

УДК 336.225

Воронкова О. М.**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ
ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

Направленість на досягнення результатів та ефективність діяльності є визначальним фактором усіх об'єктів розвитку, в тому числі податкового менеджменту. У менеджменті ефективність – одна з найважливіших характеристик, що визначає результативність діяльності як управлінського апарату, так і організації загалом. Ефективність податкового менеджменту характеризує результативність реалізації державної податкової політики та діяльності його суб'єктів в особі компетентних органів влади. В Україні питання підвищення ефективності податкового менеджменту сьогодні належать до найактуальніших суспільних завдань. Це пояснюється тим, що при відносно невисоких порівняно з розвиненими країнами податкових ставках, в Україні сформувалася одна з найбільш неефективних та обтяжливих податкових систем у світі, що підтверджується міжнародними рейтингами.

Зважаючи на зазначене вище, питання ефективності в сфері оподаткування дедалі більше цікавлять науковців і практиків. Розробку даної проблематики містять окремі роботи вітчизняних вчених В. Андрущенко, Ю. Гусака, В. Мельника, Л. Олейнікової, В. Онищенко, С. Онишко, О. Тимченко, І. Четириної, Я. Янушевич, К. Швабія і російських дослідників Є. Іванової, О. Калініної, Д. Черніка та ін. Проте у своїй більшості вони присвячені прагматичним аспектам оцінки ефективності податкового адміністрування, зокрема податкового контролю та аудиту, або ефективності діяльності податкових органів і містять обґрунтування показників ефективності та їх розрахунок і аналіз у вузькій галузі оподаткування, обмеженій відповідним функціональним напрямом податкової роботи або її суб'єктом. В Україні відсутні дослідження загальної ефективності податкового менеджменту із систематизованою розробкою концептуальних засад та комплексним аналізом відповідних кількісних та якісних показників, ці питання в наукових публікаціях зачіпаються тільки фрагментарно.

Дослідження ефективності податкового менеджменту треба починати з визначення її суті, тому що поняття ефективності у різних працях мають дещо різний сенс. У широкому значенні слова ефективність розуміють як співвідношення між результатом (ефектом) і витратами, що понесені для досягнення цього результату [1]. Ефективність, зазвичай, – це характеристика якого-небудь об'єкта, що відображає його суспільну користь, продуктивність чи інші позитивні якості [2]. Окремі довідники дають визначення абсолютної ефективності як «економічної ефективності, що оцінюється співвідношенням отриманого ефекту до всієї суми витрат», а поняття «ефективний» трактують як такий, що «приводить до потрібних результатів, наслідків, дає найбільший ефект, або викликає ефект» [2]. З цієї позиції ефективність менеджменту – це оціночний показник результативності управлінської діяльності, що визначається як відношення отриманих результатів від реалізації певних управлінських рішень до витрат, які їх супроводжують [3, 4]. Тут постає питання про поняття ефективності і результативності. Деякі автори їх ототожнюють, але ми з цим не погоджуємося і підтримуємо думку класика сучасного менеджменту П. Друкера, що результативність є наслідком того, що робляться потрібні, правильні речі, а ефективність – наслідком того, що правильно створюються саме ці речі [5]. Результативність управління – це міра точності управління, яка характеризується досягненням очікуваного стану об'єкта управління, мети управління або рівнем наближення до неї. Вона пов'язана з виробничими, технологічними та управлінськими процесами, конкретними проблемами і способами їх розв'язання [6].

Метою даної статі є обґрунтування концептуальних підходів до визначення ефективності податкового менеджменту.

