

УДК 336.226(477)

Замасло О. Т.

Львівський національний університет імені Івана Франка

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ РЕГІОНАЛЬНИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

У статті досліджено теоретичні аспекти оцінювання діяльності Державної фіскальної служби України. За допомогою запропонованого методу Data Envelopment Analysis проаналізовано показники ефективності діяльності регіональних органів ДФСУ. Рекомендовано методи узагальнення та формування комплексної оцінки роботи регіональних органів ДФСУ.

Ключові слова: ефективність, регіональні органи ДФСУ, порівняльні методи аналізу, Data Envelopment Analysis.

Постановка проблеми. Життєздатність, надійність та ефективність податкової політики держави в умовах інтеграційних процесів залежать від рівня організації фіскальної служби та налагодженості адміністрування податків. З огляду на те, що сьогодні відбуваються постійні зміни в розвитку податкових відносин, формування сучасної податкової політики, що викликає потребу модернізації Державної фіскальної служби України (ДФСУ), перетворенні її на ефективну службу нового зразка, обумовлює актуальність дослідження оцінювання ефективності роботи ДФСУ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз функціонування ДФСУ, дослідження її організаційної структури, правового статусу, характеристика форм і методів управління, оцінка ефективності роботи, визначення шляхів модернізації мають не лише теоретичне, але й велике практичне значення. Дослідженню цих питань присвячені праці багатьох науковців, зокрема В. Андрущенко [1], З. Варналія [10], О. Воронкової [3], В. Кміть [9], Д. Серебрянського [8], Ю. Сибірянської [11], О. Тимченко [11], Р. Паславської [9], К. Швабія [12].

Сьогодні у вітчизняній практиці аналізу діяльності регіональних органів, що на постійній основі проводить ДФСУ, здебільшого використовується підхід, що базується на порівнянні окремих абсолютних та відносних показників, що відображають той чи інший аспект операційної діяльності податкового органу з іншими аналогічними установами. До групи таких показників відносять, наприклад, величину надходжень до державного та місцевого бюджету, виконання індикативних планових завдань щодо надходжень до загального фонду державного бюджету та за окремими податками і зборами, величину податкової заборгованості та її динаміку, величину донарахувань за результатами контрольно-перевірочної роботи, рівень сплати грошовими коштами узгоджених донарахованих сум, кількість адміністративних послуг, що надали територіальні органи платникам податків, результати судових розглядів. Для систематизації та більш об'єктивного комплексного підходу до оцінки ефективності роботи податкових органів впроваджено в практику рейтингову систему, яка використовується досі та здебільшого базується на оцінюванні за сумою рангів за основними операційними показниками з додаванням ваг, які визначаються експертним методом керівництвом профільних підрозділів ДФСУ. Ця система нині залишається основою порівняльної оцінки діяльності як регіональних органів ДФСУ, так і територіальних ДПП. За результатами оцінки відбувається і вжиття організаційних заходів щодо стимулювання роботи податкового органу.

Попри простоту та певну ефективність цієї оцінки, в чинній системі порівняльної оцінки податкових органів є низка вад, на які звертають увагу науковці. Основними вадами цієї оцінки є такі моменти:

– часткові операційні показники не враховують довгострокову перспективу, а тільки узагальнюють різні аспекти роботи установ; і якщо розрахунок окремих коефіцієнтів є легкою процедурою, то їхня агрегація в один рейтинговий показник є складним процесом;

– підсумковий індекс, що складається з набору різних коефіцієнтів, може викривляти ті оцінки, що дає кожний показник окремо;

– якість коефіцієнтного аналізу залежить від визначення нормативних, граничних значень коефіцієнтів, що може відбуватися довільно та призвести до надання неправильної оцінки діяльності податкових офісів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У позиціях науковців і практиків донині не досягнуто єдиного підходу до методів оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів. Незважаючи на вагомий доробок вчених, сьогодні в Україні відсутні дослідження щодо застосування методів граничного аналізу до податкової сфери, що й визначає актуальність та потребу в них.

Мета статті полягає у дослідженні методів оцінювання ефективності контролюючих органів та визначенні відносної ефективності регіональних органів ДФСУ за допомогою непараметричної методології Data Envelopment Analysis.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порівняльні методи аналізу є основним інструментарієм оцінки ефективності складних економічних систем як у вітчизняній так і в зарубіжній практиці емпіричних досліджень. В міжнародній практиці спостерігається відмова від коефіцієнтного аналізу та використовується підхід до порівняльної оцінки ефективності контролюючих органів, що має назву "Data Envelopment Analysis" (DEA). Ефективність методу DEA підтверджується тим, що його активно використовує для оцінки значна кількість зарубіжних країн [5, с. 159].

