

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського  
«Харківський авіаційний інститут»  
Факультет програмної інженерії та бізнесу  
Кафедра публічного управління та підприємництва

**Пояснювальна записка**

до кваліфікаційної роботи

(тип кваліфікаційної роботи)

другий (магістерський)

(освітній ступінь)

на тему «Механізми реформування податкової політики в Україні в контексті  
впровадження нових моделей публічного управління»

ХАІ.601.6-96пу1/2.22В.281.293-9/20-6 ПЗ

Виконав: здобувач (ка) 2 курсу групи № 6-96пу1/2  
Галузь знань 28 «Публічне управління та  
адміністрування»

(код та найменування)

Спеціальність 281 «Публічне управління та  
адміністрування

(код та найменування)

Освітня програма «Управління та адміністрування  
регіональних економічних систем»

(найменування)

Зімінський Ю.В.

(прізвище та ініціали здобувача (ки))

Керівник: Ковальчук В.Г.

(прізвище та ініціали)

Рецензент: Латинін М.А.

(прізвище та ініціали)

Харків – 2022 рік

**Міністерство освіти і науки України**  
**Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського**  
**«Харківський авіаційний інститут»**

Факультет програмної інженерії та підприємництва

Кафедра публічного управління та підприємництва

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 281 «Публічне управління та адміністрування»

Освітня програма «Управління та адміністрування регіональних економічних систем»

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
**Завідувач кафедри**

\_\_\_\_\_  
В. Г. Ковальчук  
( підпис)  
«28» жовтня 2021 р.

**З А В Д А Н Н Я**  
**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ**

Зімінському Юрію Володимировичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи «Механізми реформування податкової політики в Україні в контексті впровадження нових моделей публічного управління»;  
Керівник кваліфікаційної роботи Ковальчук Вероніка Геннадіївна, д.н. з держ.упр., проф..  
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджено наказом Університету від «26» жовтня 2021 року № 1707-уч

2. Термін подання здобувачом кваліфікаційної роботи «14» лютого 2022 року

3. Вихідні дані до роботи – матеріали переддипломної практики

4. Зміст пояснювальної записки (перелік завдань, які потрібно виконати):

провести теоретичний огляд сучасних підходів та концепцій, моделей та методів стосовно теми та мети кваліфікаційної роботи;

запропонувати та обґрунтувати удосконалені підходи до вирішення поставлених проблем;

дослідити зміни підходів до публічного управління наприкінці ХХ – початку ХХІ ст.;

визначити сучасні концепції публічного управління; провести аналіз сучасних практик діяльності органів фіскальної служби в Україні; визначити особливості реалізації державної податкової політики в Україні; провести аналіз системи податків і податкового механізму в Україні, функцій системи оподаткування в Україні; обґрунтувати шляхи реформування податкової політики в Україні в контекст

впровадження нових моделей публічного управління.

5. Перелік ілюстративного матеріалу:

вступ (назва кваліфікаційної роботи, мета, об'єкт, предмет, задачі кваліфікаційної роботи); огляд підходів, моделей та методів вирішення загальної проблеми кваліфікаційної роботи; обґрунтування удосконаленого підходу до вирішення сформульованої проблеми;

економічне обґрунтування наведених рекомендацій та пропозицій; висновки

#### 4. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
Основний	Ковальчук В.Г., зав.кафедри 601		

Нормоконтроль \_\_\_\_\_ «\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 р.  
(підпис) (ініціали та прізвище)

5. Дата видачі завдання «28» жовтня 2021 р.

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Підпис
1	Вибір теми, обґрунтування її актуальності і визначення рівня її розробленості; вибір об'єкта, предмета, формулювання мети і завдань дослідження	28.10.21	
2	Збирання необхідної наукової та статистичної інформації, пошук, вивчення і аналіз літературних та інших джерел за темою дослідження; вибір напрямів дослідження відповідно до поставленої мети	01.11.21- 20.11.21	
3	Відпрацювання гіпотези й теоретичних передумов дослідження, визначення наукового завдання	22.11.21- 27.11.21	
4	Вибір методів дослідження для досягнення поставленої мети	29.11.21- 04.12.21	
5	Оброблення і аналіз результатів дослідження	06.12.21- 25.12.21	
6	Написання тексту роботи, оформлення її вступу, висновків, переліку посилань	27.12.21- 19.01.22	
7	Оформлення роботи відповідно до стандартів та проходження нормоконтролю	20.01.22- 27.01.22	
8	Одержання відгуку керівника та рецензії	28.01.22- 29.01.22	
9	Передзахист	31.01.22	
10	Підготовка до захисту	01.02.22- 15.02.22	

**Здобувач**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

**Ю.В.Зімінський**  
(ініціали прізвище)

**Керівник роботи**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

**В.Г.Ковальчук**  
(ініціали та прізвище)

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів та висновків, що займає 114 сторінок друкованого тексту. Матеріали кваліфікаційної роботи містять 1 рисунок. Список використаних джерел складається із 86 найменування, які займають 8 сторінок.

В першому розділі розглянуто теоретичні засади розвитку та впровадження нових моделей публічного управління. Визначено зміни підходів до публічного управління наприкінці ХХ – початку ХХІ ст. Досліджено розвиток теорій і концепцій публічного управління. Проаналізовані сучасні концепції публічного управління. Другий розділ присвячено аналізу сучасної практики діяльності органів фіскальної служби в Україні. Визначено особливості реалізації державної податкової політики в Україні. Проведено аналіз системи податків і податкового механізму в Україні. Проаналізовані функції системи оподаткування в Україні. В третьому розділі розроблені шляхи реформування податкової політики в Україні в контексті впровадження нових моделей публічного управління. Визначено напрями модернізації системи публічного управління в Україні. Розглянуто інституційні зміни в діяльності фіскальних органів. Запропоновані напрями удосконалення взаємодії органів фіскальної служби з громадськістю.

В результаті проведеного дослідження виконано поставлені завдання, досягнуто мету кваліфікаційної роботи. У роботі розроблені та обґрунтовані заходи щодо механізмів реформування податкової політики в Україні в контексті впровадження нових моделей публічного управлінн

## SUMMARY

The qualifying work consists of an introduction, three chapters and conclusions, which occupies 114 pages of printed text. Qualification materials contain 1 drawings. The list of used sources consists of 86 titles, which occupy 8 pages.

The first section considers the theoretical foundations of development and implementation of new models of public administration. Changes in approaches to public administration in the late twentieth - early twentieth century. The development of theories and concepts of public administration is studied. Modern concepts of public administration are analyzed. The second section is devoted to the analysis of current practice of the fiscal service in Ukraine. The peculiarities of the implementation of the state tax policy in Ukraine are determined. The analysis of the tax system and tax mechanism in Ukraine is carried out. The functions of the taxation system in Ukraine are analyzed. The third section develops ways to reform tax policy in Ukraine in the context of implementing new models of public administration. The directions of modernization of the public administration system in Ukraine are determined. Institutional changes in the activities of fiscal authorities are considered. The directions of improvement of interaction of bodies of fiscal service with the public are offered.

As a result of the conducted research the set tasks are fulfilled, the purpose of qualification work is reached. The paper develops and substantiates measures on the mechanisms of tax policy reform in Ukraine in the context of implementing new models of public administration.

## ЗМІСТ

Вступ.....	8
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ НОВИХ МОДЕЛЕЙ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ .....	12
1.1. Розвиток теорій і концепцій публічного управління .....	12
1.2. Зміни підходів до публічного управління наприкінці ХХ – початку ХХІ ст. ....	27
1.3. Сучасні концепції публічного управління .....	34
Висновки до розділу 1 .....	44
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНІ ПРАКТИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ В УКРАЇНІ .....	46
2.1. Особливості реалізації державної податкової політики в Україні ...	46
2.2. Аналіз системи податків і податкового механізму в Україні.....	56
2.3. Аналіз функцій системи оподаткування в Україні.....	62
Висновки до розділу 2 .....	75
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ НОВИХ МОДЕЛЕЙ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ .....	78
3.1. Напрями модернізації системи публічного управління в Україні ....	78
3.2. Інституційні зміни в діяльності фіскальних органів .....	83
3.3. Удосконалення взаємодії органів фіскальної служби з громадськістю.....	92
Висновки до розділу 3 .....	108
ВИСНОВКИ.....	111
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	116

## ВСТУП

Важливим чинником, що обумовлює вимоги до сучасної системи публічного управління, є необхідність прискорення економічного зростання в Україні, яка залишається однією з найбідніших країн Європи. У таких умовах вже практично неможливо спиратися на методики і прийоми управління соціально-економічними процесами, які вважалися ефективними ще три-чотири десятиліття тому. Проблема підвищення якості управління не може обійти стороною і управління податковими відносинами, що виражається за допомогою реалізації податкової політики.

У даний час в Україні податкова політика має переважно фіскальну орієнтацію – основу публічно-управлінських рішень, прийнятих у сфері оподаткування, становить дотримання фіскальних інтересів держави. Така орієнтація податкової політики призводить до того, що під час розробки та прийнятті державно-управлінських рішень у галузі оподаткування не приділяється належної уваги таким факторам, як: оцінка впливу сукупності стягнутих податків на економічне становище господарюючих суб'єктів і перспективи їх сталого розвитку; оцінка можливої реакції платників податків на зміни, що вводяться в податкову систему; вплив прийнятих рішень на економічний розвиток окремих господарюючих суб'єктів, територіальних громад тощо. Видимим наслідком цього є поширена думка про низьку ефективність податкової системи і надмірності податкового навантаження господарюючих суб'єктів. Недостатня лояльність господарюючих суб'єктів до податкової системи призводить до великих обсягів заниження податкової бази, збільшення недоїмок і втрат бюджетів різних рівнів. А це в свою чергу – до загального зниження ефективності податкової системи і уповільнення темпів соціально-економічного розвитку країни.

Фундаментальні положення щодо організації публічного управління були закладені в працях М. Вебера, Ф. Гілберта, Ф. Гудноу, Д. Істона,



М. Крозьє, К. Левіна, Р. Мертона, Т. Парсонса та ін. Питання реформування публічного управління розглянуто у працях Д. Бітона, Дж. Букаерта, В. Гіллісона, К. Каллагана, Р. Каплана, І. Кіркпатрика, Л. Мартіна, М. Мура, Д. Нортон, Б. Палмера, Е. Перріна, К. Полліта, М. Поповича, С. Роджерса, Е. Розена, М. Сандьєра, П. Селфа, Дж. Слейтера, Ф. Террі, К. Талбота, К. Томкінса, Б. Хадсона, Е. Халачмі, М. Хольцера, К. Худа та ін. Серед вітчизняних науковців, які займалися проблемою реформування публічного управління, слід відзначити таких, як В. Бабаєв, А. Дегтяр, Д. Кольцов, О. Крюков, Ю. Куц, В. Мамонова, Н. Мельтюхова, О. Радченко, В. Солових, Ю. Шаров .

Мета кваліфікаційної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних напрямів реформування податкової політики в Україні на основі сучасних концепцій публічного управління.

Реалізація поставленої мети обумовлює необхідність вирішення наступних задач:

- дослідити історичний розвиток наукових концепцій та теорій публічного управління;
- розглянути сучасні концепції публічного управління, реалізовані у зарубіжних країнах;
- узагальнити зарубіжний досвід щодо проведення реформ у сфері публічного управління;
- визначити основні проблеми та напрями модернізації системи публічного управління в Україні;
- дослідити сучасну роль податків і податкових відносин у системі публічно-управлінських відносин;
- провести теоретичний аналіз понятійного апарату, цілей, функцій державної податкової політики;
- узагальнити і систематизувати принципи реалізації державної податкової політики;

- визначити організаційно-правові засади реформування податкової політики в Україні;
- розробити систему теоретичних положень реалізації податкової політики, що ґрунтується на сучасних теоріях публічного управління;
- розробити механізм модернізації діяльності фіскальних органів на регіональному і місцевому рівні.

Об'єктом дослідження виступає податкова політика в Україні.

Предметом – напрями реформування державної податкової політики в Україні.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних дослідників у галузі державного управління, соціології, економіки, права, історії, матеріали науково-практичних конференцій, соціологічних опитувань тощо. Використовувалися також такі загальнонаукові методи: індукції і дедукції, структурно-функціональний і порівняльний аналіз, аналогій, абстрагування та узагальнення тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні нових підходів до формування та реалізації податкової політики та розробці конкретних заходів щодо підвищення її ефективності. Основні положення, висновки та рекомендації дослідження можуть бути корисними для розробки регіональних і місцевих програм розвитку, підготовки навчальних посібників і методичних матеріалів, лекцій і практичних занять з питань державного управління та місцевого самоврядування.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Основні положення дослідження обговорювались на II міжнародній науково-практичній конференції «Реформування процесів публічного управління в сфері освіти та науки України у глобалізаційному та інформаційному суспільстві» (11 червня 2021 року, Переяслав, Україна).

Обсяг і структура кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота викладена на 114 сторінках комп'ютерного тексту, складається із вступу,

трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел із 86 найменувань, включає 1 рисунок.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ НОВИХ МОДЕЛЕЙ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

#### 1.1 Розвиток теорій і концепцій публічного управління

Перед тим як висвітлити питання розвитку наукових підходів до аналізу публічного управління, слід чітко визначити особливості однієї з найбільш важливих у дослідженні категорій, яке виступає його об'єктом – «публічне управління».

Насамперед необхідно відзначити, що сучасні дослідники розрізняють кілька видів та моделей публічного управління. Згідно з основними критеріями класифікації виділяються:

- по виду переважної власності на засоби виробництва (капіталістична, соціалістична, корпоративна);
- за ступенем ринкового впливу на економіку (ринкова ліберальна, ринкова з елементами державного регулювання, соціальна ринкова, модель публічного управління з розвиненими ринковими відносинами, модель централізованого планового управління з елементами ринку);
- за масштабом і рівнем управління (макромодель, галузева модель, регіональна модель, місцева модель, мікромодель);
- за характером реалізації владних повноважень (авторитарна, демократична);
- за місцем людини в системі продуктивних сил (доіндустріальна, індустріальна, постіндустріальна);
- за територіальним походженням і місцем широкої адаптації (американська, японська, шведська, німецька, японська тощо);
- по відношенню до змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі (статична, або традиційна, консервативна; ситуаційна; адаптивна, або

випереджаюча, інноваційна; динамічна, або прогнозна, ймовірна, модель розвитку) [8].

Залежно від сфери виділяють управління в публічній, економічній, соціальній, політичній, екологічній сфері тощо. Залежно від об'єкта управління: управління людиною, організацією, громадою, регіоном, державою тощо.

Залежно від суб'єкта управління:

1) державне управління, де суб'єктом виступає держава, як гарант забезпечення цілісності, суверенітету, безпеки, впорядкованості і розвитку усього соціуму;

2) місцеве самоврядування, суб'єктом управління в якому виступають жителі поселень і адміністративних територій, а основною метою якого є вирішення проблем місцевого значення і комплексного облаштування місця проживання людей;

3) громадське управління, суб'єктом якого є інституціоналізовані (юридично оформлені через закони, статuti) громадські об'єднання (таких суб'єктів у більшості розвинених країн дуже багато і вони управляють так всередині своїх власних структур, так і поза ними);

4) групове (колективне) управління, яке називають саморегуляцією, суб'єктом якої виступають групи людей, які вільно (на власний розсуд) і в той же час з урахуванням інтересів інших і суспільних норм управляють спільною поведінкою та діяльністю.

5) самоуправління, або дії окремої людини, коли вона ставить перед собою певні цілі і для їх досягнення віддає свої знання, сили, час.

Серед усіх видів публічного управління державне управління займає домінуюче місце, що пояснюється тільки йому притаманними властивостями.

По-перше, це цілеспрямований, організуючий і регулюючий вплив на інші види управління. При всіх відмінностях у трактуванні держави і

різноманітні його прояви майже всі автори одноставно виділяють закладену в ньому потужну владну силу. Наприклад, М. Вебер писав: «Держава... є відносина панування людей над людьми, що спирається на легітимне насильство як засіб» [23, с. 646]. Це панування, в процесі якого люди через низку різних причин – матеріальних, соціальних, інтелектуальних, інформаційних тощо добровільно (свідомо) або з примусу визнають верховенство волі інших, а також цільових, інших ціннісних нормативних встановлень і відповідно з їх вимогами роблять ті чи інші вчинки і дії, будують своє життя.

Безумовно, влада існує в сім'ї, групі людей, їх колективі, вона міститься в традиціях, звичаях, суспільній думці, моралі тощо. Але порівняно з іншими видами державна влада має правову обумовленість (легітимність), а в реалізації – силу державного апарату, що володіє і засобами примусу.

Тому під час державного управління керівні дії спираються на державну владу, підкріплюються і забезпечуються нею.

По-друге, специфічною властивістю публічного управління є його поширеність на все суспільство. Суспільство делегує державі функції управління. При цьому головне призначення державного управління – створення умов для сталого розвитку цього суспільства.

По-третє, правовий характер. Загальні цілі державного управління і засоби їх досягнення у сучасному світі, як правило, формулюються в конституціях держав і відповідній законодавчій базі.

По-четверте, організаційний характер. Державне управління здійснюється за допомоги цілої низки організаційних інститутів – організацій, які виконують відповідні управлінські функції, спираючись при цьому на можливості використання державної влади.

Але у своєму дослідженні ми розглядатиме публічне управління, яке, виходячи з наведеної вище класифікації, об'єднує державне управління, місцеве самоврядування і громадське управління, що останнім часом набирає

все більшої ваги стосовно управління суспільними справами. При цьому варто визнати, що в українських джерелах поняття «державне» і «публічне» управління часто використовуються як синоніми, але, тим не менше, ці поняття мають ряд відмінностей. В англо-американській традиції поняття «державне управління» має широке значення, і перекладається як «public management». Воно включає в себе як «державну або публічну політику» («public policy»), пов'язану з розробкою громадської стратегії і тактики, так і власне «державне адміністрування» («public administration»), спрямоване на ефективну організацію, оптимізацію функціонування ланок державного апарату і технологію роботи управлінського персоналу». Таким чином, використання тільки поняття «державне управління» значно обмежує українського дослідника, створюючи відчуття відсутності горизонтальних мереж, громадянського суспільства та управління, а також недооцінки можливостей місцевого самоврядування.

Слово «public» в англійській мові означає «суспільний, публічний». У України ж частіше використовується слово «державний». Слово «публічний», в свою чергу, означає суспільний, відкритий, гласний, не окремий [31].

Однак, не можна заперечувати, що поняття «публічне управління» дещо ширше поняття «державне управління», оскільки включає в себе, як було зазначено, окрім державного управління, місцеве самоврядування, а також громадське управління, наприклад, в громадських організаціях, неприбуткових організаціях громадського сектора.

Також як у Європі та Америці, протягом останніх десяти років українські дослідники В. Дзюндзюк, Д. Олійник та ін. розвивали теорію «публічного управління» в рамках науки публічного управління, розглядаючи державу як особливий механізм управління справами суспільства [30; 60].

Вони, зокрема, відзначали, наприклад, що телеологічний сенс

публічного управління (доцільності) пов'язаний з поняттям «республіка» (справа народу) такою формою правління, де народ, громадяни беруть участь в організації та здійсненні державної влади безпосередньо або через загальнонаціональне представницька установа - парламент. В одному ряду з республікою слід розглядати такі поняття, як публічний інтерес – загальний (не окремий), публічна влада (створена народом і на благо народу), публічного інтересу (не приватної), публічне право – система норм, що регулюють процеси, відносини в суспільстві, публіки з владою, апаратом управління, публічно-правове регулювання – сам процес нормотворчості і нормозастосування в публічній сфері, публічне управління - процес державно-керуючого впливу на публічну сферу на основі норм публічного права.

