

**Климаш Н. І.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів*

*Національного університету харчових технологій*

**Соловей К. В.**

*магістр*

*Національного університету харчових технологій*

**Klymash N. I.**

*Ph.D. in Economics,*

*Associate Professor, Department of Finance*

*National University of food technologies*

**Solovei K. V.**

*master of the Department of Finance,*

*National University of food technologies*

## НАУКОВО-МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ЩОДО ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ ДЕРЕГУЛЯЦІЇ

### SCIENTIFIC-METHODOLOGICAL TOOLS FOR MEASURING THE EFFECTIVENESS OF FISCAL DEREGULATION

**Анотація.** У роботі досліджено необхідність та напрями податкової дерегуляції в Україні. Визначено вплив податкового складника на фінансово-господарську діяльність підприємств. Запропоновано методичний підхід до визначення рівня ефективності податкової дерегуляції на основі інтегрального показника. Розраховано значення інтегрального показника з урахуванням запропонованого методичного підходу за останні шість років.

**Ключові слова:** регуляція, податкова дерегуляція, податки, державний контроль, підприємницьке середовище.

**Вступ та постановка проблеми.** Податкова дерегуляція є важливим інструментом, який використовується органами державного управління для забезпечення активної участі податкових інституцій у підтримці підприємницької діяльності та економіки у цілому. Моніторинг ефективності реалізації дерегуляційних заходів у податковій сфері дає змогу оцінити доцільність та дієвість їх запровадження. Інструментом оцінки реформ у сфері дерегуляції можуть слугувати результати експертних досліджень, що проводяться державними фіскальними органами, громадськими організаціями та міжнародними експертами. На основі відповідей респондентів можна оцінити загальний темп проведення реформ у податковій сфері, перспективи їх здійснення, найбільші перешкоди в реалізації, узгодженість дій представників влади та інші показники.

Для оцінки ефективності системи оподаткування в різних країнах у міжнародній практиці використовуються індикатор оподаткування, який є складовою частиною міжнародного індексу Doing business, що розраховується Світовим банком.

Утім, перераховані методичні підходи занадто широко описують напрями змін у податковій системі і не відображають результативність щодо податкової лібералізації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема дерегуляції продиктована суспільством та євроінтеграційними перетвореннями, які відбуваються в країні. Дана ідея набуває широкої підтримки як на законодавчому рівні, так і в науковому та бізнес-середовищі.

Теоретичне підґрунтя процесів податкового дерегулювання та аспекти їх практичного впровадження досліджено у працях провідних вітчизняних учених: О.Р. Балабан, О.М. Гордуновського, М.О. Кизим, С.М. Лихолат,

Г.В. Нагорняк, Л.Р. Прус, В.Т. Сусіденка, А.С. Свищук, Р.П. Жарко, Т.І. Єфименко та ін.

Незважаючи на значущість даного процесу для соціально-економічного розвитку країни, залишаються не до кінця визначеними питання науково-методичного забезпечення оцінки дерегуляційних процесів. Відсутність формалізованих показників щодо оцінки рівня податкової дерегуляції в країні зумовлює необхідність розроблення методичних інструментів щодо їх обчислення.

**Метою** даної роботи є визначення необхідності проведення дерегуляційних заходів у сфері оподаткування та розроблення й обґрунтування доцільності використання інтегрального показника для оцінки рівня податкової дерегуляції в сучасних умовах ведення бізнесу.

#### **Результати дослідження.**

У підприємницькому середовищі поряд із несприятливою економічною та політичною кон'юктурою, корупцією та обтяжливим регулюванням є низка проблем, пов'язаних з оподаткуванням.

Згідно з результатами щорічного оцінювання ділового клімату в Україні, що проводиться за Програмою USAID «Лідерство в економічному врядуванні», податкова політика після другу позицію за частотою вибору респондентами у списку ключових перешкод для розвитку бізнесу в 2015 р. [1].