Метод DEA був розроблений П. Фарреллом [15] у 1957 році, а на практиці він вперше застосований у 1978 році групою вчених, а саме А. Чарнсом, В. Купером та Е. Родсом [14], що й дали методу назву "Data Envelopment Analysis". Традиційною основою DEA є метод лінійного програмування, що дає змогу знайти оптимальне серед безлічі допустимих рішень. При цьому вирішення завдання зведено до побудови так званої межі ефективності у багатовимірному просторі змінних, що характеризують аналізований об'єкт, та визначення відносної ефективності цих об'єктів [14].



Рис. 2. Схема вибору вхідних та вихідних показників для проведення аналізу ефективності податкових органів за допомогою непараметричних методів аналізу

Джерело: розроблено автором

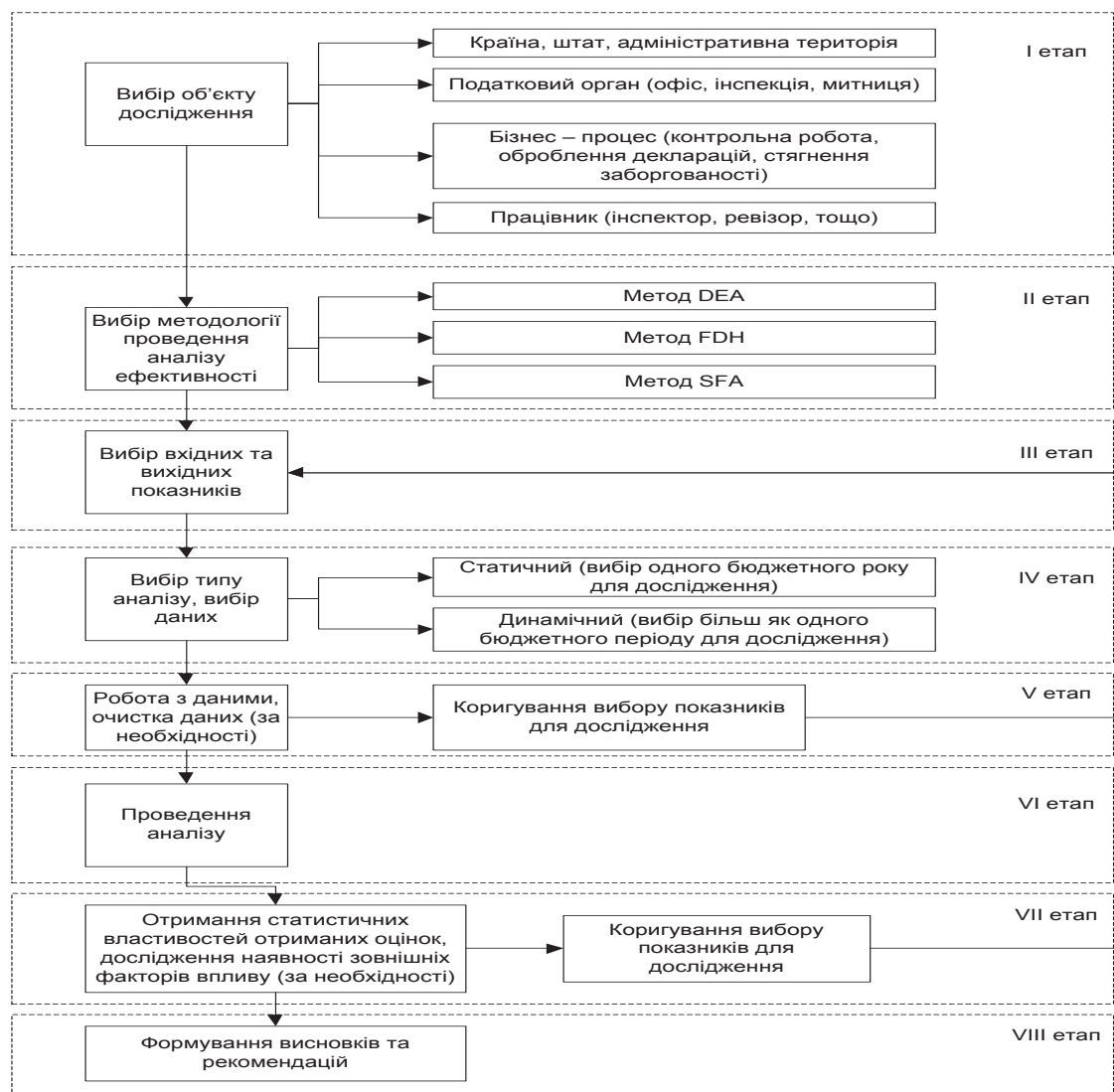


Рис. 1. Алгоритм проведення аналізу ефективності фіскальних органів за допомогою непараметричних методів

