї групи індикаторів, в Україні доцільно було б розраховувати наступні.

Система індикаторів впливу складається з таких показників:

1) Сума коштів, отриманих від заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства – платежі, які були отримані податковими органами внаслідок виникнення у платників додаткових зобов'язань як результат заходів із підвищення рівня дотримання податкового

законодавства. Таким чином, це сума коштів, яку додатково отримують податкові органи від діяльності по боротьбі з ухиленням від сплати податків фізичними та юридичними особами. Ці кошти, як правило, виплачуються за результатами проведених заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства на відповідні рахунки або будуть отримані внаслідок заходів з управління податковим боргом.

Основна мета цього показника – відобразити фактичну суму грошових коштів, які надходять до бюджету в результаті відповідних заходів.

Для розрахунку цього показника використовуються наступні елементи:

- платежі на рахунки, разом із захищеними депозитами;
- добровільні платежі, здійснені платниками податків до завершення заповнення податкової декларації, як результат зусиль податкових органів;
- вилучення коштів.

Розраховується вказаний індикатор з використанням операційних та прогнозних даних Служби доходів та митних зборів Великобританії. Відповідно, по деяких видах заходів податкових органів кошти будуть зібрані у повному обсязі, у той час, як кошти, виявлені у межах інших заходів податкових органів, спрямованих на підвищення рівня податкового законодавства, формуватимуть податковий борг, що перетвориться на реальні кошти лише після заходів із супроводження відповідного боргу.

У найпростішій формі сума коштів, отриманих від заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства, розраховується за формулою:

$$C_F = C_P \times R, \quad (6)$$

де C_F – кошти, фактично зібрані в результаті заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства;

C_P – потенційно можлива сума збору коштів у результаті заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства;

R – рівень фактичного збору відповідних коштів.

Насамкінець підвищення суми коштів, зібраних у результаті заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства, свідчить про підвищення ефективності діяльності податкових органів.

Захищені доходи – індикатор, який охоплює різні види діяльності, які або запобігають ухиленню від сплати податків, або захищають бюджет від втрат у випадку виникнення спроб ухилення від сплати податків.

Результативність діяльності Служби доходів та митних зборів Великобританії виявляється, з одного боку, в сумі коштів, зібраних унаслідок заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства, а з іншого – в можливостях податкового відомства забезпечити («захистити») надходження. Функція захисту доходів втілюється через ефект зупинки зростання податкових розривів шляхом запобігання втрат податків для бюджету.

Для розрахунку цього показника використовуються оперативні та прогнозні дані Служби доходів та митних зборів, а також дані зі звітів про оцінку певних сегментів діяльності або безпосереднє моделювання очікуваних ефектів.

Для визначення цього індикатора використовуються наступні показники:

- суми виявлених неправомірних відшкодувань податків, суми запобігання втратам доходів;
- законодавчі і процесуальні зміни: базуються на актуальній оцінці змін з урахуванням дисконтованої вартості змін, які ще не були оцінені;
- цільова освіта та заходи зі стримування від ухилення від оподаткування.

В Україні досить мало розвинута практика застосування захищених доходів. Існує низка державних контролюючих органів, до компетенції яких входить контроль за цільовим використанням бюджетних коштів та за ефективністю їх використання, в тому числі з метою недопущення випадку неправомірного відшкодування податків, необґрунтованого надання податкових пільг тощо. Але відсутня статистика результативності напрямку роботи таких контролюючих органів та методики розрахунку інтегрованої їх результативності.

Натомість органами Міністерства доходів і зборів України розраховується показник суми втрати податкових надходжень через застосування податкових пільг. Цей показник розраховується на підставі подання платниками податків, що користуються податковими пільгами, звіту про суми податкових пільг за окремими податками. Але цей показник має дещо іншу спрямованість і має радше фіскальний характер, ніж свідчить про ефективність роботи податкових органів.

Загалом слід зауважити, що використання групи цих показників було б дуже корисним для виявлення проблем у податковій системі України щодо фактів порушення законодавства як платниками податків, так і контролюючими органами та їх посадовими особами, виявлення недоліків чинного законодавства щодо контролю за правомірністю дій контролюючих органів. Заслуговує на увагу ідея про необхідність оцінювання та підвищення кваліфікації працівників контролюючих органів та встановлення критеріїв

відповідності щодо перебування на відповідних посадах. Доцільним є введення обов'язкової періодичної атестації рівня професійних знань посадових осіб контролюючих органів та можливості прийняття рішень про можливість перебування їх на посаді, професійне зростання, розмір оплати праці, преміювання, заохочення тощо.

