

УДК 336.22

Оксана Рудь
Оксана СнитюкOksana Rud'
Oksana Snityuk**ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО
АДМІНІСТРУВАННЯ У СИСТЕМІ МІЖНАРОДНИХ
ІНДЕКСІВ ТА РЕЙТИНГІВ****EVALUATION OF THE EFFICIENCY OF TAX
ADMINISTRATION IN THE SYSTEM OF INTERNATIONAL
INDICES AND RATINGS**

У статті розкрито можливість використання результатів досліджень, оприлюднених міжнародними організаціями та рейтинговими агентствами у вигляді індексів та рейтингів конкурентоспроможності національних економік, з метою оцінки ефективності податкового адміністрування та податкових систем країн у цілому. Здійснено порівняльний аналіз податкових чинників, побудовано економіко-математичну модель, яка дозволяє встановити взаємозв'язок між чинниками процесу оподаткування та результируючим показником на прикладі окремого рейтингу.

Ключові слова: ефективність, податкове адміністрування, міжнародні індекси, рейтинги, міжнародні організації, рейтинг податкових систем, економіко – математична модель.

The article deals with the use of research results published by international organizations and rating agencies as indices and competitiveness rankings of national economics in order to evaluate the efficiency of tax administration and tax systems in general. The article also includes the comparative analysis of tax factors, the economic-mathematical model of the correlation between taxing factors and the results as the example of a particular rating.

Keywords: efficiency, tax administration, international indices, ratings, international organizations, tax system rating, economic-mathematical model.

Постановка проблеми. Податкове адміністрування є невід'ємною складовою концепції реформування національної податкової системи. Саме через його механізм забезпечується реалізація податкової політики держави, кінцевою метою якої є забезпечення національних інтересів як на рівні держави, так і на рівні суб'єктів господарювання та громадян, що створює передумови для фінансової та соціально-економічної стабільності в державі, покращення її іміджу та конкурентних позицій на міжнародній арені.

Виходячи із таких цілей, вивчення міжнародної практики оцінювання ефективності податкового адміністрування в умовах складних перетворень, що відбуваються в тому числі і в сфері державних фінансів, має важливе значення для нашої держави.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Висвітленню проблем функціонування податкових систем, зокрема в частині адміністрування податків, присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців: В. Андрущенко, З. Варналія, О. Воронкової, Л. Голіщевої, Л. Гончаренко, А. Дадашева, Ю. Іванова, Т. Калінеску, А. Крисоватого, А. Лобанова, І. Майбурова, В. Мельника, А. Нікітішина, Л. Олейнікової, К. Проскури, А. Соколовської, Л. Тарангул, К. Швабія, Ю. Гусака, Дж. Шлемрода [1–15] та ін. Не зважаючи на наявність ґрунтовних досліджень ефективності функціонування податкових систем та податкового адміністрування як в Україні, так і за кордоном, недостатньо вивченою залишається можливість використання з цією метою індексів та рейтингів, які щорічно оприлюднюються міжнародними організаціями та рейтинговими агентствами.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення досвіду використання результатів міжнародних індексів та рейтингів конкурентоспроможності національних економік для оцінки ефективності податкового адміністрування та податкових систем країн в цілому і встановлення взаємозв'язку між чинниками процесу оподаткування та результируючим показником на прикладі окремого рейтингу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкове адміністрування історично нерозривно пов'язане із становленням держави. Водночас поняття «адміністрування податків» набуло актуальності в нашій державі лише на початку 90-х років минулого століття, одночасно із здобуттям незалежності та розбудовою власної податкової системи. Проте визначення цього поняття у вітчизняному податковому законодавстві з'явилося лише з прийняттям Податкового кодексу в 2010 році.

Відповідно до Податкового кодексу України: «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування ... та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи ... – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [16]. Зауважимо, що це визначення не є вичерпним і є предметом дискусій серед науковців.

Враховуючи складність та багатогранність податкового адміністрування, що виступає одним із основних чинників забезпечення ефективності функціонування податкової системи держави, на думку В. Мельника виміряти вплив адміністрування податків на ефективність системи оподаткування надзвичайно складно, а за деякими напрямками і не можливо [9]. Причиною цього є складність економічних відносин, породжених податковою системою. Ці відносини часто можуть виступати причиною та наслідком результуючої дії окремих елементів системи оподаткування [12]. Тісний зв'язок між поняттями ефективності податкового адміністрування та системи оподаткування, на фоні обмеженої бази даних для здійснення їх оцінки, ускладнює їх розмежування на методологічному рівні.

