

Б.В. БУРЛУЦКИЙ,
ДонНТУ

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Как известно, экономическая эффективность представляет собой категорию экономической науки, которая является качественным показателем управленческих решений. В настоящее время существует два подхода к определению результативности экономической деятельности. С одной стороны, через абсолютные показатели: разница между результатами деятельности и затратами на ее осуществление. Такими показателями могут быть, например, национальный доход, прибыль.

С другой стороны, исследователи (А.Шеремет, Р.Сайфулин, Е.Негашев, М.Баканов, А.Малков, Н.Талантова, Н.Дмитриева, и др.) считают, что эффективность необходимо определять как соотношение результатов деятельности и затрат [1, с.98-99; 2, с.68-69; 3, с.6]. Такие абсолютные величины, как национальный доход, объем валовой продукции и чистая прибыль, могут быть лишь значениями эффекта хозяйственной деятельности. При этом данный подход к определению эффективности справедлив как на микро-, так и на макроуровне. Как отмечают А.Шеремет, Р.Сайфулин и Е.Негашев, результат деятельности может относиться или к размеру авансированных ресурсов, или к размеру их потребления (затратам). Соответственно при этом исследователь получит либо ресурсный, либо затратный показатель эффективности.

Среди направлений определения экономической эффективности выделяются два основных метода: метод сравнительной и абсолютной эффективности. В основе метода сравнительной эффективности лежит критерий минимума приведенных затрат, и поэтому он является затратным методом. При этом, как отмечает Н.А.Дмитриева,

рассчитанный в данном случае показатель по существу не является показателем экономической эффективности, так как определяется не через сопоставление результатов и затрат [2, с. 70]. Однако необходимо согласиться с исследователями А.П. Малковым, Н.Н.Талантовой, отмечающими, что если проведенные расчеты полно и точно могут охарактеризовать экономию затраченных ресурсов или нацеливают на улучшение конечного результата и повышение качества, то определенные показатели могут служить критериями оценки экономической эффективности [3, с.11,16]. Показатель сравнительной эффективности используется в процессе выбора оптимального варианта, например, в функционально-стоимостном анализе.

Метод абсолютной эффективности характеризует ресурсный подход. Затраты являются заданной или максимально возможной величиной и в отличие от предыдущего метода не являются мерилем эффективности. Показатель эффективности определяется как отношение эффекта (прироста результата) к затратам, вызвавшим этот прирост.

Определение эффективности различных сфер общественной деятельности требует оптимального количества критериев оценки для объективного и качественного анализа объекта исследования.

При оценке эффективности налоговой системы следует учитывать тот факт, что она не является одной из сфер деятельности, для которых разрабатывались существующие подходы к определению экономической эффективности.

Основной критерий эффективности хозяйственной деятельности – это покрытие доходами текущих затрат и затрат, свя-

занных с расширенным воспроизводством. Выполнение этого требования при оценке функционирования налоговой системы является косвенным показателем ее эффективности. Этот критерий является лишь индикатором для оценки системы налогообложения, поскольку его неудовлетворительное состояние может быть вызвано не только негативным влиянием налоговой системы, но и состоянием денежно-кредитной системы и других факторов. В то же время теория налогообложения не дает ответа на вопрос: каким (во сколько раз) должно быть превышение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней над расходами на администрирование (расчет, учет, сбор и контроль) налогов?

Большинство экономически развитых стран достигли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему ВВП (национального дохода). Это означает, что в структуре бюджетных доходов развивающихся стран должен наблюдаться рост удельного веса налоговых поступлений [4, с.225]. В противном случае экономика развивающегося государства переживает спад. Такая ситуация может свидетельствовать о низкой эффективности экономики в целом и налоговой системы в частности. С другой стороны, разгосударствление, приватизация, эффективное использование государством средств, аккумуляемых в бюджете, могут быть также стимулами к снижению налоговой нагрузки. Следовательно, анализ динамики удельного веса налоговых поступлений в доходах бюджета не позволяет делать однозначные выводы об эффективности налоговой системы без учета динамики сводного бюджета, ВВП и других факторов.