2) Податковий розрив – індикатор, який відображає різницю між фактично зібраними податками та податками, які повинні бути зібрані у аналізованому періоді.

Аналіз податкового розриву дає змогу виявити сфери, які характеризуються ризиками падіння доходів, та сформулювати можливі моделі уникнення негативних явищ в таких сферах. Це дозволяє HMRC більш ефективно використовувати власні фінансові, кадрові та організаційні ресурси при захисті податкових доходів.

Є багато формул для оцінки податкових різниць. При цьому в процесі розрахунку податкових розривів з ПДВ та акцизного збору використовуються, як правило, дані про зовнішні видатки, в той час, як при розрахунку податкових розривів з прямих податків застосовуються оперативні та прогнозні дані HMRC.

Службою доходів та митних зборів Великобританії розроблено оцінки податкових розривів для основних прямих та непрямих податків, які базуються на повному спектрі інформації, який є доступним у вказаний час для вказаного відомства.

В Україні також розраховуються такі показники та формуються відповідні статистичні дані щодо задекларованої платниками суми податкових надходжень за окремими податками та сумами фактично отриманих у бюджет податкових надходжень. Також така статистика ведеться відносно сум донарахованих податкових зобов'язань та штрафних санкцій за результатами податкових перевірок та сумами надходжень до бюджету таких платежів.

3) Платежі, сплачені у строк – це системний індикатор якості функціонування податкових служб, який містить два основні блоки:

- *Обсяг* – частка клієнтів, які мають позитивне податкове зобов'язання відповідно до їх податкових декларацій та сплатили його в повному обсязі у визначений законом строк;
- *Вартість* – сума податків (у відсотковому вираженні), сплачених у строк платниками, які мають позитивне податкове зобов'язання відповідно до їх податкових декларацій.

Варто зауважити значний масштаб охоплення цього показника: незважаючи на те, що він охоплює лише платежі, по яких були подані декларації з позитивними податковими зобов'язаннями та сукупність часткових платежів у межах наявного податкового зобов'язання за винятком будь-яких сум переплат, цей блок охоплює зараз час 80% податкових надходжень та не містить акцизний збір.

Індикатор, що відображає платежі, сплачені у строк, є показником добровільного виконання податкових обов'язків платників податків. Розрахунок цього показника дає змогу менеджменту податкових органів визначити рівень дотримання податкових зобов'язань у різних секторах національної економіки та ідентифікувати сектори, які знаходяться в зоні ризику для вчинення відповідних превентивних заходів.

У процесі оцінювання важливо звертати увагу одночасно на обсяг та вартість платежів. Це пов'язано з тим, що значна частина податків сплачується малим бізнесом. Рівень добровільного виконання податкових зобов'язань малим та середнім бізнесом доволі важко підвищити, якщо акцентувати увагу лише на вартості податкових надходжень.

Перший елемент цього показника, а саме – обсяг платежів, сплачених у строк, обчислюється за формулою:

$$P_C(\%) = \frac{N_{OT}}{N}, \quad (7)$$

де $P_C(\%)$ – обсяг платежів, сплачених у строк (кількість клієнтів, які сплатили податкові зобов'язання вчасно);

N_{OT} – кількість платників податків, які заявили позитивне податкове зобов'язання та сплатили його у повному обсязі на дату платежу;

N – кількість платників податків, які заявили позитивне податкове зобов'язання.

Другий елемент, а саме – вартість платежів, сплачених у строк, розраховується за формулою:

$$A_P(\%) = \frac{V_{OT}}{V}, \quad (7)$$

де $A_P(\%)$ – вартість платежів, сплачених у строк;

V_{OT} – загальна сума податкових платежів, здійснених платниками, які заявили позитивні податкові зобов'язання, у строк;

V – загальна вартість податкових зобов'язань, заявлена відповідно до податкових декларацій.