Отже, узагальнюючи ці думки можна стверджувати, що публічне управління, по-перше, органічно поєднує сферу державного управління, місцевого самоврядування і громадського управління. По-друге воно має відкритий та прозорий (публічний) характер. По-третє, це практична діяльність, специфічний вид праці, який вимагає професійної підготовки, певного рівня управлінської культури, що проявляється у здатності до партнерства і комунікації (включаючи електронну).

Активні дослідження проблем управління в публічній сфері і інституціоналізація публічного управління як наукової дисципліни почалися в середині XIX ст. До цього часу дана сфера вивчалася в загальному комплексі політичних досліджень поряд з такими напрямками як філософія, соціологія, етика тощо. Такими, зокрема, були дослідження античних філософів Платона [64] і Аристотеля [5]. В рамках середньовічної наукової традиції було поширене теологічне трактування ставлення до світу, що і обумовило розгляд проблем управління в релігійному контексті. Будь-яка у ті часи влада розглядалася як «Богом дана» [4].

І лише технологічний прогрес та відділення науки від релігії та



подальші перетворення монархій на республіки виступили підґрунтям для збільшення уваги науковців до суто управлінських проблем. Предметний інтерес до проблем та мистецтва управління починається з праць італійця Н.Макіавеллі [50]. Але основу сучасного розуміння об'єкту та предмету державно-управлінської науки заклали теорії поділу влади і формування конституційної демократії Ш. Монтеस्क'є [56], теорії суспільного договору Ж.Ж. Руссо [3] і концепції ліберального публічного управління Дж. Локка [49].

В цілому, цей період розвитку публічно-управлінської думки можна назвати протоетапом. Далі розглянемо еволюцію розвитку науки публічного управління по основних етапах.

I етап (1854 – 1940 рр.) – становлення і розвиток традиційної моделі публічного управління (В. Вільсон, Ф. Гудноу і М. Вебер).

Теорія В. Вільсона про дихотомію політичної влади і державної служби на початку ХХ ст. була істотно розвинена іншим видатним американським вченим Ф. Гудноу і представлена в якості широкомасштабної доктрини державної служби в демократичних країнах. В межах цієї доктрини була запроваджена диференціація посад у системі публічного управління на:

- вищі – для службовців, які займаються концептуальними питаннями і формулюють волю правлячої політичної еліти у політичних концепціях і доктринах, стратегіях і законах;
- середні – які можуть займати як виконавці, так і ті, хто контролює виконання ухвалених законів і норм;
- нижчі – для тих, хто виконує допоміжні-обслуговуючі функції.

Кожна категорія, як зазначав Ф. Гудноу, вимагає відповідних навичок, освіти і здібностей. В той же час, всі ці посади ієрархічно і змістовно взаємопов'язані і доповнюють одна одну.

Загалом, концепція В. Вільсона – Ф. Гудноу мала чотири головних наслідки для розвитку теорії і практики публічного управління:

- по-перше, вона стала досить переконливим теоретичним обґрунтуванням необхідності і ефективності професійної державної служби ;
- по-друге, вона заклала теоретичний фундамент нової науки публічного управління, зосередивши головну увагу на таких проблемах, як структура і організація функціонування адміністративних структур, відбір, підготовка та професійне зростання працівників органів влади, критерії ефективності та економічності державної служби;
- по-третє, вона призвела до встановлення чіткого переліку наукових принципів організації державної служби, головний з яких полягає у тому, що всі офіційні особи, які формують політичний курс, обираються або призначаються на певний (відносно невеликий) період часу громадянами, а працівники апарату органів державної влади відбираються на основі незалежної оцінки їх професійних і особистісних якостей;
- по-четверте, вона довела, що державна служба може бути ефективним інструментом реалізації державної політики лише за умови її цілісності та існування суворої вертикальної владно-управлінської ієрархії.

Саме для підвищення ефективності роботи адміністраторів М. Вебером на початку ХХ ст. була розроблена традиційна модель публічного управління (теорія бюрократії), яка була впроваджена у багатьох країнах. Ідеї М. Вебера певною мірою перетиналися і з класичною теорією наукового менеджменту, яка представлена у працях Ф. Тейлора, Г. Ганта, Л. Уайта, Л. Урвіка та ін. Відзначимо, що ці науковці намагалися забезпечити ефективність управління приватними підприємствами, сформувавши свою систему принципів і підходів до процесу управління, заснованих на жорсткій ієрархії, поділі праці та підготовці кадрів.

Погляди М. Вебера мали вплив на розвиток менеджменту, економічної теорії, соціальної психології тощо. При цьому, теорія бюрократії М. Вебера дала публічному управлінню ще один вагомий «поштовх» до отримання статусу окремої політико-управлінської науки. Це було пов'язано з

формулюванням цілої низки науково обґрунтованих вимог до функціонування адміністративно-державного апарату управління. Адже саме М. Вебер розробив чітку ієрархію установ і посад, що передбачає розподіл праці, підпорядкування нижчих ланок адміністрації вищим і виділенням «армії» чиновників у бюрократію, що характеризується професіоналізмом, привілеями і залежністю від державної влади.

М. Вебер показав, що створена в результаті перших промислових революцій бюрократія є потужним важелем економічного зростання. Праці М. Вебера зіграли важливу роль в осмисленні цього вельми суперечливого явища: він стверджував, що виникнення бюрократії («раціональної» за його визначенням) і бюрократичного порядку є не менш істотним етапом у розвитку людської цивілізації, ніж перехід від феодалізму до ринкових відносин. При цьому М. Вебер вважав бюрократію найбільш ефективною організацією для вирішення завдань різної складності в економіці і соціальній сфері.

Під раціональністю М. Вебер розумів дії або спосіб діяльності організації, спрямовані на досягнення чітко визначених цілей. Бюрократія, розвинена в раціональну систему, передбачала впровадження концепцій збереження законності і владних повноважень. Веберівська модель бюрократії також передбачала створення стабільного і передбачуваного управління, яке здійснюють адекватні «раціонально сплановані» структури. Індивіди, які формують ці структури, повинні беззаперечно виконувати покладені на них ролі і дії. Він вважав, що бюрократична форма організації відрізняється чіткою спеціалізацією, ієрархією, правилами, неупередженістю, штатними чиновниками, націленістю на кар'єру і чіткою межею між особистою і громадською діяльністю.

Згідно з М. Вебером, бюрократичній організації властиві такі риси:

1) прийняття рішень засноване на фіксованих посадових компетенціях, правилах та інструкціях;

2) встановлюються формальні та спеціалізовані освітні і/або кваліфікаційні вимоги, відповідність яким необхідно для заняття тієї чи іншої посади;

3) створюється ієрархічна система управління: жорстко упорядкована система керівництва і підпорядкування, за якої інформація йде знизу вгору, а рішення «спускаються» зверху вниз;

4) рішення приймаються на основі стандартних робочих процедур, які передбачають, зокрема, великі письмові звіти;

5) позиції посадових осіб обумовлюються професійним статусом; призначення на посаду та просування по службових сходах визначається заслугами людини, чиновники огорожені від політичного втручання, насамперед, у зв'язку з тим, що їх робота має постійний характер.

Зазначені властивості бюрократії, як відзначав М. Вебер, мають цілий ряд позитивних ефектів. Вони сприяють компетентності, послідовності, неупередженості, незалежності державних службовців від політичних маніпуляцій. Слід відзначити, що до появи веберівської теорії бюрократії державні чиновники часто отримували свою посаду у спадщину, інші набували її завдяки сімейним або політичним зв'язкам. Але нерідко посади просто купувалися і використовувалися для самозбагачення або набуття соціального статусу (або і того, і іншого одночасно). Багато хто бачив у державній службі лише побічне заняття, відтак приділяв мало часу своїм обов'язкам. Тому не дивно, що державні чиновники часто були некомпетентними, байдужими до своєї справи, продажними або і тими, і іншими. Відсутність чітких правил і встановлень призводила до того, що скривджені громадяни мали небагато можливостей відстояти свої права у відносинах з владою.

У теорії К. Маркса бюрократія як соціальна страта є соціальним паразитом, яка отримує свій дохід з асигнування частини доходу людської робочої сили через податки, ліцензії тощо. К. Маркс вважав, що в період

сильного економічного зростання, бюрократія розширюється. Однак, коли економічне зростання зменшується, в суспільстві спалахує боротьба за скорочення бюрократичних витрат. Він досить точно позначив негативні риси бюрократії в роботі «До критики гегелівської філософії права»: підміну суспільного інтересу приватним інтересом влади і конкретного чиновника, формалізм, домагання на монопольну компетентність, нездатність бюрократії вирішувати конкретні проблеми суспільства [52].

Бюрократія, на думку К. Маркса, є «організм - паразит», принципово не здатний бути ані носієм розуму, ані виразником загальних інтересів. Тобто, К. Маркс визначально заперечував корисність бюрократичної системи управління, створюючи свою концепцію, одним з положень якої була теза про поступове відмирання держави. Але в період виникнення і процвітання бюрократичної моделі публічного управління свідомості управлінців відповідала саме ця концепція, доказом чого є настільки довге слідування принципам суворої ієрархії, підпорядкованості, проходження правилам та встановленим нормам.

Проте, незважаючи на існування супротивників жорсткої ієрархії, традиційна модель довгий час була домінуючою як у публічному управлінні, так і в бізнесі. Наприклад, прихильником і продовжувачем справи М. Вебера став Р. Міхельс з його «Залізним законом олігархії» [21, с. 158 - 167].

І тільки починаючи з середини ХХ століття, найбільш розвинені демократичні суспільні системи стали на практиці відчувати наявність негативних сторін даної моделі управління. Після Другої Світової війни ціла низка дослідників стали знаходити відмінності між веберовськими ідеалізованими характеристиками бюрократії та її різноманітними реальними типами [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

Важливу роль у цьому зв'язку зіграли роботи Т. Парсонса [62] і Д. Истопа [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], в яких соціальні та політичні процеси розглядалися крізь призму їх системних компонентів і

зв'язків, структурних взаємин.

Також у середині ХХ століття в державному управлінні з'явилася така категорія як «менеджмент якості», сенсом якого стало «ефективне забезпечення високої якості послуг даних організацій, за допомогою регулювання і контролю якості функціонування зазначених організацій за допомогою цілого ряду взаємопов'язаних прийомів, що підвищують мотивацію та забезпечують дотримання норм» [54, с. 293].

Паралельно з концептуальними змінами в публічному управлінні в ХХ столітті продовжували розвиватися різні теоретичні підходи до процесу бізнес-управління.

Отже, II етап в розвитку теорії управління почався в 1950-ті роки і тривав до кінця 1970-х рр. Досить впливовими науковими концепціями цього періоду стали теорії Г. Саймона і В. Томпсона, пов'язані з системним, поведінковим і ситуаційним підходами. Американські політологи Д. Істон, Д. Макгрегор і Ф. Герцберг розробили модель «динамічної стратегії управління» [13, с. 114].

У відповідь на «монетаристську» теорію та поширення «лівих» «прокомуністичних» соціальних настроїв, з'явилася концепція соціальної держави. Вона закріплювала провідну роль публічного управління в розвитку економіки і суспільства і акцентувала на необхідності утримання великого апарату чиновників, які були повинні активно впливати на розвиток суспільства, забезпечувати належний соціальний захист та реалізацію прав громадян на працю, відпочинок, освіту тощо.

III етап. Наприкінці 70-тих років ХХ ст., у відповідь на погіршення економічного становища багатьох західних країн почався пошук нових моделей управління. У цей час найпопулярнішою стала концепція «нового публічного менеджменту» («New Public Management») згідно з якою поширення набула думка, що ідеї економічного менеджменту можуть бути застосовані і в політиці. Зокрема, це означало більш високий ступінь впливу

політичних керівників на призначення вищих державних службовців і вимога від них політичної лояльності. Найбільш яскраво ця тенденція проявилася в США та Великій Британії.

Поштовхом до появи та впровадження нової моделі публічного управління стало бажання керівників таких держав, як США (Р. Рейган) і Велика Британія (М. Тетчер) з одного боку скоротити витрати на управлінський апарат, а з іншого, підвищити ефективність і результативність процесу управління.

Основні принципи адміністративних змін, в межах нової концепції публічного управління були сформульовані відомими науковцями Д. Осборном і Т. Геблером. Їх можна охарактеризувати таким чином.

1. Відмова від монополії в організації та діяльності державних органів і впровадження в систему публічного управління принципу конкуренції. Цей принцип поширювався і на процес функціонування інституту державної служби.

2. Розширення прав громадян, передаючи контроль за діяльністю урядових установ безпосередньо громадам.

3. Оцінка роботи органів влади не за витратами, а по результатах.

4. Керування цілями (місією), а не законами і правилами. Управління, що ґрунтується на цілях і завданнях, потребує докорінного перетворення традиційних бюрократичних установ.

5. Попередження виникнення проблем, а не реагування на ті, які вже виникли. В рамках нового публічного менеджменту акцент робився на використанні стратегічного планування, прогнозування та інших інструментів, що дозволяють краще передбачати майбутнє.

6. Намагання заробляти більше, ніж витратити. Власне, це і є «підприємницьке управління» (одне з понять нового публічного менеджменту), або управління по законах приватних компаній, націлених на отримання прибутку.

7. Прагнення до покращення якості державних послуг, шляхом створення нових структур, орієнтованих на споживачів, які мають керуватися у своїй діяльності чіткими стандартами обслуговування громадян, задоволення їх соціальних потреб, чітко прописаними критеріями і показниками управління якістю послуг.

8. Командна робота. Даний принцип спрямований на формування в роботі державних установ духу співпраці і взаємодопомоги. Права рядових службовців при цьому розширюються за рахунок використання бригадного методу і розвитку партнерства між працівниками і менеджерами.

9. Надання переваги ринковим механізмам перед бюрократичними. Для вирішення нагальних проблем ринково орієнтовані організації реструктурують свою діяльність та формують сприятливе зовнішнє середовище, а не використовують адміністративні механізми, наприклад, регулювання за схемою «команда – контроль виконання»

10. Децентралізація публічного управління, яка здійснюється шляхом передачі окремих повноважень і ресурсів на більш низький рівень управління, або шляхом створення автономних структур, що мають власні можливості для вирішення покладених на них соціальних завдань.

11. Розвиток людських ресурсів і кадрового потенціалу, яке передбачає реформування державної служби по шляху створення мотиваційних та інших основ для підвищення якості та рівня управлінської діяльності, пов'язаних з підвищенням рівня професіоналізму, універсальності, службової етики, соціальної захищеності працівників управління.

12. Оптимізація мережі організаційних структур органів, які надають послуги громадянам, що передбачає створення автономних недержавних організацій, що виконують певні завдання, запуску нових механізмів управлінської діяльності, що відповідають ринковим відносинам.

13. Впровадження моделі бюджетування за результатами для



поліпшення управління державними фінансами на основі розробки бюджету «зверху вниз», відмови від дріб'язкової опіки способів використання бюджетних коштів, визначення якості і кількості «кінцевого продукту», результату діяльності, встановлення чітких показників їх оцінки, надання виконавцю самостійності при вирішенні поставленого завдання.

14. Оцінка результатів управлінської діяльності на основі впровадження системи комплексного моніторингу, що дозволяє оцінити якість і рівень роботи державного апарату, його ефективність і результативність, стандарти послуг, задоволеність населення різними аспектами роботи державних структур.

Виділені напрямки та основні елементи модернізації системи управління, незважаючи на певну суперечливість, непослідовність, безсистемність, поступово впроваджувалися в практику публічного управління багатьох країн.

Загалом серед основних компонентів нового публічного менеджменту виокремлюють: практичність і професійність; чіткі стандарти і показники діяльності; прозоре бюджетування; акцент на більшій дисципліні та ощадливості у використанні ресурсів; застосування нових форм корпоративного управління; дезагрегація одиниць у державному секторі (поділ «монолітних» організацій традиційної бюрократії на окремі агенції та підрозділи); децентралізація; організаційний розвиток і навчання; чіткий організаційний та фінансовий розподіл між визначенням необхідності у публічних послугах і фактичним наданням таких послуг; посилення конкуренції в публічному секторі; застосування в публічному управлінні стилів та методів приватного сектору; більш широке використання PR-технік; орієнтація на клієнта; акцент на якість тощо [42].

Державні установи виступають в ролі своєрідних каталізаторів, які поєднують функції «визначення курсу» (політику і регулювання) з безпосередньою діяльністю (а саме надання послуг населенню та функції

забезпечення законності). Далі, вони використовують безліч різних методів (контракти, ваучери, гранти, податкові стимули і так далі) для досягнення цілей політики, вибираючи в кожному випадку той метод, який найкращим чином відповідає потребам організацій в продуктивності, ефективності та гнучкості.

Загалом, впровадження принципів нового публічного менеджменту в діяльність державних організацій передбачало встановлення п'яти типів індивідуальної підконтрольності державних службовців як необхідного мінімуму для відповідального чиновника:

- правовий контроль (законодавче регулювання);
- фінансовий контроль (як витрачаються державні кошти);
- з позицій здійснення політики (досягнення цілей; виконання обіцянок і очікувань);
- демократичний контроль (інформація та консультування з виборними органами, зв'язки з громадянами);
- етичний контроль (дії відповідно до етичними нормами).

Відзначимо, що ці принципи кардинально відрізнялися від підходів до управління, закладених бюрократичною концепцією. Традиційні бюрократичні методи публічного управління з позицій нового публічного менеджменту були піддані жорсткій критиці як такі, що пригнічують підприємницьку ініціативу, обмежують вибір, виробляють непотрібні послуги, неефективно використовують державні кошти. В той час як нові методи управління заохочують конкуренцію, максимізують свободу вибору, збільшують результативність в різних формах, створюють умови для розвитку ініціативності державних службовців.

Отже, реформування за моделлю нового публічного менеджменту передбачало делегування низки функцій, які раніше здійснювалися державою, ринковим структурам і прихід у сферу публічного управління властивих ринку принципів і категорій (розрахунок витрат, витрати,

конкуренція). При цьому головною функцією держави ставало регулювання і забезпечення процесу надання послуг громадянам. «Питання стоїть про те, які завдання має виконувати сама держава і які можуть і повинні виконуватися недержавними інститутами» [58, с. 123].

## **1.2 Зміни підходів до публічного управління наприкінці XX – початку XXI ст.**

Зазначені у попередньому параграфі реформи в системі публічного управління супроводжувалися низкою негативних моментів. Так, у Великій Британії і США проявилися протиріччя між неринковою за своєю природою державною службою і спробою її реорганізації на ринковій основі. У Німеччині відзначалося зростання бюрократизму, значне скорочення кадрів при одночасному скороченні державних послуг [77]. Також відзначалося послаблення легітимності державної служби, витік кваліфікованих кадрів з державного сектору і падіння загального престижу державної служби.

Серед найбільш істотних невдач і явних провалів реалізації на практиці моделей «нового публічного менеджменту» відзначаються наступні:

- фрагментарна організація державної служби за принципом її поділу за сегментами бізнесу і групам надаваних послуг, яка призвела до дезінтеграції функцій публічного управління;

- погана узгодженість і несумісність багатьох економічних механізмів публічного управління, орієнтованих на принципи ринку, вільного споживчого вибору і конкуренції, з перерозподільним характером державного сектору, з його орієнтацією на гармонізацію ринкових протиріч попиту на суспільні ресурси;

- збереження високих можливостей спонтанного, непередбачуваного розвитку соціальних і економічних процесів нерідко негативної спрямованості;

– домінування політичної доцільності та своєчасності над міркуваннями раціональності, соціальної та економічної ефективності, особливо, що стосується питань приватизації суспільних функцій, що проводяться на місцевому рівні управління;

– збільшення загрози зрощення влади і бізнесу, применшення і порушення громадянських прав у результаті реального послаблення диференціації політико-адміністративної та економічної систем, підміни поняття «державний службовець» поняттям «надавача послуг»;

– недосяжність уніфікації та раціоналізації існуючих в рамках даної моделі принципів публічного управління, вироблення єдиних стандартів і норм через широке використання в їх механізмах, важелях впливу і регулюванні ринкових і конкурентних елементів, які на кожній території мають свою унікальну специфіку;

– складність проблеми створення адекватних регулюючих взаємозв'язків між політичними, правовими та економічними механізмами публічного управління через наявність серйозних протиріч між контрактним керуванням і владними відносинами.