Безусловно, инструментарий налоговой системы можно считать действующим эффективно, если он позволяет стимулировать экономический рост, предпринимательскую активность и (если это соответствует отстаиваемой государством концепции) позволяет выполнять социальную функцию [5, с.120].

Очевидно, что показатель эффективности налоговой системы зависит от двух факторов: полноты выявления источников доходов в целях обложения их налогами и минимизации расходов по взиманию налогов. Следовательно, эффект можно определить как доход государства от разницы между налоговыми поступлениями и издержками по их взиманию, стремящейся к максимуму:

$$P = (H - Z) \rightarrow \max, \text{ грн} \quad (1)$$

где P – доход государства от собранных налогов;

H – поступления от всей совокупности налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и в государственные целевые фонды, в установленном законами порядке;

Z – расходы на администрирование налогов.

Однако использование показателя P возможно лишь в пределах одного государства для изучения динамики налоговых поступлений и требует при анализе учета инфляционных процессов в стране. Сопоставление же P между различными странами в свою очередь требует учета как паритета покупательной способности, так и территориальных, ресурсных, национальных различий, разницы в численности населения. Разница долей налогов в ВВП различных государств, также сужает возможность использования этого абсолютно-го показателя.

Более универсальным показателем определения эффективности налоговой системы является стремящееся к максимуму отношение:

$$D = \frac{H}{Z} \rightarrow \max \quad (2)$$

Следует отметить, что ввиду наличия связи между Z и H , не всегда мероприятия по снижению Z будут способствовать максимизации D , поскольку данная ситуация может негативно сказаться на результативности фискальных служб, вследствие чего понизится H .

Следовательно, формула 2 может использоваться для сравнения эффективности деятельности фискальных органов различных стран, а также значений эффективности предыдущих периодов их функционирования в одном государстве. Поэтому показатель D не позволяет делать однозначные выводы в целом об эффективности налоговой системы и является лишь одной из ряда ее возможных качественных характеристик.

Кроме того, эта совокупная оценка D не позволяет судить об эффективности сбора каждого из налогов в отдельности. Решить эту задачу предлагается не используемым ранее при исследовании эффективности налоговой системы методом функционально-стоимостного анализа (ФСА).

Этот метод позволяет использовать системный подход к исследованию налоговой системы как объекта [6, с.15,28-29,64] и даст возможность повысить ее эффективность. В данном случае основная цель использования ФСА – поиск и ликвидация лишних в системе налогообложения расходов в составе затрат как на администрирование налогов, так и затрат налогоплательщиков на их исчисление и уплату. Как и в случае применения ФСА для анализа лишних затрат на предприятии при изготовлении и реализации нового товара (услуги), этот вид анализа также может использоваться на этапе внедрения новых налогов.

Составляющим элементом системного подхода и ФСА является анализ функций, для осуществления которых и была создана система. Его осуществление позволит выявить ненужные дублирующие функции, а также нежелательные функции, для выполнения которых объект анализа не был предназначен. В случае анализа системы налогообложения эти негативные функции пересекаются: двойное налогообложение, избыточное налоговое бремя и другие, тормозящие экономический рост, предпринимательскую активность и т.д.

Анализ эффективности налоговой системы на основе метода ФСА требует стоимостной оценки каждой из функций системы налогообложения, что является трудно выполнимой задачей. Однако поскольку основную – фискальную функцию налоговой системы выполняют входящие в нее налоги, то проведение ФСА упрощается, если производить оценку стоимости каждого из них. Такой подход позволит повысить эффективность выполнения фискальной функции налоговой системы, так как способствует выявлению наиболее эффективных налогов (с точки зрения затрат на них, которые могут превышать поступления [7, с.119]) и даст возможность рекомендовать как оптимизацию затрат, так и необходимость исключения из системы налогообложения некоторых налогов.