Відсутність моніторингу податковими органами витрат на адміністрування як на рівні окремих податків, так і на рівні суб'єктів податкових відносин (особливо платників податків та податкових агентів), що є необхідною умовою забезпечення достовірності розрахунку показника ефективності адміністрування податків, зумовлює необхідність залучення результатів досліджень, отриманих міжнародними організаціями та рейтинговими агентствами, через соціальні опитування та з використанням експертних оцінок. На доцільність цього вказують і інші вітчизняні науковці [1, с. 24], які інтерпретують оприлюднені дані досліджень, що здійснюють міжнародні організації з метою визначення індексів, по-різному, як з позиції фіскальної ефективності податкового адміністрування, ефективності функціонування податкової системи в цілому, так і в окремих випадках, при визначенні податкового навантаження на рівні платників податків, наголошуючи на необхідності врахування прямих і супровідних витрат платників, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань (cost of tax compliance). Тому вище окреслене потребує подальшого дослідження.

Найбільш відомими індексами є: Індекс економічної свободи в світі (Інститут Фрайзера (Канада)), Індекс економічної свободи (Wall Street Journal і Heritage Foundation), Індекс легкості ведення бізнесу (Світовий банк спільно із компанією PriceWaterhouseCoopers), Рейтинг світової конкурентоспроможності (Міжнародний інститут розвитку менеджменту, м. Лозанна), Індекс всесвітньої чесності (незалежна неприбуткова організація Global Integrity), Індекс реформування інвестиційної політики (ОЕСР), Індекс глобальної конкурентоспроможності (Всесвітній економічний форум, м. Давос) [17–23].

Визначення кожного з вищезазначених індексів ґрунтується на оцінці системи індикаторів, до яких, зокрема, входять податкові індикатори, які дозволяють за допомогою значущих (у межах кожного індексу, рейтингу) чинників оцінити податкову систему та роботу податкових органів окремих країн (табл. 1).

Основними податковими чинниками, які містяться в структурі розглянутих індексів, є: загальна кількість податків та зборів у країні, ставки податку на доходи (прибуток) фізичних та юридичних осіб, рівень податкового навантаження, ефективність діяльності податкового органу, стабільність податкового законодавства [24, с. 49].

У той же час детальний аналіз опублікованих результатів досліджень у межах кожного з вищезазначених індексів та рейтингів дає підстави стверджувати, що не всі вони однаково можуть використовуватись із метою оцінювання ефективності податкового адміністрування та функціонування податкової системи. На нашу думку, найбільш інформативними, з позиції

цього дослідження, є Індекс економічної свободи в світі, Індекс всесвітньої чесності та Індекс легкості ведення бізнесу. Основна перевага зазначених індексів полягає у визначенні та оприлюдненні, крім узагальнених рейтингів податкових систем досліджуваних країн таких податкових показників, які є одночасно визначальними чинниками процесу оподаткування, зокрема таких, як вартість дотримання податкового законодавства (cost of tax compliance), гранична ставка податку на прибуток корпорацій (top marginal income tax rate), граничний дохід і ставка податку на заробітну плату (top marginal income and payroll tax rate), що визначаються в межах Індексу економічної свободи в світі та, насамперед, можуть виступати інформаційною базою для оцінювання ефективності податкового адміністрування та податкової системи країн.

Таблиця 1. **Податкова складова індексів конкурентоспроможності економіки окремих країн [24, с. 50]**

№	Назва рейтингу	Податкові індикатори та чинники
1	Індекс економічної свободи у світі	<i>Втручання уряду: витрати, податки та державний сектор.</i> Найвища ставка оподаткування: гранична ставка податку на прибуток корпорацій, гранична ставка оподаткування зарплатні.
		<i>Регулювання кредиту, бізнесу та трудових відносин.</i> Витрати часу на дотримання податкової дисципліни.
		<i>Свобода зовнішньої торгівлі.</i> Податки на зовнішню торгівлю: частка податків на зовнішню торгівлю, як відсоток від експорту та імпорту, середня тарифна ставка, стандартне відхилення тарифних ставок.
2	Індекс економічної свободи	<i>Фіскальна свобода.</i> Базова ставка оподаткування доходів фізичних осіб, базова ставка оподаткування прибутку підприємств, сума податкових надходжень у % до ВВП, державні витрати у ВВП, дефіцит бюджету та державний борг.
3	Індекс легкості ведення бізнесу	<i>Сплата податків.</i> Кількість податкових платежів: загальна кількість податків та зборів, що сплачуються, метод та частота податкових виплат; часові витрати на заповнення податкових документів: час на збір інформації для заповнення податкових документів, час на заповнення податкових форм, час на здійснення податкових платежів, час на підготовку окремих документів (книг) із податкового обліку; загальна ставка оподаткування: податок на доход або прибуток підприємств, соціальні відрахування та податки на робочу силу, податки на власність та її трансфер, податки на дивіденди, доходи від капіталу та фінансових операцій, податки на збір сміття, транспортні й дорожні збори тощо.
4	Індекс світової конкурентоспроможності	<i>Ефективність уряду.</i> Фіскальна політика: сума податкових надходжень, сума податкових надходжень податку на доходи фізичних осіб, сума податкових надходжень корпоративних податків, сума податкових надходжень непрямих податків, сума податкових надходжень податків на власність та капітал, сума податкових надходжень соціальних відрахувань, фактична ставка оподаткування доходів фізичних осіб, ставка оподаткування прибутку підприємств, ставка податку на споживання, ставка соціальних відрахувань, сплачуваних робітником, ставка соціальних відрахувань, сплачуваних роботодавцем, реальні персональні податки, реальні корпоративні податки, уникнення від сплати податків.
5	Індекс всесвітньої чесності	<i>Нагляд та регулювання.</i> Податки та мита: наявність національного податкового органу, ефективність роботи національного податкового органу (професійність персоналу податкового органу, регулярність фінансування податкового органу), застосування податкового законодавства на рівних умовах та без дискримінації, наявність національного органу з мит та акцизів, ефективність роботи органу з мит та акцизів (професійність персоналу органу з мит та акцизів, регулярність фінансування органу з мит та акцизів), застосування митного та акцизного законодавства на рівних умовах та без дискримінації.
6	Індекс реформування інвестиційної політики	<i>Податкова політика.</i> Податкова політика та законодавство: встановлена законом ставка оподаткування прибутку підприємств, схема податкового стимулювання, система угод про уникнення подвійного оподаткування, трансфертне ціноутворення, податкові знижки на амортизацію, перенесення збитків на майбутні балансові періоди.
7	Індекс глобальної конкурентоспроможності	<i>Ефективність ринку.</i> Ефективність ринку товарів і послуг: спотворення (об'єм і ефект оподаткування).