– декларативний характер проголошених принципів досягнення згоди і партнерства між керованими і керуючими державними службовцями в умовах існування ієрархічності і субординації у їхніх взаєминах;

– вихолощення соціальної сутності механізмів публічного бюджетування, які будуються відповідно до моделей управління в бізнесі, а також розмивання принципу бюджетної відповідальності через високий рівень децентралізації управління та виділених ресурсів;

– приписи певних даних (адже від них залежить рівень заробітної плати державних службовців), темпів зростання підсумкових показників розвитку і зменшення реального контролем щодо їх досягнення;

– пряма залежність адекватного функціонування даної моделі управління від правової та політичної культури суспільства, від його

соціальної диференціації, які, в кінцевому рахунку, і визначають ступінь інтегрованості громадян у соціальну систему;

- високий ризик під час передачі повноважень на місцевий рівень, виникнення регіональних і місцевих монополій, причини появи яких будуть обумовлені самою концепцією квазіринку і квазіконкуренції в умовах переходу від традиційного публічного управління, з його орієнтацією на усунення суперництва, за яких виникає ситуація присутності однієї дійової особи на стороні пропозиції соціальних благ та послуг;

- посилення тенденції до поступового згортання соціальних гарантій, державних допомог, програм соціального забезпечення в силу обмеженості відповідних ресурсів в умовах підвищених вимог до економічної ефективності публічного управління і проведеної соціально-економічної політиці, що в кінцевому підсумку призводить до кризи фінансування соціального забезпечення;

- декларативний характер принципу справедливості через неможливість забезпечити добросовісну конкуренцію державних економічних структур з приватним сектором через опору економічних агентів, що представляють державу, на суспільні ресурси, чого не може дозволити собі приватний бізнес;

- неможливість успішного співіснування державного та приватного сектору, що стає перешкодою вдосконалення і розвитку ринкових відносин через те, що державні установи отримують субсидії і покривають збитки за рахунок податкових надходжень, а приватні залежать від власної прибутковості та економічної ефективності діяльності;

- необхідність здійснення високих витрат на контроль діяльності організаційно незалежних структур, що надають громадські та державні послуги в сфері культури, освіти, соціального забезпечення.

Всі зазначені вище «вузькі місця» і проблеми призвели в багатьох країнах до серйозних деформацій політичних, соціальних та економічних

відносин, особливо, в умовах слабого громадянського контролю діяльності органів влади, нерозвиненості соціальної відповідальності чиновників перед суспільством. З'явилися високі соціальні ризики комерціалізації публічних послуг, зрощення влади і бізнесу, зростання системної корупції, використання суспільних ресурсів в приватних цілях, забуття суспільних інтересів.

Наведені недоліки змусили науковців та політиків повернутися до питання про сутність ефективності, як однієї з основних цілей реформування публічного управління. Ефективність публічного управління як такого, що передбачає управління складними соціальними системами (соціальною, економічною, політичною) передбачає необхідність урахування інтересів всіх соціальних груп, а не тільки тих, які можуть виступати клієнтами державних установ, вступати з ними в безпосередню взаємодію.

Багато дослідників відзначають, що на початку ХХІ ст. зростає плуралізація громадських структур, пройшло ускладнення взаємин між різними верствами населення, значно зріс рівень соціальних потреб і очікувань, зросли масштаби невизначеності і ризиків, підсилюється вплив міжнародних факторів, зокрема глобалізації, на внутрішню політику [45; 66]. У таких умовах досягнення цілей і отримання прибутків стало проблематичним. При цьому важливим стає не тільки досягнення мети, а й те, яким чином це зроблено. Отже, необхідність приділення більшої уваги і зміни «змісту управління» обумовило і появу нової моделі публічного управління.

Розвитком концепції «governance» стала концепція «good governance» [45; 76]. Складність перекладу даного словосполучення викликана, насамперед, розмитістю та багатоаспектністю змісту терміну. Це, головним чином, і обумовило його представлення на українській мові як врядування, конкретизованого прикметниками «добре», «належне», «справедливе», «ефективне» та ін., що деякою мірою відображає засадничі ідеї, які

знаходяться в основі цієї концепції. Останнім часом в україномовній літературі закріпився термін «належне врядування»

Між тим, щоб найбільш повно та точно зрозуміти зміст даної концепції, слід звернутися до основних принципів «good governance», зафіксованих у 1997 р. положеннями Програми розвитку ООН (ПРООН). До них, зокрема, відносяться [Ошибка! Источник ссылки не найден.]:

1) участь громадян (усі громадяни мають володіти правом голосу при ухваленні рішень безпосередньо або через інститути, що представляють їхні інтереси); така широка участь забезпечується свободами асоціацій і слова;

2) верховенство права (чесність і неупередженість правових структур);

3) прозорість (вільний потік інформації, яка є доступною кожному);

4) здатність реагувати (інститути та процеси служать усім стейкхолдерам);

5) орієнтація на консенсус (органи державної влади виступають посередниками між різними інтересами задля досягнення згоди в суспільстві);

6) рівність (усі чоловіки та жінки мають рівні можливості в підвищенні чи підтримці власного добробуту);

7) ефективність і результативність (процеси та інститути задовольняють потреби при найкращому використанні ресурсів);

8) підзвітність (ті, хто ухвалюють рішення в уряді, приватному секторі та в організаціях громадянського суспільства підзвітні громадськості, а також стейкхолдерам);

9) стратегічне бачення (лідери та громадськість мають широку і довгострокову перспективу відносно good governance і людського розвитку).

Концепція «good governance» передбачає, що публічне управління будується на засадах поділу влади, народовладдя, виборності і змінюваності вищих посадових осіб, підзвітності інститутів виконавчої влади, політичного плюралізму. На відміну від традиційної моделі публічного управління,

заснованого на ієрархії і яке передбачає неухильне виконання наказів, визначальними особливостями нової концепції стають порозуміння і договір.

Йдеться про зміни у відносинах між громадянським суспільством і органами влади. Нові міжорганізаційні інститути нового публічного управління (спільні підприємства, стратегічні альянси, ділові групи, організації з особливими правами, контрактні, дослідницькі консорціуми, міжміністерські, міжвідомчі та міжгалузеві утворення тощо) відрізняються від внутрішньоорганізаційних мереж бюрократичних ієрархій, де відносини між акторами залежать від управлінської структури, яка забезпечує вирішення конфліктів і регулює поведінку. Хоча в міжорганізаційних мережах теж виникають конфлікти, рівень довіри і кооперативного співробітництва там істотно вище, що веде до значного скорочення трансакційних витрат, більш раціонального використання спільних ресурсів, більшої відкритості до інновацій, тобто до підвищення ефективності управлінської діяльності. В умовах використання «good governance» особлива увага приділяється колективним домовленостям та угодам. Таким чином, якщо в межах традиційної моделі публічного управління влада здійснюється спеціально сформованим бюрократичним апаратом, «good governance» передбачає участь в управлінні громадськості: через обговорення, ініціативи, збори, слухання, комісії, форуми, робочі групи, круглі столи тощо [76].

Відтак, з одного боку, «good governance» базується на широкому залученню громадськості до процесу управління та орієнтується не на власне результат, а на сам процес підготовки та ухвалення рішень. З іншого боку, «good governance» передбачає ефективність публічного управління, що розуміється як досягнення поставлених цілей у необхідні терміни і з мінімальними витратами ресурсів. У цьому сенсі ефективне управління саме по собі не означає демократичного характеру прийняття і здійснення управлінських рішень. На певних етапах і при певних умовах ці дві сторони



процесу управління – ефективність і демократичний характер – можуть сприйматися як суперечливі одна одній і несумісні. Однак, практика публічного управління в зарубіжних країнах свідчить, що принципи демократичності та ефективності в публічному управлінні не тільки поєднані, але й взаємно передбачають і обумовлюють один одного.

Таким чином в рамках концепції «good governance» забезпечується перехід від суб'єкт-об'єктних, патрон-клієнтських відносин між органами влади та інститутами громадянського суспільства до суб'єкт-суб'єктних, партнерських взаємодій зазначених акторів, створюються можливості для участі населення в управлінні.

Можна констатувати, що «good governance» відрізняється як від традиційної моделі публічного управління (коли джерелом політичних рішень виступає верхівка ієрархічної піраміди державної влади, а громадські структури чинять на цей процес лише опосередкований вплив), так і від ринкової моделі публічного управління (нового публічного менеджменту) з її акцентом на принципи торгової угоди, в якій кожен намагається максимізувати свій особливий інтерес. В межах «good governance» управління здійснюється через переговори між державними та недержавними структурами і направлено на вироблення такого рішення, яке б задовольнило би всі сторони. Відповідно до цього можна стверджувати, що дана модель управління ефективніше традиційної моделі та нового публічного менеджменту, і краще забезпечує суспільні потреби, адже саме суспільство бере участь у їхньому задоволенні.

За визначенням Комітету з публічного менеджменту Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), основні принципи управління, які використовуються в «good governance» базуються на загальному забезпеченні та рівномірному розподілі влади і авторитету, покликаних гарантувати і охороняти конституційні права і цінності. Тобто концепція «good governance» певною мірою намагалася розширити

можливості нового публічного менеджменту з його орієнтацією переважно на інструменталізм, операціоналізм, прагматизм, конвенціоналізм. На відміну від цього «good governance» спрямована на відновлення і більш повне урахування політичних і моральних аспектів публічного управління, що надавало їй більш цілісний та системний характер.

Дійсно, якщо в основу нового публічного менеджменту було покладено інструменталістський підхід, зі спрямованістю зниження державних витрат, ефективність, раціональність, то в основу «good governance» покладено системний підхід, націлений на розвиток співпраці і соціального партнерства влади, бізнесу та громадянського суспільства, зміцнення довіри до органів, що відповідають за прийняття управлінських рішень, і зростання передбачуваності їх рішень. Використання цих двох підходів дозволило розширити основний фокус уваги публічного управління, переносячи його не тільки на високопродуктивний публічний менеджмент, а й на високоефективну публічну політику в цілому.

### **1.3 Сучасні концепції публічного управління**

Численні зміни в навколишньому середовищі (розвиток телекомунікацій, інтенсифікація потоків, зокрема інформації, капіталів тощо), що відбувалися в кінці ХХ-початку ХХІ ст. призвели до того, що простір і час перестали грати вирішальну роль змушували створювати більш досконалі моделі і концепції управління. Фактично виник новий світ, який, будучи надзвичайно мобільним, диктується економічними потоками, локалізацією та переміщеннями сфер діяльності, в яких створюються і споживаються багатства. З'явилися геоелектроніка, геофінанси, геоінформація, геотехнологія. Швидке поширення і впровадження нових інформаційних і телекомунікаційних технологій надали у розпорядження суспільства нові інструменти і методи, які створюють широкі можливості всім громадянам

більш ефективно управляти власним життям у якості незалежних учасників. Іншими словами, це означає зміну сучасної демократичної парадигми управління на більш відкриту, відповідну інформаційному суспільству, яка сприяє утвердженню плюралізму, нових цінностей, потреб, методів і процедур. У процесі тривалих наукових дискусій була вироблена низка термінів, що характеризують нову державу і політичний режим в ньому - «електронна демократія», «кібердемократія», «теледемократія», «медіакратія», «нанодемократія», «мобільна держава» та ін. [37; 41; 53]. Спільним для них стало те, що саме інформаційний фактор було визначено ключовим в контексті розвитку взаємодії між владою та суспільством.

Таким чином, не дивлячись на відносну новизну концепцій «governance» і «good governance» в останні декілька років поширення отримали й інші сучасні концепції публічного управління, такі як неінституційна теорія, синергетичний підхід до публічного управління, концепція «активізуючої держави», теорія політичних мереж і концепція «управління за результатами» («управління за цілями»). Всі вони ставили за мету забезпечення гнучкості системи публічного управління, вдосконалення її взаємодії з навколишнім середовищем.

Якщо говорити про синергетичний підхід до публічного управління, то важливо відзначити, що синергетика – це особливий сучасний стиль наукового мислення. І «управління в режимі самоорганізації має бути орієнтоване на вирішення двоєдиного завдання: (1) створення умов, необхідних для реалізації власних тенденцій розвитку системи... (2) забезпечення керованої системи засобами, необхідними для досягнення своїх власних цілей» [26, с. 39].

Концепцію «управління за результатами» (MBR – management by results), або «управління за цілями» (MBO – management by objectives), яка переживає сьогодні своє «відродження», розробив у середині 1960-х рр. американський вчений П. Друкер, один з найвідоміших фахівців у галузі

менеджменту та маркетингу. Він вважав, що дана концепція – це метод підвищення ефективності організації, згідно з якою діяльність будь-якого працівника оцінюється не за процесом, за результатом, якщо результат розуміється як досягнення поставленої цілі, завдання. Практика використання МВО показала, що П. Друкер був правий: основні вигоди, які несе впровадження даної системи в організації – це підвищення продуктивності праці за рахунок чітких орієнтирів у кожного працівника організації та підвищення мотивованості персоналу, за рахунок його участі в постановці власних завдань.

Під «управлінням за результатами» у державній сфері стало прийнято розуміти всі дії державних організацій, спрямовані на підвищення ефективності надання державних послуг, які в тій чи іншій мірі орієнтуються на попередні результати роботи. Таким чином, «управління за результатами» стало стратегією оновлень системи публічного управління.

Важливо відзначити, що теорія управління по результатах включає в себе концептуальні положення теорії мереж, синергетики, не применшуючи при цьому ролі і значення держави як головного агента прийняття рішень. Наприклад, у доповіді Організації з економічного співробітництва та розвитку, яка підтримує концепцію управління по результатах наголошується, що «... уряд залишається єдиним органом, що діє у відповідності з Конституцією, в межах адміністративного права, а результати управління є наслідком налагодженої діяльності таких управлінських механізмів і важелів, як вироблення політичної стратегії, управління бюджетним процесом, державною службою, підзвітність адміністративних структур в рамках існуючих інституційних норм».

Отже, концепція «управління за результатами» таким чином стає універсальним засобом боротьби з витоком ресурсів, корупцією, неефективністю і бюрократизмом системи публічного управління. Органи публічного управління в сучасних умовах змушені робити політичний вибір

на користь ефективності публічної сфери, інакше вони ризикують втратити свою легітимність. Сучасний світ, мінливий, гнучкий і динамічний, з постійно зростаючими потребами громадян, не може дозволити скорочення соціальних витрат або погіршення якості послуг. Отже, зміни навколишнього середовища вимагають застосування сучасних і ефективних методів управління державними організаціями, які б поєднували такі складові, як швидкість, гнучкість, соціальна справедливість, результативність.

Таким чином, в сучасному розумінні «управління за результатами» має низку характеристик, які відрізняють його від інших форм управлінської діяльності.

По-перше, під час використання «управління за результатами» обов'язковим є постановка цілей і завдань, а також розуміння очікуваного результату. «Управління за результатами» представляє собою повний цикл дій, в якому є етапи підготовки і планування, реалізації та оцінки.

По-друге, схема роботи представляє собою співвідношення «цілі - результати», і під час постановки наступних цілей передбачає уваги попередніх результатів.

По-третє, «управління за результатами» звертає увагу, насамперед, на бажання і переваги громадян, як партнерів державних установ, таким чином створюючи діалог між державою і суспільством.

Тепер звернемося до базових принципів концепції «управління за результатами»: декомпозиції завдань «зверху вниз», зворотній зв'язок «знизу вгору» і «внутрішньоорганізаційний ринок праці».

1. Принцип декомпозиції завдань «зверху вниз» полягає в тому, що робота, згідно з «управлінням з результатами», заснована на розкладанні цілей, які стоять перед організацією згідно з існуючою в організації управлінській ієрархії. Цілі організації ставляться центральними органами влади або керівник установи формулює їх сам. Після цього керівник організації розкладає їх на завдання, які розподіляє потім між своїми

підлеглими. При цьому завдання виділяються таким чином, щоб їх рішення забезпечувало вирішення тієї мети, яка ставилася перед керівником і, відповідно, перед організацією в цілому. Точно така ж процедура розкладання цілей на завдання повторюється і на нижчих щаблях управлінської ієрархії: керівники структурних підрозділів формують на основі своїх цілей завдання для своїх підлеглих і так далі.

2. Принцип зворотного зв'язку «знизу вгору» полягає в тому, що в процесі узгодження завдання керівником, який його сформулював підлеглим, перед яким ставиться завдання, може відбуватися коригування змісту завдання, рівня його пріоритетності або термінів виконання. Коригування завдання є важливим процесом. З одного боку, під час спільного обговорення та обміну аргументацією досягається однакове розуміння формулювань завдань, а саме завдання може трансформуватися в більш точне і коректне за змістом. З іншого боку, в процесі узгодження забезпечується необхідний баланс між бажаними результатами і наявними у організації ресурсами.

3. Принцип «внутрішньоорганізаційного ринку праці». На відміну від функціональних обов'язків, завдання у системі управління за результатами щоразу унікальні і не можуть бути заздалегідь передбачені в типових професійно-кваліфікаційних характеристиках або посадових обов'язках. У певному сенсі планові завдання – це додаткові трудовитрати, не передбачені початковими умовами найму. Саме через цю обставину такими важливими є відносини добровільності і рівноправ'я сторін у процесі узгодження завдань.

Фактично, узгодження – це своєрідний «торг» між сторонами, а досягнуте угода є своєрідним «мікроконтрактом». До умов такого локального контракту відносяться сама завдання, терміни його виконання, що надаються виконавцю додаткові ресурси, а також форма і розмір винагороди / депреміювання залежно від досягнення кінцевого результату.

Таким чином, формується основа «управління за результатами», переваги якого можна сформулювати наступним чином:

- 1) оптимізує процес прийняття рішень, усуває непотрібні ланки;
- 2) дозволяє будувати управлінський процес «зверху-вниз», націлюючи діяльність усіх підсистем на виконання мети;
- 3) активізує системний підхід у вирішенні завдання: встановлює взаємозв'язки між підсистемами (різними підрозділами, процесами, командами виконавців);
- 4) дозволяє більш чітко оцінити реалістичність і терміни досягнення цілі, планувати етапи, розподілити їх по роках;
- 5) стимулює перехід від оцінки дій до оцінки результату;
- 6) дозволяє зробити більш прозорою систему стимулювання – за результат, а не за набір дій, функцій, обов'язків тощо;
- 7) націлює на врахування думки споживача та замовника управлінських дій;
- 8) дозволяє знизити корупцію і «кумівство» на державній службі: невиконання завдань за низької кваліфікації керівників програм приховати значно важче.

Як же оцінити використання «управління за результатами» в державному секторі, адже цю сферу неможливо оцінити, просто порахувавши прибуток, як це можна зробити в бізнесі. Х. де Брюйн у своїй книзі «Управління за результатами в державному секторі» досить глибоко вивчає цю проблему [11]. Він зазначає, що «оцінка ефективності – це дуже потужний засіб комунікації, що виявляє саму сутність роботи організації. Цей механізм дає можливість виявити неефективність діяльності організації і перебудуватися».

Суть системи оцінки ефективності визначається Х. де Брюйн наступним чином: «державна організація формулює, яких цілей вона хотіла б домогтися, і визначає показники, якими можна оцінити досягнення цих цілей». Після виконання завдань, стає ясно, чи досягнуто мети, якою мірою і якою ціною. Але завжди існує проблема в оцінці ефективності роботи

державних організацій. Х. де Брюйн говорить, що «важко оцінити ефективність роботи, коли вона є результатом спільної діяльності; коли між дією і результатом існує значний часовий лаг».