Українська податкова система характеризується переважно незадовільними показниками щодо легкості сплати податків. Зокрема, в Україні в 2016 р. витрачено 355,5 години на адміністрування податків, тоді як середньосвітовий показник становить 251 годину на рік [2], що визначає вітчизняну процедуру адміністрування податків як україн неефективну. Слід відзначити, що введення електронної системи адміністрування внаслідок її недосконалості не принесло очікуваних позитивних змін

щодо динаміки даного показника, а лише погіршило становище (табл. 1).

За даними спільного дослідження Групи Світового банку та команди PwC щодо світових та регіональних трендів у сфері оподаткування, Україна з року в рік займає низькі конкурентні позиції порівняно з іншими країнами в міжнародному рейтингу легкості сплати податків [3].

Індикатором ефективності та легкості оподаткування з погляду безпосередніх платників податків виступає Податковий індекс, що визначається Європейською бізнес-асоціацією [4]. Методологія розрахунку даного показника враховує як системність податкового законодавства, так і якість обслуговування платників, що дає змогу комплексно оцінити сприятливість податкового середовища для ведення господарської діяльності. Аналіз динаміки значень Податкового індексу свідчить про те, що проблемність української податкової системи тривалий час стримує позитивні зрушення щодо умов ведення бізнесу. Так, у 2015 р. даний індикатор знизився до критичної позначки – 2,25 бала (із п'яти можливих). Незважаючи на незначне зростання індексу в 2016 р. до 2,43 бала, експерти відзначають, що зміни, внесені до податкового

законодавства, мають суто технічний характер, а проведені реформи не враховують інтереси підприємців та не відповідають економічним реаліям сьогодення.

За 2016 р. до Ради бізнес-омбудсмена надійшло 868 скарг від українського бізнесу, з яких 49% (426 скарг) містять претензії щодо системних недоліків у роботі українських фіскальних органів [5]. На рис. 1 наведено предметний розподіл скарг щодо податкових питань, які вимагають швидкого та ефективного реагування з боку податкових органів.

Змістовний аналіз звернень підтверджує, що проблеми України перебувають не лише у площині регулювання, а й у площині адміністрування. Мова йдеться, зокрема, про дискрецію з боку податкових служб, а саме практику призначення та проведення перевірок підприємницьких структур органами Державної фіскальної служби України, за відсутності достатніх підстав, про процесуальні порушення та прийняття необґрунтованих рішень за їх результатами.

Специфіка функціонування даного регуляторного органу полягає у тому, що ДФС забезпечує найбільшу частку доходів зведеного бюджету України – 78%

