

*Анатолій Слюсар,  
аспірант кафедри економічної теорії  
та історії економіки НАДУ*

## **Концептуальні підходи до оцінювання результативності та ефективності спеціальних податкових режимів**

У статті окреслено основні концептуальні підходи до запровадження системи оцінювання результативності та ефективності використання спеціальних податкових режимів як інструменту державного регулювання економіки. Зазначено, що впровадження процедур оцінювання результативності та ефективності спеціальних податкових режимів сприятиме вдосконаленню окремих складових спеціальних податкових режимів, визначенню реального ступеня досягнення мети їх запровадження.

*Ключові слова:* державне регулювання економіки, ефективність, оцінювання, результативність, спеціальні податкові режими.

In the article it is outlined the basic conceptual approaches to evaluation of effectiveness and efficiency of special tax regimes as instrument of state regulation of economy. It is marked that evaluation of effectiveness and efficiency will promote the improvement of some components of special tax regimes and identification of achieved purposes of their introduction.

*Key words:* state regulation of economy, efficiency, evaluation, effectiveness, special tax regimes.

*Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями.* В умовах дефіциту бюджетних коштів для реалізації державних програм реструктуризації галузей національної економіки, підвищення вартості вітчизняних та іноземних кредитних ресурсів одним з ефективних інструментів стимулювання економічної активності бізнесу та вирівнювання диспропорцій соціально-економічного розвитку регіонів виступають спеціальні податкові режими. Водночас цей інструмент державного регулювання економіки не завжди однаково оцінюється науковцями та практиками.

Суспільно-політичний резонанс навколо спрощеної системи оподаткування та звітності фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, що виник у процесі прийняття Податкового кодексу, підтверджує суперечливість та неоднозначність оцінки спеціальних режимів оподаткування з боку держави, суб'єктів малого підприємництва та інших платників податків.

Різняться й оцінки економічних результатів запровадження окремих спеціальних податкових режимів. Так, поряд з позитивними ефектами (активізація підприємницької діяльності, створення нових робочих місць, стимулювання раціонального використання ресурсів, зменшення витрат на адміністрування податків) застосування спрощеного режиму оподаткування суб'єктів малого підприємництва призвело до викривлення мотивації підприємницької діяльності, зокрема незацікавленості суб'єктів господарювання у зміні свого статусу як суб'єктів, які мають право використовувати спрощені системи оподаткування, що уповільнює їх розвиток та зростання обсягів діяльності, до дроблення деяких середніх підприємств; використання суб'єктів малого підприємництва у схемах мінімізації зобов'язань зі сплати податків та вкладів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування [5].

За результатами перевірки Рахунковою палатою України стану справляння податку на додану вартість в агропромисловому виробництві та ефективності його використання сільськогосподарськими товаровиробниками у 2009 р. було виявлено, що внаслідок несвоєчасної підготовки та надання Державною податковою адміністрацією України і Міністерством аграрної політики України однозначних трактувань і роз'яснень щодо застосування окремих положень спеціальних режимів оподаткування ПДВ і формування коштів дотації на небюджетних рахунках переробних підприємств занижувались належні до сплати в державний бюджет суми ПДВ [2, с. 86]. На рівні органів державної влади не забезпечений контроль за формуванням і використанням коштів ПДВ, які

надаються сільгоспвиробникам через механізм спеціальних режимів оподаткування, а Міністерство фінансів України фактично усунулось від прогнозування обсягів цих коштів та аналізу ефективності їх використання [2, с. 93].

Наведене свідчить про актуальність розробки механізму оцінювання результативності та ефективності запровадження спеціальних податкових режимів.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, та виділення невирішених раніше питань.* Вітчизняні науковці та практики наголошують на необхідності підвищення ефективності використання спеціальних режимів оподаткування [3; 8-10]. Водночас їхня увага головним чином зосереджується на принципах побудови спеціальних податкових режимів, їх регулюючій ролі в економічній системі та ін. Питання оцінювання результативності та ефективності спеціальних податкових режимів ще потребують свого концептуального осмислення в науковій літературі.

*Постановка завдання статті.* У статті ставиться завдання окреслити основні концептуальні підходи до запровадження системи оцінювання результативності та ефективності використання спеціальних податкових режимів як інструменту державного регулювання економіки.

*Вклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових висновків.* Необхідною умовою ефективною реалізації податкової політики, досягнення її цілей є постійне спостереження за прогресом в її імplementації, вимірювання ступеня досягнення проголошених цілей, виявлення відхилень від запланованих результатів та відповідне коригування прийнятих рішень. Важлива роль у цьому відводиться оцінюванню.

Американська дослідниця К.Вайс розглядає оцінювання як "здійснення систематичних оцінок операцій і/або результатів програми чи політики, порівняння з явно та неявно вираженими стандартами, що має сприяти поліпшенню програми чи політики"

[1, с. 620]. Об'єктом оцінювання є результати імплементації програм політики. Оцінювання - це спеціально організоване дослідження в певні моменти виконання програми, що включає поглиблене вивчення процесів та результатів. Відповідно, оцінювання має на меті визначення результативності, ефективності, впливу, відповідності та стійкості результатів реалізації політики.

Оцінюванню приділяється значна увага в процесі вироблення та реалізації державної політики в різних сферах. Воно здійснюється на таких стадіях:

розробки політики після прийняття рішення стосовно цілей і завдань політики, оцінювання застосовується для визначення реального стану справ, ідентифікації проблем та вибору найкращого варіанта їх розв'язання;

розробки інструментів політики для забезпечення їх дієвості при виконанні завдань політики;

вимірювання результатів для з'ясування реального впливу здійсненої політики на проблемну ситуацію, ступеня досягнення поставлених цілей та прийняття рішень щодо коригування майбутніх заходів політики у цій сфері [6, с. 7].

У результаті оцінювання встановлюється ефект упроваджених заходів та з огляду на це коригуються майбутні рішення щодо розв'язання певних суспільних проблем. У працях зарубіжних та вітчизняних дослідників з аналізу державної політики вироблено загальні підходи, принципи та методи оцінювання, застосування яких щодо певної сфери державної політики дає змогу створити специфічну їй схему та систему показників вимірювання її дієвості.

Оцінювання як аналітична процедура включає такі стадії: визначення можливості оцінювання - передбачає пошук прийнятних показників, аналіз контексту політики дозволяє встановити взагалі можливість і ступінь проведення оцінювання відповідної програми;

ex-ante-оцінювання, або попереднє оцінювання, спрямоване на вивчення можливого напрямку майбутньої політики, прогнозування основних "вузьких" місць, кінцевих результатів, економічних і соціальних ефектів та побічних впливів. Саме на стадії ex-ante-оцінювання можна, оцінивши витрати, вигоди, ризики та ефекти, проводити корекцію сценарію політики;

супроводжуюче оцінювання - забезпечує аналітичний супровід політики або програми, що реалізуються, і створення механізму зворотного зв'язку з процесом формування політики (можливість коригування політики під час її реалізації); проміжні результати цього оцінювання надаються усім зацікавленим сторонам;

підсумкове (ex-post) оцінювання - проводиться після завершення реалізації програми політики. Цілі підсумкового оцінювання можуть бути різними: 1) оцінка того, якою мірою досягнуто визначені цілі політики, - контроль успішності політичної програми; 2) оцінка впливу передбачає аналіз запланованих і незапланованих економічних, соціальних та політичних ефектів, що виникли в результаті реалізації політики, як і якою мірою вони пов'язані з тими заходами, які здійснювались під час упровадження політичної програми.

Як зазначалось, на сьогодні в Україні не здійснюється оцінювання результативності та ефективності запровадження спеціальних податкових режимів, тому доцільною видається розробка концептуальних засад оцінювання. При оцінюванні спеціальних режимів оподаткування варто розглядати певні ключові аспекти, що визначаються цілями їх введення, зокрема необхідно дослідити, у чому полягає соціально-економічний ефект від застосування окремими платниками податків спеціальних режимів оподаткування; до яких структурних зрушень, наслідків у розподілі ресурсів привело їх запровадження з урахуванням мультиплікативності ефектів для

національної економіки та змін в економічній поведінці платників податків.

Концептуальним питанням при створенні системи оцінювання спеціальних податкових режимів є визначеність щодо понять результативності та ефективності у цій сфері. Виходячи із розуміння результативності в аналізі державної політики як ступеня досягнення поставлених цілей політики необхідно чітко ідентифікувати цілі запровадження спеціальних податкових режимів. Таким чином, результативність можна буде оцінити за кількісними та якісними показниками, що характеризують обрані цілі, порівнюючи поточний стан справ у певній сфері із попереднім станом (до запровадження спеціальних податкових режимів).

