

**Любчик О. К.**, аспірант кафедри фінансів, Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна  
e-mail: aleksei\_lyubchik@ukr.net

### **Проблемні питання оцінювання результативності податкового механізму податкової системи України**

**Анотація.** У статті досліджено підходи щодо оцінювання результативності податкового механізму податкової системи України на засадах застосування функціонального та процесного підходів. Сформульовані принципи, на яких повинен будуватися податковий механізм. Для здійснення аналізу результативності податкового механізму за функціональним підходом запропоновано методичний підхід, визначені індикатори, які характеризують позитивну дію податкового механізму при виконанні низки умов. Запропонований методичний підхід апробований на фактичних даних, які характеризують економіку України. У результаті проведеного множинного лінійного регресійного аналізу були отримані відповідні рівняння. Аналіз чинників, які здійснюють вплив на результуючий показник (податкове навантаження) показав неоднозначність такого впливу: незначний ефект від надання пільг; низька ефективність управління податковим боргом; несуттєвий вплив капіталовкладень з усіх джерел на зростання ВВП та інші. Отримані висновки можуть становити засади для прийняття рішення щодо модифікації податкового механізму з метою підвищення ефективності податкової системи і досягнення цілей соціально-економічного розвитку.

**Ключові слова:** податковий механізм; функціональний підхід; процесний підхід; податкове навантаження; пільги, борг; регресійний аналіз.

**Lyubchik O. K.**, Postgraduate Student of the Department of Finance, Odessa National Economic University, Odessa, Ukraine

### **Problems Issues on Evaluation of the Tax Mechanism of the Tax System of Ukraine**

**Abstract. Introduction.** The inalienable constituent of economy, financial system there is the tax system that will realize the task of tax politics from the decision of questions of satisfaction of public necessities and interests. The basic instrument of realization of tasks of the tax system a tax mechanism serves as. From the point of view of evaluation of effectiveness and effectiveness of functioning of the tax system, an existent tax mechanism often enough enters into contradiction with public interests, that, accordingly, causes the necessity of permanent changes for a tax law that forcedly sometimes to let urgent problems in a loss to strategic interests. But introduction of events sometimes results in quite opposite consequences. Therefore the sharp question of construction of such tax mechanism that would allow to smooth out contradiction appears before practical, scientists, giving to the economic processes of positive motion. Such raising of problem envisages realization of sound analysis of evaluation result.

**Purpose.** In the article approaches are investigational in relation to the evaluation of effectiveness of tax mechanism of the tax system of Ukraine on principles of application functional and process approaches. Set forth principles on that a tax mechanism must be built: accordance to tax politics, tax system and interests of society; subordination to tax politics; co-ordination of actions of instruments of tax mechanism; plenitude of realization of tax instruments; efficiency of action; observance of principle of economy, stability, justice. For realization of analysis of effectiveness of tax mechanism methodical approach, certain indicators that characterize the positive action of tax mechanism at implementation of row of terms, offers after functional approach.

**Results.** The proposed methodological approach is tested on the facts that characterize the Ukrainian economy. As a result of the multiple linear regression analysis, the corresponding equations were obtained. The analysis of the factors that influence the resultant indicator (tax burden) revealed the ambiguity of such influence: the insignificant effect of granting privileges; low efficiency of tax debt management, insignificant impact of investments from all sources on GDP growth, etc.

**Conclusions.** The findings can form the basis for deciding whether to modify the tax mechanism in order to improve the efficiency of the tax system and achieve the goals of socio-economic development.

**Keywords:** tax mechanism; functional approach; process approach; tax burden; privileges; debt; regression analysis.

**JEL Classification:** H22, H24, H26.

**Постановка проблеми.** Кризові явища, які сьогодні стали вагомим негативним чинником функціонування економіки будь-якої країни, напряду торкаються, а на сучасному етапі й породжуються процесами, що відбуваються у фінансовій сфері. Необхідність подолання їх наслідків та впровадження превентивних заходів потребує розробки системи дій з довгострокового економічного розвитку і зростання, змушують до застосування новітніх підходів в

управлінні економікою. Неодмінною складовою економіки, її фінансової системи є податкова система, яка реалізує завдання податкової політики з розв'язання питань задоволення суспільних потреб та інтересів. Основним інструментом реалізації завдань податкової системи слугує податковий механізм.