Що стосується того, що ж розуміється під оцінкою ефективності роботи державних організацій, то Х. де Брюйн говорить про вимір тих результатів роботи організації, які піддаються вимірюванню. Виділяється низка функцій, які може виконувати оцінка ефективності:

1. Прозорість. Прозорість підвищується, рівень звітності організації зростає.

2. Самонавчання. Прозорість дозволяє виявити слабкі і сильні сторони роботи організації, це стає основою для «самонавчання».

3. Атестація. Керівництво організації або третя сторона оцінюють ефективність діяльності організації на основі досягнутих нею результатів.

4. Заохочення або штрафні санкції. Зазвичай носять фінансовий характер.

Можна бачити, що ці функції, особливо прозорість дозволяють спростити процес легітимації у суспільстві тих чи інших державно-управлінських рішень. Тому концепція «управління за результатами» що прийшла з бізнес-управління, останнім часом стала дуже популярною і замінила застарілі методи управління в публічній сфері. Друкерівська концепція стала втіленням ідеї роботи на результат і виходячи з існуючих результатів. Через це концепція «управління за результатами», викликає особливий інтерес як у політиків, що роблять вибір на його користь, так і у самих управлінців, що діють в цьому напрямку.

Говорячи про головні завдання публічного управління на сучасному етапі, то можна визначити декілька ключових з них.

1. Легалізація відносин з інститутами громадянського суспільства. Дійсно, на сучасному етапі глобалізації зростає роль громадянського суспільства, його інститутів, у тому числі неурядових організацій, і,



безумовно, буде рости і далі. Це об'єктивна тенденція глобалізації, і в цьому зв'язку виникає кілька проблем, безпосередньо пов'язаних з державним управлінням.

Також вкрай важливою функцією держави в нових умовах стає акумулювання та відстоюванні основоположних цінностей даного соціуму; виробленні процедур узгодження і механізмів співіснування різних інтересів (забезпечення консесуального порядку і стабільності) в умовах їх плюралізації.

2. Забезпечення стратегічного планування розвитку. Одна з важливих завдань сучасного публічного управління – це мінімізація ризиків, технологічних, політичних, економічних, екологічних, соціальних. Більшість з них є наслідками глобалізації і побічними продуктами розвитку людської цивілізації. У результаті соціальні ризики, пов'язані, наприклад, з екологією, несуть у собі політичний детонатор (вирубка лісів, будівництво житла в охоронюваних зонах, зміна клімату) ведуть до різного роду конфліктів. Нові конфлікти підривають старі політичні схеми і змушують шукати нові альтернативні варіанти рішень. Це проблеми екстремізму, раси, кольору шкіри, етнічної приналежності, конфесійні відмінності. Всі ці рухи набувають політичного характеру і вимагають свого вирішення.

Отже, в сучасних умовах, інститут держави не тільки не відмирає, але й навпаки повинен виконувати цілу низку важливих функцій, однією з яких є попередження ризиків і стратегічне планування розвитку. Сьогодні неабияке значення для публічного управління має соціальне передбачення – цілепокладання в найзагальнішому вигляді, очікування настання певних подій чи явищ з передбачуваними результатами, так і соціальне прогнозування – визначення варіантів розвитку і вибір найбільш прийняттого, оптимального, виходячи з ресурсів, часу і соціальних сил, здатних його забезпечити.

Причому в умовах збільшення конкуренції на світових ринках,

політики мають обирати такі стратегії, які відповідають критеріям соціальної та економічної ефективності. Тобто з одного боку, держава повинна реалізовувати свої плани з найменшими витратами, з іншого – не порушувати права та інтереси громадян.

3. Забезпечення соціального характеру державної політики. Головним напрямком державної політики у ХХІ ст. стала активна соціальна політика, яка за своїм змістом повинна істотно відрізнитися від діяльності державних інститутів у минулому. Сучасна держава має не тільки гарантувати мінімально необхідний життя, надавати якісні соціальні послуги, а й активно взаємодіяти з громадянами щодо вирішення їх соціальних проблем, йти до кожного громадянина і спільно шукати шляхи вирішення його проблем.

Метою такої політики стає забезпечення соціальної справедливості. При чому поняття справедливості в даному разі охоплює і однакове ставлення до громадян, і винагороду по заслугах (пропорційно внеску в загальну справу), і швидке реагування на їхні потреби, і рівний доступ до можливостей і ресурсів, і виключення з переліку професійних характеристик працівників органів влади таких категорій, як свавілля, байдужість або зверхність.

4. Забезпечення збереження національної ідентичності. У сучасну епоху глобалізації, розмиття багатьох кордонів (політичних, економічних, інформаційних) перед багатьма країнами стоїть завдання збереження національної спільноти; створення сприятливих умов розвитку національної культури і традицій, зміцнення національної самосвідомості. І в цьому сенсі тільки держава і її інститути спроможні забезпечити її виконання.

5. Підтримка інновацій. Слід зазначити, що в сучасних умовах, в епоху інформаційного суспільства та система управління, яка не забезпечує можливостей для розвитку талантів і здібностей, не підтримує інновацій у різних соціально-економічних сферах приречена на руйнування. Адже у сучасному світі велике значення набуває здатність до нестандартного

мислення, оригінального вирішення проблем, багато з яких є принципово новими для людства. Також варто зазначити, що найбільш динамічно розвиваються в світі ті країни, що підтримують науково-технологічний сектор економіки [83, с. 85].

Таким чином, поряд з традиційними функціями публічного управління, як-то дотримання суверенітету, забезпечення оборони і національної безпеки, ухвалення норм та правил, контроль над їх виконанням, новими (надання послуг тощо) на перший план виходять нові функції: партнерська, стратегічна, інноваційна, національна і соціальна (в новому розумінні).

При цьому істотних змін зазнає і класична модель державної служби, яка передбачала чіткий розподіл політичних та адміністративних функцій. Сьогодні адміністративні функції політизувалися. Не тільки сучасні політики, а й службовці різних категорій посад змушені прислухатися до думки громадськості та вибудовувати взаємодію. Принципове значення набуває широка участь громадськості у розробці державних програм і проектів, у визначенні цілей розвитку суспільства, відтак важливим аспектом діяльності публічного управління на сучасному етапі розвитку стала його політизація та соціалізація.

Отже, публічне управління сьогодні можна представити, з одного боку, у вигляді процесу взаємодії органів влади і суспільства, результатом якого є прийняття важливих для держави (регіону, громади) рішень, з іншого – як відкриту публічну сферу суспільних інтересів, в якій всі суспільні інститути, громадяни можуть бути не тільки в ролі об'єктів управління, а й виступати суб'єктами, автономними одиницями у відносинах з органами влади і управління. Іншими словами, сучасне публічне управління – це управління суспільством разом з суспільством. Саме в такому контексті воно і буде розглядатися нижче у даному дослідженні.

## Висновки до розділу 1

1. Протягом останніх десятиліть ХХ ст. державне управління як об'єкт наукових досліджень пройшло кілька етапів, пов'язаних, насамперед із зміною функцій і ролей державних інститутів і їхніх відносин із суспільством, яке виступає об'єктом публічного управління.

На I етапі (1854-1940 рр.) зусиллями В. Вільсона, Ф. Гудноу і М. Вебера був заснований традиційний підхід до публічного управління, ознаками якого стали формалізація відносин влади із суспільством, розподіл функцій між політиками та адміністраторами і професіоналізація державної служби.

На II етапі (1950-1970 рр.) з'явилися теорії Г. Саймона і В. Томпсона Д.Істон, Д. Макгрегор і Ф.Гердберг увага стала приділятися питанням мотивації державних службовців, а також з'явилися концепція соціальної держави, сутність якої полягала в необхідності посилення впливу держави на соціальні процеси та збільшення соціального захисту громадян.

На III етапі (1980-2000 рр.) з'явилися теорія нового публічного менеджменту, представники якої (М.Портер, Д.Осборн, Т.Геблер та ін.) намагалися перенести методи приватного менеджменту у державний сектор. В результаті впровадження даної теорії, зміст якої полягав у істотному скороченні та підвищенні економічної ефективності державного сектору, державні установи перетворилися на організації, які надають послуги, а громадяни – на їхніх клієнтів.

2. Удосконалити недоліки даної концепції було покликане забезпечити так зване «належне врядування» («good governance»), яке мало за задумом його апологетів удосконалити новий публічний менеджмент.

Отже, на IV етапі (на початку 2000 рр.) зусиллями низки міжнародних установ, зокрема, ООН, Європейської комісії, Міжнародному валютному фонду, Всесвітньому банку, з'являється теорія «good governance», яка

ґрунтується на широкому залученню громадськості до процесу управління та урахуванні їхніх думок під час прийняття управлінських рішень.

3. На останньому V етапі (який починається нині) спостерігається певна тенденція до конвергенції, своєрідної дифузії різноманітних підходів до публічного управління. З одного боку, це обумовлено постійними теоретичними напрацюваннями з означеної проблематики, удосконаленням, обґрунтуванням та переосмисленням існуючих та пошуком нових, більш досконалих моделей публічного управління, з іншого – практичними потребами адекватно реагувати на нові виклики, які постають перед суспільством. Серед найбільш важливих з них – глобалізація та інформатизація суспільства.

4. Однією зі сучасних теорій, яка намагається поєднати досягнення існуючих концепцій публічного управління і осучаснити їх є концепція «управління за результатами». Зміст «управління за результатами» полягає у розробці циклу управлінських цілей і завдань, в якому важливу роль має «зворотний зв'язок», вимірювання результатів і звітність по них перед громадськістю. При цьому концепція «управління за результатами» має свій цикл розвитку, який дозволяє оптимізувати процес прийняття рішень, усуває непотрібні ланки; активізує системний підхід у вирішенні завдання, встановлює взаємозв'язки між підсистемами, дозволяє більш чітко оцінити реалістичність і терміни досягнення цілі, планувати етапи, розподіляти по роках, стимулює перехід від оцінки дій до оцінки результату.

5. Публічне управління в сучасному світі виступає як складний процес вироблення та реалізації публічно-управлінських рішень, в якому беруть участь не тільки державні органи і структури, не тільки такі традиційні суб'єкти політичної діяльності, як політичні партії та рухи, але також всі інші інститути та організації громадянського суспільства, об'єднання громадян, соціальні, етнічні, конфесійні, професійні, територіальні групи і спільності, соціальні верстви і окремі громадяни. Виходячи з цього, публічне

управління, з одного боку, можна представити у вигляді процесу взаємодії органів влади і суспільства, результатом якого є визначення довгострокових цілей і прийняття тактичних рішень щодо їхнього досягнення, з іншого – як відкриту публічну сферу суспільних інтересів, в якій громадяни виступають не тільки в ролі об'єктів, а й суб'єктів управління.

## **РОЗДІЛ 2**

### **СУЧАСНІ ПРАКТИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ В УКРАЇНІ**

#### **2.1 Особливості реалізації державної податкової політики в Україні**

Необхідно зазначити, що досягнення мети дослідження зумовлює необхідність визначення особливостей нинішнього стану податкової політики та особливості діяльності органів, які її реалізують. Розв'язання такої наукової задачі потребує, в свою чергу, відповідей на кілька питань:

- 1) що таке податки і яку місію вони виконують у процесі функціонування держави та суспільства;
- 2) які податки існують і яким чином організовано їх збирання в Україні;
- 3) якими нормативними документами регламентується взаємодія держави та громадськості в сфері оподаткування;
- 4) які структури в Україні займаються збиранням податків;
- 5) які проблеми є актуальними у реалізації державної податкової політики в Україні;
- 6) які основні шляхи підвищення ефективності діяльності фіскальних органів.

Податки застосовувалися ще на зорі людської цивілізації. В історії розвитку суспільства ще жодна держава не змогла обійтися без податків.

Історично податки виступають найдавнішою формою фінансових відносин між державою і членами суспільства з метою створення централізованої системи грошових ресурсів, необхідних для існування держави. Виходячи з цього, розмір податкового тягаря для громадян визначається сумою витрат держави на виконання її функцій: з управління, оборони, захисту прав і свобод громадян, розвитку економіки тощо. У розумінні податків важливе значення мають об'єктивний і суб'єктивний аспекти.

Податки як об'єктивна категорія – це узагальнене абстрактне поняття об'єктивно існуючих економічних відносин. Об'єктивна сутність (об'єктивна сторона) податків не залежить від конкретної економічної дійсності, вона визначається лише чинниками, що викликали появу цієї категорії. Виникнення податків пов'язується з виникненням держави, становленням її інститутів. Покладання на державний апарат суспільно-політичних функцій неминуче зажадало формування фондів фінансових ресурсів і відповідно інструментів, за допомогою яких такі фонди могли б бути сформовані. Таким інструментом і стали податки, головне призначення яких спочатку полягало у формуванні матеріальної бази для забезпечення виконання функцій держави на користь усього суспільства.

Суб'єктивна сторона податків (конкретні їх види, рівень ставок, система пільг та ін.), навпаки, зумовлюється саме зовнішнім середовищем, у якому функціонують податки. Особливо важливе значення тут мають рівень соціально-економічного розвитку країни, тип державного устрою, масштабність і коло завдань, що стоять перед суспільством у певний період часу, нарешті, традиції, що роблять істотний вплив на національні риси податкової системи держави. Суб'єктивна (видима) сторона виявляється, таким чином, у процесі їх реального використання (у вигляді податку на доходи, податку на додану вартість, акцизів та ін.). Установлення податків здійснюється шляхом ухвалення податкового законодавства, що визначає поняття податків, а також зборів, прирівняних до податкових платежів.

Отже, податки є науковою категорією зі стійкими внутрішніми властивостями, закономірностями розвитку й особливими формами прояву. Податки виражають реально існуючі грошові відносини, що проявляються в процесі вилучення частини вартості національного доходу на користь загальнодержавних і суспільних потреб. Виходячи з цього, податки виступають не тільки економічним, але й водночас важливим соціальним інститутом.

Усі податки розділяють на прямі й непрямі [18]. Прямі податки встановлюються безпосередньо щодо платників. Їх розмір залежить від об'єкту оподаткування, а непрямі включаються в ціну товарів і послуг. Прямі податки стягуються безпосередньо з майна або доходів платника податків. Остаточним платником прямих податків виступає власник майна (доходу). Ці податки підрозділяються на реальні прямі податки, які сплачуються з урахуванням не дійсного, а передбачуваного середнього доходу, й особисті прямі податки, які сплачуються з реально отриманого доходу і враховують фактичну платоспроможність платника податків. До прямих податків належать податок на прибуток (дохід) організацій; податок на доходи від капіталу; прибутковий податок з фізичних осіб; податок на майно організацій; земельний податок; податок на майно фізичних осіб; податок на спадкоємство або дарування.

Прямі податки діляться на особисті й реальні. Особисті податки сплачуються з дійсно отриманого платником податків доходу (прибутку). Так, підприємства сплачують податок із суми прибутку, що підраховується на основі отриманої виручки і проведених витрат. Ці податки враховують фактичну платоспроможність платника податків.

Реальними податками обкладається не дійсний, а передбачуваний середній дохід платника податків, який одержується в певних економічних умовах від того або іншого предмета оподаткування (нерухомої власності,



грошового капіталу та ін.). Реальними податками обкладається перш за все майно, звідси і їх назва (real (англ.) – майно). У багатьох випадках неможливо визначити дохід, отриманий від майна або виду діяльності, або проконтролювати правильність оголошеного платником доходу (наприклад, водія таксі). У таких ситуаціях встановлення платні за патент на перевезення людей у розмірі податку з передбачуваного доходу полегшить технічну сторону оподаткування.

Незважаючи на те, що в кількісному відношенні прямі податки складають половину переліку податкової системи і їх набагато більше, ніж непрямих, роль цих податків у сучасній практиці оподаткування є не провідною: надходження тільки від одного податку на додану вартість набагато вище, ніж від усіх прямих податків.

Другою складовою податкової системи є система непрямого оподаткування. В Україні застосуються два види опосередкованих податків: універсальні та специфічні акцизи, а також мита. З погляду виконання фіскальних функцій вони більш ефективні, ніж прямі, оскільки їх база оподаткування менш чутлива до змін тенденцій економічного розвитку країни. Непрямі податки включаються в ціну товарів і послуг. Остаточним платником непрямих податків є споживач товару. Залежно від об'єктів стягування непрямі податки підрозділяються на непрямі індивідуальні, якими обкладаються строго певні групи товарів; непрямі універсальні, якими обкладаються в основному всі товари й послуги; фіскальні монополії, якими обкладаються всі товари, виробництво й реалізацію яких зосереджено в державних структурах; митні збори, якими обкладаються товари й послуги під час здійснення експортно-імпортних операцій.

До непрямих податків відносяться акцизи, податок на додану вартість (ПДВ), податок з продажів. У податковій теорії відношення до непрямих податків неоднозначне. Ці податки вважаються вкрай несправедливими, оскільки вони через механізм цін перекладаються на населення, яке і є

реальним платником непрямих податків. У той же час визнається, що непрямі податки мають ряд переваг як джерело бюджетних доходів. Вони набагато менше, ніж прямі податки, залежать від циклічних коливань кон'юнктури, тому є більш надійним бюджетним джерелом.

Одним з основних у загальній структурі бюджетних надходжень є податок на додану вартість (ПДВ), який є різновидом універсальних акцизів [35, с.83]. У світовій практиці він перетворився на основний податок непрямі дії й замінив у багатьох країнах менш ефективний податок з обороту. З податком з обороту пов'язано виникнення своєрідного кумулятивного ефекту, який полягає в тому, що об'єкт оподаткування містить податки, які сплачуються на попередніх етапах руху товару. ПДВ не має цього недоліку, але здійснює значний вплив на загальний рівень цін, оскільки він включається до складу ціни всіх товарів і послуг і є регресійним стосовно малозабезпечених верств населення.

Під час сплати мита або специфічного збору завжди присутня спеціальна мета та спеціальні інтереси. Стягуються мита і збори тільки з тих, хто звертається до відповідних органів з приводу надання потрібних йому послуг.

Різновидом специфічних акцизів виступають марки акцизного збору – спеціальні знаки, якими маркуються алкогольні напої й тютюнові вироби і наявність яких підтверджує сплату акцизного збору або належне оформлення векселя в разі здійснення операцій з указаними товарами на території України. Плата за марки акцизного збору – плата, що вноситься замовниками (імпортерами) й українськими виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів для покриття витрат держави на виготовлення, зберігання й реалізацію цих марок. Виробництво суб'єктами підприємницької діяльності в цілях реалізації на території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів без позначення марками акцизного збору, а також увезення на територію України, транспортування і зберігання прийому на комісію й

консигнацію для реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка, забороняється.

Залежно від органу, який встановлює та має право змінювати й конкретизувати податки, останні поділяються на загальнодержавні і місцеві. Державні податки встановлює і вводить у дію Верховна Рада України, хоча ці податки можуть зараховуватися до бюджетів різних рівнів. Місцеві податки вводяться відповідно до законодавства країни місцевими органами влади, вступають в дію тільки після рішення місцевих рад і завжди надходять до місцевих бюджетів.

За цільовою спрямованістю розрізняють:

- абстрактні (загальні) податки, призначені для формування прибуткової частини бюджету в цілому;

- цільові (спеціальні) податки, що вводяться для фінансування конкретного напрямку державних витрат. Для цільових платежів часто створюються спеціальні позабюджетні фонди.

За рівнем бюджету, в який зараховується податковий платіж, розрізняють:

- закріплені податки, які безпосередньо й повністю надходять до того чи іншого бюджету або позабюджетного фонду;

- регулюючі податки – різнорівневі, що надходять одночасно до різних бюджетів у пропорції, прийнятій згідно з бюджетним законодавством.