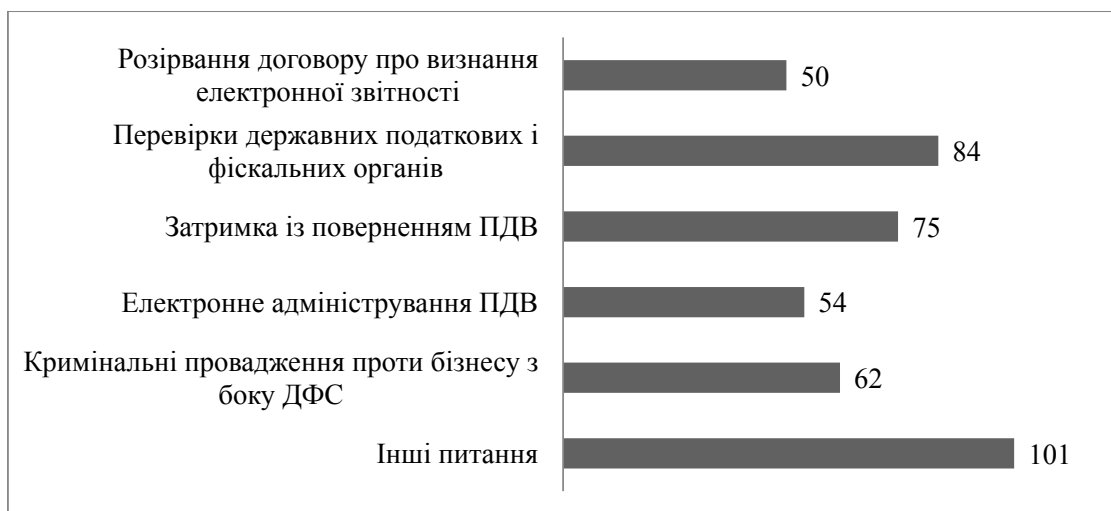


Рис. 1. Детальний розподіл скарг щодо податкових питань, які надійшли до Ради бізнес-омбудсмена за 2016 р. [5]

Таблиця 1

Характеристика основних показників щодо легкості сплати податків в Україні в 2005–2016 рр.

Рік	Показник		
	Кількість податкових платежів, од.	Середньозважена ставка оподаткування, % комерційного прибутку	Час на адміністрування, годин на рік
2005	147	57,3	2079
2006	147	57,0	2079
2007	147	56,6	2079
2008	147	57,2	854
2009	147	57,2	730
2010	135	55,5	651
2011	135	57,1	657
2012	28	55,4	488
2013	28	54,4	386
2014	5	52,7	346
2015	5	52,2	346
2016	5	51,9	355,5

Джерело: складено авторами на основі [2]

[6, с. 228]. В умовах сучасного кризового періоду розвитку національної економіки держава зацікавлена в отриманні максимально можливої суми надходжень до бюджету, що знаходить свій прояв у пріоритетності фіскальної функції в діяльності податкових органів. Фіскальний акцент ускладнює виконання інших функцій, призводить до ігнорування засадничих принципів поєднання інтересів держави та бізнесу й породжує дисбаланс у взаємовідносинах між ними.

Тимчасово введений мораторій на проведення податкових перевірок не виправдав очікувань малого та середнього бізнесу щодо зниження фіскального тиску. Його вплив виявився досить обмеженим унаслідок того, що податкові органи, як правило, досить широко та формально інтерпретують регламентовані Податковим кодексом підстави для призначення податкових перевірок. Платники податків, своєю чергою, не чинять спротиву під час незаконного проведення перевірки фіскальними органами, щоб уникнути наслідків недопуску до проведення контролюючих заходів.

Результати податкових перевірок використовуються як підстава для порушення кримінальних проваджень проти бізнесу з боку ДФС із метою тиску на платників податків. На жаль, неефективність процедури адміністративного оскарження та нинішня судова практика дають незначні можливості для правових способів виправлення ситуації.

Таким чином, економіка України підійшла до тієї межі, де подальше збільшення регуляторного тиску на бізнес за незмінних інших умов є неможливим і контрпродуктивним. Діюча модель податкового регулювання характеризується суперечливістю цілей та вимог, неузгодженістю окремих складників податкової політики. За умов постановки суто фіскальних цілей та завдань, які забезпечують збір податків попри все та будь-якою ціною, перетворення служби з фіскальної в сервісну стає другорядним завданням, кожного разу поступаючись завданням з наповнення бюджету.

Податкова дерегуляція характеризується широким колом поставлених пріоритетних цілей та завдань, рівень досягнення яких може бути конкретизовано відповідними показниками. Такий стан речей зумовлює необхідність проведення оцінки дієвості заходів дерегуляційного характеру за окремими напрямками.

Отже, необхідне розроблення методичного підходу до індикативної та комплексної оцінки реального результату

покращення регуляторного середовища у сфері оподаткування на основі побудови інтегрального показника ефективності податкової дерегуляції.

Виходячи з вищезазначеного, запропоновано методичний підхід, що передбачає послідовність п'яти взаємопов'язаних етапів (рис. 2).

Вплив процесів податкового дерегулювання на бізнес-середовище як керуючої компоненти відобразатиметься на зміні макроекономічних показників. Ключовими критеріями оцінки ефективності заходів із реалізації податкового дерегулювання щодо макроекономічних параметрів розвитку економіки вважаємо за доцільне обрати такі показники, як річний темп зростання ВВП та чистий приплив прямих іноземних інвестицій.