Підвищення цього показника свідчить про зростання рівня дотримання податкового законодавства у термінах своєчасності сплати податків та митних платежів.

Досвід розрахунку показника є в Україні, і органами Міністерства доходів і зборів України ведеться відповідна статистика. Аналіз таких даних за останні роки свідчить про стійку тенденцію до покращення такого показника за останні роки [5].

4) Коефіцієнт виникнення податкового боргу (*debt roll rate*) – індикатор, який вимірює відсоткову величину виникнення податкового боргу. При цьому податковим боргом у цілях розрахунку вважається такий податковий борг, термін якого не перевищує 90 календарних днів з дати виникнення прострочення зі сплати податкового зобов'язання.

Слід зауважити, що в Податковому кодексі України закладено інше розуміння поняття податкового боргу – це «сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання» [4]. Тобто немає прив'язки до формальних термінів несплати, а податковим боргом автоматично вважається заборгованість, за якою була надіслана та своєчасно не погашена податкова вимога.

Основною метою розрахунку цього показника є:

а) фокусування працівників податкових органів, у компетенції яких знаходиться адміністрування податкового боргу, на найшвидше стягнення такого боргу, яке стимулює їх до:

- якомога більш швидкого здійснення необхідних заходів;
- здійснення мінімуму деструктивного втручання в процес стягнення податкового боргу;
- стягнення та мінімізації податкового боргу.

б) наближення потоків надходження грошових коштів до максимального можливого в економіці рівня.

Коефіцієнт виникнення одиничного податкового боргу для періоду в n днів розраховується за формулою:

$$\text{Debt Roll Rate}_n = \frac{\sum_{1..n} T - (\sum_{1..n} A + \sum_{1..n} P + \sum_{1..n} R)}{\sum_{1..n} T}, \quad (9)$$

де $\sum_{1..n} T$ – сума податкових платежів, які мають бути стягнуті по боргу у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та n -днями після дати виникнення цього боргу;

$\sum_{1..n} A$ – сума коригування податкових платежів, у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та n -днями після дати виникнення цього боргу;

$\sum_{1..n} P$ – сума платежів, здійснених у межах податкового боргу, у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та n -днями після дати виникнення цього боргу;

$\sum_{1..n} R$ – це сума пільг (наприклад, списань боргу) у межах податкового боргу, наданих у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та n -днями після дати виникнення цього боргу.

З точки зору ефективності адміністрування податків доцільно визначити такий показник для всіх видів податкового боргу. Для цього використовується така формула:

$$\text{Roll Rate}_n = \frac{\sum_{dp} (\sum_{1..n} T) - \left[\sum_{dp} (\sum_{1..n} A) + \sum_{dp} (\sum_{1..n} P) + \sum_{dp} (\sum_{1..n} R) \right]}{\sum_{dp} (\sum_{1..n} T)}, \quad (10)$$

де \sum_{dp} – це сума всіх податкових боргів, які виникли в періоді p .

Зниження цього індикатора свідчить про підвищення ефективності адміністрування податкового боргу.

Таким чином, Служба доходів та митних зборів Великобританії робить основний акцент на підвищенні ефективності адміністрування податкового боргу, термін якого не перевищує 90 днів з дати виникнення. Водночас адміністрування боргів, термін яких перевищує вищезазначений, здійснюється за іншими методиками: таким чином поєднується тактичний і стратегічний підхід в адмініструванні податкового боргу.

Податковими органами в межах адміністрування податків ведеться активна робота щодо управління та мінімізації податкового боргу, і деякою мірою за показаний у табл. 3 період ці показники мають позитивну динаміку, але для збільшення можливостей для аналізу природи та причин виникнення та певної динаміки податкового боргу використання досвіду Великобританії вважаємо доцільним.

5) Показник податкових пільг, наданих помилково або у результаті шахрайства, – індикатор, який вимірює помилки та шахрайства в системі податкових кредитів (пільг) у відсотках до загального права на отримання податкових кредитів (пільг). При цьому виявлені випадки організованого шахрайства вилучаються з розрахунку.

Основною метою розрахунку цього показника є виявлення рівня податкових кредитів (пільг), які сплачуються неправомірно як у бік платників податків, так і у бік податкових органів. Також результати

цих розрахунків використовуються для визначення характеристик користувачів податкових кредитів (пільг), які мають високу ймовірність виникнення помилок у їх заявках на отримання пільг.