Цікавою також є система поєднання бальної та рейтингової систем оцінювання у межах цього індексу. Індекс всесвітньої чесності є єдиним індексом в межах якого визначається ефективність роботи податкових органів.

Із метою оцінки податкової системи на рівні держави доцільно скористатися даними, що оприлюднюються в межах Індексу легкості ведення бізнесу. На відміну від усіх інших, у межах цього індексу визначається рейтинг податкової системи, який є результатом взаємодії чинників процесу оподаткування, кожному з яких надається своє місце в рейтингу. Саме тому більш детально зосередимось на методології його визначення та оцінюванні з його використанням ефективності податкового адміністрування та податкової системи окремих груп країн.

Визначення цього індексу ґрунтується на методології, запропонованій Світовим Банком спільно із аудиторською та консалтинговою компанією PriceWaterhouseCoopers. Щорічні дослідження, які відображені у виданні з аналізу індикаторів сплати податків «Paying Taxes 20...», надають об'єктивні дані щодо державного регулювання підприємницької діяльності в 189-ти країнах і деяких містах на субнаціональному та регіональному рівнях, на основі яких складається рейтинг легкості сплати податків (ease of paying taxes rankings), а отже і ведення бізнесу. Експерти оцінюють країни за такими показниками:

- 1) кількості податкових платежів за рік “tax payments (number per year)”;
- 2) часу, необхідному для розрахунку та сплати податків “time to comply (hours per year)”;
- 3) загальній ставці оподаткування “Total Tax Rate (% of commercial profits)”. Ці показники, передусім, деталізуються в таблиці 1.

Поділяючи думку В. Мельника [26, с. 165], який визначає два аспекти впливу податкового адміністрування на ефективність системи оподаткування, які можуть бути проаналізовані в цифровому вимірі, а саме: затратність та ефективність контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків, зазначимо, що показники: кількість податкових платежів за рік та час, необхідний для розрахунку і сплати податків не визначають всю затратність підсистеми адміністрування податків, а лише її частину, оскільки визначаються лише на рівні платників. Тому ці показники не демонструють ефективність податкового адміністрування в цілому, а лише її окрему частину. Це швидше ефект або результат податкового адміністрування на рівні платників податків. Рейтинговий показник податкової системи є ефектом, результатом функціонування національної податкової системи. Розглядати цей показник як ефективність податкової системи чи податкового адміністрування з огляду на це в повній мірі не можливо.

Проаналізуємо чинники процесу оподаткування та результат їхньої взаємодії на рівні національних податкових систем (табл. 2).

1. *Кількість податкових виплат.* Країни групи ЄС-15 мають найменше середнє значення кількості податкових виплат – 9,9. Варто зазначити, що більшість країн ЄС-15 мають менше 10 податкових виплат, однак на середнє значення показника суттєво вплинули 23 виплати у Люксембурзі. Найменша кількість податкових виплат на рік у Швеції – 4 та у Франції – 7, у лідера рейтингу з цієї групи Ірландії – 9. Для країн нових членів ЄС середнє значення податкових виплат – 15,3. Для України цей показник становить 28 платежів, що більше ніж в середньому для країн пострадянського простору – 25,2. Зменшення кількості податкових виплат, як у країнах ЄС, так і в країнах пострадянського простору протягом останніх років пояснюється поданням податкових декларацій в електронному вигляді. Це носить позитивний характер як для платників податків (за рахунок зменшення матеріальних витрат та витрат часу), так і для податкових органів, оскільки останні мають змогу не лише перевіряти правильність розрахунку конкретного податку, але й здійснювати ризикоорієнтований відбір платників до перевірки у випадку виявлення значних розбіжностей між взаємопов'язаними показниками різних форм податкової звітності.