Реализация метода потребует детального анализа следующих двух составляющих: затрат государства на администрирование каждого из налогов $\sum_i z_i^{ГОС.}$ и затрат налогоплательщиков на исчисление и уплату каждого из них $\sum_i z_i^{ПЛАТ.}$. Итак, для каждого i -го налога H_i , результирующий показатель D_i эффективности затрат государства на администрирование налогов и затрат налогоплательщиков на исчисление и уплату каждого из них будет иметь вид:

$$D_i = \frac{H_i}{\sum_i z_i^{ГОС.} + \sum_i z_i^{ПЛАТ.}} = \frac{H_i}{\sum_i (z_i^{ГОС.} + z_i^{ПЛАТ.})} \quad (3)$$

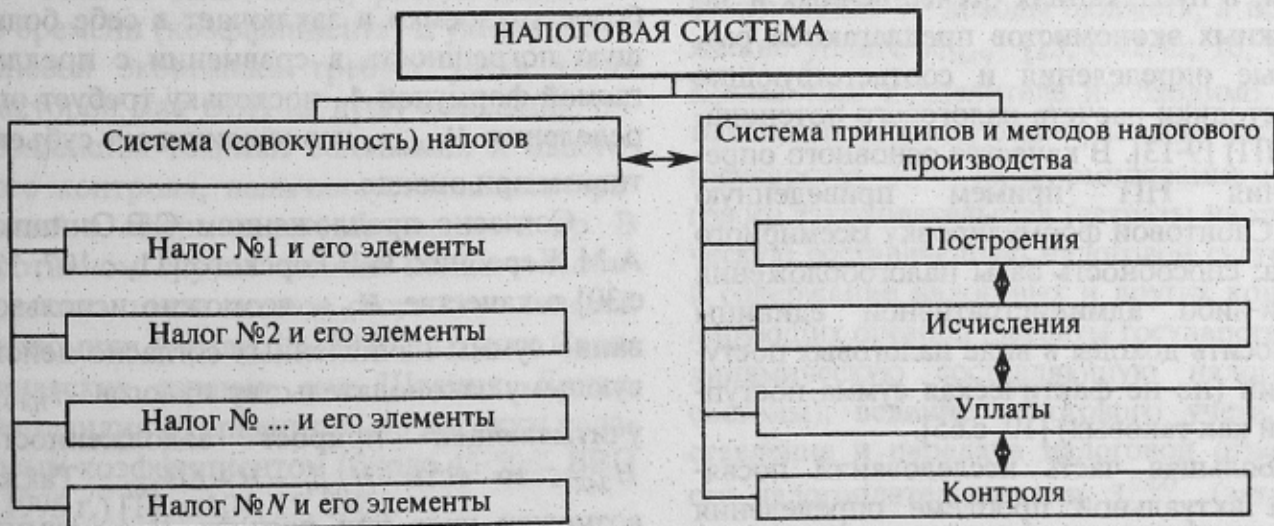
При этом $\sum_i z_i^{ГОС.}$ включает расходы: на формирование налогового законодательства; на оплату труда и начислений на заработную плату налоговых инспекторов и других сотрудников налоговых служб; содержание занимаемых ими помещений; амортизацию используемого ими имущества, программного обеспечения, персональных компьютеров и другой оргтехники; почтовые и транспортные расходы и другие затраты в расчете на определенный вид налога.

Аналогично $\sum_i z_i^{ПЛАТ.}$ включает следующие основные расходы: на оплату труда и начислений на заработную плату бухгалтеров; содержание занимаемых ими помещений; амортизацию используемого ими имущества, программного обеспечения, персональных компьютеров и другой оргтехники; расходы на оформление платежных документов; почтовые и транспортные расходы и другие затраты в расчете на определенный вид налога.

Применение формулы 3 возможно на уровне государства, области, района и отдельного субъекта хозяйствования. Однако использование показателя D_i будет наиболее целесообразно для анализа эффективности налогообложения субъектов малого бизнеса, поскольку, как утверждают некоторые исследователи [8, с.48], ссылаясь как на зарубежный, так и на отечественный опыт, только проверка этих хозяйственников при значительном количестве налогов

стоит государству дороже, чем суммы взимаемых с них налогов, штрафов и пени.

Как отмечалось выше, формула 2 не позволяет судить в целом об эффективности системы налогообложения. Ее использование позволяет сделать лишь косвенные выводы о величине налогового бремени (рост затрат на контролирующие мероприятия), стимулирующе-регулятивном воздействии налоговой системы (количество нормативных документов и уклонений от налогов) и выполнении социальной функции системой налогообложения (достаточность поступлений на выполнение государственных программ по социальной защите населения). Эти утверждения справедливы и для формулы 3. Поэтому предлагается использовать ее для оценки эффективности статической составляющей налоговой системы – системы налогов (см. схему на рис.1).