Стратифікована випадкова вибірка отриманих податкових кредитів (пільг) розглядається співробітниками податкових органів. Вони відзначають грошову вартість помилок та шахрайств, а також вказують причину відповідних помилок. Вибірка формується таким чином, аби бути репрезентативною для всієї сукупності податкових кредитів (пільг) з рівнем помилок та шахрайства, виражених у абсолютній величині (грошових одиницях) та у відсотковому відношенні до загальної суми наданих податкових кредитів (пільг).

б) Показник задоволення клієнтів послугами податкових органів – індикатор, що відображає частку клієнтів, які оцінюють свій досвід роботи з Службою доходів та митних зборів Великобританії як позитивний та простий. Він є частиною пакету показників, які фокусуються на досвіді роботи клієнтів з податковими органами. Інші показники в межах цього пакету оцінюють зміну рівня навантаження, яке відчують клієнти у результаті співпраці з HMRC, а також визначають рівень виконання зобов'язань HMRC перед її клієнтами.

Цей показник визначається на основі опитування клієнтів стосовно досвіду їх співпраці з податковими органами за п'ятибальною шкалою (тобто від дуже простих відносин до дуже складних). Результуючий показник формується шляхом об'єднання верхніх двох границь шкали (наприклад «дуже прості відносини» та «доволі прості відносини») для кожної групи клієнтів.

Цей показник наразі знаходиться на стадії розробки, але узагальнена оцінка, на нашу думку, буде визначити шляхом виділення середнього значення відповідей кожної групи клієнтів.

Опитування, яке проводиться з метою визначення показника серед усіх досліджуваних груп, повинне здійснюватись з урахуванням суворих обмежень щодо формування випадкової вибірки, яка повинна бути репрезентативною для кожної групи клієнтів.

7) Показник витрат клієнтів на співробітництво з податковими органами – це індикатор, який відображає зміну загальних поточних витрат на дотримання податкового законодавства, які несуть бізнес-структури та індивідуальні платники податків унаслідок змін та нововведень у процесах та продуктах Служби доходів та митних зборів Великобританії. Ці витрати оцінюються з точки зору часу і грошей, необхідних для виконання зобов'язань перед HMRC.

Варто зауважити, що діяльність HMRC здійснюється в межах урядової програми, спрямованої на побудову більш простої та конкурентоспроможної податкової системи та більш справедливої економіки. З цієї точки зору HMRC працює на мінімізацію тягаря, який відчувають сумлінні платники податків при запровадженні змін у діяльність відомства. У спрощенні та вдосконаленні процесів адміністрування податків вбачається шлях здешевлення виконання платниками їх податкових зобов'язань. З іншого боку, запровадження простих та більш дешевих механізмів дозволить звільнити деякий бізнес-ресурс для ефективного функціонування національних підприємств.

Показник зміни витрат клієнтів на співробітництво з податковими органами розраховується за формулою:

$$CB = NT \times (CCPT - FCPT), \quad (11)$$

де CB – зміна витрат платників на дотримання податкового законодавства;

NT – кількість транзакцій;

$CCPT$ – поточна вартість податкової транзакції;

$FCPT$ – майбутня вартість податкової транзакції.

Позитивне значення показника свідчить про те, що майбутні витрати є нижчими за теперішні, тобто процес адміністрування став більш ефективним. Таким чином, загальне зростання індикатора свідчить про зменшення навантаження сумлінних платників податків на виконання власних податкових зобов'язань.

В Україні заяви податкових органів щодо поглиблення співпраці з платниками податків, як правило, мають декларативний характер і відсутня можливість адекватної оцінки такої співпраці. Позитивним моментом у цій сфері є розробка та впровадження податковими органами низки електронних податкових сервісів, наприклад, особистий електронний кабінет платника податків та інші. Цей напрямок оцінювання ефективності роботи податкових органів в Україні є перспективним і допоможе виявленню можливостей щодо співпраці податкових органів з платниками податків і реалізації проголошеного принципу роботи податкових органів «обличчям до платника».

Третій блок показників ефективності діяльності податкових органів Великобританії складають показники оцінювання структурних трансформацій. Оскільки економічне середовище є перманентно динамічним, структурні реформи податкової сфери є об'єктивною передумовою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування.