2. *Час, необхідний для розрахунку та сплати податків.* Середнє значення цього показника для країн ЄС-15 становить 152,9 години (найкраще значення показника у Люксембургу – 55 годин, а найгірше демонструє Португалія – 275 годин), для країн-нових членів ЄС середнє значення цього показника становить 241,9 години (найменше у Естонії – 81 година, найбільше у Болгарії – 454 години), серед країн пострадянського простору середнє значення цього показника становить 251,6 годин (найкраще значення у Молдови – 181 година, найгірше в Україні – 390).

Таблиця 2. Аналіз чинників процесу оподаткування за групами країн у 2012 році (останній раунд зборів завершився в грудні 2013 року)

Країни	Оподаткування рейтинг, у	Виплати (кількість), X ₁	Час (години), X ₂	Загальна податкова ставка (% комерційного прибутку підприємства), X ₃
Країни ЄС-15				
Австрія	79	12	166	52,4
Бельгія	76	11	160	57,5
Великобританія	14	8	110	34
Нідерланди	28	9	123	39,3
Греція	53	8	193	44
Данія	12	10	130	27
Ірландія	6	9	80	25,7
Іспанія	67	8	167	58,6
Італія	138	15	269	65,8
Люксембург	15	23	55	20,7
Німеччина	89	9	218	49,4
Португалія	81	8	275	42,3
Фінляндія	21	8	93	39,8
Франція	52	7	132	64,7
Швеція	41	4	122	52
Середнє	51,5	9,9	152,9	44,9
Країни – нові члени ЄС				
Болгарія	81	13	454	27,7
Чехія	122	8	413	48,1
Естонія	32	7	81	49,4
Кіпр	33	30	147	22,5
Латвія	49	7	264	35,9
Литва	56	11	175	43,1
Угорщина	124	12	277	49,7
Мальта	27	7	139	41
Польща	113	18	286	41,6
Румунія	134	39	200	42,9
Словенія	54	11	260	32,5
Словаччина	102	20	207	47,2
Середнє	77,3	15,3	241,9	40,1
Країни пострадянського простору (крім країн Прибалтики)				
Білорусь	133	10	319	54
Україна	164	28	390	54,9
Молдова	95	31	181	40,4
Грузія	29	5	280	16,4
Вірменія	103	10	380	38,8
Азербайджан	77	18	214	40
Казахстан	18	7	188	28,6
Узбекистан	168	41	205	99,3
Таджикистан	178	69	224	86
Киргизстан	127	51	210	33,4
Росія	56	7	177	50,7
Середнє	104,4	25,2	251,6	49,3

Складено авторами на основі [19, 25].

Це зумовлено як значною кількістю податків та зборів, справляння яких регламентується Податковим кодексом України – 23, так і кількістю форм податкової звітності та додатків до неї, що перевищує загальну кількість податків.

3. *Загальна ставка оподаткування як відсоток від комерційного прибутку.* Середнє значення цього показника для країн ЄС-15 становить 44,9% (найнижче його значення у Люксембургу – 20,7%, а найвище в Італії – 65,8%, яка займає найнижчу позицію в рейтингу серед країн цієї групи), для країн – нових членів ЄС середнє значення цього показника

становить 40,1% (найменша загальна ставка в Кіпрі – 22,5%, найбільша в Угорщині – 49,7%), серед країн пострадянського простору середнє значення цього показника становить 49,3% (найменший рівень оподаткування у Грузії – 16,4%, найбільший в Узбекистані – 99,3%).

Як результат, країни-члени ЄС-15 мають найвищий загальний рейтинг оподаткування (середнє місце в рейтингу – 51,5), порівняно з іншими аналізованими групами країн. Серед країн ЄС-15 лідером у рейтингу оподаткування є Ірландія, яка займає шосте місце. Високі місця в рейтингу серед країн цієї групи займають також Данія (12 місце), Великобританія (14 місце), Люксембург (15 місце). Найнижче місце серед країн цієї групи в Італії (138 місце в рейтингу).

Серед країн-нових членів ЄС найкращі позиції у рейтингу займає Мальта (27 місце в рейтингу), найближчі до неї позиції займає Естонія (32 місце в рейтингу) та Кіпр (33 місце в рейтингу). Значний вплив на позиції цих країн у рейтингу здійснюють такі показники: кількість годин, що витрачають платники на розрахунок та сплату податків та кількість податкових виплат, яка є відносно незначною. Однак, рівень загальної податкової ставки в цих країнах є відносно вищим серед країн цієї групи та коливається в межах 41% – 49,4%. Найгіршу позицію в рейтингу серед країн-нових членів ЄС посідає Румунія – 134 місце в рейтингу.