У менеджменті поняття ефективності найчастіше застосовується в тих випадках, коли йдеться про конкретне оцінювання. Тому ефективність менеджменту і будемо розглядати як оціночну інтерпретацію його результативності по відношенню до його затратності. Результативність визначає досягнення певного результату (ефекту), а ефективність – вартість такого досягнення. В. Андрущенко звернув увагу, що в англійській мові наявні два терміни, які перекладаються як ефективність – *effectiveness* та *efficiency*, але згідно свого етимологічного англословного походження мають дещо різний зміст. Якщо «*effectiveness*» розуміє під собою сам факт досягнення мети певної діяльності, засвідчення рівня її виконання під кутом зору своєчасності, повноти задоволення потреб споживачів тощо, то «*efficiency*» передбачає економічний вимір діяльності, визначає вартість одиниці досягнутого результату, вимірює продуктивність працівників даної сфери за методом затрати-випуск [7]. Власні дослідження словникових джерел це цілком підтверджують. «*Effectiveness*» визначається як показник, який характеризує рівень досягнення поставленої мети [8], а «*efficiency*», як правило, характеризує продуктивність, дієвість [9]. З цієї позиції поняття «*effectiveness*» ототожнюється з результативністю або так званою широкою ефективністю, а «*efficiency*» – безпосередньо з ефективністю як економічною інтерпретацією результативності. Хоча В. Андрущенко під першим англословним терміном розуміє функціональну ефективність, а під другим – її економічну інтерпретацію [7].

Враховуючи наявні наукові напрацювання, ми сформуваємо авторське бачення поняття ефективності державного податкового менеджменту. Це оціночний показник його результативності, який характеризує отримані в ході управлінської діяльності результати з точки зору витрат на їх досягнення, – можна сказати, «рентабельність результативності». У свою чергу, результативність – це відповідність результуючих наслідків реалізації державного податкового менеджменту, які в загальному значенні можна назвати «ефектом», поставленій меті.

Якість оцінки ефективності суттєво залежить від концептуальних підходів до оціночної діяльності. В нашій країні це прихована наявність імперативу, коли абсолютним фіскальним індикатором успіху в адмініструванні вважається більша сума податкових платежів, зібрана у звітному періоді в порівнянні з попереднім [7], а відповідно йде постійна гонитва за збільшенням податкових надходжень. Далі будь-яке оцінювання передбачає певний комплекс статистичних даних, і в нашому випадку це дані, які насамперед торкаються діяльності податкових органів. Така інформація в нашій державі майже закрита для широкого кола користувачів, і це пов'язано, на нашу думку, з двома чинниками. Перший – «в Україні поки що не є загальноприйнятою практика дослідження діяльності фіскальних загалом і податкових органів зокрема. На відміну від вітчизняної практики, наприклад, у США, такі дослідження є систематичними і проводяться великими дослідницькими групами кожні декілька років. ... Тут навіть найзагальніші тенденції змін мають велике значення, оскільки можливе відстеження зворотного зв'язку, тобто як ухваленні рішення у сфері адміністрування податків впливають на ефективність роботи всієї системи» [3]. Українські громадяни оцінювати загальну ситуацію та якість управлінських рішень в сфері оподаткування можуть дуже опосередковано, а це порушує вищевказаний зворотний зв'язок і не дає підвищувати ефективність податкового менеджменту. Другий чинник – суб'єктивний. Ми можемо припустити, що відповідна податкова інформація свідомо не збирається або замовчується саме через очікуваність негативних результатів. Це підтверджується окремими дослідженнями ефективності діяльності вітчизняних податкових органів, які показують негативні тенденції як у динаміці, так і у порівнянні з іншими країнами [3, 10, 11].

Загальною особливістю оцінювання ефективності у сфері оподаткування є те, що багато чинників і результатів не мають кількісного вираження, а деякі з них трактуються по-різному. Тому доцільним вважаємо залучення традиційного в зарубіжній, і зокрема російській подат-

ковій практиці ресурсного та цільового підходу до оцінювання ефективності, які оперують поняттями ресурсної та цільової ефективності. Ресурсний підхід співвідносить соціально-економічний ефект із витратами на його отримання, а цільовий визначає, яка доля із запланованих податкових процедур та дій була виконана, тобто наскільки досягаються поставлені цілі у звітному аналізованому періоді [12]. Погоджуючись зі змістом даних підходів, нам важко погодитися з поняттями ресурсної та цільової ефективності. Перша являє собою ніщо інше, як загальну ефективність, а друга – результативність. Враховуючи особливості управлінської діяльності в сфері оподаткування, в своїх дослідженнях ми притримуємося інтегрального підходу і вважаємо, що ефективність податкового менеджменту – це комплексний показник, який охоплює часткові показники (детермінанти) ефективності управлінського впливу на відповідні складові процесу оподаткування, а саме фіскальну та регулятивну ефективність. Фіскальна ефективність відображає ефективність податкового адміністрування, а регулятивна – податкового регулювання. Зважаючи на те, що податкове регулювання може бути спрямоване як на економічну, так і на соціальну сферу, то регулятивна ефективність розгалужується на економічну та соціальну ефективність.