Також необхідно оцінити зворотній вплив якісного покращення умов господарювання та ведення бізнесу. На нашу думку, він проявлятиметься у підвищенні рівня податкової культури як із боку платників податків, так і з боку працівників фіскальних органів. Критеріями для оцінки даного напрямку впливу податкової дерегуляції можуть слугувати динаміка рівня тіньової економіки та показник оцінки якості державного регулювання.

Крім того, вважаємо за необхідне оцінити вплив процесів податкової дерегуляції на динаміку позицій України в міжнародному рейтингу Paying Taxes.

Таким чином, сформовано критеріальну базу, що ілюструє ефективність процесів податкової дерегуляції за окремими напрямками аналізу (табл. 2).

При цьому, враховуючи фактор часу, встановлювати кількісні цільові орієнтири для вищенаведених показників буде некоректним. Уважаємо за доцільне оцінювати лише загальну тенденцію зміни вищенаведених індикаторів.

Отже, багатоаспектна корисність процесів податкової дерегуляції на основі інтегрального показника (I) у довгостроковій перспективі визначатиметься на основі таких показників:

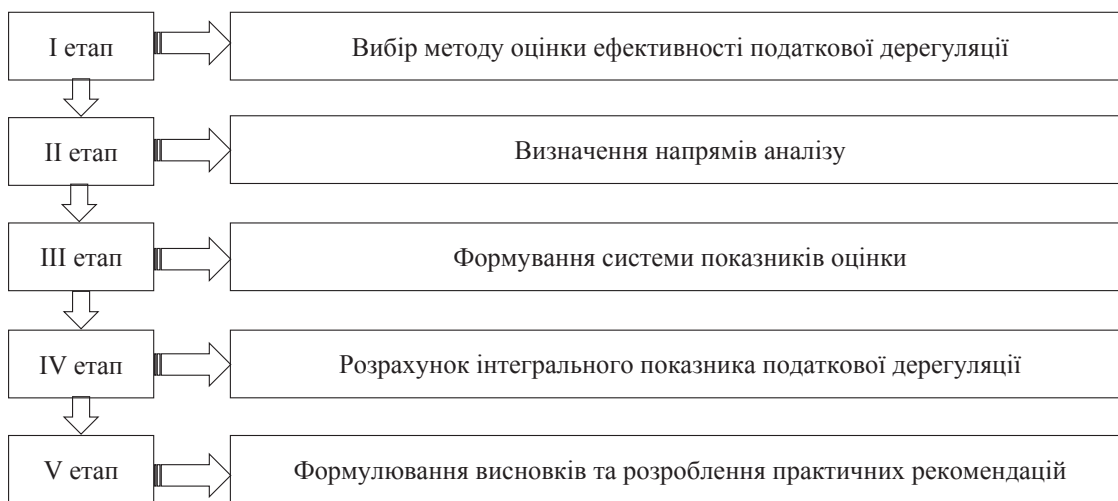
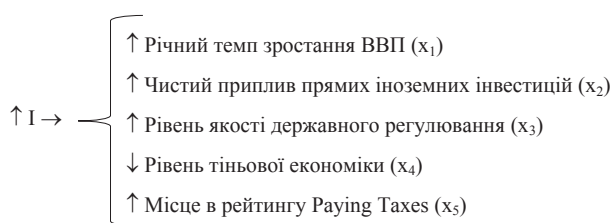


Рис. 2. Методичний підхід до проведення оцінки ефективності податкової дерегуляції

Джерело: розроблено авторами на основі [7, с. 62–64]