где N – количество налогов в налоговой системе

Рис. 1. Сущность налоговой системы

Для определения эффективности динамической составляющей налоговой системы (системы налогового производства) предлагается использовать стремящееся к единице отношение поступлений от существующей совокупности налогов H к по-

тенциально возможным поступлениям налогов $H_{П.В.}$:

$$Э_{Н.С.} = \frac{H}{H_{П.В.}} \rightarrow 1 \quad (4)$$

Этот показатель не является соотношением результатов деятельности и затрат на ее осуществление или отношением эф-

фекта (прироста результата) к затратам, вызвавшим этот прирост. Однако $\mathcal{E}_{Н.С.}$ может считаться показателем эффективности системы налогового производства, поскольку он позволяет выявить основные направления ее качественного и количественного роста, а удовлетворение условия формулы (стремление отношения к единице) способствует также и абсолютному росту H , что желательно для любого государства.

Как отношение фактически собранных налогов к потенциально возможным Ю. Петров называет показатель «собираемость налогов» [9, с.40]. Однако автор не конкретизирует, какие данные использовать в качестве знаменателя.

Итак, основную сложность при расчете $\mathcal{E}_{Н.С.}$ представляет определение $H_{П.В.}$. В зависимости от той задачи, которую исследователи (В.А.Ткаченко, С.В.Каламбет, Ю.А.Кармазин, С.В.Онишко, А.М.Жеребних, Н.М.Сабитова, И.В.Горский, Н.В.Кашина, А.П.Свинцова, и др.) ставили перед собой, в публикациях отечественных и зарубежных экономистов предлагаются различные определения и соответствующие им методики расчета налогового потенциала (НП) [9-13]. В качестве основного определения НП примем приведенную Н.М.Сабитовой формулировку Всемирного банка: способность базы налогообложения какой-либо административной единицы приносить доходы в виде налоговых поступлений (но не фактическая сумма поступлений как таковых) [10, с.65].

Большая часть исследований посвящена актуальной проблеме определения НП региона с целью оптимизации расчетов межбюджетных трансфертов и стимулирования регионов, проявляющих недостаточную финансовую активность. При этом чем большая степень межрегиональной дифференциации природно-климатических и социально-экономических условий, а в конечном счете и НП, тем меньше возможность оценки регионального НП с помощью сравнительно простых методов.

В свою очередь, экономисты С.В.Онишко и А.М.Жеребних предлагают формулу определения «потенциального уровня взимания налогов» $R_{ПОТ.}$ как отношение «фактических налоговых поступлений» $H_{ФАКТ.}$ к «потенциальным налоговым поступлениям» $H_{ПОТ.}$ при условии отсутствия недоимок, нерациональных налоговых льгот и несогласованности между законодательными нормами» [11, с.107]. То есть $R_{ПОТ.} = H_{ФАКТ.} / H_{ПОТ.}$. Далее авторы предлагают показатель эффективности отдельного налога или их совокупности: «коэффициент резерва K_P увеличения плановых поступлений $H_{ПЛАН.}$ », равный отношению уровня фактического взимания налогов $R_{ФАКТ.}$ к потенциальному $R_{ПОТ.}$. То есть

$$K_P = \frac{R_{ФАКТ.}}{R_{ПОТ.}} = \frac{H_{ФАКТ.} / H_{ПЛАН.}}{H_{ФАКТ.} / H_{ПОТ.}} = \frac{H_{ПОТ.}}{H_{ПЛАН.}} \rightarrow 1.$$

Показатель K_P позволяет оценить будущую эффективность налога или налоговой системы. Однако его использование более трудоемко и включает в себе большую погрешность в сравнении с предлагаемой формулой 4., поскольку требует определения $H_{ПЛАН.}$, что увеличивает субъективизм при оценке.