За порядком запровадження податкові платежі діляться на:

- загальнообов'язкові податки, які стягуються на всій території країни незалежно від бюджету, до якого вони надходять;

- факультативні податки, які передбачені основами податкової системи, але їх уведення і стягування – компетенція органів місцевого самоврядування.

Залежно від суб'єкта – платника податків виділяють такі види:

- податки, які стягуються з фізичних осіб;

- податки, які стягуються з підприємств і організацій;
- податки, які сплачуються і фізичними, і юридичними особами.

За термінами сплати податкові платежі діляться на:

- термінові податки, які сплачуються до терміну, визначеного нормативними актами;
- періодично-календарні податки, які, у свою чергу, підрозділяються на декадні, щомісячні, щоквартальні, піврічні, річні.

Можлива класифікація податків і за іншими ознаками. Так, залежно від характеру зв'язку «суб'єкта оподаткування» й «об'єкта оподаткування» можна розрізнити:

- податки, побудовані за принципом резидентства;
- податки, побудовані за принципом територіальності.

У резидентних податках суб'єкт визначає об'єкт податку, а в територіальних – навпаки.

Для господарюючих суб'єктів найважливішою ознакою класифікації є порядок нарахування податкових платежів на результати господарської діяльності. Згідно з нормативним розпорядженням витрати зі сплати податків:

- включаються повністю або частково в собівартість продукції (робіт, послуг);
- включаються в ціну продукції;
- відносяться на фінансовий результат;
- сплачуються за рахунок прибутку, який обкладається податками;
- фінансуються за рахунок чистого прибутку підприємства;
- утримуються з доходів працівника.

Сучасне оподаткування в Україні регламентує основні обов'язки платників: вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її збереження; в терміни, встановлені законодавством, подавати до державних податкових інспекцій та інших

державних органів бухгалтерську звітність та інші документи й відомості, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів; своєчасно та в повному розмірі сплачувати податкові суми і здійснювати інші обов'язкові платежі, допускати службових осіб податкових інспекцій для обстеження приміщень, які використовуються з метою отримання доходів або пов'язані зі змістом об'єктів оподаткування, а також для перевірок з питань нарахування податків і інших обов'язкових платежів; виконувати інші обов'язки, пов'язані з нарахуванням, обліком і сплатою податків та інших обов'язкових платежів.

Серед заходів відповідальності в податковому законодавстві особливе місце займають санкції як ефективний інструмент державної економічної й адміністративної дії на платників податків та посадовців, які не дотримуються чинного законодавства.

Санкції передбачають стягнення з порушника певної грошової суми до бюджету й покликані посилити економічну відповідальність за ефективність господарської діяльності, а також за виконання законів про оподаткування.

Проте санкції не повинні бути елементом залякування, а їх стягування має базуватися на чітких і законних підставах.

Податки можуть стягуватися такими способами:

1. Кадастровий – (від слова «кадастр» – таблиця, довідник) коли об'єкт податку розділений на групи за певними ознаками. Перелік цих груп і їх ознаки заноситься до спеціальних довідників. Для кожної групи встановлено індивідуальну ставку податку. Такий метод характерний тим, що величина податку не залежить від прибутковості об'єкта. Прикладом такого податку може слугувати податок на власників транспортних засобів. Він стягується за встановленою ставкою незалежно від того, використовується цей транспортний засіб або простоює.

2. На основі декларації. Декларація – документ, у якому платник податку приводить розрахунок доходу й податку з нього. Характерною

межею такого методу є те, що виплата податку здійснюється після отримання доходу й особою, яка отримує дохід. Прикладом може слугувати податок на прибуток.

3. З джерела. Цей податок вноситься особою, що виплачує дохід. Тому оплата податку проводиться до отримання доходу, причому одержувач доходу одержує його зменшеним на суму податку. Наприклад, податок на прибуток з фізичних осіб. Цей податок сплачується підприємством або організацією, на якій працює фізична особа. Тобто до виплати, наприклад, заробітної плати, від неї віднімається сума податку й перераховується до бюджету. Решта суми виплачується працівнику.

Таким чином, оподаткування можна представити у вигляді системи обміну та розподілу доходів і певних послуг між юридичними або фізичними особами й державою. Податки виражають обов'язки юридичних і фізичних осіб, які отримують доходи, брати участь у формуванні фінансових ресурсів держави. Будучи інструментом перерозподілу, податки покликані гасити виникаючі збої в системі розподілу і стимулювати (або стримувати) людей у розвитку тієї або іншої форми діяльності. Окрім податків існують і інші види платежів до державного бюджету, плата за використання ресурсів і відрахування до цільових фондів.

Таким чином, система оподаткування, в її узагальненому розумінні, є сукупністю загальнодержавних і місцевих податків, установлених законом; принципів, форм і методів їх стягування, зміни й відміни; низки заходів, що забезпечують виконання податкового законодавства, та суб'єктів, які здійснюють такі заходи [57]. Вона базується на відповідних законодавчих актах держави, які встановлюють конкретні методи побудови і стягування податків. Загальні принципи побудови систем оподаткування знаходять конкретний вираз у загальних елементах податків, до яких належать суб'єкт, об'єкт, джерело, пільги й податкова ставка, які можна охарактеризувати таким чином:

– об’єкт податку – різні види доходів, товарів і послуг, а також різні форми накопиченого багатства, що підлягають обкладенню, вимірюються кількісно й слугують базою для нарахування податку;

– суб’єкт податку – це платник податків, тобто фізична або юридична особа, яка зобов’язана відповідно до законодавства сплатити податок;

– джерело податку – це дохід, з якого виплачується податок;

– податкова пільга – повне або часткове звільнення платника від податку;

– термін сплати податку – термін, протягом якого повинен бути сплачений податок і який визначається в законодавстві, а за його порушення, незалежно від провини платника податків, стягується пеня;

– податкова ставка – величина податкових відрахувань з одиниці об’єкта податку. Ставка визначається або у вигляді жорсткого тарифу, або у вигляді відсотка й називається податковою квотою.

Розрізняють тверді, пропорційні, прогресивні й регресивні податкові ставки.

1. Тверді ставки встановлюються в абсолютній сумі на одиницю обкладення, незалежно від розмірів доходу (наприклад, на тонну нафти або газу).

2. Пропорційні – діють в однаковому процентному відношенні до об’єкта податку без урахування диференціації його величини.

3. Прогресивні – середня ставка прогресивного податку підвищується у міру зростання доходу. При прогресивній ставці оподаткування платник податків виплачує не тільки велику абсолютну суму доходу, але й велику його частку.

4. Регресивні – середня ставка регресивного податку знижується в міру зростання доходу. Регресивний податок може приносити велику абсолютну суму, а може й не спричиняти зростання абсолютної величини податку при збільшенні доходів.

У загальних рисах можна сказати, що прогресивні податки – це ті податки, тягар яких найбільш сильно тисне на осіб з великими доходами, регресивні податки найбільш важко «б'ють» по фізичних і юридичних особах, що володіють незначними доходами.

## **2.2 Аналіз системи податків і податкового механізму в Україні**

Головними органічно пов'язаними елементами системи оподаткування є система податків і податковий механізм.

Система податків – це сукупність податків, зборів, мит та інших дорівняних до податків платежів, що стягуються на території держави в той або інший період часу. Основними податками, за допомогою яких формується переважаюча маса бюджетних доходів, як в українській, так і у світовій практиці, є податок на додану вартість, акцизи, податок на прибуток (дохід) юридичних осіб, прибутковий податок з фізичних осіб, митні збори, платежі до соціальних фондів, податок з продажів.

Податковий механізм є сукупністю всіх засобів і методів організаційно-правового характеру, спрямованих на виконання податкового законодавства. За допомогою податкового механізму реалізується податкова політика держави, формуються основні кількісні та якісні характеристики податкової системи, її цільова спрямованість на рішення конкретних соціально-економічних завдань.

Найважливішу роль у податковому механізмі відіграє податкове законодавство, всередині якого знаходиться механізм оподаткування (рівні податкових ставок, система пільг, порядок нарахування бази оподаткування, склад об'єктів обкладення та інші елементи, пов'язані з нарахуванням податків).

У світі отримали розповсюдження два види систем оподаткування – шедулярна і глобальна.



У шедулярній системі весь дохід, одержаний платником податків, ділиться на частини – шедули. Кожна з цих частин обкладається податком певним чином. Для різних шедул можуть бути встановлені різні ставки, пільги та інші елементи податку, які наведені вище. У глобальній податковій системі всі доходи фізичних і юридичних осіб обкладаються однаково. Така система полегшує розрахунок податків і спрощує планування фінансового результату для підприємців. Глобальна система оподаткування широко застосовується в західних державах.

Система оподаткування в усьому світі має низку особливостей, серед яких слід виділити такі, як:

- а) прерогатива законодавчої влади затверджувати податки;
- б) односторонній характер їх установаження;
- в) індивідуальна безвідплатність податків (сплата податку – обов’язок платника податків, вона не породжує відповідного обов’язку держави, особа, яка сплачує податки, не отримує взамін сплати від держави якихось благ);
- г) єдиний підхід держави до платників податків, єдність правил, а також рівний ступінь збитків, який понесе платник податків;
- д) податок стягається на умовах безвідворотності;
- е) метою стягування податку є забезпечення державних витрат узагалі, а не якоїсь конкретної витрати;
- ж) наявність чітко встановлених законодавчих умов стягування податків (порядок оподаткування встановлюється насамперед законом, так що розмір і термін сплати податку є відомими завчасно).

Загалом, аналіз наукової літератури [28; 47; 57; 61; 65] дозволяє виділити юридичні, організаційно-функціональні й економічні принципи оподаткування (рисунок 2.1).

Економічні принципи вперше були сформульовані А.Смітом. У його книзі «Дослідження про природу і причини багатства народів» [74] наведено п’ять основних принципів оподаткування:

- 1) господарська незалежність;
- 2) справедливість;
- 3) визначеність;
- 4) зручність;
- 5) економія.

Принципи А. Сміта стали «аксіомами» податкової політики. У більш детальному вимірі вони представляють собою таке:

1. Господарська незалежність і свобода. Податки повинні сприяти розвитку економіки через створення державою відповідних умов для суб'єктів господарської діяльності.

2. Справедливість (або пропорційність) стягування податків залежно від доходів платника. Дотримання цього положення або його зневага веде до так званої нерівності обкладення. Крім того, цей принцип передбачає організацію соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом упровадження економічно обґрунтованого оподаткування.

3. Визначеність податків. Розмір податку, який зобов'язаний сплачувати кожний, повинен бути точно визначеним.

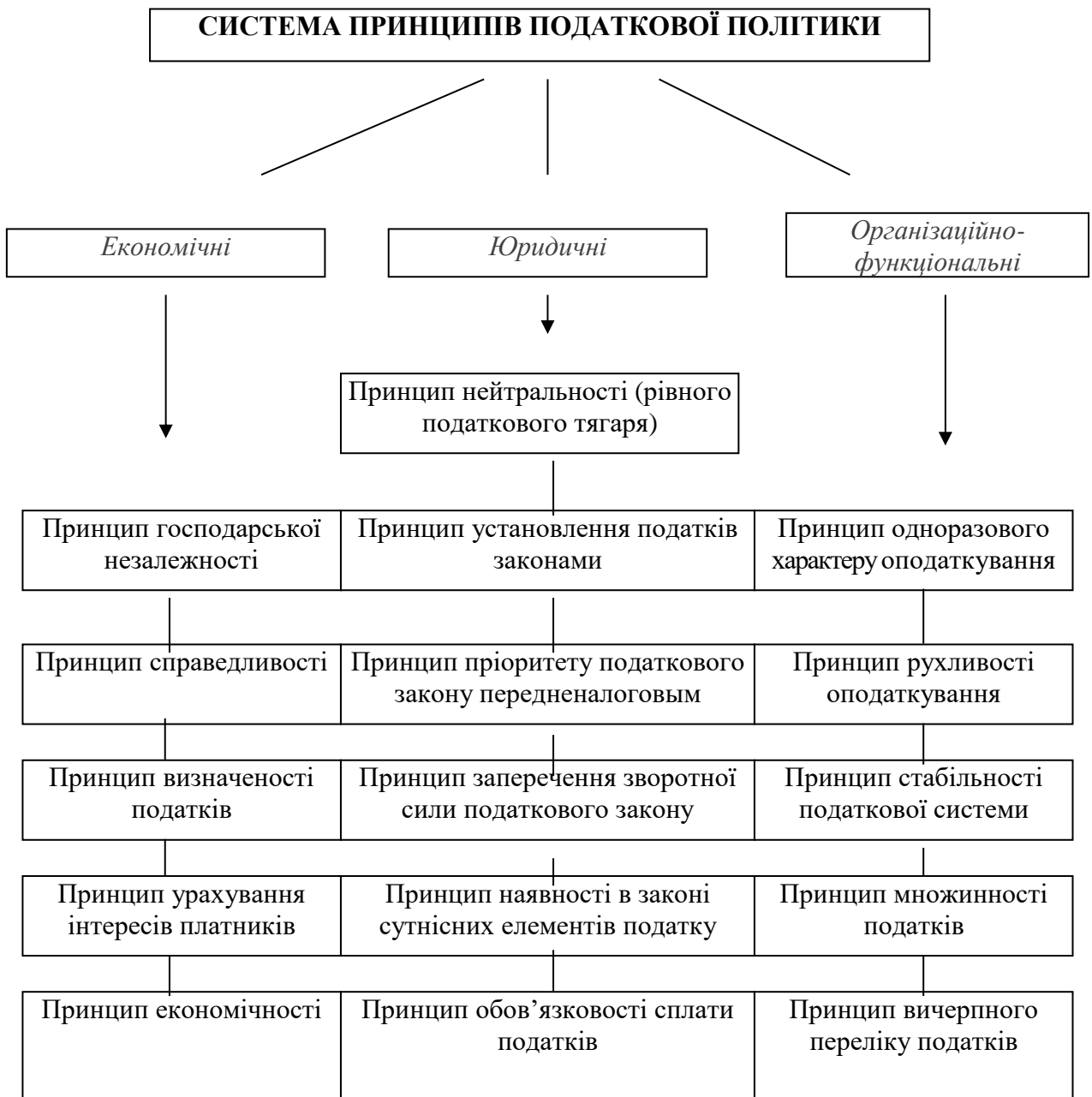


Рисунок 2.1 – Принципи оподаткування

4. Зручність сплати податків. Кожний податок повинен стягуватися в такий час і в такий спосіб, які найбільш зручні для платника. Зручності для платника податків – це не тільки встановлення термінів внесення податкових платежів, можливості отримання відстрочень і розстрочок, але і зрозумілість норм і правил податкового законодавства.

5. Економічність (або мінімальний розмір податків). Кожний податок повинен бути таким, щоб його сплата «витягувала з кишені платника якомога

менше коштів».

Юридичні принципи податкової політики (встановлення податків законами, пріоритету податкового закону, заперечення зворотної сили податкового закону, наявності в законі сутнісних елементів податку, обов'язковості сплати податків) – це загальні та спеціальні принципи податкового права, які розглядаються здебільшого в юридичній літературі.

Організаційно-функціональні принципи податкової політики (уніфікованості податкової системи, рухливості оподаткування, стабільності податкової системи, множинності податків, вичерпного переліку податків, одноразового характеру оподаткування) – положення, на яких базується побудова податкової системи і здійснюється взаємодія її структурних елементів.

Проте сьогодні їх можна розширити й доповнити відповідно до сучасних умов функціонування демократичних держав, ролі податків у структурі суспільних відносин та загальних принципів взаємодії з громадськістю державних органів ще двома групами принципів: загальносистемними та соціальними.

До загальносистемних, без яких саме функціонування системи оподаткування буде поставлене під загрозу, слід віднести такі принципи податкової політики, як:

1. Своєчасності сплати податків, що забезпечується встановленим терміном оплати, виходячи з необхідності постійного надходження коштів до бюджету для фінансування державних витрат.

2. Єдиного підходу. У рамках цілісності економічної системи всі господарські суб'єкти й громадяни повинні знаходитися в приблизно однакових податкових умовах. Як свідчить світовий досвід, відступ від цього принципу означав би руйнування єдиного ринку, порушення нормального переміщення фінансових і трудових ресурсів.

3. Наукової обґрунтованості, який передбачає встановлення податків на

основі реальних показників стану й фінансових можливостей національної економіки. При цьому враховується необхідність досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами.

4. Гнучкості системи оподаткування. Вона повинна швидко змінюватися відповідно до економічних та суспільно-політичних потреб суспільства, ефективного вирішення різноманітних питань, що виникають у податковій політиці. Гнучкість в умовах ринкових відносин виступає необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного й правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

5. Рентабельності податкових заходів, спрямований на зведення до мінімуму витрат зі збору податків і контролю за дотриманням податкового законодавства. З великими витратами пов'язані, як правило, істотні зміни, що вводяться до системи оподаткування й потребують зміни старих форм звітності.

Соціальні принципи спрямовані на забезпечення розвитку суспільства та окремих соціальних груп, дозволяють гідно вплести систему оподаткування у структуру суспільних відносин. До них належать:

1. Принцип поєднання інтересів держави, регіонів і територіальних громад і забезпечення надходження коштів до бюджетів відповідних рівнів. Він передбачає чіткий і раціональний розподіл податків за рівнями державного управління: державні, обласні й місцеві, створює умови для забезпечення самодостатності територіальних громад.

2. Принцип доступності забезпечує відкритість норм податкового законодавства для платників податків. Мінімальними вимогами в цій сфері можна вважати такі:

- кожний термін, поняття, що використовується, повинен мати своє єдине значення, встановлене законом;
- кількість виданих законодавчих актів не повинна бути надмірною;

- законодавчі акти й норми, що містяться в них, не повинні суперечити один одному;
- тексти законів повинні бути зрозумілі людині з середнім для певної країни рівнем освіти;
- при зміні будь-яких норм у законодавчих актах, опублікованих у попередні роки, повинен публікуватися їх новий змінений текст;
- кожен громадянин повинен мати можливість отримати вичерпну консультацію з питань оподаткування та діяльності органів фіскальної служби.

3. Сприяння соціально-економічному розвитку. Система оподаткування повинна забезпечувати ефективний перерозподіл створюваного валового внутрішнього продукту й виступати стимулом для соціально-економічного розвитку держави. Крім цього, він передбачає використання системи податкових пільг і ставок, які реально стимулюють процеси інвестування засобів у виробничу й підприємницьку діяльність.

### **2.3 Аналіз функцій системи оподаткування в Україні**

Виходячи із зазначеного, можна стверджувати, що система оподаткування в будь-кому суспільстві виконує низку важливих державних та соціальних функцій. Функції системи оподаткування – це прояв їх сутності та властивостей. У першу чергу в податках безпосередньо реалізується їх соціальне призначення як інструменту вартісного розподілу й перерозподілу доходів держави.

На практичному рівні оподаткування виконує декілька функцій, у кожній з яких реалізується те або інше призначення податків. Взаємодіючи між собою, ці функції утворюють систему. У цілому, в будь-якій державі податки виконують п'ять основних функцій: фіскальну; розподільну (соціальну); регулюючу; контрольну; заохочувальну [82, с.197]. Розглянемо

їх докладніше.

1. Фіскальна функція. Фіск (від латинського *fiscus* – корзина) в Стародавньому Римі, починаючи з IV століття н.е., – єдиний загальнодержавний центр Римської імперії, куди стікалися всі види доходів, податків і зборів, проводилися державні витрати та ін. (звідси йде позначення терміном «фіск» державної скарбниці). Фіскальна функція є основною функцією оподаткування. За допомогою неї реалізується головне призначення податків: формування й мобілізація фінансових ресурсів держави, а також акумуляція в бюджеті коштів для виконання загальнодержавних або цільових державних програм. Усю решту функцій оподаткування можна вважати похідними від фіскальної.