Джерело: розроблено автором

Таблиця 1
Показники для розрахунку відносної ефективності контрольно-перевірочних заходів регіональних органів ДФСУ за 2015 рік

Показник	Вхідні показники			Вихідні показники	
	Кількість проведених планових і позапланових перевірок	Кількість ревізорів, працівників	Загальна кількість працівників	Донараховання на одну перевірку, тис. грн.	Відношення узгоджених донараховань до загальної суми податкових надходжень, %
Центральний офіс	561	215	2 096	3 642,6	0,41
ДФС у Вінницькій області	706	107	1 323	323,1	1,00
ДФС у Волинській області	556	63	819	640,4	3,01
ДФС у Дніпропетровській області	2153	367	3 205	373,1	1,28
ДФС у Донецькій області	242	265	4 623	653,6	0,78
ДФС у Житомирській області	355	78	1 184	538,2	0,87
ДФС у Закарпатській області	366	52	919	371,8	0,96
ДФС у Запорізькій області	609	152	1 755	399,4	1,19
ДФС в Івано-Франківській області	604	65	1 135	844,9	1,07
ДФС у Київській області	823	208	1 775	577,7	1,29
ДФС у Кіровоградській області	444	98	983	581,1	1,89
ДФС у Луганській області	145	110	1 806	16,9	0,07
ДФС у Львівській області	1382	163	2 232	736,8	2,46
ДФС у Миколаївській області	450	102	1 188	470,7	0,99
ДФС в Одеській області	1 446	294	2 476	740,2	2,69
ДФС у Полтавській області	900	150	1 588	535,3	0,75
ДФС у Рівненській області	521	60	953	525,7	1,78
ДФС у Сумській області	570	89	1 232	299,0	0,72
ДФС у Тернопільській області	546	58	901	282,2	1,25
ДФС у Харківській області	1934	283	2 795	397,5	0,92
ДФС у Херсонській області	486	91	1 056	918,5	1,58
ДФС у Хмельницькій області	642	109	1 180	1158,5	2,54
ДФС у Черкаській області	661	111	1 207	805,2	0,93
ДФС у Чернівецькій області	377	52	762	540,8	3,85
ДФС у Чернігівській області	690	79	762	327,9	1,05
ДФС м. Києва	3 494	670	4 566	1 343,2	3,23

Вважаємо, що DEA можна використовувати як метод рейтингування, оскільки результатом розрахунків є підсумкове значення, що вимірюється

у відсотках та дає змогу порівнювати аналізований об'єкт з іншими. В наших попередніх працях [5, с. 164] запропоновано застосовувати цю методологію для аналізу діяльності як податкових одиниць, прийняття рішень, так і окремих бізнес-процесів (підпроцесів).

На підставі нашого дослідження [5] можемо сформулювати алгоритм проведення аналізу ефективності податкових органів за допомогою інструментарію непараметричних методів аналізу ефективності, зокрема DEA (рис. 1).

Узагальнений процес вибору вхідних та вихідних показників (III етап на рис. 1) зобразимо у вигляді окремої схеми на рис. 2.

З метою оцінки ефективності роботи територіальних органів ДФС України використаємо інформацію, що є у вільному доступі. Зокрема, на офіційному сайті ДФС України [7] відповідно до статті 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13 січня 2011 року № 2939-VI оприлюднено інформацію про основні показники діяльності ДФС України. Також на офіційному сайті ДФС України наведено інформацію про плани роботи та звітність про їх виконання [4]. Інформація про фактичні видатки територіальних органів ДФС України наведена на офіційному державному порталі «E-Data» [6], що створений на виконання Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11 лютого 2015 року № 183-VIII.

Наведемо основні вхідні та вихідні показники, що характеризують вжиття контрольно-перевірочних заходів головними управліннями Державної фіскальної служби України в містах та областях, а також офісом великих платників податків за 2015 рік (табл. 1).