Для оцінювання структурних змін використовуються такі кількісні індикатори:

1) загальна кількість успішно реалізованих заходів з початку досліджуваного періоду – індикатор, який відображає чисельність заходів, які вважаються реалізованими в повному обсязі впродовж певного часового проміжку (як правило, бюджетного року);

2) кількість заходів, не виконаних у строк, – індикатор, який відтворює загальну кількість заходів, які були заплановані до виконання, але не реалізувались з будь-яких причин;

3) кількість заходів, не виконаних у строк з зовнішніх об'єктивних причин, – індикатор, який відображає заходи, які не були реалізовані з зовнішніх причин, які, як правило, мають непереборний характер. До таких причин можна зарахувати світові фінансові кризи, політичні перевороти, стихійні явища, інші форс-мажорні ситуації;

4) загальна кількість поточних заходів – це індикатор структурних перетворень, який відбиває загальну кількість структурних заходів, які на момент оцінювання знаходяться у фазі реалізації;

5) загальна кількість запланованих заходів, які досі не розпочались, – індикатор, який характеризує ту частину структурних заходів, які були відображені у плані на досліджуваній часовий проміжок та реалізація яких з певних причин у цьому часовому проміжку не розпочалася.

В Україні сьогодні розрахунок таких показників є необхідним, оскільки триває адміністративна реформа і важко прогнозувати, як змінюватимуться витрати на утримання органів Міністерства доходів і зборів України порівняно з витратами на утримання окремих служб: Державної податкової служби та Державної митної служби. У дослідженні [7] нами розглядалися декілька сценаріїв прогнозованої динаміки податкових витрат на утримання податкових органів у зв'язку з перебігом адміністративної реформи.

Розглянута система ключових індикаторів результативності роботи податкових органів Великобританії може бути використана при розробці системи ключових індикаторів оцінювання діяльності податкових органів в Україні. Така система повинна базуватися на комплексному рейтинговому оцінюванні ефективності різних елементів адміністрування податків: обліку платників податків, податкового консультування, опрацювання податкової звітності, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби, податкового контролю, податкових перевірок, призначення санкцій та пені, адміністрування податкового боргу [4]. Ефективність податкового адміністрування можна розглядати через можливість реалізації податковою системою притаманних їй функцій. Механізми податкового адміністрування безперечно мають забезпечити високу фіскальну ефективність, але водночас орієнтуватися на мінімальну витратність як публічних коштів, так і коштів окремих платників. Податкове адміністрування також має сприяти ефективному виконанню податковою системою регулюючої функції, що може проявлятися, зокрема, через боротьбу з уникненням від оподаткування.

Висновки

Дослідження міжнародної практики оцінювання ефективності роботи податкових органів показує, що провідні країни світу вживають заходів для підвищення результативності та ефективності податкового адміністрування за рахунок органічного поєднання економічних та адміністративних методів впливу на платників, використовуючи при цьому сучасні технології податкової роботи. Системи податкових органів багатьох країн світу розвиваються згідно з принципами стратегічного управління на основі розроблених стратегій, у яких передбачаються як можливості розвитку внутрішнього потенціалу податкових органів, так і заходи щодо мінімізації ризиків в оподаткуванні з урахуванням національних особливостей. Загальноприйнятою практикою оцінювання ефективності роботи податкових органів є застосування системи ключових індикаторів їх роботи. Нами була досліджена система ключових індикаторів ефективності податкових органів Великобританії. Такий аналіз свідчить, що ця система у Великобританії має на меті як кількісну, так і якісну оцінку ефективності процесів адміністрування податків та митних платежів Службою доходів та митних зборів. Варто зауважити також, що, незважаючи на всеохопний характер оцінки, розрахунок інтегрального показника, який би комплексно характеризував ефективність адміністрування податків, не здійснюється.