Система індикаторів оцінки ефективності податкової дерегуляції

Напрями аналізу	Показники
Рівень податкової культури	Зміна рівня тіньової економіки
	Динаміка показника оцінки якості державного регулювання
Сприятливість податкового середовища для економіки	Річний темп зростання ВВП
	Чистий приплив прямих іноземних інвестицій
Конкурентоспроможність податкової системи на міжнародному рівні	Оцінка динаміки позицій України у міжнародному рейтингу Paying Taxes

Джерело: складено авторами на основі [2]

Характеристика окремих показників оцінки ефективності податкової дерегуляції та ідентифікація значень інтегрального показника

Показники	Тип показника	Роки					
		2010	2011	2012	2013	2014	2015
Річний темп зростання (зниження) ВВП, %	фактичний	4,2	5,47	0,24	(0,03)	(6,56)	(9,87)
	нормалізований	0,92	1	0,66	0,64	0,22	0
Чистий потік прямих іноземних інвестицій, % до ВВП	фактичний	4,74	4,42	4,65	2,46	0,63	3,37
	нормалізований	0,95	0,93	0,95	0,80	0,68	0,86
Рівень тіньової економіки, % до ВВП	фактичний	38	34	34	35	43	40
	нормалізований	0,56	1,00	1,00	0,89	0,00	0,33
Місце в рейтингу легкості сплати податків	фактичний	181	181	181	165	164	108
	нормалізований	0	0	0	0,22	0,23	1
Інтегральний показник оцінки ефективності податкової дерегуляції		2,43	2,93	2,61	2,55	1,13	2,20

Джерело: розраховано авторами на основі [2]

Важливим етапом аналізу результативності реформ, що провадяться, є розрахунок інтегрального показника оцінки ефективності дерегуляційних заходів. Для визначення внеску кожного індикатора в інтегральний індекс пропонуємо проводити перетворення значень розглянутих вище коефіцієнтів у бальні оцінки.

Кожний із коефіцієнтів характеризуватиме рівноцінний внесок у загальний результат – по одному балу. При цьому необхідно провести нормалізацію показників задля приведення їх до порівнюваних одиниць вимірювання. Для показників, які, зростаючи в динаміці, свідчать про ефективність процесу податкової дерегуляції, пропонуємо використовувати таку формулу нормалізації:

$$x_{ij}^n = \frac{x_{ij} - \min\{x_{ij}\}}{\max\{x_{ij}\} - \min\{x_{ij}\}} \quad (1)$$

Для показників, зростання яких указуватиме на необхідність підвищення ефективності податкової дерегуляції, нормалізація проводитиметься за формулою:

$$x_{ij}^n = \frac{\max\{x_{ij}\} - x_{ij}}{\max\{x_{ij}\} - \min\{x_{ij}\}}, \quad (2)$$

де  $x_{ij}^n$  – нормалізоване значення  $j$ -го показника для  $i$ -го року;

$\min\{x_{ij}\}$  – мінімальне значення  $j$ -го показника за  $i$  років;

$\max\{x_{ij}\}$  – максимальне значення  $j$ -го показника за  $i$  років.

Визначення бальних оцінок відбуватиметься за такою схемою: якщо динаміка  $j$ -го показника відповідає цільовій спрямованості (зростанню чи зниженню), присвоюється 1 бал. Відповідно, якщо тенденція зміни значень  $j$ -го показника відбувається в протилежному до цільового напрямі, виставляється 0 балів.

Таким чином, якщо сукупність показників  $x_j = \{x_1, x_2, \dots, x_n\}$ , де  $j = 1, 2, \dots, n$  характеризує окремі напрями

ефективності податкової дерегуляції, то інтегральна оцінка визначатиметься як сума добутоків нормалізованих значень показників на відповідну кількість балів:

$$I = \sum_{j=1}^n x_{ij}^n * z_j, \quad (3)$$

де  $z_j$  – бальна оцінка  $j$ -го показника.

Даний інтегральний показник може приймати значення 5, коли всі  $x_j$  набувають оптимальних значень, і 0 тоді, коли динаміка всіх показників є незадовільною.