Серед країн пострадянського простору, які включені до рейтингу (крім країн Прибалтики), найвищу позицію займає Казахстан (18 місце), який хоч і не має найвищої позиції серед країн своєї групи за жодним показником, але за кожним із них входить до трійки лідерів. Україна посідає одну з найнижчих позицій у рейтингу, як серед країн пострадянського простору, так і серед 189-ти країн залучених до рейтингу – 164 місце. Незважаючи на позитивні зміни, пов'язані з прийняттям Податкового кодексу України та поступовим поліпшенням місця нашої держави у світових індексах та рейтингах за податковими індикаторами, протягом останніх років, чинники процесу оподаткування, які використовуються для визначення результативності адміністрування податків та податкової системи, свідчать про наявність проблем у сфері оподаткування.

Для того, щоб адекватно відобразити ступінь впливу чинників: кількість податкових виплат, час на розрахунок податків та податкової звітності, загальна ставка оподаткування (як відсоток від комерційного прибутку підприємства) на результуючий показник-рейтинг оподаткування, необхідно виконати певну процедуру аналізу. Вона відповідає вимогам сучасної статистики та економетрики і узгоджується з елементами кореляційно-регресійного аналізу. На першому етапі дослідження формалізуємо задачу, тобто визначаємо ендогенну характеристику та екзогенні показники. Як результуючий показник (Y) вибрано значення рейтингу оподаткування, який є результатом взаємодії вказаних чинників. Такий вибір аргументується тим, що цей показник найбільш точно відображає стан оподаткування. Виходячи з економічної логіки дослідження, для проведення аналізу вибираємо такі пояснювальні змінні:

X_1 – кількість податкових виплат;

X_2 – час на розрахунок податків та підготовку податкової звітності;

X_3 – загальна ставка оподаткування, як відсоток від комерційного прибутку підприємства.

Необхідно зауважити, що використання як результуючого показника значення рейтингу (використовується обернена залежність, тобто найбільшому значенню присвоюється значення рейтингу 1) вимагає врахування цього факту при інтерпретуванні результатів аналізу.

Інформаційною базою дослідження є дані таблиці 2. Детальний аналіз проілюструємо на прикладі групи країн ЄС-15.

Застосовуючи кореляційно-регресійний аналіз, зважаємо на те, що його технологія не претендує на абсолютне відображення всіх аспектів об'єкта, що вивчається. Зрозуміло, що не можуть бути врахованими всі чинники, які впливають на результуючу характеристику. Та й лінійна структура моделі не завжди здатна врахувати всі аспекти. Не зважаючи на це, запропонована технологія може бути використана на початкових етапах дослідження, а в разі потреби підсилена додатковими чинниками або зміною структури моделі на нелінійну.

Побудуємо лінійну множинну регресійну модель. При цьому в рівнянні лінійної множинної регресії фактори повинні бути значущими та лінійно незалежними, тобто повинна бути відсутня мультиколінеарність, яка погіршує якість моделі. Часткову інформацію для аналізу дає кореляційна матриця (табл. 3).

Таблиця 3. Коефіцієнти парної кореляції

	X_1	X_2	X_3	Y
X_1	1			
X_2	-0,13243	1		
X_3	-0,29428	0,402627	1	
Y	0,376386	0,872257	0,783374	1

Аналізуючи матрицю парних коефіцієнтів, можна зробити деякі попередні висновки:

- другий та третій чинник мають тісний лінійний зв'язок із результирующим показником ($r_{xy} \geq 0,78$), перший чинник лінійно незалежний від ендогенної характеристики;
- невеликі значення коефіцієнтів парної кореляції між чинниками свідчать про відсутність мультиколінеарності.

Для підтвердження відсутності мультиколінеарності вихідні чинники були протестовані за критерієм Фаррара–Глобера.

Далі будемо економіко–математичну модель у вигляді лінійної множинної регресії:

$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3$, де a_0, a_1, a_2, a_3 – невідомі параметри моделі, які знаходимо, використовуючи метод найменших квадратів.

Одержана модель є такою:

$$Y = -91,299 + 2,65X_1 + 0,35X_2 + 1,39X_3$$

Модель перевіряємо на адекватність та точність. Рівняння регресії та всі його параметри значущі за статистичними критеріями. Модель має значні апроксимаційні властивості, про що свідчить графік (рис. 1), коефіцієнт детермінації (96 %), середня відносна похибка апроксимації (близько 20 %).