Результати дослідження показують, що податкове адміністрування не можна оцінювати однозначно. На ефективність податкового адміністрування впливатиме як поточна макроекономічна ситуація в країні, так і якість здійснених адміністративних процедур. Тому ключові індикатори результативності роботи податкових органів повинні обиратися, виходячи із розуміння необхідності ідентифікації різних ефектів (результатів), що утворюються внаслідок діяльності податкових органів. При цьому слід орієнтуватися на такі ефекти, які є значними і спрямовані на створення найбільш цінних суспільних благ. Розуміючи, що в процесі податкового адміністрування досягається (відбувається) досить велика кількість ефектів, які реально не можуть бути враховані, пропонується зробити акцент на залучення показників, що найбільш релевантно характеризують кінцеві результати діяльності, а також процеси, в ході яких цих результатів було досягнуто.

Список літератури

1. *Про індикативні показники доходів на грудень 2013 року [Електронний ресурс] : наказ Міністерства доходів і зборів України від 10. 12. 2012 р. №780. – Режим доступу :*

<http://nashigroshi.org/2014/01/13/nakaz-mindohodiv-780-ta-dodatky-shukajte-svoji-firmy-sered-tsilej-mytnykviv-ta-podatkvitsiv/>

2. HM Revenue & Customs Business Plan 2011-2015 [Електронний ресурс] – November 2010. – Режим доступу: <http://www.number10.gov.uk/wp-content/uploads/2011/01/HMRC-Business-Plan.pdf>.
3. Гончаренко, Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления [Текст] / Л. И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 30-31.
4. Податковий кодекс України [Текст] // Вісник податкової служби України. – 2014. – №2-3. – 432 с.
5. Проскура, К. П. Оцінка ефективності податкового контролю в Україні [Текст] / К. П. Проскура // Формування ринкових відносин. – 2013. – №10(149). – С. 13-18.
6. Проскура, К. П. До питання методики оцінювання ефективності податкового навантаження [Текст] / К. П. Проскура // Актуальні проблеми розвитку економіки : науковий збірник / [за ред. І. Г. Ткачук]. – Івано-Франківськ: вид-во Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника, 2013. – Вип. 9. – Т. 1. – С. 38-43.
7. Скрипник, А. В. Целевая функция администрирования налогов [Текст] / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2013. – №1(60). – С. 156-165.

References

1. About indicative figures income on December 2013 / Order of the Ministry of income and fees from Ukraine, from 10. 12. 2012, №780 [Pro indykatyvni pokaznyky dokhodiv na hruden 2013 roku / Nakaz Ministerstva dokhodiv i zboriv Ukrainy vid 10.12.2012 r. №780]. (2013). Retrieved December 18, 2013, from : <http://nashigroshi.org/2014/01/13/nakaz-mindohodiv-780-ta-dodatky-shukajte-svoji-firmy-sered-tsilej-mytnykviv-ta-podatkvitsiv/> (in Ukr).
2. HM Revenue & Customs Business Plan 2011-2015 (2010). Retrieved December 23, 2013, from : <http://www.number10.gov.uk/wp-content/uploads/2011/01/HMRC-Business-Plan.pdf>. (in Eng).
3. Goncharenko, L. I. (2009). Tax risks: theory and practice of management [Nalohovyye riski: teoriia i praktika upravlieniya]. *Finansy i kredit (Finances and Credit)*, 2, 30-31. (in Rus).
4. Tax Code of Ukraine. (2014). [Podatkovyi kodeks Ukrainy]. *Bulletin of Tax Service of Ukraine (Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy)*, 2-3, 432 p. (in Ukr).
5. Proskura, K. P. (2013). Evaluating the effectiveness of tax control in Ukraine [Otsinka efektyvnosti podatkovoho kontroliu v Ukraini]. *Formuvannia rynkovykh vidnosyn (Formation of Market Relations)*, 10 (149), 13-18. (in Ukr).
6. Proskura, K. P. (2013). On the question of methods to evaluate the effectiveness of the tax burden. [Do pytannia metodyky otsiniuvannia efektyvnosti podatkovoho navantazhennia]. *Actual problems of economy (Aktualni problemy rozvytku ekonomiky)*, Issue 9, Vol. 1, 38-43. (in Ukr).
7. Skrypnyk, A. V., Proskura, E. P. (2013). The objective function of tax administration [Tselevaia funktsiia administrivaniia nalogov]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy (ekonomika, pravo) (Scientific Bulletin of National University of State Tax Service of Ukraine (economics, law))*, 1 (60), 156-165. (in Rus).

Стаття надійшла до редакції 25.02.2014 р.