Согласно предложениям С.В.Онишко, А.М.Жеребних, И.В.Горского [11, с.107; 12, с.30] в качестве $H_{П.В.}$ возможно использование суммы начисленных согласно действующему законодательству налогов $H_{НАЧ.}$, учитывающей прирост задолженности $H_{ЗАД.}$, то есть $H_{НАЧ.} = H + \Delta H_{ЗАД.}$. Также возможен учет при расчете $H_{П.В.}$ суммы предоставляемых законодательством налоговых льгот $H_{Льгот.}$. С учетом этого формула 4 примет следующий вид:

$$\mathcal{E}_{Н.С.} = \frac{H}{H_{НАЧ.} + H_{Льгот.}} \rightarrow 1 \quad (5)$$

Однако определенный подобным образом показатель $\mathcal{E}_{Н.С.}$ может использоваться лишь для оперативного анализа, по-

скольку $H_{НАЧ.}$ не обязательно отражает оптимальное значение налогового бремени и поэтому может приводить как к сокращению хозяйственной деятельности, так и к ее прекращению. Развитие ситуации подобным образом ставит под вопрос наличие в знаменателе формулы 4 слагаемого $H_{Льгот.}$. Использование $H_{Льгот.}$ актуально в случае превышения $H_{НАЧ.}$ оптимального значения, а также в случае необоснованности налоговых льгот. При этом разработка критериев, на основе которых возможно предоставление налоговых льгот, на сегодняшний день является актуальной задачей.

Итак, определение $H_{П.В.}$ требует учета существующей связи этого показателя с долей теневого сектора экономики и уровнем налогового бремени. Это в свою очередь требует ознакомления с существующими методиками оценки этих показателей и установления функциональной взаимосвязи между ними.

Анализ связи между ростом налогового бремени (коэффициента) и увеличением теневой экономики требует учета таких факторов, как ВВП на душу населения, совершенства техники обложения и налогового контроля, наличия устоявшихся традиций в сфере налогообложения и др. В противном случае тяжело поддается объяснению почти полное отсутствие теневой экономики (около 5% ВВП) в таких Скандинавских странах, как Швеция, Дания, Финляндия со сравнительно высоким налоговым коэффициентом (около 45-50% ВВП в 1995 г.) [14, с.104; 15, с.42].

При этом, как отмечают исследователи В.Рябошлик и М.Игнатишин, расчет налогового коэффициента K_H с учетом в ВВП теневого сектора экономики $ВВП_{ОФИЦ.}$, то есть $K_H = \frac{H}{ВВП_{ОФИЦ.}}$, искажает реальную ситуацию. При этом они утверждают, что расчет K_H как отношение доходов бюджета к реальному ВВП (без учета теневой экономики) отображает настоящее, зако-

нодательно установленное налоговое бремя [16, с.15]. Однако с этим утверждением нельзя согласиться, так как теневые доходы, как и отражаемые в отчетности также принадлежат в основном (за редким исключением) тем же налогоплательщикам. Таким образом, скрытая теневая деятельность, ведущаяся параллельно с легальной, снижает общее налоговое бремя. Это может служить стимулом к увеличению K_H , отмене налоговых льгот [17, с.14]. Например, как отмечал президент Украины, в нашей стране «тенезованы» буквально все сферы экономики [18, с.60]. Тем не менее «все сферы» – это не все плательщики налогов. Следовательно, подход к определению налогового коэффициента, который предложили исследователи В.Рябошлик и М.Игнатишин, может использоваться в частных случаях для конкретных налогоплательщиков.

Следует также отметить, что более реальную картину будет отображать показатель K_H , в числителе учитывающий не фактические H доходы бюджета, а подлежащие уплате $H_{НАЧ.}$ [15, с.42,45; 16, с.15]. Кроме того в числителе необходимо учитывать также следующие расходы: затраты государства $Z^{ГОС.}$ на формирование налогового законодательства (затраты на статическую составляющую налоговой системы) и содержание налоговых и других контролирующих органов (затраты государства на динамическую составляющую налоговой системы); ведение налогового учета, составление и передача налоговой отчетности налогоплательщиками $Z^{ПЛАТ.}$ (затраты плательщиков налогов на динамическую составляющую налоговой системы) [14, с.105; 17, с.11-12]. Итак, с учетом этих замечаний формула для расчета налогового коэффициента примет следующий вид:

$$K_H = \frac{H_{НАЧ.} + Z^{ГОС.} + Z^{ПЛАТ.}}{ВВП_{ОФИЦ.}} \quad (6)$$

Рассчитанная по формуле 6 величина K_H с учетом отмеченных выше факторов (ВВП на душу населения и т.д.) позволяют объяснить одну из основных причин возникновения теневой экономики, неплатежей в бюджет и макроэкономических величин финансовых санкций, распространения налоговых льгот и списания долгов. Поэтому определение K_H является первоочередным направлением анализа эффективности налоговой системы. Принимая во внимание приведенные выше данные по уровню K_H в развитых странах, а также исследования и заключения отечественных и зарубежных специалистов (А.Амоша, В.Вишневецкий, Д.В.Липницкий, И.Лунина, Е.В.Балацкий, В.Рябошлык, М.Игнатишин, В.Юринец, С.Лондар и др.), в разных государствах величина $K_H = 45 - 55\%$ является предельной и ее превышение приводит как к значительному снижению экономической активности, так и к росту теневой экономики [14, с.104; 15, с.42-49; 16, с.15-16; 17, с.12-13; 19, с.45; 20, с.44].

Учитывая тот факт, что в США расходы налогоплательщиков $Z^{ПЛАТ.}$, как минимум, в пять раз выше затрат государства $Z^{ГОС.}$ [17, С.15; 21, С.122], то расчет K_H значительно упрощается ввиду наличия учета данных $Z^{ГОС.}$ налоговыми службами. С учетом этого формула 6 примет вид:

$$K_H = \frac{N_{НАЧ.} + 6 \times Z^{ГОС.}}{ВВП_{ОФИЦ.}} \quad (7)$$

При этом затраты на администрирование $6 \times Z^{ГОС.}$ следует считать минимальными от их действительного уровня, например для Украины, где как уровень теневой экономики, так и совершенство налогового законодательства (в частности – существенная разница между налоговым и бухгалтерским учетом) не позволяют проводить параллели с США с их совершенствующимся в течение многих лет хозяйственным законодательством и послушными налогоплательщиками [17, с.15].

Однако рассчитанный по формулам 6 или 7 показатель налогового бремени не

позволяет судить о налоговой нагрузке на конкретного налогоплательщика. Это особенно актуально, например, для Украины, где, как показывают некоторые исследования [15, с.45-46,49; 17, с.19; 20, с.45], налоговая нагрузка распределяется между предприятиями крайне неравномерно. Решению этой задачи посвящена работа Е.В.Балацкого, разработавшего методики определения предельно допустимого налогового бремени θ (до его превышения налогоплательщики могут вести расширенное воспроизводство); номинального налогового бремени μ (установленное существующим законодательством); фактического налогового бремени η (истинный масштаб налоговых выплат) [19, с.6-7,10-11]. При этом если $\theta > \mu$, то налоговое бремя допустимо, однако если в данном случае $\eta < \mu$, то фискальная эффективность налоговой системы низкая и необходимо ужесточение налоговой дисциплины и т.д. [19, с.11]. Использование методики Е.В.Балацкого возможно также и в пределах государства.

Итак, возвращаясь к формуле 4, $N_{П.В.}$ кроме $N_{НАЧ.}$ и $N_{Льгот.}$ должен включать в себя часть недополученных налогов теневой (скрытой) экономики $N_{Т.С.}$, которые являются интенсивным направлением роста эффективности налоговой системы. Также в знаменатель $N_{П.В.}$ необходимо добавить недополученные потенциально возможные налоги от образования новых субъектов хозяйствования $N_{Н.Х.}$, являющиеся экстенсивным направлением роста эффективности налоговой системы. Итак, $N_{П.В.} = N_{НАЧ.} + N_{Льгот.} + N_{Т.С.} + N_{Н.Х.}$. В случае наличия сумм финансовых санкций $\Phi_{САНКЦ.}$ (штраф, пеня и др.), сопоставимых по размеру с суммами от сборов некоторых налогов, то эти поступления также необходимо учитывать в числителе формулы 4. С учетом этого формула 4 примет следующий вид:

$$\mathcal{E}_{Н.С.} = \frac{N + \Phi_{САНКЦ.}}{N_{НАЧ.} + N_{Льгот.} + N_{Т.С.} + N_{Н.Х.}} \rightarrow 1 \quad (8)$$