Фіскальна ефективність податкового менеджменту визначається позитивними змінами фіскальних результатів функціонування системи оподаткування при певній системі реалізованих податкових рішень і характеризується наступними показниками: фактична сума податкових надходжень в структурі, динаміці та регіональному розрізі, податкове навантаження, податковий борг, суми втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, відстрочені (розстрочені) податкові платежі, фіскальна значимість податкових платежів (питома вага податкових надходжень в доходах бюджету), рівень виконання плану податкових надходжень до бюджету, суми донарахованих податкових платежів, суми додатково сплачених податкових платежів, ефективність діяльності податкових органів, доступність і стабільність податкового законодавства, складність податкового рахівництва, рівень добровільної сплати податків, затратність податкового адміністрування, коефіцієнт контролюючого впливу тощо.

Економічна ефективність податкового менеджменту відображає його позитивний вплив на економічні процеси в державі та характеризується наступними показниками економічного розвитку: динаміка і структура ВВП, фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, обсяги реалізованої продукції, робіт та послуг, обсяги імпорту та експорту, інвестиції в основний капітал, стан основних та оборотних активів, рентабельність, структура народного господарства, рівень тіньової економіки та ін.

Соціальна ефективність податкового менеджменту відображає його позитивний вплив на стан соціальної сфери і характеризується відповідними показниками соціального розвитку: доходи населення, заробітна плата, кількість зайнятих, рівень безробіття, рівень податкової культури, позитивний податковий клімат тощо.

Як бачимо, в ході оцінювання ефективності податкового менеджменту використовуються різноманітні кількісні і якісні показники, які визначаються як на макро-, так і на мікрорівні, як в абсолютному, так і відносному значенні, як в натуральному, так і грошовому вимірі. Серед них необхідно вибрати найбільш репрезентативні, але ми також погоджуємося із думкою К. Швабія, що їх вибір «...в значній мірі залежить від наявної інформаційно-статистичної бази, ступеня розкриття інформації про діяльність податкових служб, масштабів наукових досліджень в цій області» [11]. Взагалі вибір показників і критеріїв ефективності податкового менеджменту і створення самої системи її оцінювання за умов постійного проведення організаційних та економічних змін в сфері оподаткування залишається проблемою як у сучасній науковій літературі, так і на практиці. Тому виникає потреба у формуванні та обґрунтуванні комплексу оціночних показників та критеріїв, впровадження яких дасть змогу визначити ефективність податкового менеджменту.

Тут постає питання вибору критеріїв (від грецького *kriterion* – засіб для судження) для оціночних показників, які є мірилом відповідного оцінювання, ознаками, на підставі яких здійснюється оцінка. Розробка системи критеріїв ефективності податкового менеджменту

та обґрунтування на їх основі пріоритетних напрямів удосконалення управлінської діяльності у сфері оподаткування повинні допомогти спеціалістам сформулювати і прийняти необхідні управлінські рішення щодо такого вдосконалення.

Із загальних позицій податкового менеджменту можна визначити такі критерії його ефективності:

- досягнення економічного або соціального ефекту у державі;
- позитивне співвідношення корисного результату від податкових рішень із затратами на його отримання;
- вирішення завдань податкової політики;
- відповідність вітчизняного оподаткування світовим стандартам;
- поліпшення ставлення суспільства до оподаткування.

Останнім часом з'являються наукові праці, в яких пропонується визначати ефективність менеджменту на основі показників економічності апарату управління та його результативності. Тому до вищезазначених критеріїв додамо ефективність діяльності податкових органів.