Різноманітність спеціальних податкових режимів зумовлює множинність цілей, що ставляться при їх запровадженні. Враховуючи, що спеціальні податкові режими мають преференційний характер і використовуються з метою стимулювання підприємницької, інвестиційної і трудової активності, прискороного накопичення капіталу в пріоритетних галузях економіки, розвитку інновацій, відповідно, зазначені цілі висувають загальні критерії оцінювання результативності запровадження спеціальних податкових режимів. Загальними критеріями для оцінювання всіх спеціальних податкових режимів можуть бути стратегічні цілі економічного розвитку: підвищення конкурентоспроможності національної економіки, збільшення виробництва ВВП, зростання доходів населення.

Розвиток малого та середнього бізнесу, особливо в умовах кризи, є важливим фактором формування ринкового середовища, реструктуризації і модернізації суспільного виробництва, упровадження інновацій, підвищення рівня добробуту громадян та вирішення соціальних проблем (створення нових робочих місць, забезпечення самозайнятості населення) тощо. Тобто спеціальний режим оподаткування малого бізнесу спрямований насамперед на активізацію розвитку цієї форми бізнесу, тоді як технологічних парків - на активізацію інноваційної діяльності, а

територій пріоритетного розвитку - на скорочення безробіття та зростання зайнятості населення відповідної території тощо. Зважаючи на цілі створення технологічних парків, результативність їх діяльності може бути оцінена за показниками випуску конкурентоспроможної високотехнологічної та інноваційної продукції, ступенем насиченості нею внутрішнього ринку, забезпечення експортного потенціалу держави.

Запровадження спеціальних податкових режимів має базуватись на дотриманні принципу економічної ефективності, тобто забезпеченні "...найкращих результатів у досягненні конкретної мети з найнижчими витратами" [4, с. 130]. При оцінюванні ефективності виникає проблема з визначенням обсягу затрачених ресурсів. Зважаючи на те, що будь-які спеціальні режими оподаткування передбачають надання податкових пільг, їх запровадження має наслідком бюджетні втрати або недоотримання податкових доходів. Таким чином, під час оцінювання ефективності спеціальних податкових режимів недоотримані бюджетні доходи варто розглядати як компонент витрат на здійснення відповідної державної політики.

У цьому зв'язку потрібно зауважити, що вітчизняні фіскальні органи не мають повної інформації про недоотримані бюджетні доходи внаслідок запровадження спеціальних податкових режимів. Так, Державна податкова адміністрація України одержує дані щодо обсягів пільгового оподаткування на підставі звітів "Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності" за формою 1-ПП. Суми недоотриманих доходів для зведеного бюджету України за деякими спеціальними податковими режимами наведені в таблиці.

Разом з тим звіт "Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності" не подається фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності, які є платниками єдиного податку. На підставі звітів суб'єкта малого підприємництва - платника єдиного податку, які шокварталу подають такі платники податків

до податкових інспекцій, також неможливо оцінити недоотримані бюджетні доходи, оскільки у звіті відображується лише обсяг виручки від реалізації товарів (робіт, послуг). Таким чином, у випадку спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва доволі складно оцінити навіть приблизні витрати держави від її застосування.

**Втрати доходів Зведеного бюджету України від надання податкових пільг за деякими спеціальними податковими режимами у 2009 р. та прогноз втрат на 2010 р., млн грн [7]**

Податкова пільга	Обсяг втрат у 2008 р.	Оцінка втрат бюджету у 2009 р.	Прогноз втрат бюджету у 2010 р.
1	2	3	4
Суми податку на прибуток, одержаного технопарками, їх учасниками, дочірніми та спільними підприємствами від виконання інноваційних проектів, з використанням таких коштів виключно на наукову і науково-технічну діяльність, розвиток власних науково-технологічних і дослідно-експериментальних баз	1,0	2,4	2,8
Суми ПДВ, нараховані с/г виробниками при продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизної), виготовлену на давальницьких умовах з власної сировини, у яких сума, одержана від продажу такої продукції за попередній звітний (податковий) рік, становить не менше 50% від загальної суми валового доходу підприємства, до 1 січня 2009 р.	2 598,4	-	-
Суми ПДВ, що нараховуються при реалізації переробними підприємствами молока та молочної продукції, м'яса та м'ясопродуктів, із спрямуванням цих коштів виключно на виплату дотацій с/г виробникам за молоко та м'ясо в живій вазі, продані ними таким підприємствам, до 1 січня 2009 р.	2 761,2	-	-



Сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством (суб'єкт спеціального режиму, який провадить діяльність у сфері сільського господарства) на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку - для інших виробничих цілей	-	7 381,1	8 097,1
Сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством (суб'єкт спеціального режиму, який провадить діяльність у сфері лісового господарства) на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку - для інших виробничих цілей	-	12,7	13,9
Сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством (суб'єкт спеціального режиму, який провадить діяльність у сфері рибальства) на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку - для інших виробничих цілей	-	24 837,6	27 246,8
Сума ПДВ, що повинна сплачуватися до бюджету переробними підприємствами всіх форм власності за реалізовані ними молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, у повному обсязі спрямовується виключно для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо в живій вазі	-	105,5	115,7

Крім того, для врахування повних витрат, пов'язаних із спеціальними режимами оподаткування, необхідно також оцінити витрати на їх адміністрування органами податкової служби. Тут також виникає ускладнення в обрахуванні адміністративних видатків, оскільки з управлінської діяльності

важко виокремити саме ті роботи, що безпосередньо стосуються адміністрування спеціальних режимів оподаткування. Для усунення зазначених обмежень доцільно використовувати метод експертних оцінок.

*Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.* На підставі викладеного можна зробити висновок, що впровадження процедур оцінювання результативності та ефективності спеціальних податкових режимів сприятиме покращанню якості державних рішень у цій сфері, перебудові механізму їх податкового адміністрування, удосконаленню окремих складових спеціальних податкових режимів, визначенню реального ступеня досягнення мети їх запровадження. Особливе значення оцінюванню спеціальних режимів оподаткування надається в умовах здійснення в Україні податкової реформи.

У статті порушено лише окремі аспекти здійснення оцінювання результативності та ефективності спеціальних податкових режимів. Подальшого розроблення потребує система результативних показників, методів оцінки вигод та витрат.

### ***Список використаних джерел***

1. *Вайс Керол Г.* Оцінювання: Методи дослідження програм та політики / Керол Г. Вайс ; пер. з англ. Р. Ткачука та М. Корчинської ; наук. ред. пер. О. Кілієвич. - К. : Основи, 2000. - 671 с.
2. Звіт Рахункової палати України за 2009 рік. - К. : Рахункова палата України, 2010. - 192 с. - Режим доступу : [http://www.acrada.gov.ua/img/files/Zvit\\_2009.pdf](http://www.acrada.gov.ua/img/files/Zvit_2009.pdf);jsessionid=FB6A55F2A073B B5446025A9 D0F4A1117
3. *Кізіма А.* Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / Андрій Кізіма, Ігор Кушнірчик // Галиц. екон. вісн. - 2009. - № 1. - С. 117-127.
4. *Кілієвич О.* Англо-український глосарій термінів і понять з аналізу державної політики та економіки / Олександр Кілієвич. К. : Вид-во Соломії Павличко "Основи", 2003. - 510 с.

5. Концепція реформування податкової системи України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лют. 2007 р. № 56-р // Офіц. вісн. України. - 2007. - № 13. - Ст. 481.

6. Оцінка впливу як спосіб удосконалення інструментів політики. Теорія та практика державного управління / Програма SIGMA. - К. : Видавн. дім "КМ Академія", 2002. - Вип. 31. - 58 с.

7. Перелік пільг з податків і зборів (обов'язкових платежів) із розрахунком втрат доходів Зведеного бюджету України від їх надання у 2009 році та прогнозом втрат на 2010 рік : Додаток до проекту Закону України "Про Державний бюджет України на 2010 рік". - Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=36140](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=36140)

8. *Савка В.* Спеціальний режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком / Валентина Савка // Аналіт.інформ. журн. "Схід". - 2009. - № 7 (98). - С. 21-23.

9. *Сідляр В. В.* Теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів / В. В. Сідляр // Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України : матеріали наук.-практ. конф. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2008. - С. 204-207.

10. *Ягмур К. А.* Особливості визначення спеціальних податкових режимів / К. А. Ягмур, І. С. Мещерякова // Наук. інтернетконф. Дніпропетр. нац. ун-ту "Дні науки - 2009. Економічні науки". - Режим доступу : [www.rusnauka.com/8\\_DNI\\_2009/Economics/43591.doc.htm](http://www.rusnauka.com/8_DNI_2009/Economics/43591.doc.htm)