Необходимо согласиться с исследователями (В.А.Ткаченко, С.В.Каламбет, Ю.А.Кармазин, В.Юринец, С.Лондар, Я.Жалило, Д.Черников, и др.), которые отмечают, что наличие значительного «теневое» сектора в экономике уже является свидетельством низкой эффективности государственной экономической политики и налоговой – в частности [13, с.99-103; 20, с.45; 22, с.20]. В свою очередь причины, обуславливающие такое положение в экономике, являются препятствиями для образования новых и для деятельности существующих субъектов хозяйствования. Поэтому нивелирование этих причин способствует как снижению $H_{Т.С.}$ и $H_{Н.Х.}$, так и последующему параллельному росту H на величину, прямо пропорциональную снижающихся $H_{Т.С.}$ и $H_{Н.Х.}$. Следует отметить, что определение $H_{Н.Х.}$ в конечном итоге приведет к задаче сравнения природных и интеллектуальных возможностей государств (регионов), а также потребует учета таких факторов, как традиции, менталитет и т.д., что выходит за пределы данной статьи. Следовательно, с учетом приведенных выше причин можно не использовать слабое $H_{Н.Х.}$ в знаменателе формулы 8. С учетом этого формула 8 примет вид:

$$\mathcal{E}_{Н.С.} = \frac{H + \Phi_{\text{САНКЦ.}}}{H_{\text{НАЧ.}} + H_{\text{Льгот.}} + H_{\text{Т.С.}}} \rightarrow 1 \quad (9)$$

Это снижает информативность показателя $\mathcal{E}_{Н.С.}$, но не скрывает возможных направлений его роста, поскольку проведенные даже без $H_{Н.Х.}$ расчеты по формуле 9 позволят судить не только об эффективности налоговой системы в пределах одного государства и в сравнении с другими странами, но и могут использоваться в ряде показателей для оценки эффективности экономики страны в целом.

Следует отметить, что в зависимости от используемых данных в формуле 9 существует возможность оценки эффективности не только в масштабе государства, но и на уровне региона, района, конкретного субъекта

хозяйственной деятельности. При этом как оценка на уровне региона позволяет выявить диспропорции в их развитии, которые будут скрыты в показателе $\mathcal{E}_{Н.С.}$ страны, так и определение $\mathcal{E}_{Н.С.}$ на уровне отрасли (или субъекта хозяйственной деятельности) позволит определить диспропорции, скрытые в оценке на уровне региона (района).

Следовательно, наиболее информативными показателями $\mathcal{E}_{Н.С.}$ следует считать показатели эффективности налоговой системы как в масштабе отраслей национального хозяйства, так и на уровне отдельных субъектов хозяйственной деятельности.

Можно рекомендовать в формулах 8 и 9 как в числителе, так и в знаменателе (со знаком минус) указать еще одну неотъемлемую составляющую налоговой системы: $(3^{\text{ГОС.}} + 3^{\text{ПЛАТ.}})$ или $6 \times 3^{\text{ГОС.}}$ (совместные затраты государства и налогоплательщиков для обеспечения функционирования налоговой системы). Данный подход желателен в том случае, если отставание числителя от знаменателя в формулах 8 и 9 обусловлено в первую очередь наличием большого налогового бремени, с ростом которого растут расходы на администрирование налогов. Модифицированная формула 9 будет представлять собой отношение фактического и потенциального эффектов налоговой системы:

$$\mathcal{E}_{Н.С.} = \frac{H + \Phi_{\text{САНКЦ.}} - (3^{\text{ГОС.}} + 3^{\text{ПЛАТ.}})}{H_{\text{НАЧ.}} + H_{\text{Льгот.}} + H_{\text{Т.С.}} - (3^{\text{ГОС. ПОТ.}} + 3^{\text{ПЛАТ. ПОТ.}})} \rightarrow 1 \quad (10)$$

Тем не менее практическое использование формулы 10 к определению эффективности налоговой системы значительно усложняется, поскольку требует количественного прогноза потенциальных затрат государства и налогоплательщиков $(3^{\text{ГОС. ПОТ.}} + 3^{\text{ПЛАТ. ПОТ.}})$ при оптимизации налоговой системы. Поэтому при проведении анализа предлагается использовать формулу 9.