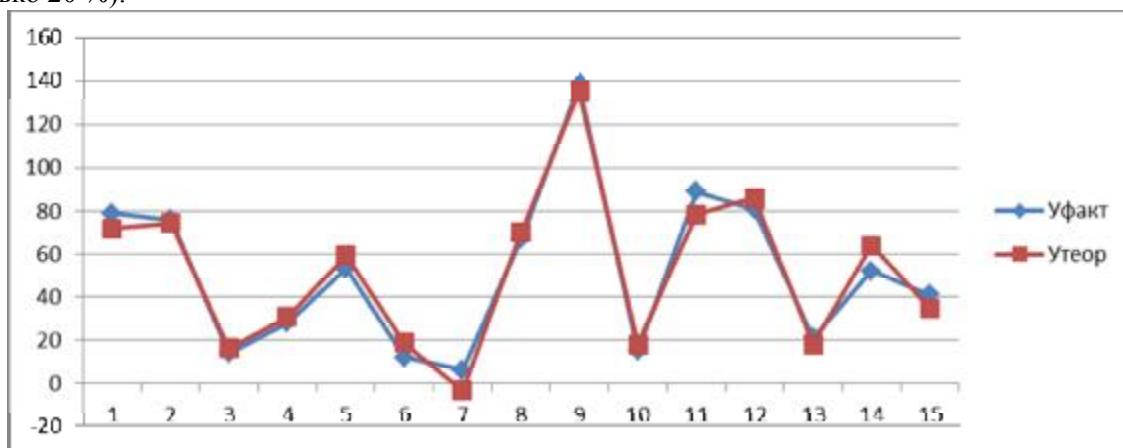


Рис.1. Графік фактичних (реальних) та теоретичних (розрахованих) значень рейтингу оподаткування

Наведемо економічну інтерпретацію коефіцієнтів множинної лінійної регресії. Із збільшенням кількості податкових виплат на одиницю рейтинг оподаткування знижується на 2,65 позиції; збільшення часу на одну годину призводить до погіршення рейтингу на 0,35 позиції; зі зростанням ставки оподаткування на 1 % рейтинг знижується на 1,39 позиції.

Для оцінки впливу вказаних чинників на результируючу характеристику здійснено аналогічні розрахунки для груп країн–нових членів ЄС та країн пострадянського простору.

Одержані рівняння регресії мають вигляд:

$$Y = -174,293 + 2,70X_1 + 0,30X_2 + 3,45X_3 \text{ – для країн – нових членів ЄС;}$$

$$Y = -68,68 + 1,45X_1 + 0,33X_2 + 1,10X_3 \text{ – для країн пострадянського простору.}$$

Порівнюючи вплив чинників на результируючу характеристику за трьома моделями, можна зробити такі висновки:

- другий чинник (час на розрахунок податків та підготовку податкової звітності) здійснює найменший вплив на рейтинг оподаткування. Значення коефіцієнта коливається в межах 0,3–0,35;

- перший (кількість податкових виплат) і третій (загальна ставка оподаткування як відсоток від комерційного прибутку підприємства) досить суттєво впливають на результат, але цей вплив відрізняється за групами країн.

Зокрема, порівнюючи отримані результати за аналізованими групами країн було встановлено, що для країн ЄС-15 та країн пострадянського простору на результуючий чинник (рейтинг податкової системи) найбільше впливає кількість податкових виплат (коефіцієнти становлять відповідно 2,65 та 1,45), іншим суттєвим чинником впливу для них є загальна ставка оподаткування, як відсоток від комерційного прибутку підприємства (коефіцієнти становлять відповідно 1,39 та 1,1). В той же час для країн-нових членів ЄС вплив цих чинників є не лише визначальним, а і значно сильнішим, порівняно з іншими групами. Для країн нових-членів ЄС визначальним чинником впливу на результативність функціонування податкової системи та податкового адміністрування здійснює загальна ставка податку як відсоток від комерційного прибутку підприємств (коефіцієнт становить 3,45, що майже в 2,5 рази більше, ніж для країн ЄС-15 та більш, ніж втричі для країн пострадянського простору). Це можна пояснити суттєвими змінами в адмініструванні податків, що відбувалися протягом останніх років у цих країнах і які були спрямовані не лише на вдосконалення та спрощення податкового законодавства, але й на зменшення кількості податкових виплат по податках, зокрема внаслідок упровадження електронних форм звітностей; суттєво зменшувалися і номінальні ставки бюджетоутворюючих податків (зокрема податку на прибуток корпорацій) з одночасним розширенням бази оподаткування, унаслідок впливу глобалізаційних та інтеграційних процесів.

Висновки. Узагальнюючи результати дослідження, ми прийшли до таких висновків:

- результати досліджень міжнародних організацій та рейтингових агентств, що оприлюднюються у вигляді індексів та рейтингів конкурентоспроможності національних економік, доцільно використовувати з метою оцінювання ефективності податкового адміністрування та податкових систем країн у цілому;

- найдоцільніше з цією метою використовувати результати досліджень, що оприлюднюються в межах Індексу економічної свободи у світі та Індексу легкості ведення бізнесу;

- Інститут Фрайзера (Канада) та Світовий банк спільно із компанією PriceWaterhouseCoopers оперують достатньою базою даних за необхідними податковими чинниками, що дозволяє здійснювати їх порівняльний аналіз між країнами (їх групами) та визначати тренди в оцінюванні ефективності податкового адміністрування та податкових систем;

- здійснений аналіз за даними Світового банку та аудиторської компанії PriceWaterhouseCoopers дозволив встановити, що ефективність системи адміністрування податків та податкової системи України, порівняно з іншими країнами є дуже низькою;

- інформація, що оприлюднюється міжнародними організаціями впливає на імідж країни на міжнародній арені, суспільну, в тому числі наукову думку (що підтверджується науковими публікаціями), стимулює пошук виходу з кризи та є орієнтиром для подальших заходів, спрямованих на вдосконалення адміністрування податків як невід'ємної складової концепції реформування вітчизняної податкової системи;

- дані Індексу економічної свободи у світі та Індексу легкості ведення бізнесу можуть служити інформаційною базою для формування комплексної методики оцінки ефективності системи адміністрування податків та податкової системи в цілому;

- побудовані економіко-математичні моделі доцільно використовувати для оцінювання і порівняння ефективності податкового адміністрування.