Загалом можна виділити такі складові реалізації фіскальної функції:

- оподаткування доходів фізичних осіб (населення), що розглядається з погляду їх значущості для формування державних фінансових ресурсів, а також складу відповідних податків і зборів;

- оподаткування доходів юридичних осіб (господарюючих суб'єктів), що розглядається в цілому аналогічно першій складовій;

- оподаткування власності (майна), яке під час аналізу повинне враховувати різні підходи до формування системи відповідних податків стосовно фізичних і юридичних осіб, а також структуру цієї частини загальної податкової системи;

- акцизне оподаткування, яке слід розглядати як елемент фіскальної політики стосовно фізичних осіб, оскільки акцизи включаються в ціну товарів і послуг.

2. Розподільна (соціальна) функція. Розподільна (соціальна) функція податків полягає в перерозподілі суспільних доходів між різними категоріями населення. За допомогою податків у державному бюджеті концентруються кошти, що направляються потім на рішення соціально-економічних проблем, як виробничих, так і соціальних, фінансування

крупних міжгалузевих, комплексних цільових програм – науково-технічних, економічних та ін. За допомогою податків держава перерозподіляє частину прибутку підприємств і підприємців, доходів громадян, направляючи її на розвиток виробничої й соціальної інфраструктури, на інвестиції в капіталомісткі й фондомісткі галузі з довготривалими термінами окупності витрат (залізниці, автостради, добувні галузі, електростанції та ін.). Значення цієї функції в тому, що завдяки податкам відбувається передача коштів на користь більш слабких і незахищених категорій громадян за рахунок перенесення податкового тягаря на більш заможні категорії населення. Результатом цього є вилучення частини доходу в одних і передача її іншим. Прикладом реалізації розподільної функції можуть слугувати акцизи, встановлювані, як правило, на окремі види товарів, в першу чергу, на предмети розкоші, а також механізми прогресивного оподаткування.

3. Регулююча функція. Розвиток ринкової економіки регулюється фінансово-економічними методами – шляхом застосування налагодженої системи оподаткування, маневрування позиковим капіталом і процентними ставками, виділення з бюджету капітальних вкладень і дотацій та ін. Центральне місце в цьому комплексі економічних методів посідають податки. Маневруючи податковими ставками, пільгами та штрафами, змінюючи умови оподаткування, запроваджуючи одні й скасовуючи інші податки, держава створює умови для прискореного розвитку певних галузей і виробництв, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем.

На думку відомого англійського економіста Дж. Кейнса, податки існують у суспільстві винятково для регулювання економічних відносин. Регулююча функція направлена на досягнення за допомогою податкових механізмів тих або інших завдань податкової політики держави. Ця функція має три підфункції: стимулюючу, дестимулюючу й відтворювальну. Стимулююча підфункція спрямована на підтримку розвитку тих чи інших економічних процесів. Вони реалізуються через систему пільг і звільнень від



податків. Стимулююча роль податків реалізується шляхом впливу на попит і пропозицію, інвестиції та заощадження, масштаби й темпи зростання виробництва в цілому і в окремих галузях економіки. Ця дія досягається через зміни розмірів ставок податків, застосування пільг і санкцій, податкових кредитів і відстрочень платежів, а також інші. Дестимулююча підфункція, навпаки, спрямована на встановлення через податковий тягар перешкод для розвитку певних економічних процесів. Це здійснюється шляхом уведення підвищених ставок податків, встановлення податку на вивіз капіталу, високих митних зборів, податку на майно, акцизів та інших. Відтворювальна підфункція призначена для акумуляції коштів на відновлення ресурсів, що використовуються. Цю підфункцію виконують відрахування на відтворення мінерально-сировинної бази, плата за воду тощо [86].

Досить часто вченими використовується таке поняття, як «регулюючий потенціал податкової системи» [7]. Під ним розуміють можливості впливу на хід і тенденції розвитку національної економіки. Внутрішній зміст цього поняття слід формувати, виходячи з конкретних напрямів зазначеного впливу, й, відповідно, доцільно виділити такі складові регулюючого потенціалу системи оподаткування:

- інвестиційний потенціал, який визначається тими її структурними елементами, які дозволяють змінювати (підвищувати або знижувати) темпи й обсяги інвестицій у національну економіку в цілому;
- регіональний потенціал, що є сукупністю можливостей впливу на економічний розвиток окремих регіонів країни, розподіляючи й перерозподіляючи між ними фінансові ресурси, отримані у вигляді податкових платежів;
- галузевий потенціал, який представляє комплекс варіантів дій на галузеву структуру національної економіки, що, згідно зі встановленою метою й завданням її розвитку, дозволяє забезпечити необхідні обсяги

виробництва найважливіших видів товарів і послуг;

– конкурентний потенціал, що полягає в тих її положеннях і нормативах, які забезпечують рівні умови справедливої конкуренції для всіх господарюючих суб'єктів та ефективне функціонування всіх базових законів ринкової економіки.

4. Контрольна функція. Через податки держава здійснює контроль над фінансово-господарською діяльністю організацій і громадян, а також за джерелами доходів і витратами. Шляхом грошової оцінки сум податків можливе кількісне зіставлення показників доходів з потребами держави у фінансових ресурсах. Завдяки контрольній функції оцінюється ефективність податкової системи, забезпечується контроль за видами діяльності й фінансовими потоками. Через контрольну функцію оподаткування виявляється необхідність внесення змін до податкової системи й бюджетної політики держави.

5. Заохочувальна функція. Порядок оподаткування може відобразити визнання державою особливих заслуг певних категорій громадян перед суспільством. Ця функція є пристосуванням податкових механізмів для реалізації соціальної політики держави. З доходу фізичних осіб робляться відрахування на утримання дітей, будівництво або придбання житла молодим сім'ям, здійснення добродійної діяльності тощо.

Світовий досвід свідчить про те, що функції податків змінюються відповідно до розвитку держави. Якщо в країнах з ринковою економікою податкова система є одним з регуляторів економіки, а фіскальні служби здійснюють зв'язок підприємця з державою, то в нашій країні законодавчі норми у сфері оподаткування мають поки що яскраво виражений фіскальний характер, а органи фіскальної служби виконують переважно функцію контролю за сплатою податків. Тоді як регулювання економіки, стимулювання розвитку особистості за допомогою податків розвинуте поки слабо. Положення чинного законодавства не тільки не сприяють активізації

та зростанню ефективності підприємницької діяльності, але стимулюють витратні, ресурсо- і трудомісткі методи господарювання.

Ще в 1991 р. Верховною Радою Української СРСР було ухвалено Закон про Державну податкову службу в Україні [68], згідно з яким до системи органів державної податкової служби належали Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах. Усі ці органи відносилися до органів податкової служби. Також у склад органів державної податкової служби входили спеціальні підрозділи з боротьби з податковими правопорушеннями – податкова міліція. Податкова міліція України була правоохоронним органом, який захищає конституційні права громадян та інтереси держави у сфері оподаткування. Головне управління податкової міліції України було структурним підрозділом державної податкової адміністрації України.

Сьогодні відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України [69], органом, який реалізує державну податкову політику України є Державна фіскальна служба України (ДФС). ДФС виконує такі основні функції:

1. Адміністративно-розпорядчі (проводить безпосередньо й організовує роботу територіальних підрозділів, визначає основні напрями, форми й методи проведення податкових перевірок, визначає завдання та повноваження підрозділів податкових розслідувань органів фіскальної служби і координує їхню діяльність).

2. Нормотворчі (розробляє й видає інструктивні та методичні документи про порядок застосування законодавчих актів про податки, затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, а також форми звітів про проведену державними податковими інспекціями робіт, розробляє пропозиції до міжурядових угод про уникнення подвійного оподаткування

доходів і майна та попередження податкових ухилень).

3. Інформаційні (роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі до бюджетів, внески до державних цільових фондів і організовує проведення цієї роботи державними податковими інспекціями, подає державним податковим адміністраціям та інспекціям методичну й практичну допомогу в організації роботи, організовує роботу щодо створення інформаційної системи, автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт державних податкових інспекцій, подає Міністерству фінансів України звіт про надходження податків, інших платежів до бюджетів, внесків до державних цільових фондів).

4. Кадрові (здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів органів фіскальної служби).

5. Реєстраційні (надає фізичним особам-платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційні номери й надсилає до державної податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з ідентифікаційним номером).

Спектр завдань органів фіскальної служби є дуже широким. Головними же виступають такі:

- здійснення контролю за дотриманням усіма фізичними та юридичними суб'єктами податкового законодавства;
- формування та ведення Державного реєстру платників податків;
- прийняття нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- проведення роз'яснювальної роботи з питань оподаткування серед платників податків.

Головним завданням державних податкових інспекцій, які підпорядковуються територіальним підрозділам ДФС, є здійснення контролю

за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів та інших платежів і неподаткових доходів та внесків до державних цільових фондів, встановлених законодавством України. У межах своєї компетенції державні податкові інспекції співпрацюють з фінансовими органами, установами банків, судами та арбітражними судами, Службою безпеки України, органами внутрішніх справ і прокуратури, іншими контролюючими органами.

Функції державних податкових інспекцій, відповідно до функцій оподаткування, можна умовно розділити на п'ять основних груп:

1. Фіскальні – перевірка фактів приховування й заниження сум податків та зборів, застосування та своєчасне стягнення сум фінансових санкцій, за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, передача відповідним правоохоронним органам матеріалів за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції, подання до судів позовів до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в дохід держави коштів, одержаних без установлених законом підстав.

2. Контрольно-наглядові – (контроль за своєчасністю, достовірністю повнотою нарахування та сплати податків і зборів, своєчасністю подання бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, законністю валютних операцій, додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню здійснення перевірки своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, контроль дотримання виконавчими

комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття й обліку податків від платників податків, своєчасність і повноту перерахування цих сум до бюджету.

3. Облікові – облік платників податків, інших платежів, реєстрація фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів, векселів, що видаються суб’єктами підприємницької діяльності під час здійснення операцій з давальницькою сировиною в зовнішньоекономічних відносинах, облік, оцінка та реалізація безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна, контроль за наявністю марок акцизного збору на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання й реалізації, контроль за дотриманням суб’єктами підприємницької діяльності, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких тютюнових виробів.

4. Аналітичні – аналіз причин порушень податкового законодавства й розробка методів щодо запобігання, протидії таким випадкам, підготовка та подання відповідним фінансовим органам та органам Державного казначейства України звітів про надходження податків, інших платежів.

5. Комунікативні – розгляд звернень громадян, підприємств, установ і організацій з питань оподаткування, а також скарг на дії посадових осіб державних податкових інспекцій, здійснення апеляційних процедур узгодження податкових зобов’язань, надання відповідей на запити платника податків.

Служба у фіскальних органах належить до спеціалізованої державної служби. До обов’язків посадових осіб органів фіскальної служби, крім забезпечення виконання покладених на органи державної фіскальної служби функцій у межах Конституції і законів України, належить дотримання прав та інтересів громадян, підприємств, установ, організацій. За невиконання або

неналежне виконання вони притягуються до дисциплінарних та інших видів відповідальності згідно з чинним законодавством.

Проте аналіз реалізації державної податкової політики в Україні [42; 63; 79; 85] дозволяє стверджувати, що до основних проблем її управління належать:

Складність для розуміння платників податків, відсутність систематизованості. Норми, які регулюють одні види оподаткування, можуть відрізнитися від норм, які регулюють інші види податків. Заповнення податкових декларацій є роботою, що вимагає досконального знання не тільки норм податкового права, але й достатньо складного технічного оснащення. Постійно зростає число осіб, які не можуть заповнити декларацію самостійно, а звертаються за допомогою до фахівців. Розрахунки податків і представлення декларацій не тільки відбирають значний час, але й пов'язані з можливими матеріальними втратами в результаті помилок і недотримання графіків.

Велика кількість податків, фіскальних зборів, обов'язкових платежів. Поєднання складності норм податкового права й великого числа податків та інших платежів обов'язкового характеру стає чинником, що знижує ефективність управління податковою сферою й викликає численні нарікання платників податків.

Незручність сплати податків. Завелика кількість податків, державних і недержавних страхових фондів, труднощі у трактуванні податкового законодавства, низький рівень якості обслуговування в податкових органах спричиняють низький рівень довіри громадян до органів фіскальної служби й невисоку податкову дисципліну.

Централізована система оподаткування. Більшість податків, що збираються в межах певної адміністративно-територіальної одиниці, надходять до державного бюджету, з якого потім перерозподіляються. Кількість податків, які залишаються на місцях, не дозволяє територіальним

громадам вирішувати проблеми місцевого розвитку, закріплені Законом України про місцеве самоврядування за відповідними представницькими органами.

Нерівномірність розподілу податкового тягаря. Це виражається в тому, що платники податків приблизно з одним рівнем доходів і одного соціального статусу платять різні податки.

Недотримання принципів нейтральності оподаткування стосовно форм і методів економічної діяльності. Це обумовлює реєстрацію значного числа фіктивних компаній, ускладнення економічних зв'язків, створення специфічних форм економічної діяльності, зростання числа тіньових операцій.

Велика кількість пілг, що надаються чинним податковим законодавством. Вони часто втрачають свою ефективність, перестають бути стимулом для корисних змін і стають просто формою зниження податкових зобов'язань для окремих підприємців.

Недостатній рівень наукової обґрунтованості системи оподаткування. На жаль, податки встановлюються безсистемно й не враховують багатьох економічних законів. Відсутні ґрунтовні наукові дослідження, які б слугували підставою для запровадження тих або інших податкових норм.

Велика кількість контролюючих органів і неефективність використання ними бюджетних коштів. Розгалужена система управління системою оподаткування має застарілі організаційні структури, низькокваліфікований персонал, який почасти використовує старі методи та засоби (в тому числі технічні) управління. Це значно ускладнює загальне підвищення ефективності діяльності органів фіскальної служби й унеможлиблює перехід на нові демократичні стандарти реалізації державної політики, забезпечення гідного соціально-економічного розвитку держави.

Україна, потребуючи швидких соціально-економічних змін, підвищення добробуту громадян, сьогодні стала перед необхідністю



формування нової податкової політики. Податкова політика є комплексом заходів у сфері податкового регулювання, спрямованих на встановлення оптимального рівня податкового тягаря залежно від характеру поставлених у певний момент макроекономічних завдань. З одного боку, податкова політика породжується економічними відносинами; суспільство не вільне у виробленні і проведенні політики, остання обумовлена економікою. З другого – податкова політика як складова частина фінансової політики володіє певною самостійністю: має специфічні закони й логіку розвитку. Через це вона може здійснювати зворотний вплив на економіку, стан фінансів. Цей вплив може бути різний: в одних випадках за допомогою проведення політичних заходів створюються сприятливі умови для розвитку економіки, в інших – він гальмується.

Науковий підхід до вироблення податкової політики передбачає її відповідність закономірностям суспільного розвитку. Уся історія нашої держави підтверджує це. Формування податкової політики і створення податкової системи відбувається одночасно з розвитком паралельних блоків реформи – змінами в системі власності, ціноутворення, реформуванням банківської сфери, грошово-кредитної, соціальної політики тощо. Тому в будь-який конкретний часовий проміжок кожний наступний крок на шляху створення системи оподаткування багато в чому визначається ухваленням конкретних рішень за іншими напрямками реформи. На вибір конкретного варіанту рішення у сфері податкової політики впливають такі чинники: загальна економічна ситуація у країні, що характеризується темпами зростання (падіння) виробництва; рівень інфляції; кредитно-грошова політика держави; відповідність між сферою виробництва, що знаходиться під державним контролем, і приватизованим сектором.

Розробляючи податкову політику, корисно звернутися до досвіду країн з розвинутою ринковою економікою. У теорії та практиці податкового регулювання розвинутих країн Заходу податкова політика в післявоєнні роки

будувалася відповідно до кейнсіанської концепції функціональних фінансів. Згідно з цією концепцією, величина витрат і норма оподаткування підпорядкована потребам регулювання сукупного суспільного попиту, який повинен утримуватися на рівні, який забезпечує повне використання трудових ресурсів і капіталу під час збереження стабільності цін (при цьому бюджетна рівновага приноситься в жертву рівновазі економічній). Починаючи з 1980-х рр., у зв'язку зі зниженням частки державного сектора в економіці розвинутих країн і зменшенням економічної ролі держави (скороченням її прямого втручання в економіку в основному через зниження державних витрат) податкова політика разом з виконанням регулятивних функцій стала засобом забезпечення бездефіцитності бюджету. В умовах розвинутої економіки ця мета досягається за допомогою не посилення податкового тягаря на виробників і фізичних осіб, а розширення податкової бази і скорочення державних витрат на фоні широкомасштабного й цілеспрямованого зниження податків.

Реформи системи оподаткування, що здійснювалися останніми десятиріччями в західноєвропейських країнах, в основному йшли за такими основними напрямками:

- розширення бази оподаткування доходів фізичних осіб;
- перегляд системи податкових ставок за прибутковим оподаткуванням з метою зниження граничних ставок, зменшення ступеня прогресивності оподаткування та зменшення числа чинних ставок;
- різке скорочення числа податкових пільг, що надаються, і приведення чинних пільг у систему;
- зменшення відмінностей при застосуванні різних видів режимів оподаткування окремих об'єктів;
- скорочення кількості чинних податків, пари фіскальних відрахувань та інших платежів обов'язкового характеру, об'єднання окремих видів податків і платежів, що мають загальну базу й методологію визначення

обсягу податкових зобов'язань, в один податок;

– зменшення специфіки оподаткування доходів і майна в галузях економічної діяльності;

– усунення багатократності оподаткування тих самих об'єктів на різних рівнях податкових систем;

– приведення норм чинного податкового законодавства у відповідність з міжнародними двосторонніми й багатосторонніми угодами, уніфікація оподаткування в рамках міжнародних об'єднань.

Ці тенденції здебільшого повинні знайти відображення й у Податковому Кодексі України. Поза сумнівом, світовий досвід має використовуватися в податковому законодавстві й податковій практиці, але з урахуванням відмінностей, пов'язаних зі станом і рівнем розвитку економіки, судової системи, рівнем правової культури населення і працівників органів фіскальної служби, історичних чинників та ін.

## **Висновки до розділу 2**

1. Оподаткування можна представити у вигляді системи розподілу доходів між юридичними або фізичними особами й державою. Податки виражають обов'язки юридичних і фізичних осіб, які отримують доходи, брати участь у формуванні фінансових ресурсів держави. Виступаючи інструментом перерозподілу, податки покликані гасити збої, що виникають у системі розподілу суспільних благ, і стимулювати (або стримувати) людей у розвитку тієї або іншої форми діяльності. Отже, податки, з одного боку, виступають як важливий елемент системи державного управління, а з другого – як інструмент мотивації соціальної активності громадян.

2. Податкова політика в Україні сьогодні має багато недоліків, головними серед яких можна визнати велику кількість податків, фіскальних зборів, обов'язкових платежів, складність для розуміння платників податків,

відсутність систематизованості, неопрацьованість механізмів сплати податків, нерівномірність розподілу податкового тягаря, недостатній рівень наукової обґрунтованості системи оподаткування, велику кількість контролюючих органів і неефективність використання ними бюджетних коштів, поширені в органах фіскальної служби корупцію та хабарництво. При цьому значна кількість проблем є спільною для різних органів публічного управління в Україні.

3. Ефективність діяльності конкретного органу публічного управління можна вимірювати в трьох основних площинах – економічній (зростання економічних показників розвитку), соціальній (задоволення громадян їх діяльністю), організаційній – використання всіх можливостей для удосконалення, які надані чинним законодавством. При цьому, за результатами проведеного дослідження було виявлено, що ефективність діяльності органів публічного управління є невисокою. При цьому одним з найбільш проблемних моментів залишається фіскальна, зокрема, податкова політика.