Складність оцінювання ефективності податкового менеджменту полягає не тільки у визначенні оптимальної кількості та виборі оціночних показників, яких налічується багато і які в силу відсутності законодавчого затвердження мають різні трактування, а й специфічністю вітчизняного оподаткування в силу історичних, національних, політичних, соціально-економічних умов. Систематизуючи наявні та власні напрацювання, пропонуємо комплексну систему визначення ефективності податкового менеджменту (табл. 1).

Таблиця 1

Комплексна система визначення ефективності податкового менеджменту*

Детермінанти		Показники	Критерії
Фіскальна		фактична сума податкових надходжень фіскальна значимість податків (частка податкових надходжень у доходах бюджету) податковий борг суми втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування відстрочені (розстрочені) податкові платежі питома вага податкових надходжень в доходах бюджету рівень виконання плану податкових надходжень до бюджету суми донарахованих податкових платежів суми додатково сплачених податкових платежів ефективність діяльності податкових органів доступність і стабільність податкового законодавства складність податкового рахівництва рівень добровільної сплати податків коефіцієнт контролюючого впливу затратність податкового адміністрування	збільшення збільшення зменшення зменшення збільшення збільшення збільшення збільшення збільшення наявність зменшення зменшення збільшення зменшення зменшення
Регулятивна	Економічна	ВВП податкове навантаження фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування обсяги реалізованої продукції, робіт та послуг обсяги імпорту та експорту інвестиції в основний капітал рентабельність звичайної діяльності рівень тіньової економіки	збільшення зменшення збільшення збільшення збільшення збільшення збільшення зменшення
	Соціальна	доходи населення заробітна плата кількість зайнятих рівень безробіття рівень податкової культури позитивний податковий клімат	збільшення збільшення збільшення зменшення підвищення наявність

*складено автором

Як бачимо, фіскальна ефективність визначається за результатами прямої дії, а регулятивна – за результатами зворотного зв'язку. Відповідно при оцінці ефективності податкового адміністрування здебільшого використовуються показники, які базуються на сумі податкових надходжень, а податкового регулювання – показники соціально-економічного розвитку.

Досліджуючи питання ефективності податкового менеджменту, ми зіткнулися з тим, що проблематика ефективності та результативності податкового адміністрування та його окремих складових, зокрема податкового контролю, в останні роки опрацьовувалася багатьма науковцями [7, 10, 11, 13–16], а проблематика ефективності податкового регулювання майже не розроблена.

ВИСНОВКИ

Зважаючи на вищевказане, можна зробити загальний висновок, що наявний досить широкий перелік чинників ефективності в сфері оподаткування як за її окремими складовими, зокрема податкового адміністрування, податкового контролю і аудиту, діяльності податкових органів, так і податкової системи взагалі. Майже не висвітленими в науковій літературі залишилися показники ефективності податкового регулювання та податкового менеджменту, хоча окремі чинники і розглядаються при аналізі загальної ефективності системи оподаткування (податкової системи). Тому на основі проведеного дослідження пропонуємо ряд концептуальних положень, які дозволять в певній мірі вирішити проблему визначення ефективності податкового менеджменту.

1. При оцінюванні ефективності управлінської діяльності використовують показники результативності та ефективності. Враховуючи наявні наукові напрацювання та результати власних досліджень, сформульовано авторське трактування ефективності та результативності податкового менеджменту. Ефективність податкового менеджменту – оціночний показник його результативності, який характеризує отримані в ході управлінської діяльності результати з позиції витрат на їх досягнення. Результативність податкового менеджменту – це відповідність результуючих наслідків його реалізації, які у загальному сенсі можна назвати ефектом, поставленій меті.

2. Ефективність податкового менеджменту – комплексний показник, який включає часткові показники (детермінанти) ефективності управлінського впливу на відповідні складові процесу оподаткування, а саме фіскальну та регулятивну ефективність. Фіскальна ефективність відображає ефективність податкового адміністрування, а регулятивна – податкового регулювання. Зважаючи на те, що податкове регулювання може бути спрямоване як на економічну, так і на соціальну сферу, то регулятивна ефективність розгалужується на економічну та соціальну ефективність.