З точки зору оцінювання дієвості й результативності функціонування податкової системи чинний податковий механізм досить часто суперечить

суспільним інтересам, що, відповідно, викликає необхідність постійних змін у податковому законодавстві, котре вимушено іноді розв'язувати нагальні проблеми у збиток стратегічним інтересам. Але впровадження, з точки зору уряду, ефективних заходів іноді призводить до зовсім протилежних наслідків.

Тому перед практиками, управлінцями, науковцями постає гостре питання побудови такого податкового механізму, який би дозволяв згладжувати суперечності, надаючи економічним процесам позитивного руху. Така постановка проблеми передбачає проведення ґрунтовного аналізу оцінювання результативності податкового механізму, з'ясування чинників впливу на його дієвість та визначення напрямів вдосконалення.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питаннями вдосконалення, оцінювання дієвості податкового механізму займалися та займаються видатні іноземні та вітчизняні вчені. Значний інтерес викликають праці таких вчених і експертів як: А. Крисоватий, А. Соколовська, Л. Сідельникова, Д. Серебрянський, які займалися проблемами оцінювання результативності як податкової системи взагалі, так й податкового механізму, зокрема. Дослідження А. Лаффера, В. Панскова, І. Майбурова, Е. Поролло, Т. Юткиної та інших присвячені проблемам податкового навантаження і реалізації функцій податків через податковий механізм. Особливої уваги заслуговують праці провідних українських вчених: Ю. Іванова, О. Десятнюк, С. Каламбет, В. Дем'янишина, С. Єгоричевої, О. Дубовик, Ю. Турянського та інших.

Разом з тим, певний прошарок проблем зостається мало дослідженим або потребує більш прискіпливого вивчення у зв'язку зі глобальними змінами у світовому економічному середовищі, зміною характеру руху фінансових потоків, міграційними процесами.

**Формулювання цілей дослідження.** Враховуючи вищенаведене, метою статті стає формулювання науково-методичних підходів щодо оцінювання дієвості податкового механізму податкової системи України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Осмислення різних аспектів прояву дії податкового механізму залежить від структури тієї моделі, яка може використатися для аналізу різних варіантів його застосування (у тому числі й набору методів, прийомів, важелів), що є особливо важливим в сучасних умовах.

В основі побудови податкового механізму лежать принципи, які узгоджуються з податковою політикою та податковою системою, зокрема: відповідність податковій політиці, податковій системі та інтересам суспільства; підпорядкованість податковій політиці; узгодженість дій інструментів податкового механізму; повнота реалізації податкових інструментів; ефективність дії; дотримання принципу економічності, стабільності, справедливості.

Відповідно до принципів визначено завдання, які повинен реалізувати податковий механізм: реалізація фіскального потенціалу та фіскальної достатності; організація, упорядкування відносин з приводу мобілізації податкових платежів; реалізація податкового регулювання; реалізація відносин з адміністрування податків; синхронізація інтересів держави й платників податків; інноваційна спрямованість податкового механізму; реалізація функцій контролю та управління борговими податковими зобов'язаннями; реалізація завдань щодо планування та прогнозування надходжень податків.

Досліджуючи податковий механізм як інструмент впливу на економічні процеси, його оцінювання можливо здійснювати за різними методичними підходами. Одним з найбільш поширених підходів у дослідженні є використання функціонального підходу [1, 2]. В межах функціонального підходу є можливим вимірювати кількісні параметри взаємодії різних явищ, створювати економічні моделі та розробляти різноманітні, альтернативні способи досягнення мети, вирішуючи завдання оптимізації. Використання цього методичного підходу стає підставою для дослідження податку як системного явища з притаманними йому функціями, а з точки зору оцінювання результативності податкового механізму надається можливість оцінювання функцій та підфункцій, які виконують податок. Таке оцінювання надає можливість зробити висновок: досягнення мети, ступеню досягнення мети (кінцевий результат).