Заключним етапом оцінки ефективності податкової дерегуляції має бути розроблення й обґрунтування напрямів та рекомендацій щодо вирішення наявних проблем у сфері податкового регулювання економіки на основі аналізу результатів оцінки ефективності податкової дерегуляції та визначення невирішених проблем.

У сформованих умовах ведення бізнесу процес податкової дерегуляції набуває особливої значущості. Для виявлення наявних тенденцій щодо дерегуляційних заходів у сфері оподаткування та, найголовніше, проблем їх реалізації нами було проведено аналіз цього напрямку державного регулювання за проміжними показниками та інтегральним показником оцінки ефективності податкової дерегуляції (табл. 3).

Результати аналізу, наведені в табл. 3, свідчать про низьку дієвість інструментів державного регулювання щодо поліпшення умов господарювання. Впродовж 2010–2013 рр. інтегральний показник коливався у межах 2,43–2,93. У цей період процеси податкової дерегуляції перебували на стадії обговорення та розроблення заходів щодо точкового покращення податкового регуляторного середовища.

Найнижче значення інтегрального показника оцінки ефективності податкової дерегуляції спостерігалось в 2014 р. Отже, цілком закономірно, що саме в наступному році відбувся дерегуляційний бум у сфері оподаткування. В 2015 р. інтегральний показник демонструє тенденцію

до зростання. Проте незначні позитивні зміни в податковому середовищі, зокрема покращення місця України в рейтингу сплати податків до 108-ї позиції, не можна розцінювати як абсолютну успішність податкових реформ.

**Висновки.** Отже, проведене дослідження підтвердило, що одним із ключових питань, яке потребує негайного вирішення, є питання урегульованості податкових відносин між державними органами та суспільством.

Очевидно, що потреба податкової дерегуляції викликана складними умовами ведення бізнесу, значним податковим тиском на платників та великою кількістю перевірок із боку фіскальних органів.

У роботі запропоновано визначити рівень податкової дерегуляції на основі інтегрального показника, що комплексно характеризує зміни в податкових відносинах держави і суспільства.

#### Список використаних джерел:

1. Федець І. Український малий та середній бізнес вимагає дерегуляції та кращого ставлення до себе у податковій / І. Федець [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://lev.org.ua/articles/what\\_do\\_SME\\_want.html](http://lev.org.ua/articles/what_do_SME_want.html).
2. Рейтинг країн / Офіційний сайт Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.
3. Report Paying Taxes 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017>.
4. Податковий індекс асоціації / Офіційний сайт Європейської бізнес-асоціації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eba.com.ua/uk/press-and-media/press-room/indices/tax-index>.
5. Річний звіт бізнес-омбудсмена за 2016 рік / Офіційний сайт Ради бізнес-омбудсмена [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://boi.org.ua/en/publications/reports>.
6. Статистичний щорічник України за 2015 рік / За ред. І.М. Жук. – Київ : Консультант. – 575 с.
7. Іванов Ю.Б. Методичний підхід до оцінки дієвості заходів у сфері дерегулювання економіки України / Ю.Б. Іванов, А.О. Удовенко // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015. – № 2(46). – С. 59–65.

**Анотація.** В роботі досліджено необхідність і напрямлення податкової дерегуляції в Україні. Визначено вплив податкової складової на фінансово-економічну діяльність підприємств. Представлено методичний підхід до визначення рівня ефективності податкової дерегуляції на основі інтегрального показника. Розраховано значення інтегрального показника з урахуванням запропонованого методичного підходу за останні шість років.

**Ключевые слова:** регуляція, податкова дерегуляція, податки, державний контроль, підприємницька середовище.

**Summary.** Investigated the need for tax and deregulation in Ukraine. Influence of the tax component of the financial-economic activity of enterprises. Methodical approach to determine the level of effectiveness of tax deregulation based on the integral index. Calculated values of integral index taking into consideration the proposed methodological approach for the last six years.

**Key words:** regulation, tax deregulation, taxes, state control, business environment.