Детальный анализ составляющих предлагаемых формул определения эффек-

тивності статическої (формула 3) і динаміческої (формула 4) складових налогової системи і можливих способів використання формули 4 (формули 5, 8–10) дозволяє виявити основні напрями якісного і кількісного зростання ефективності налогової системи.

Література

1. Шеремет А.Д., Сайфулін Р.С., Негашев Е.В. Методика фінансового аналізу. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 208 с.
2. Дмитрієва Н.А. Визначення економічної ефективності на макро- та мікрорівні //Фінанси України. – 2000. – №9. – С.68-72.
3. Малков А.П., Талантова Н.Н. Економічна ефективність промислового виробництва: Учеб. посібник /Под ред. Т.Ф.Морозової. – Л.: Типографія ПО «Теплоконтроль», 1981. – 85 с.
4. Куцин М.А. та ін. Сучасна теорія та практика оподаткування. – Х.: Прапор, 2001. – 512 с.
5. Воробійов Ю.М. Податкова політика держави та її вплив на формування фінансового капіталу підприємств //Фінанси України. – 2000. – №9. – С.115-120.
6. Шайтанов В.А. Функціонально-стоїмостний аналіз в умовах переходу до ринкової економіки (на матеріалах ремонтно-обслуговуючого виробництва). – Донецьк: ООО «Лебедь», 1997. – 176 с.
7. Кириленко О.П. Класичні засади оподаткування у вітчизняній системі //Фінанси України. – 1999. – №11. – С.114-122.
8. Садеков А.А., Чацькіс Ю.Д. Оподаткування суб'єктів господарювання //Фінанси України. – 2002. – №1. – С.45-49.
9. Петров Ю. Селективна фінансова політика: підвищення збираємості податків, збільшення податкового потенціалу і стимулювання розвитку економіки //Рос. економ. журн. – 1999. – №4. – С.35-52.
10. Сабітова Н.М. О понятті фінансового потенціалу регіону і методологія його оцінки //Фінанси. – 2003. – №2. – С.63-65.
11. Онишко С.В., Жеребних А.М. Виконання податкових зобов'язань в Україні //Фінанси України. – 2001. – №7. – С.104-114.
12. Горський І.В. Податковий потенціал в механізмі міжбюджетних відносин //Фінанси. – 1999. – №6. – С.27-30.
13. Ткаченко В.А., Каламбет С.В., Кармазін Ю.А. Удосконалення податкового механізму на основі визначення податкового потенціалу //Фінанси України. – 2001. – №7. – С.99-103.
14. Вишневецький В.П., Липницький Д.В. Оцінка можливостей зниження податкового тягаря //Фінанси України. – 2000. – №1. – С.93-105.
15. Лунина І. Податкова політика України в контексті створення умов для економічного зростання //Економіка України. – 2000. – №9. – С.40-49.
16. Рябошлик В., Ігнатишин М. Відображення «тіні» в офіційних національних рахунках //Економіст. – 2001. – №2. – С.12-16.
17. Амоша А., Вишневецький В. К вопросу об оценке уровня налогов в Украине //Економіка України. – 2002. – №8. – С.11-19.
18. Белая С. Теневая экономика и ее влияние на структурную трансформацию украинского производства //Економіка України. – 2000. – №10. – С.54-61.
19. Балацкий Е.В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя //Економіка и математические методы. – 2000. – Том 36. – №1. – С.3-16.
20. Юринець В., Лондар С. Особливості функціонування тіньової економіки в Україні //Економічний часопис. – 1999. – №11-12. – С.42-45.
21. Воронкова О.М. Трансформація системи оподаткування в Україні //Фінанси України. – 2000. – №1. – С.118-123.
22. Жалило Я., Черников Д. Действительность экономической политики государства в контексте рыночного реформирования //Економіка України. – 2000. – №12. – С.13-23.