Виходячи з цього, аналіз дієвості податкового механізму повинен спиратися на оцінювання ступеню виконання тих функцій, на які спрямована його дія. Така оцінка здійснюється з використанням показників та коефіцієнтів. Ефективність функціонування податкового механізму може бути оцінена опосередковано, а саме: за ступенем впливу на економічні процеси, тобто яким чином змінилися або не змінилися певні економічні процеси під дією податкового механізму. Наприклад, введення податкової амністії може сприяти виходу підприємства з тіні (зменшення рівня тіньової економіки); збільшення ставок ПДФО – відтоку працездатного населення в інші країни (збільшення рівня трудової міграції населення). Разом з тим, при такому підході стає не з'ясованим питання низької ефективності податкового механізму.

Одним з сучасних методичних підходів щодо оцінювання дієвості систем є процесний підхід. Зауважимо, що процесний підхід в основному був розроблений та використовується для систем управління.

Досліджуючи процес як послідовну зміну станів у розвитку системи, стає можливим розгляд системи податкового механізму як безперервне виконання взаємопов'язаних між собою функцій. Виконання кожної специфічної та загальної функцій податку також

можливе розглядати у вигляді процесу, тобто як сукупність безперервних дій, що перетворюють деякі входи ресурсів, інформації тощо до відповідних виходів, результатів. Вихід одного «процесу» є входом для іншого, а сам процес визначається сумою всіх виконуваних функцій. З цієї точки зору податковий механізм розглядається як відкрита система.

Проводячи дослідження податкового механізму, можна вважати, що саме моніторинг податкових процесів (реалізація дії податкового механізму) стає засадою аналізу його дієвості. Податковий моніторинг має на меті забезпечити постійні спостереження та поточний аналіз змін, що відбуваються в податковій системі країни на основі запровадження дискреційних податкових заходів з метою реалізації пріоритетів податкової політики держави, позитивних і негативних ефектів їхнього впливу на соціально-економічний розвиток [3]. Сучасні методики процесного підходу передбачають здійснення горизонтального моніторингу [4]. Процесний підхід здебільшого використовують при аналізі ефективності податкового контролю, коли власне об'єктом аналізу стає процедура з нарахування, сплати, відшкодування (для ПДВ) податків.

Оцінювання результативності податкового механізму спирається на визначення показників, які спроможні його характеризувати. Така реалізація може бути оцінена комплексним показником (податковий тиск або податкове навантаження). Зауважимо, що існують різні точки зору щодо ідентичності або не ідентичності цих понять, які ми не розглядаємо, і будемо вважати, що у нашому дослідженні ці поняття ідентичні. Кількісні характеристики функціонування і розвитку податкової системи через дію податкового механізму шляхом екстраполяції тенденцій розвитку визначаються за допомогою динамічних моделей, структура і параметри яких оцінюються за даними попередніх спостережень. Таким чином, завдання полягає в модельному описі конкретних взаємозв'язків, які існують між фінансовими показниками.

Значущість податків для функціонування національної економіки дозволяє говорити про визначальну роль податкового механізму у стимулюванні економічного зростання країни.

Показник податкового навантаження в Україні у порівнянні з іншими країнами за абсолютним значенням не є великим, але його дія викликає таке явище як ухилення від оподаткування, серед причин якого фахівці називають надмірний фіскальний характер податкової системи, недосконалість законодавчої бази, низьку податкову культуру в суспільстві, корумпованість певних державних службовців тощо.

Для визначення впливу тих чи інших чинників на результативність або дієвість податкового механізму пропонується наступний методичний підхід:

– на засадах ієрархічної структури податкового механізму обираються певні підмеханізми;

– для кожного підмеханізму обирається результуючий показник, який представлений відповідною функцією (уп). Такий показник, у свою чергу, стає аргументом у моделі вищого рівня. Проводиться кореляційно-регресійний аналіз з метою визначення, який з підмеханізмів і яким чином впливає на комплексний (результуючий) показник [5]. Зауважимо, що проводиться оцінювання результатів дії тих чи інших методів, прийомів і важелів, а не власно методів, прийомів і важелів. Результати такої дії можуть виявлятися у зростанні ВВП на душу населення, зниженні податкової заборгованості, зростанні тіньової економіки тощо;

– з метою відібрання чинників, які суттєво впливають на результуючий показник підмеханізму, проводиться регресійний аналіз (метод парної регресії);

– будуються відповідні моделі залежності результуючого показника від відібраних чинників за кожним під механізмом (множинна регресія);

– проводиться перевірка на дієвість податкового механізму за отриманим показником відповідно до встановлених індикаторів.