Таблиця 2
Показники для розрахунку відносної ефективності податкових органів за 2015 рік

Показник	Вхідні показники			Вихідні показники	
	Кількість проведених планових і позапланових перевірок	Кількість ревізорів	Загальна кількість працівників	Донараховання на одну перевірку, тис. грн.	Відношення узгоджених донараховань до загальної суми податкових надходжень
Ідентифікатор змінної	Perev	Revizor	All Staff	Result Per	Donarah To Revenue
Всього	21 663	4 091	44 521	213	1,20
Мінімальне значення	145	52	762	16,9	0,07
Максимальне значення	3 494	670	4 623	3 642,6	4
Середнє значення	833,2	157,3	1 712,3	694,0	1,5
Медіана	587	108	1 219,5	539,5	1,13
Стандартне відхилення	727,12	134,93	1 063,69	664,53	0,93

Зазначені вхідні показники характеризують наявність трудових ресурсів, що займаються контрольно-перевірочною роботою, їх завантаженість перевіркою, а також частку ревізорів у загальній кількості працівників ДФСУ. Натомість вихідні показники характеризують якість

контрольно-перевірочної роботи та вплив контрольно-перевірочної роботи на розширення бази надходження податків, зборів, платежів.

Незважаючи на той факт, що усі ревізори ДФСУ працюють у єдиному правовому полі, яке визначається чинним законодавством, судовою практикою, методичними вказівками та вимогами, очевидно, що вихідні показники, тобто результати діяльності, мають певну варіацію в розрізі головних управлінь. Також варіюються дані, що є вхідними для розрахунку (табл. 2).

Високі значення коефіцієнта кореляції Пірсона наявні між показниками «Кількість ревізорів» та «Кількість документальних перевірок», «Кількість ревізорів» та «Загальна кількість працівників», «Кількість документальних перевірок» та «Загальна кількість працівників». Такий взаємозв'язок може свідчити про той факт, що під час формування структур, які відповідають завдання контролюючих заходів у головних управліннях, та під час планування кіль-

кості перевірок враховують загальну кількість працюючих. Натомість показник, що характеризує якість проведення контрольно-перевірочної роботи, тобто донарахування на одну перевірку, найбільшою мірою залежить від кількості ревізорів, хоча цей зв'язок є несуттєвим (коефіцієнт кореляції дорівнює 0,26).

З огляду на відсутність функціонального зв'язку між вхідними та вихідними показниками визначити ефективність контрольно-перевірочних заходів, оптимальність структури, відбору платників податків для перевірок неможливо, користуючись лише методами оцінювання часткових показників, особливо тоді, коли маємо більше одного виміру досліджуваного об'єкта на вході та виході. Водночас скористаємося перевагами непараметричних методів аналізу та розрахуємо відносну ефективність контрольно-перевірочних заходів головних управлінь ДФС України.

Проведемо розрахунок відносної ефективності з використанням методології DEA, застосовуючи

Таблиця 3

Кореляційний зв'язок між вхідними та вихідними показниками для розрахунку відносної ефективності

Показник/показник	Perev	Revizor	All Staff	Result Per	Donarah To Revenue
Perev	1,00	0,889207	0,65785	0,11311	0,35693
Revizor	0,889207	1,00	0,881736	0,26372	0,22384
All Staff	0,65785	0,881736	1,00	0,192244	0,03622
Result Per	0,11311	0,26372	0,192244	1,00	0,02993
Donarah To Revenue	0,35693	0,22384	0,03622	0,02993	1,00

Таблиця 4

Результати розрахунку відносної ефективності регіональних органів ДФСУ за 2015 рік із використанням методології DEA