4. Говорячи про внутрішні проблеми у діяльності органів публічного управління, і зокрема, податкових органів, то найбільше заважає підвищенню якості роботи податкових органів такі, як низький рівень доходів працівників; слабкість матеріально-технічної бази, низький рівень інформатизації, недосконалість організаційних структур управління і законодавчої бази, яка регулює їх діяльність, а також порівняно погана психологічна атмосфера у відповідних трудових колективах, відсутність довіри між керівниками та працівниками, істотна різниця в баченні цілей і завдань організації на різних рівнях управління тощо.

5. Основними напрямками модернізації діяльності податкових органів на регіональному і місцевому рівні, виходячи з результатів дослідження можна визначити:

– удосконалення системи оплати праці, зокрема, здійснення оплати

праці залежно від якості виконаної роботи;

- впровадження гнучких організаційних структур;
- забезпечення постійної підтримки і розвитку зв'язків з населенням;
- забезпечення активного використання інформаційних технологій,

впровадження електронного документообігу;

- забезпечення повної прозорості діяльності;

– покращання психологічної атмосфери в колективах, зокрема, завдяки проведенню тренінгових програм, ухвалення етичних стандартів поведінки, удосконаленню системи мотивації персоналу на рівні окремих організацій.

## РОЗДІЛ 3

# ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ НОВИХ МОДЕЛЕЙ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

### 3.1 Напрями модернізації системи публічного управління в Україні

Соціальні трансформації, що відбуваються в українському суспільстві в останні роки, повною мірою оголили вади наявної системи публічного управління: її громіздкість, низьку ефективність, відірваність від потреб та інтересів суспільства, нерозвиненість демократичних процедур керівництва. Саме тому значна частина сучасних науковців погоджується з думкою, що ключовою проблемою сучасної України є невідповідність якості і рівня управлінської діяльності існуючим соціальним вимогам і потребам [20; 23]. Дослідники відзначають, що існуюча в Україні система управління вже не тільки не здатна адекватно і результативно регулювати глобальні зміни і спрямовувати їх розвиток в напрямку бажаних для суспільства соціальних, економічних, політичних перетворень, але і своєчасно розуміти поточні процеси і правильно оцінювати перспективи розвитку [27; 35]. Саме тому нагальною стає проблема впровадження нової моделі публічного управління, адекватної суспільним очікуванням і реаліям сьогодення.

Нова концептуальна модель публічного управління, яка повинна впроваджуватися і в діяльність фіскальних органів, має кілька ключових напрямів.

1. Забезпечення постійного урахування в управлінській діяльності змін об'єкту управління (внутрішнього середовища) моніторингу проблем і протиріч, виробленні своєчасних заходів щодо їх вирішення на основі подальшої демократизації політичної системи та активізації участі українських громадян в управлінській діяльності. При чому модернізація

управлінської діяльності має бути спрямована націлена на консолідацію українського соціуму, на його поступальний розвиток.

2. Сприяння розвитку соціального капіталу. Система публічного управління в новій парадигмі свого розвитку повинна описуватися не тільки в рамках таких категорій як «ефективність» і «результативність», на що зараз акцентовано основну увагу, а й у контексті понять «соціальна справедливість», «соціальне благополуччя», «соціальна відповідальність». Саме останнім якостям соціальних відносин у даний час приділяється недостатня увага під час реформування системи публічного управління в Україні. У зв'язку з цим розвиток соціального капіталу та людського потенціалу, запобігання і вирішення гострих соціальних конфліктів, подолання соціальної напруженості набувають у сучасних умовах пріоритетного значення і стають головними цільовими орієнтирами і критеріями ефективності модернізації всієї системи публічного управління.

Під час модернізації публічного управління великого значення набувають принципові такі проблеми: як надійно вбудувати соціальні галузі в ринок, щоб соціально значущі послуги були доступні населенню, а їх якість відповідала сучасним стандартам. Від того, як відбудеться реформування охорони здоров'я, пенсійної системи, житлово-комунального господарства, системи соціальної підтримки населення в чималому ступені буде залежати стабільність у суспільстві, довіра до органів публічного управління.

Новий підхід до управління соціальною сферою полягає в тому, що ключове місце відводиться підвищенню взаємної відповідальності різних рівнів влади в реалізації соціальної політики.

3. Гнучкість економічної політики. Варто відзначити, що для досягнення соціальних ефектів поступального розвитку, активізації соціальних механізмів громадської саморегуляції та забезпечення ресурсів подальшого зростання необхідно гнучко поєднувати різні управлінські стратегії економічного розвитку. З одного боку, є нагальна необхідність

стимулювання та державної підтримки галузей, що знаходяться на спаді, надання їм найбільш сприятливого режиму розвитку. З іншого боку, потрібно активне адміністративне регулювання галузей, які знаходяться на стадії підйому і найвищого розвитку, щоб вони виступили локомотивами розвитку інших сфер суспільного життя.

Очевидно, що зі зміцненням економіки методи і масштаби державного втручання в дану сферу повинні скорочуватися. Нова модель управління передбачає активне залучення до регулювання економічних процесів некомерційних асоціацій виробників, громадських організацій, що захищають права споживачів, інших інститутів громадянського суспільства, які можуть взяти на себе частину управлінських функцій, які зараз здійснює держава.

4. Підтримка науки та інновацій. Відзначимо, що майбутнє України, успіх усіх перетворень, які йдуть у країні, буде значною мірою визначатися забезпеченням прориву на пріоритетні напрями розвитку науки, техніки і технологій, забезпеченням конкурентоспроможності вітчизняної науки і освіти, підвищення їх ролі в економічному і соціокультурному розвитку країни. Інтеграція науки і освіти дозволить забезпечити конкурентоспроможність та сталий розвиток національної інноваційної системи України. Таке об'єднання можливе на основі ефективного функціонування науково-освітніх структур як центрів передової науки, створення перспективних інновацій та підготовки висококваліфікованих фахівців.

Ключове значення у формуванні нової моделі управління наукою та освітою має усунення існуючих сьогодні зайвих адміністративних і правових бар'єрів. Не менш важливо забезпечити державне сприяння інституційному розвитку науково-освітніх структур, з використанням інструментів державно-приватного партнерства, таких як венчурні фонди, банки розвитку, інноваційні майданчики та інкубатори. За своєю сутністю нова модель



орієнтована на розвиток кадрового потенціалу науки, на ефективне заповнення та підвищення якісного рівня науково-дослідних і адміністративно-управлінських кадрів.

5. Упровадження нової управлінської культури. Істотною проблемою на шляху модернізації публічного управління стає протиріччя між творчим потенціалом особистості і його слабкою затребуваністю з боку суб'єктів управління. У зв'язку з цим ключовими питаннями модернізації управлінської діяльності стають проблеми сприйняття інновацій з боку управлінських кадрів, ставлення до творчої активності особистості, формування нового стилю мислення, що відповідає новим вимогам соціальної організації.

Ключове значення набуває орієнтація управлінських кадрів не на думку вищого керівництва, а на чітке виконання своїх функціональних обов'язків, свою громадянську позицію, на свою відповідальність за результати роботи перед громадянами. Формування сучасної культури управління можливо на основі синтезу вже існуючих управлінських парадигм, на об'єднанні і приведення у відповідність до сучасних вимог розвитку трьох типів управлінських культур: адміністративної, інформаційно-аналітичної; гуманітарно-орієнтованої [14, с. 24].

Для створення сучасної моделі публічного управління необхідно подолати застарілий стереотип державної бюрократії, в основі якого лежить недовіра до людини, неприйняття ініціативи, самостійності, самодіяльності, нестандартного підходу до вирішення завдань. Такі моделі характерні для сучасних розвинених у соціальному, економічному плані товариств і успішно довели свою ефективність. В їх основі – справедливі ринкові відносини, верховенство закону, демократичні свободи, відповідальна влада, соціально активні громадяни, самокеровані території. Більш широке залучення громадян до реальної участі в управлінській діяльності дозволить сформувати нову модель державно-громадського управління. Саме в

розвитку державно-громадського управління в роботі полягають головні ресурси модернізації всієї управлінської діяльності в сучасній Україні, основні умови вдосконалення соціальної організації і соціальних відносин у суспільстві.

6. Розвиток громадянського суспільства. Стосовно розвитку самого українського суспільства важливе місце належить досягненню високого рівня самоорганізації і саморегуляції соціуму на основі зрілої громадянської позиції, що виражається в розвиненому почутті громадянської відповідальності, у формуванні вимог до влади щодо ефективної діяльності на благо суспільства. Без досягнення даних якостей українське суспільство не зможе вирішувати соціальні завдання, пов'язані з організацією багатьох важливих аспектів економічного, соціального, культурного життя, звільняючи від цього державні структури, націлюючи діяльність останніх на вирішення стратегічних завдань національного розвитку, де потрібна участь держави.

Побудова розгалуженої системи самоврядних організацій дозволить зміцнити демократичні засади управління, повніше розкрити творчий потенціал особистості, сприятиме розвитку самого громадянського суспільства, модернізації всієї системи публічного управління.

7. Децентралізація влади. Модернізація публічного управління передбачає не тільки перерозподіл управлінських функцій між державою і суспільством, а й між владою і бізнесом, центром і регіонами. Децентралізація державного управління та передача частини економічних, соціальних та інших функцій, які зараз перебувають у віданні держави, некомерційним асоціаціям і партнерам дозволить значно оптимізувати всю систему управління, підняти її ефективність і якість на новий рівень.

8. Розвиток публічно-приватного партнерства. Він дозволить скоротити загальну кількість чиновників за рахунок передачі багатьох допоміжних управлінських функцій, які раніше виконували державні органи, бізнес-

структурам. Велику роль у його розвитку відіграють такі його форми, як аутсорсинг, лізинг, оренда, державні контракти, договори про концесію та розподіл продукції. Створення великих державно-приватних корпорацій дозволить акумулювати національні ресурси економічного розвитку на найбільш проривних напрямках, підвищувати конкурентоспроможність українських компаній на глобальному ринку. Розвиток взаємовигідних відносин між бізнесом та органами публічного управління корисні не лише двом сторонам взаємодії, але і має соціально значимий характер, сприяючи вирішенню важливих соціальних, економічних, соціально-культурних завдань.

Соціальними суб'єктами проведення модернізації публічного управління можуть виступати не тільки управлінців і депутати різних рівнів, а й національно орієнтовані промисловці і підприємці, представники некомерційних організацій та об'єднань, професійно підготовлена молодь. У найближчому майбутньому новою рушійною силою модернізації повинні стати і представники галузі високих технологій та інновацій, вчені і підприємці, з яких буде сформовано нові управлінці і національно орієнтована еліта, здатна вирішити соціально-економічні, науково-технічні, культурні та інші завдання, що стоять перед країною.

Таким чином, модернізація публічного управління в Україні є нагальною суспільно-політичною та соціально-економічною проблемою. Її вирішення потребує забезпечення демократичного, соціально орієнтованого характеру публічного управління, формування нової управлінської культури, яка базуватиметься на пріоритетності прав і свобод громадян над політичною доцільністю і економічною вигодою.

### **3.2 Інституційні зміни в діяльності фіскальних органів**

У другій половині ХХ ст. в багатьох країнах Заходу і Європи набули

розповсюдження нові моделі побудови податкових систем, причому визначальну роль у цих методиках відігравали соціальні компоненти формування податкових інститутів та механізми налагодження ефективної взаємодії з громадськістю. Слід відзначити, що даному ресурсу підвищення ефективності податкової системи вітчизняними науковцями до вказаного періоду надавалася недостатня увага порівняно зі зміною структури податків [79].

За роки реформ органи податкової служби накопичили великий досвід використання інституційних принципів при вибудовуванні взаємостосунків з платниками податків. У даний час назріла необхідність стабілізації фінансової системи нашої країни, забезпечення постійності та стійкості надходження доходів до державного бюджету. Для цього необхідне жорстке дотримання податкової дисципліни. Як відзначалося у розділі 2, забезпечення високої податкової дисципліни можливе за умов зміни:

- самої структури податків, зменшення рівня оподаткування громадян та господарюючих суб'єктів;
- засобів впливу на неплательників, забезпечення суворості покарань;
- зміни ставлення населення до сплати податків, усвідомлення важливості даної дії для забезпечення функціонування всього суспільства;
- зміни форм і методів діяльності органів податкової служби.

Як показали результати дослідження, наведені у розділі 2.3, й досі є невирішеним протиріччя, пов'язане із відчуженістю платників податків, самих податків і органів податкової служби. Комплексне розв'язання цієї проблеми можливо за умов реформування діяльності органів податкової служби, зміни форм і методів їхньої діяльності, механізмів прийняття та реалізації управлінських рішень. Виходячи із класичних теорій менеджменту, таке реформування необхідно здійснювати за чотирма основними напрямками:

- 1) розробка стратегії розвитку податкової системи і органів податкової служби (планування);

2) реформування на цій основі структурно-функціонального, інформаційного, техніко-технологічного та кадрового забезпечення їх діяльності, процесів і механізмів управління (організація);

3) створення дійових механізмів мотивації і стимулювання платників податків (мотивація);

4) організація дійової системи контролю за сплатою податків усіма фізичними особами та господарюючими суб'єктами (контроль).

Усі ці заходи є складовою єдиної системи реформування податкових відносин.

Безумовно, стратегія розвитку податкової системи має стати елементом загальної стратегії розвитку держави, а отже, враховувати як об'єктивні соціально-економічні, так і внутрішні (суб'єктивні) чинники, пов'язані з наявним кадровим, матеріально-технічним, нормативним забезпеченням діяльності податківців. Демократизація державного управління має відбитися і на організації діяльності органів податкової служби, що обумовлює необхідність зміни методів податкового адміністрування.

Специфіка податкового контролю полягає в тому, що його об'єктом є податкові відносини, які виникають у держави (в особі суб'єктів податкового контролю) і юридичними і фізичними особами, на яких лежить юридичний обов'язок сплати податків за рахунок власних засобів. Податковим відносинам може передувати система заходів (управлінських, правових), що реалізуються суб'єктами податкового контролю зі створення відповідних передумов для здійснення контрольних функцій у межах ухвалених норм, правил.

Закон України «Про державну податкову службу України» [89] ставить в обов'язок суб'єктам податкового контролю (податковим інспекціям) проведення перевірок на підприємствах (незалежно від форм власності) і у громадян різних грошових документів і звітності, пов'язаної з рухом грошових коштів з метою оподаткування і забезпечення своєчасної і повної

мобілізації грошових коштів в дохід держави.

Слід також додати, що в процесі контролю за правильністю нарахування і своєчасністю надходження податків, суб'єкти податкового контролю, реалізуючи владний характер покладених на них функцій, ухвалюють рішення про фінансову і адміністративну відповідальність юридичних, фізичних і посадових осіб за порушення податкового законодавства.

Податкові інспекції будують свої відносини з платниками податків на чинній законодавчій і нормативній основі, якою би недосконалою вона не була. Між тим, практика показує, що нечіткі формулювання в законах та інших нормативних актів призводять до затягування перевірок, тривалих узгоджень, розбіжностей, листування з Державною податковою адміністрацією України.

Органи податкової служби для «боротьби з приховуванням від податків» вживають все менш осмислені і все більш заплутані (в етичному розумінні цього слова) заходи. Платники податків винаходять все більш витончені відповіді. Величезні, і часто кращі, сили і тих, й інших витрачаються на абсолютно непродуктивну діяльність, роблячи українську економіку неконкурентоздатною, інвестиції (за винятком спекулятивних) – нерентабельними. Отже, використання переважно контрольних форм діяльності органів податкової служби не вирішує існуючого протиріччя і потребує доповнення контрольної діяльності іншими, не менш ефективними засобами реформування.

Виходячи із зазначеного, основними принципами, відповідно до яких повинні будуватися відносини органів податкової служби з громадськістю, можна визнати такі:

– етичність, що передбачає необхідність визначення і дотримання правил взаємодії платників податків з податковими органами, які повинні бути якомога яснішими і сприйматися як необхідні та справедливі;

- рівність, тобто необхідність забезпечення законодавчо встановленої рівності прав платників податків і органів податкової служби;
- відповідність, що має на увазі необхідність відповідності санкцій за різні порушення податкової дисципліни, заходам, що вживаються;
- простота і прозорість, що включає чіткий розподіл функцій усередині податкового органу і розуміння платниками податків методів його функціонування.

З метою реалізації даних принципів взаємодії держави з платниками податків, доцільно вжити низки заходів із вдосконалення діяльності всієї податкової служби, та, зокрема, податкових інспекцій, як однієї з головних ланок податкової системи України.

Погодимось з І.Вакуликом [40], який ефективність функціонування податкової системи в сучасних умовах пов'язує з необхідністю побудови податкових інспекцій у мобільній формі, у вигляді гнучкого механізму, здатного оперативно реагувати як на зовнішні, так і на внутрішні зміни. У зв'язку з цим, виникає необхідність у формуванні політики у сфері податкового адміністрування.

При цьому саме поняття «податкове адміністрування», в даному випадку, можна визначити як безперервний циклічний процес, який відбувається в податкових органах і є сукупністю взаємозв'язаних функцій, підфункцій, процедур і операцій, спрямованих на виконання оподаткування відповідно до чинного законодавства, зміст яких залежить від положення установи в системі організації органів податкової служби і змінюється відповідно до конкретних завдань, поставлених перед установою [2]. У найзагальнішому вигляді, тобто без урахування особливостей суб'єкта податкової системи і специфіки прояву даних особливостей на регіональному рівні, метою податкового адміністрування є забезпечення ефективності збору податків за допомогою оптимізації структури оподаткування і, насамперед, самовдосконалення [82].

Досягнення поставленої мети політики передбачає вирішення двох основних завдань.

1. Реформаторське завдання. Завдяки ній здійснюється пошук варіантів розв'язання проблем, пов'язаних із захистом способу задоволення економічних інтересів усіх агентів податкової системи в процесі перетворення директивно-планового механізму господарювання на конкурентно-ринковий. Вирішуючи його, держава реалізує свою системоформуючу, пов'язану з проведенням інституційних перетворень, розгортанням ринкової інфраструктури і виробленням правил економічної поведінки суб'єктів підприємницької діяльності, і системозакріплюючу функцію, пов'язану з проведенням структурної перебудови економіки і створенням умов безповоротності трансформаційних процесів (приведенням структури економіки у відповідність до потреб світового і внутрішнього ринку, досягненням стандартів конкурентноспроможності економіки і захистом вітчизняних споживачів).

2. Функціональне (регулююча) завдання. Його виконання націлено на пошук варіантів розв'язання проблем, пов'язаних зі збереженням функціональної здатності відтворення в рамках конкурентно-ринкового механізму господарювання за допомогою регулювання співвідношення інтересів суспільства і держави в особі органів податкової служби на мікроекономічному рівні. У ході вирішення цього завдання приводиться в дію конкретний механізм адміністрування.

Ефективне функціонування системи оподаткування в більшості випадків пов'язується з методами податкового адміністрування, під якими розуміються відповідно: податкове планування, податкове регулювання і податковий контроль, а також з формами їх реалізації: тактичне і стратегічне планування, система податкового стимулювання, реєстрація і облік платників тощо [106].