Індикаторами позитивної дії податкового механізму пропонується вважати виконання низки умов:

– K1 – податкові надходження до державного (зведеного) бюджету (ПНплан) < податкові надходження до державного бюджету (ПНфакт);

– K2 – темп росту обсягів виробництва промислового сектору ( $i$ ) > 1,0;

– K3 – темп росту рівня ВВП на душу населення > 1,0;

– K4 – темп росту податкового боргу < 1,0, де  $i$  – обраний сектор економіки, який за стратегією економічного розвитку країни вважається необхідним розвивати або загалом національна економіка.

Такий підхід надає можливість визначення, який саме з чинників здійснює суттєвий вплив на інтегральний показник (через систему підмеханізмів), що стає орієнтиром при прийнятті управлінських дій із застосування певних прийомів, важелів або зміни методів.

Запропонований методичний підхід апробований на фактичних даних, які характеризують економіку України. В результаті проведеного множинного лінійного регресійного аналізу були отримані наступні рівняння (табл.1).

Отримані рівняння вказують, що основними чинниками, які впливають на дієвість підмеханізму інновацій є: темп капітальних вкладень з усіх джерел; темп росту доданої вартості; темп росту впровадження інноваційних продуктів. Зростання даних показників сприяє зростанню ВВП на душу населення, що не суперечить загальним науковим гіпотезам.

Таблиця 1 Регресійні рівняння, що характеризують податковий механізм податкової системи України (рівняння наведені вибірково)

Назва механізму (підмеханізму)	Функція $Y_{ij}$	Рівняння регресії	Аргументи $X_{imk}$	Коефіцієнт детермінації, $R^2$
Податковий механізм	Податкове навантаження з урахуванням ЕСВ	$Y_{00} = -0,11922X_{001} - 0,10584X_{002} + 0,00624X_{003} + 0,551823$	$X_{001}$ – виконання плану надходжень податків до зведеного бюджету; $X_{002}$ – темп росту ВВП на душу населення; $X_{003}$ – темп росту податкової заборгованості	0,75
Податковий підмеханізм інновацій	Темп росту ВВП на душу населення	$Y_{213} = 0,165668X_{2131} + 0,24829X_{2132} - 0,10899X_{2133} + 0,728682$	$X_{2131}$ – темп капітальних вкладень з усіх джерел; $X_{2132}$ – темп росту доданої вартості; $X_{2133}$ – темп росту впровадження інноваційних продуктів	0,95
Під механізм податкового регулювання	Темп росту ВВП на душу населення	$Y_{12} = 0,366067 X_{121} - 0,08255 X_{122} - 0,20175 X_{123} + 0,83993$	$X_{121}$ – темп росту прибутковості підприємств; $X_{122}$ – темп рівня безробіття; $X_{123}$ – рівень тіньової економіки за інтегральним методом	0,96

Джерело: розраховано за даними [6,7]

де  $i$  – номер рівня страти;  
 $j$  – номер ешелону;  
 $m$  – номер функції, що характеризує підмеханізм  $j$ -го ешелону;  
 $k$  – номер аргументу.

Разом з тим, аналіз абсолютних показників доводить, що у податкового підмеханізму інновацій існують певні вади, а саме, методи, прийоми та важелі не суттєво впливають на регулювання процесів інновацій. Найменш тісний зв'язок між показниками, які характеризує дієвість підмеханізму податкового контролю (зростання податкового боргу; справляння податків) та чинниками, що впливають на ці функції.

Такий стан вимагає більш поглибленого дослідження всієї системи адміністрування податків з точки зору застосування сукупності норм, за допомогою яких уповноважені органи держави здійснюють управлінську функцію у податковій сфері за дотриманням податкового законодавства.

**Висновки.** На основі функціонально-процесного підходу до дослідження дієвості податкового

механізму запропоновані методичні підходи щодо аналізу результативності податкового механізму, побудована економіко-математична модель податкового механізму з метою визначення чинників, які впливають на дієвість податкового механізму та його складових.