Література

1. 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. ун-т ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. опод. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009 р. – 418 с.

2. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
3. Воронкова О. М. Міжнародний досвід оцінювання ефективності податкового адміністрування та його значення для України / О. М. Воронкова // Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. 2011. – №3(23). – С. 12–18.
4. Налогообложение: планирование, анализ, контроль/ Под общ. ред. Л.Е. Голищевой. – М. : КНОРУС, 2009. – 272 с.
5. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования / Л. И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. 2010. – № 2. – С. 17–24.
6. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А. З. Дадашев, А. В. Лобанов. – М. : Книжный мир, 2002. – 363 с.
7. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монографія / [под. Ред. И. А. Майбутова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого]. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.
8. Калінеску Т.В. Бізнес, влада, податкова адміністрація – партнери чи супротивники / Т. В. Калінеску // Податкове навантаження: потреби регіону і можливості стягнення податків в умовах кризи : монографія. – Луганськ: вид-во СНУ ім. Даля, 2010. – С. 50–57.
9. Мельник В. М. До питання засад формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.
10. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – №1 – С. 38–45.
11. Олейнікова Л. Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – №10. – С. 47–59.
12. Проскура Е. П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание / Е. П. Проскура // Современные технологии управления, 2013. – №07 (31). [Электронный ресурс]. – Режим доступа к журн. : <http://sovman.ru>.
13. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. [моногр.]. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
14. Швабій К. І. Методологічні основи дослідження ефективності функціонування системи адміністрування податків / К. І. Швабій, Ю. Д. Гусак // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – №4(55). – С. 104–112.
15. Slemrod Joel. 1984. Optimal Tax Simplification: Toward a Framework for Analysis. 1983 Proceeding of the Seventy-Sixth Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of National Tax Association – Columbus : National Tax Association – Tax Institute of America. – P. 158–167.
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 01.04.2014 р.) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
17. Economic Freedom of the World Index [Електронний ресурс]: Fraser Institute <http://www.fraserinstitute.org/research-news/research/display.aspx?id=16613>.
18. Index of Economic Freedom [Електронний ресурс]: Wall Street Journal, Heritage Foundation <http://www.heritage.org/index/>.
19. Doing Business Project [Електронний ресурс]: World Bank <http://www.doingbusiness.org/rankings>.
20. IMD World Competitiveness [Електронний ресурс]: International Institute for Management Development <http://www.imd.org/research/publications/wcy/World-Competitiveness-Yearbook-Results/#/wcy-2013-rankings/>.
21. Global Integrity Index OECD [Електронний ресурс]: Global Integrity <http://www.globalintegrity.org/global/report-2011/>.
22. Investment Reform Index [Електронний ресурс]: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_35424885_35425116_1_1_1_1_1,00.html.
23. Global Competitiveness Report [Електронний ресурс]: World Economic Forum <http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness>.

24. Рудь О. В. Оцінка податкових систем у структурі міжнародних індексів конкурентоспроможності економіки / О. В. Рудь // Сталій розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – м. Хмельницький. – 2012. – №3 – С. 48–53.
25. Paying Taxes 2014 from PwC and the World Bank Group. <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>
26. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [моногр.] / В. М. Мельник. – К. : «Комп'ютерпрес», 2006. – 277 с.