3. Аналітичні розрахунки показників ефективності у сфері оподаткування складні і часто неоднозначні через відсутність єдиної методологічної бази та закритість або відсутність певної податкової інформації. Переважна більшість з показників ефективності податкового менеджменту може бути охарактеризована лише на якісному рівні. Числовому виміру та аналізу піддаються лише окремі показники.

4. При оцінці ефективності податкового менеджменту важливе місце займають чинники зворотного зв'язку з платниками податків. Від урегульованості взаємовідносин з платниками значною мірою залежить успішність податкової політики держави та сприйняття відповідних урядових рішень [17]. Розуміння необхідності сплати встановлених податків та психологічна готовність платників віддавати на загальнодержавні потреби частину власних коштів дозволяють суттєво підвищувати ефективність оподаткування взагалі і податкового менеджменту зокрема.

5. Подальші дослідження ефективності податкового менеджменту доцільно спрямувати на вдосконалення оціночних показників та методик відповідних аналітичних розрахунків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Осовська Г. В. *Основи менеджменту: навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів* / Г. В. Осовська. – К. : Кондор, 2003. – 556 с.
2. *Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та СД)* / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2007. – 1736 с. : іл.
3. *Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи: монографія* / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналія – К. : Знання України, 2008. – 675с. – С. 237.
4. Ситниченко В. *Сучасні системи методи управління ефективністю як інструмент виходу з кризи* / В. Ситниченко // *Стандартизація. Сертифікація. Якість*. – 2009. – № 3.– С. 57–61.
5. *Drucker P. Effective management Reformance* / P. Drucker – L., 1974.
6. Федулова Л. *Менеджмент організацій. [Електронний ресурс]* / Л. Федулова – Режим доступу : http://pidruchniki.com.ua/14200417/menedzhment/rezultativnist_efektivnist_menedzhmentu.
7. Андрущенко В. А. *Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку* / В. А. Андрущенко. – Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конференції, 23 жовтня 2009 р. / Держ. подат. амін. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.- досл. центр з пробл. опод. – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2009р. – 418 с.
8. Шимків А. *Англо-український тлумачний словник економічної лексики* / А. Шимків. – К. : Вид. Дім «Києво-Могилянська академія», 2004. – 429 с.
9. *Англо-русский словарь. 20000 слов* / под ред. О. С. Ахмановой и Е. А. М. Уилсон. Изд. 27-е, стереотип. – М. : «Русский язык». – 1978. – 640 с.
10. Мельник В. М. *Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія* / В. М. Мельник. – К. : «Комп'ютерпрес», 2006. – 277 с. : іл., табл.
11. Швабій К. І. *Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз* / К. І. Швабій // *Фінансова система України. Збірник наукових праць*. – Острозька академія, 2007. – Вип.9. – Ч.3. – С. 520–527.
12. Калинина О. В. *Оценка эффективности российской налоговой системы* / О. В. Калинина // *Финансы и кредит*. – 2011. – № 11 (443). – С.10 – 14.
13. Онищенко В. *Оцінка ефективності податкового контролю* / В. Онищенко // *Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наукових праць*. – Випуск № 186: уУ 4 т. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2003. – С. 178–187.
14. Четиріна І. М. *Ефективність діяльності податкових органів у реалізації механізму державного контролю за стягненням податків* / І. М. Четиріна // *Держава та регіони: Серія Державне управління*. – 2008. – № 1. – С. 231–235.
15. Тимченко О. М. *Ефективність податкового аудиту в Україні* / О. М. Тимченко // *Економіка і держава*. – 2009. – № 3. – С. 19–22.
16. Олейнікова Л. Г. *Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні* / Л. Г. Олейнікова // *Фінанси України*. – 2011. – № 10. – С. 47–59.
17. Мельник Д. Ю. *Налоговий менеджмент* / Д. Ю. Мельник. – М. : *Финансы и статистика*, 2000. – 352с. : іл., табл.