Кількісні характеристики функціонування і розвитку податкової системи через дію податкового механізму шляхом екстраполяції тенденцій розвитку були визначені за допомогою динамічних моделей, структура і параметри яких оцінювалися за даними попередніх спостережень.

У якості генеральної функції було обрано податкове навантаження, а запропонований ієрархічний підхід до побудови податкового механізму дозволив сформулювати систему показників та визначити взаємозв'язок між елементами податкового механізму. Отримані висновки стають засадою щодо модифікації податкового механізму.

#### Література:

- Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування : національні та міжнародні вектори : монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 248 с.
- Киреєнко А. П. Эффективность сбора налогов: разработка обобщающего показателя оценки. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. К. : Алерта, 2013. 432 с.
- Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2005. 508 с.
- Майбуров И. А. Методологический подход к определению налоговых расходов и эффективности налоговых льгот. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. К. : Алерта, 2013. 432 с.
- Кореляційно-регресійний аналіз. URL: <http://ukr.vipreshebnik.ru> > entsiklopediya>3928-kore (дата звернення: 01.07.2019).
- Державна служба статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 30.03.2019).
- Державна казначейська служба України. URL: <http://treasury.gov.ua> (дата звернення: 30.03.2019).

8. Єгоричева С. Б., Тимошенко О. В., Сергеев Д. А. Вплив пільг за прямими податками на формування бюджетних доходів в Україні. URL: <http://economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5137> (дата звернення: 30.03.2019).
9. Перспективи компенсації втрат бюджету від застосування пільг з податку на прибуток підприємств. URL: [http://ndi-fp.asta.edu.ua/.../NDI\\_Karmalit...0214\\_out.pdf](http://ndi-fp.asta.edu.ua/.../NDI_Karmalit...0214_out.pdf) (дата звернення: 30.03.2019).
10. Нікітішин А. О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання. URL: <https://economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789> (дата звернення: 23.04.2019).

#### References:

1. Krysovatyj, A. I. & Valighura, V. A. (2010). Dominanty gharmonizaciji opodatkuвання : nacionaljni ta miznarodni vektory. Ternopilj : Pidruchnyky i posibnyky [in Ukrainian].
2. Kireenko, A. P. (2013). Effektivnost sbora nalogov: razrabotka obobshchayushhego pokazatelya ocenki. Ekonomika nalogovyh reform. Kiyv: Alerta [in Ukrainian].
3. Kucenko, T. F. (2005). Bjudzhetno-podatkovaya polityka. Kiyv: KNEU, 2005 [in Ukrainian].
4. Majburov, I. A. (2013). Metodologicheskij podhod k opredeleniyu nalogovyh rashodov i effektivnosti nalogovyh lgot. Ekonomika nalogovyh reform. K: Alerta [in Ukrainian].
5. Koreljacijno-reghresijnyj analiz. Retrieved from <http://ukr.vipreshebnik.ru> › entsiklopediya › 3928-kore [in Ukrainian].
6. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2019). Retrieved from <http://ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].
7. Derzhavna kaznachejsjka sluzhba Ukrainy (2019). Retrieved from <http://treasury.gov.ua> [in Ukrainian].
8. Jekhorycheva, S. B., Tymoshenko, O. V. & Serghyjev D. A. (2019). Vplyv piljgh za prjamymy podatkamy na formuvannya bjudzhetnykh dokhodiv v Ukraini. Retrieved from <http://economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5137> [in Ukrainian].
9. Perspektivy kompensaciji vtrat bjudzhetu vid zastosuvannya piljgh z podatku na prybutok pidpryjemstv. Retrieved from [http://ndi-fp.asta.edu.ua/.../NDI\\_Karmalit...0214\\_out.pdf](http://ndi-fp.asta.edu.ua/.../NDI_Karmalit...0214_out.pdf) [in Ukrainian].
10. Nikitishyn, A. O. Osnovni naprjamy vdoskonalennja mekhanizmu podatkovogho rehuljuвання. Retrieved from <https://economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789> [in Ukrainian].



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License