Назва DMU	DEA-ефективність					DEA супер-ефективності (VRS)	Ранг
	Модель з постійним ефектом масштабу (CRS)	Ранг	Модель зі змінним ефектом масштабу (VRS)	Ранг	Ефект масштабу		
Центральний офіс	1,00	1	1,00	1	1,00	9,99	1
ДФС у Вінницькій області	0,23	23	0,58	19	0,39	0,58	19
ДФС у Волинській області	0,88	3	0,98	9	0,89	0,98	9
ДФС у Дніпропетровській області	0,11	25	0,2	26	0,48	0,24	26
ДФС у Донецькій області	0,64	8	1,00	1	0,64	1,02	6
ДФС у Житомирській області	0,46	12	0,93	10	0,50	0,93	10
ДФС у Закарпатській області	0,52	10	1,00	1	0,52	1,02	7
ДФС у Запорізькій області	0,25	20	0,55	20	0,45	0,55	20
ДФС в Івано-Франківській області	0,85	4	1,00	1	0,85	1,05	5
ДФС у Київській області	0,27	18	0,46	22	0,59	0,46	22
ДФС у Кіровоградській області	0,56	9	0,84	15	0,67	0,84	15
ДФС у Луганській області	0,06	26	1,00	1	0,06	1,93	4
ДФС у Львівській області	0,34	15	0,38	23	0,90	0,38	23
ДФС у Миколаївській області	0,32	16	0,77	16	0,42	0,77	16
ДФС в Одеській області	0,30	17	0,34	24	0,87	0,34	24
ДФС у Полтавській області	0,25	21	0,48	21	0,51	0,48	21
ДФС у Рівненській області	0,67	7	0,87	14	0,77	0,87	14
ДФС у Сумській області	0,24	22	0,65	18	0,37	0,65	18
ДФС у Тернопільській області	0,40	14	0,90	11	0,44	0,90	11
ДФС у Харківській області	0,12	24	0,27	25	0,44	0,27	25
ДФС у Херсонській області	0,68	6	0,88	12	0,78	0,88	12
ДФС у Хмельницькій області	0,81	5	0,87	13	0,93	0,87	13
ДФС у Черкаській області	0,47	11	0,73	17	0,65	0,73	17
ДФС у Чернівецькій області	1,00	1	1,00	1	1,00	9,99	1
ДФС у Чернігівській області	0,41	13	1,00	1	0,41	1,00	8
ДФС м. Києва	0,25	19	1,00	1	0,25	9,99	1
ВСЬОГО	0,464		0,76		0,61	0,77	

моделі DEA з постійним та змінним масштабом, з орієнтацією на входи, а також з використанням моделі суперефективності, з орієнтацією на входи. Вибір моделі з орієнтацією на входи обумовлений тим фактом, що у менеджменту ДФС України є можливість впливати на вхідні показники для розрахунку, таким способом ставиться завдання визначити, чи можливо досягнути таких самих результатів контрольно-перевірочної роботи за меншої кількості ревізорів чи перевірок.

Для розрахунків показників DEA ефективності використане програмне забезпечення Stata v.11.0. [13], а для розрахунку показника суперефективності – програмне забезпечення Efficiency Management System v.1.3. [16]. Результати розрахунків відносної суперефективності наведено в табл. 4.

В результаті проведених досліджень визначено, що загалом спостерігається від’ємний ефект масштабу діяльності: за результатами діяльності регіональних органів ДФС у 2015 році його розмір становив 0,61. Це означає, що за збільшення вхідних параметрів результати будуть отримані у величинах, що не є прямо пропорційно залежними від вхідних параметрів. Тому в подальшому ми робитимемо акцент на результати DEA за моделями зі змінним масштабом виробництва.

За результатами оцінювання відносної ефективності з використанням моделі DEA з постійним ефектом масштабу (табл. 4) її величина загалом по досліджуваних податкових органах склала 0,464, а два регіональні органи є відносно ефективними, такі як Центральний офіс та ГУ ДФС у Чернівецькій області.

За результатами розрахунків відносної ефективності з використанням моделі зі змінним ефектом масштабу її значення загалом за сукупністю регіональних податкових органів становить 0,76, а відносно ефективними є 8 податкових органів, а саме Центральний офіс, у Донецькій, Закарпатській, Івано-Франківській, Луганській, Чернівецькій, Чернігівській областях та у м. Києві.

Застосування в розрахунках відносної ефективності моделі DEA суперефективності дало

можливість проранжувати за показниками ефективності ті податкові органи, що за моделлю DEA VRS отримали найвище значення ефективності – 1.

Щодо суперефективних фіскальних органів, то наявна аналогічна закономірність. Зокрема, Центральний офіс посідає відносно невисоке місце за показниками кількості перевірок, ревізорів та загальної кількості працівників (15,6 та 7 відповідно), проте отримав перше місце за розміром донарахувань на одну перевірку (3,6 млн. грн., що більше в 2,7 разів, ніж регіон, що посів друге місце). Водночас 25-те, тобто передостаннє, місце Центрального офісу за показником частки донарахувань у загальних надходженнях свідчить про високий відсоток самостійного виконання податкових зобов’язань великими платниками податків та високий рівень податкової культури.