References

1. Andrushchenko V. A. Efektyvnist administruvannya podatkov za kryteriyamy Svitovoho banku / V. A. Andrushchenko // Mizhnarodne spivrobitnytstvo Ukrayiny v sferi opodatkovannya. Reformuvannya podatkovoyi sluzhby Ukrayiny vidpovidno do yevropeyskykh standartiv : zb. mater. nauk.–prakt. konferentsiyi, 23 zhovtnya 2009 r. / Derzh. podat. amin. Ukrayiny, Nats. un–t DPS Ukrayiny, Nauk.–dosl. tsentr z probl. opod. – Irpin : Nats. un–t DPS Ukrayiny, 2009 r. – 418 s.
2. Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektyvy: monohrafiia / P. V. Melnyk, L. L. Taranhul, Z. S. Varnalii [ta in.]; za red. Z.S. Varnalii. – К. : Znannia Ukrainy, 2008. – 675 s.
3. Voronkova O. M. Mizhnarodnyi dosvid otsiniuvannya efektyvnosti podatkovoho administruvannya ta yoho znachennia dlia Ukrainy / O. M. Voronkova // Nauka y ekonomika. Naukovo–teoretychnyi zhurnal Khmelnytskoho ekonomichnoho universytetu. 2011. – №3(23). – S. 12–18.
4. Nalohooblozhenye: planyrovanye, analiz, kontrol / Pod obshch. red. L.E. Holyshchevoi. – М. : KNORUS, 2009. – 272 s.
5. Honcharenko L. Y. K voprosu o poniatyinom apparate nalohovoho admynstryrovanyia / L. Y. Honcharenko // Nalohy y nalohooblozhenye. –2010. – № 2. – S. 17–24.
6. Dadashev A. Z. Nalohovoe admynstryrovanye v Rosyiskoi Federatsyy / A. Z. Dadashev, A. V. Lobanov. – М. : Кнзхныи мур, 2002. – 363 s.
7. Reformyrovanye nalohovykh system. Teoryia, metodolohyia y praktyka: monohrafiia / [pod. Red. Y. A. Maiburova, Yu. B. Yvanova, A. Y. Krysovatoho]. – К. : Kondor, 2011. – 352 s.
8. Kalinesku T. V. Biznes, vlada, podatkovia administratsiia – partnery chy suprotivnyky / T. V. Kalinesku // Podatkove navantazhennia: potreby rehionu i mozhlyvosti stiahnennia podatkov v umovakh kryzy : monohrafiia. – Luhansk : vyd–vo SNU im. Dalia, 2010. – S. 50–57.
9. Melnyk V.M. Do pytannia zasad formuvannia teoretychnykh zasad administruvannya podatkov / V.M. Melnyk // Finansy Ukrainy. – 2008, № 9– S. 3–9.
10. Nikitishyn A.O. Administruvannya podatkov v umovakh finansovo–ekonomichnoi kryzy / A. O. Nikitishyn // Finansy Ukrainy. – 2010, №1 – S. 38–45.
11. Oleinikova L. H. Pidvyshchennia fiskalnoi y ekonomichnoi rezultatyvnosti podatkovoho administruvannya v Ukraini / L. H. Oleinikova // Finansy Ukrainy. – 2010. – №10. – S. 47–59.
12. Proskura E. P. Эффеkтывност налoховoгo адмynстрывoвaння: понятыe y содeржaннe / E. P. Proskura // Sovremennyye tekhnolohyy upravlenyia, 2013. – №07 (31). [Электроннui resurs]. – Rezhym dostupa k zhurn.: <http://sovman.ru/>
13. Cokolovska A. M. Podatkova sistema derzhavy: teoriia i praktyka stanovlennia / A. M. Cokolovska. [monohrafiia]. – К.: Znannia–Pres, 2004. – 454 s.
14. Shvabii K.I. Metodolohichni osnovy doslidzhennia efektyvnosti funktsionuvannia systemy administruvannya podatkov / K.I. Shvabii, Yu.D. Husak // Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy (ekonomika, pravo)/ – 2011. – №4(55). – S. 104–112.
15. Slemrod Joel. 1984. Optimal Tax Simplification: Toward a Framework for Analysis. 1983 Proceeding of the Seventy–Sixth Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of National Tax Association – Columbus : National Tax Association – Tax Institute of America. – R. 158–167.
16. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010r. № 2755–VI (redaktsiia vid 01.04.2014 r.) // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755–17/>
17. Economic Freedom of the World Index [Elektronnyi resurs] : Fraser Institute <http://www.fraserinstitute.org/research–news/research/display.aspx?id=16613/>

18. Index of Economic Freedom [Elektronnyi resurs]: Wall Street Journal, Heritage Foundation <http://www.heritage.org/index/>.
19. Doing Business Project [Elektronnyi resurs]: World Bank <http://www.doingbusiness.org/rankings>.
20. IMD World Competitiveness [Elektronnyi resurs]: International Institute for Management Development <http://www.imd.org/research/publications/wcy/World-Competitiveness-Yearbook-Results/#/wcy-2013-rankings/>.
21. Global Integrity Index OECD [Elektronnyi resurs]: Global Integrity <http://www.globalintegrity.org/global/report-2011/>.
22. Investment Reform Index [Elektronnyi resurs] : Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_35424885_35425116_1_1_1_1_1,00.html.
23. Global Competitiveness Report [Elektronnyi resurs]: World Economic Forum <http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness>.
24. Rud O.V. Otsinka podatkovykh system u strukturi mizhnarodnykh indeksiv konkurentospromozhnosti ekonomiky/ O.V. Rud // Stalyi rozvytok ekonomiky. Vseukrainskyi naukovo-vyrobnychiy zhurnal. – m. Khmelnytskyi. – 2012. – №3 – S. 48–53.
25. Paying Taxes 2014 from PwC and the World Bank Group. <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>.
26. Melnyk V.M. Opodatkuvannia: naukove obgruntuvannia ta orhanizatsiia protsesu: [monohrafiia] / V.M. Melnyk. – K. : «Kompiuterpres», 2006. – 277 s.

*Рудь Оксана Василівна, ст. викладач кафедри фінансів
Снитюк Оксана Іванівна, к.е.н., доцент
Доцент кафедри банківської та страхової справи
Черкаського державного технологічного університету*

Стаття надійшла до редакції 25.09.2013