Якщо прорахувати можливий економічний ефект для всіх досліджуваних об’єктів, то він полягатиме у такому. За умови досягнення усіма відносно неефективними ГУ ДФС в областях значення ефективності, що дорівнюватиме 1, можна досягнути зменшення кількості перевірок на 40% (з 21 663 до 13 031 перевірок), кількості ревізорів – на 37,2% (з 4 091 до 2 569 ревізорів), загальної кількості працівників – на 28,2% (з 44 521 до 31 955 працівників). Вихідні показники при цьому не зміняться.

Висновки. Підсумовуючи вищенаведене, відзначаємо, що застосування методології DEA допускається як за певний період (наприклад, фіскальний рік), так і за період часу, що дає можливість оцінити зміну ефективності в динаміці. Допускається також усереднення показників за період з метою отримання інтегрованої оцінки ефективності за період.

Використання методології DEA дає широке поле для застосування як інструмента побудови часткових оцінок відносної ефективності в розрізі окремих бізнес-процесів, напрямів роботи для подальшого їх узагальнення та формування комплексної оцінки роботи регіональних органів ДФСУ.

Список використаних джерел:

1. Андрущенко В. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. Фінанси України. 2010. № 5. С. 27-35.
2. Богданова О. Про ефективність податкової роботи в контексті дії Податкового кодексу України. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2011. № 3(12). С. 65-68.
3. Воронкова О. Міжнародний досвід оцінювання ефективності податкового адміністрування та його значення для України. Наука й економіка. 2011. № 3(23). С. 12-18.
4. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti>.
5. Замасло О. Зарубіжний досвід використання методу DEA в оцінці ефективності діяльності податкових офісів. Формування ринкової економіки в Україні. 2016. Вип. 35. Т. 1. С. 158-165.
6. Офіційний портал публічних фінансів України. URL: <http://spending.gov.ua/web/guest>.
7. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.sfs.gov.ua>.
8. Серебрянський Д., Гусак Ю. Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні. Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. 2013. Вип. 1(24). С. 76-91.
9. Крупка М., Кміть В., Паславська Р., Демчишак Н. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку: монографія. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 448 с.
10. Слободян Р., Варналій З. Запобігання та протидія корупції в органах Державної фіскальної служби України. Формування ринкових відносин в Україні. 2015. № 5. С. 104-108.
11. Тимченко О., Сибірянська Ю. Реформування Державної фіскальної служби України в контексті модернізації системи державного фінансового менеджменту. Ринок цінних паперів України. 2015. № 7-8. С. 69-76.
12. Швабій К., Гусак Ю. Методологічні основи дослідження ефективності функціонування системи адміністрування податків. Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2011. № 4(55). С. 104-112.
13. Lee Ch., Yong-bae J. Data Envelopment Analysis in Stata. Korea National Defense University, Stata Conference DC09. URL: http://www.stata.com/meeting/dc09/dc09_lee-ji.pdf.
14. Charnes A., Cooper W.W., Rhodes E. Measuring the efficiency of decision making units. European Journal of Operational Research. 1978. Vol. 2. P. 427-444.
15. Farell P. DEA in production center: An input-output mode. Journal of Econometrics. 1957. Vol. 3. P. 23-49.
16. Holger Sh. EMS: Efficiency Measurement System User’s Manual. URL: <http://www.holger-scheel.de/ems/ems.pdf>.

Замасло О. Т.

Львовский национальный университет имени Ивана Франко

**ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ РЕГИОНАЛЬНЫХ ОРГАНОВ
ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ УКРАИНЫ**

Резюме

В статье исследованы теоретические аспекты оценивания деятельности Государственной фискальной службы Украины. С помощью предложенного метода Data Envelopment Analysis проанализированы показатели эффективности деятельности региональных органов ГФСУ. Рекомендованы методы обобщения и формирования комплексной оценки работы региональных органов ГФСУ.

Ключевые слова: эффективность, региональные органы ГФСУ, сравнительные методы анализа, Data Envelopment Analysis.

Zamaslo O. T.

Ivan Franco National University of L'viv

**ESTIMATION OF EFFICIENCY OF FUNCTIONING OF REGIONAL ORGANS OF STATE FISCAL
SERVICE OF UKRAINE**

Summary

The theoretical aspects of evaluation of activity of State fiscal service of Ukraine are investigated. The indexes of efficiency of activity of regional organs of SFSU are analyzed by means of the offered method of Data Envelopment Analysis. The methods of generalization and forming of complex estimation of work of regional organs of SFSU are recommended.

Key words: efficiency, regional organs of SFSU, comparative methods of analysis, Data Envelopment Analysis.