Процеси управління – це властивий суб'єкту управління комплекс дій,



що відбуваються за певні проміжки часу під час взаємодії з об'єктом управлінських впливів. Процеси управління в умовах податкового адміністрування не будуються виключно згідно з чіткою ієрархією завдань, що стоять перед організацією або її окремими структурними підрозділами. У даному випадку в процесах управління пріоритет має віддаватися організації, розподілу функцій і повноважень, а також організаційній взаємодії ланок. Вирішення питань організації процесів управління при податковому адмініструванні пов'язано з розв'язанням конкретних завдань або проблемних ситуацій [153]. Етапна, технологічна побудова процесу управління відображає узагальнену закономірність його здійснення. Практичні форми реалізації процесів управління в рамках податкового адміністрування показують різноманіття типологічних різновидів побудови і реалізації процесу управління. Причому самі ці різновиди визначаються відмінністю в прояві властивостей процесу управління [54]. Тому, перш ніж провести типологічний аналіз процесів управління, необхідно визначати його основні властивості:

- флуктуативність як мінливість процесу управління у вигляді коливань навколо певних стійких станів. Тобто в рамках розробки і ухвалення управлінських рішень є неминучим певне відхилення від існуючих методик, нормативів і традицій;

- безперервність, що характеризує динаміку зв'язку процесів управління, при цьому основною проблемою реалізації ефективної управляючої дії є пошук раціонального варіанту довго- і короткострокових актів дії або управлінських рішень;

- дискретність, яка є необхідною і доповнюючою щодо властивості безперервності та проявляється в об'єктивній нерівномірності протікання процесу управління з позицій постановки мети, оцінці ситуації, визначенні проблеми, з одного боку, і їх перетворення на імпульс активної організаційної роботи на етапі реалізації рішення – з іншого;

– технологічність, а саме дотримання черговості та повноти етапів процесу управління (етап постановки мети, оцінки ситуації, визначення проблеми, формування альтернативних варіантів, прийняття та реалізації управлінського рішення, оцінки реалізації рішення), кожний з яких може бути реалізований по-різному з погляду методики оцінки витрат зусиль і розподілу уваги управляючого суб'єкта;

– циклічність, що характеризує послідовність етапів процесу управління, що повторюються, по мірі реалізації управлінських рішень і на цій основі переходу управлінської системи в новий стан;

– часовість процесу управління, що означає наявність певного часового інтервалу між усвідомленням мети до реалізації управлінського рішення або серії управлінських рішень.

Ефективна побудова податкового адміністрування з позицій статичної і динамічної управління, механізму управління, є неможливою без аналізу можливостей раціоналізації взаємодії в системі суб'єкт-об'єктної взаємодії між суб'єктами та об'єктами оподаткування. Існуюча система податкового адміністрування не сприяє вирішенню даного завдання. Різноманіття організаційних структур, існуючих у даний час в територіальних податкових органах, яскраво виражена спеціалізація за видами податків, відсутність документів, що описують типові процедури і процеси перевірки, призводять до багатьох негативних наслідків, про які йшлося в розділі 2.

Органи податкової служби обробляють колосальні обсяги інформації. Нові форми податкового адміністрування припускають сегментацію платників податків, виділення з їх числа певних груп, у тому числі найбільших підприємств. Враховуючи значний вплив найбільших платників податків на формування прибуткової частини бюджету, під час роботи з даною категорією платників податків необхідно застосовувати нові методи податкового адміністрування, що включають широке використання інформаційних технологій і ресурсів.

Ефективність системи податкового адміністрування істотно стримується великим об'ємом трудомістких, ручних і рутинних операцій, виконуваних працівниками органів податкової служби всіх рівнів. Значною мірою це викликано тим, що основний потік інформації поступає до органів податкової служби в паперовому вигляді. Для ефективного застосування автоматизованих процедур контролю і аналізу потрібне попереднє перетворення вхідної інформації в електронні формати.

Серед заходів щодо покращання структурно-функціонального забезпечення податкового адміністрування дослідниками виділяються такі основні:

- поетапне скорочення кількості інспекцій шляхом їх укрупнення за рахунок злиття довколишніх районних інспекцій;
- перерозподіл чисельності органів податкової служби на користь регіонів з розвинутою податковою базою;
- розробка методик оцінки ефективності роботи органів податкової служби регіонів;
- підвищення рівня інформатизації органів податкової служби [19].

Усі ці заходи дозволять значно скоротити кількість податкових інспекцій і чисельність управлінського і обслуговуючого персоналу, збільшивши тим самим частку співробітників, що займаються контрольними перевітками і обслуговуванням платників податків, перерозподілити чисельність працівників податкових органів на користь сфер, що забезпечують основну частку податкових надходжень.

Реалізація вищезгаданих заходів дозволить також поліпшити умови для добровільного виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань, забезпечити рівні, передбачені й одноманітні умови для виконання податкових зобов'язань, усунути причини, що породжують корупцію, і процедури, які створюють умови для порушення професійної етики співробітниками органів податкової служби.

Важливою складовою податкового адміністрування є методи управління персоналом, які виступають підґрунтям для застосування різних мотиваційних схем для працівників податкової служби. Вибір методів, характеру і механізму їх використання не може бути випадковим. Вони визначаються обраною державою стратегією розвитку і напрямом розвитку самої податкової системи [229]. Відтак перелік методів податкового адміністрування, які застосовуються в різних органах податкової служби, не може бути універсальним. Існуюча політична, економічна і соціальна специфіка, проблеми, різноплановість цілей і завдань, особливо короткочасних, особливості індивідуальних якостей працівників, викликають необхідність вибору прийнятних методів управління персоналом, визначення їх пріоритетності і поєднання.

Адміністративні методи складають основу податкового адміністрування і представляються сьогодні найбільш розповсюдженими. Однак, тільки комплексне використання всіх методів може дати найефективніші результати.

Отже, реорганізація структурно-функціонального забезпечення, процесу управління, механізму і методів здійснення як зовнішніх, так і внутрішніх управлінських впливів дозволить органам податкової служби якісно перебудувати свою діяльність, підвищити свою ефективність. Проте забезпечення стабільного функціонування податкової системи і її сталого розвитку в умовах розбудови демократичної держави, пріоритетності людини і громадянина є неможливими без налагодження постійних контактів з платниками податків.

### **3.3 Удосконалення взаємодії органів фіскальної служби з громадськістю**

Розвиток суспільних зв'язків як інформаційного мосту у процесі

регулювання відносин між громадянами й державою, поява нових теорій державного управління, необхідність наближення адміністративно-управлінської системи до кращих світових стандартів, змушує державу та її органи управління відмовлятися від функцій диктату й примусу, як пріоритетних у здійсненні своїх впливів, висуваючи на перші позиції узгодження інтересів і координацію зусиль різних груп населення й організацій у вирішенні соціально значущих питань, виробленню загальної лінії й стратегії розвитку відносин у тій чи іншій сфері життєдіяльності.

Здійснення такої взаємодії, надання їй певних усталених форм, вимагає створення в державних органах спеціальних підрозділів, відповідальних за ведення постійного діалогу з населенням і різними громадськими об'єднаннями. Це, безумовно, стосується і органів податкової служби. Довіра й розуміння з боку суспільства може бути досягнутою лише в тому випадку, якщо органи податкової служби прагнутимуть у максимально припустимих межах надавати суспільству об'єктивну інформацію про свої рішення й дії, тобто додержуватися принципів доступності й прозорості діяльності. Реалізація цих принципів багато в чому визначається ефективністю інформаційної та комунікативної політики, яка має реалізовуватися спеціальними службами відповідних організацій.

У практиці роботи органів державної влади й місцевого самоврядування багатьох країн визнано необхідність мати ефективні PR-служби, причому, хоча їхні назви й коло повноважень можуть бути різними, всі вони покликані забезпечувати регулярне надання інформації про результати діяльності органів влади, їхні плани і прийняті рішення, а також реалізовувати виховно-інформаційну функцію, спрямовану на освіту громадськості у сфері відповідальності цих органів.

Як зазначив політолог А. Безансон, найефективнішою є така влада, що одержує схвалення вільної людини, точніше вільне схвалення вільної людини [23]. Сприяння вільному схваленню громадянами дій і політики структур

влади, підтримка влади конкретними діями громадян є головною метою й критерієм ефективності роботи PR-служб у демократичному суспільстві.

У сучасній науковій літературі найбільш розповсюджені два підходи, що визначають мету та сутність діяльності PR-підрозділів: соціальний і технологічний (більш докладно див. розділ 1).

Перший має на увазі досягнення соціальної згоди, забезпечення високого рівня взаємодії з громадськістю, визначення реальних потреб та інтересів громадян (реалізується в межах симетричних моделей PR). Другий підхід звертається до технологій управління, інструментарію впливу на людей («рекламна» та модель «суспільної інформації»). І в тому, і в іншому випадку, в управлінському ланцюзі «влада-організація-PR-громадськість» проявляється феномен суспільних зв'язків і PR, їх універсальна культурно-творча функція. У такий спосіб PR – це одночасно ідеологія й механізм управління.

Отже, можна стверджувати, що PR-діяльність – це інструмент налагодження співробітництва й узгодження інтересів, технологія доведення місця і особливостей діяльності організації в загальній структурі життєдіяльності суспільства до всіх існуючих суб'єктів соціальної взаємодії.

У завдання PR-служб за будь-якої моделі зв'язків з громадськістю мають входити функції інформування громадськості про політику й повсякденну діяльність організації. Специфіка діяльності PR-служб у податкових органах обумовлена особливостями місії органів податкової служби у суспільстві. Як зазначалося у розділі 2.1, основною функцією системи оподаткування є фіскальна, тобто збір і акумулювання державних коштів. Виконання цієї функції лежить на поверхні і є загально доступною та зрозумілою. Між тим, часто на другий план відходить значущість інших функцій: соціальної, регулюючої, заохочувальної. Ефективне виконання цих функцій можливе лише за умов наявності об'єктивної інформації про існуючий стан суспільства, його соціальний і економічний розвиток, а також

здійснення активних комунікацій з населенням, урахування громадської думки у здійсненні власної політики.

Тому перше, що слід зазначити з приводу діяльності PR-служб у податкових органах, це те, що вони повинні функціонувати за двосторонньою симетричною моделлю зв'язків з громадськістю, яка передбачає організацію й підтримку рівноправного діалогу між громадянами. Головною метою цього діалогу має стати спільний пошук шляхів вирішення проблем у сфері сплати податків. Зміст діяльності PR у досягненні даної мети проявляється:

- по-перше, у проясненні можливостей і обов'язків платників податків, за які вони несуть відповідальність;
- по-друге, у публічному вираженні й захисті прав платників податків;
- по-третє, у залученні до культури сплати податків всіх громадян, домагаючись підтримки з боку продуктивних і прогресивних представників громадськості.

Для вирішення даних завдань потрібна спланована й безперервна інформаційно-роз'яснювальна робота, постійний діалог із широкою громадськістю. Отже, важливою умовою функціонування за двосторонньою симетричною моделлю є налагодження дієвого соціального партнерства із широкими колами громадськості, групами інтересів, окремими громадянами. Соціальне партнерство у даному разі можна розуміти «як довго-, і короткотермінові акції, які здійснюються рівноправними суб'єктами за умов взаємної згоди на принципах довіри з метою вирішення актуальних проблем соціально-економічного розвитку» [88, с. 52].

На яких принципах і правилах повинне ґрунтуватися таке партнерство? Яким чином його можливо здійснити? Відповіді на ці питання вимагають детального опису порядку функціонування PR-служб (центрів зв'язків з громадськістю).

Такі служби доцільно створити в кожній обласній податковій адміністрації. Вони повинні безпосередньо підпорядкуватися головам цих організацій та існувати на правах самостійного підрозділу. Діяльність таких PR-служб повинна ґрунтуватися на двох фундаментальних принципах: необхідності звітування перед громадянами – платниками податків про свою роботу і забезпечення підтримки громадськістю діяльності органів податкової служби.

Глобальні цілі служб зв'язків з громадськістю мають, щонайменше, чотири загальних складові:

- 1) забезпечення прийняття оптимальних управлінських рішень;
- 2) забезпечення суспільної підтримки обраних стратегій і ухвалених рішень;
- 3) забезпечення громадян якомога повною інформацією про діяльність організації;
- 4) забезпечення активної участі населення в ініціативах, що висуваються державою у сфері оподаткування (наприклад, пов'язаних з обов'язковим звітуванням про свої доходи) [54, с. 531].

Виходячи з цього, головними завданнями діяльності PR-служб можна вважати: інформаційне, експертно-аналітичне, консультативно-методичне забезпечення діяльності податкової адміністрації, її підрозділів та підпорядкованих податкових інспекцій; аналіз громадської думки з питань, що стосується діяльності органів податкової служби; встановлення зв'язків з органами представницької і виконавчої влади, взаємодія з політичними партіями, рухами, громадськими об'єднаннями; участь у податковій освіті громадян, забезпечення своєчасного реагування на зміни в навколишньому середовищі, формування сприятливого іміджу податків, як таких, і посадових осіб органів податкової служби.

Будь-який фахівець PR, який працює в державних структурах, у тому числі в сфері оподаткування, змушений виступати стосовно керівництва



своєї організації як адвокат, інтерпретатор, пропагандист. Цілком зрозуміло, що для виконання цих непростих, триєдиних функцій потрібен не тільки професіоналізм, але й те, щоб кожний працівник PR-служб був ініціативною, творчою особистістю.

Організаційно-функціонально у діяльності PR-служб доцільно виділити чотири основних напрямків діяльності: систематизації і аналізу інформації (в тому числі і від податкових інспекцій); PR-супроводу й реклами, роботи із ЗМІ; нагромадження, взаємодії з громадськістю (прийом громадян, листування тощо), взаємодії з податковими інспекціями. Відповідно, до структури Центру обов'язково мають входити:

1. Відділ аналізу й прогнозування соціально-економічних процесів. Він повинен аналізувати потреби й очікування громадськості, у тому числі через постійний соціологічний моніторинг громадської думки, аналіз листів і звернень громадян; виробляючи на їх основі рекомендації керівництву щодо прийняття певних управлінських рішень; проводити попередню наукову експертизу документів, програм, проектів за допомогою незалежних організацій і фахівців; здійснювати аналіз соціально-економічних процесів на регіональному рівні, прогнозувати їх подальший розвиток; розробляти, опрацьовувати найбільш ефективні технології ведення PR-діяльності.

2. Відділ взаємодії із засобами масової інформації або прес-служба. Як основу своєї діяльності він повинен розглядати формування й здійснення інформаційної політики в регіоні, конкретну роботу з журналістами, що дозволяє, з одного боку, останнім формувати об'єктивні повідомлення про заходи, які проводяться податківцями, а з іншого – формувати імідж організації, її керівників. Таким чином, прес-служба повинна готувати друковані й аудіовізуальні матеріали для преси, здійснювати моніторинг матеріалів, що проходять у ЗМІ, забезпечувати публічну сторону діяльності адміністрації і її керівників (прес-конференції, брифінги, офіційні заяви для преси, презентації, прес-релізи, інформаційні листи й т.д.).

3. Відділ взаємодії із платниками податків. Йому необхідно взяти на себе координуючу роль щодо взаємодії з господарюючими суб'єктами, представниками громадськості, комерційних структур, профспілкових комітетів, асоціаціями роботодавців тощо. Представники цього відділу мають здійснювати безпосередні контакти з населенням (через відкриті приймальні, зустрічі з населенням за місцем проживання, відвідування певних підприємств, організацій тощо).

4. Відділ взаємодії з податковими інспекціями. Цьому відділу варто здійснювати зв'язки з районними податковими інспекціями щодо збору інформації, скарг, пропозицій, що надходять із місць щодо потреб і очікувань громадян, труднощів в процесі діяльності податкової інспекції і акумулювати цю інформацію.

Разом з тим, управління Центром має відбуватися на основі матричної адаптивної організаційної структури. Співробітники PR-служби поряд з підпорядковуванням своєму лінійному (безпосередньому) керівнику під час реалізації певних масштабних проектів одночасно зобов'язані виконувати доручення керівника відповідного напрямку діяльності (проекту) в межах його повноважень.

Під час реалізації тих чи інших проектів (програм) діяльності необхідно забезпечити узгодження таких складових.

1. Визначення проблеми. Проблема повинна бути ясно визначеною і зрозумілою.
2. Інформація. Наявна інформація про інтереси і потреби громадян повинна бути ясною й всеосяжною.
3. Кваліфікація. Учасники програми повинні мати високий рівень професійної підготовки і мати схильність до самоосвіти і самовдосконалення.
4. Стратегія. План діяльності повинен враховувати всі існуючі точки зору на розглянуту проблему.
5. Консенсус. Повинна існувати згода із приводу виробленого

рішення для всіх учасників реалізація програми.

6. Реалізація. Усі учасники повинні сприяти реалізації програми і розуміти своє місце в загальній стратегії.

Наведені вище складові програми є основою, на якій базується діяльність працівників організації. Ступінь залучення населення на кожному етапі визначається характером програми й визначеними нею цілями.

Структурні зв'язки у Центрі в такий спосіб можна підрозділити на три групи:

- вертикальні (забезпечується єдність керування);
- функціональні (погодженість дій підрозділів і співробітників);
- горизонтальні (взаємини між співробітниками, що не перебувають у функціональній залежності).

Внутришньосистемні зв'язки в межах Центру мають здійснюватися на принципах: системності (комплекс зв'язаних один з одним прийомів і методів); погодженості, координації (забезпечення горизонтальної й вертикальної взаємодії); адекватності (відповідність засобів, цілей і предмету ситуації); гнучкості (передбачення можливості зміни ситуації, і, як наслідок, зміни методів, форм і способів організації своєї діяльності).

Необхідно відмітити, що діяльність PR-центрів у податкових адміністраціях повинна будуватися навколо роботи з певними цільовими аудиторіями, кожна з яких має свою специфіку.

1. Населення. Пріоритетним напрямком у роботі з населенням є діяльність, спрямована на підвищення податкової дисципліни громадян. Безумовно, населення у своїй повсякденній діяльності керується переважно особистісними перевагами й обставинами. Для багатьох податки – це те, що можна проігнорувати доти, поки в це не втрутяться спеціальні органи. Населення здебільшого сприймає податки не як власні внески у загальну скарбничку, з якої потім розподіляються кошти на різні державні програми, а як певний засіб, що використовується державою для збагачення її окремих

представників.

Подолання такого ставлення може відбуватися завдяки поєднанню: прямих (безпосередніх) і «непрямих» контактів з громадськістю.

Безпосередні контакти між податковою адміністрацією й громадськістю можна умовно розділити на чотири категорії: рутинні, організаційно-комунікативні, заохочуючі й експертно-оціночні. Для кожної категорії можливе створення плану взаємодії або навіть стратегічного плану дій.

Рутинні відносини є результатом щоденної роботи органів податкової служби з населенням, наприклад, рішення питань несплати податків, одержання звітів, податкових декларацій тощо. Вони реалізуються під час здійснення податкового адміністрування.

Організаційно-комунікативні відносини відбуваються під час зборів, конференцій, нарад. На таких зустрічах представники податкової адміністрації отримують інформацію про громадську думку з конкретного питання безпосередньо в процесі його подання. Негативним аспектом даної форми контактів є певна зарегламентованість таких заходів, неможливість врахування думок всіх учасників. Більше того, у подібних зустрічах не зможуть взяти участь всі існуючі групи населення.

Заохочуючі відносини містять у собі функції щодо стимулювання різних груп населення – зразкових платників податків. Наприклад, нагородження тих, хто першим здав податкову декларацію або річний звіт тощо.

Експертно-оціночні відносини виникають, коли людей запрошують взяти участь у роботі державної податкової адміністрації або дати рекомендації щодо певних напрямів діяльності податківців.

Непрямі способи взаємодії з громадськістю представлені такими заходами, як:

- референдуми;

- соціологічні дослідження;
- щорічні (щоквартальні, щомісячні) доповіді;
- спілкування через Інтернет;
- «гарячі телефонні лінії»;
- служби довіри;
- зв'язки з місцевими асоціаціями роботодавців, підприємців тощо;
- «соціальна реклама»;
- підтримка громадських рухів та інш.;
- інформування через ЗМІ.

Безумовно, саме інформування через ЗМІ найчастіше використовується податківцями сьогодні.

## 2. Засоби масової інформації.

Засоби масової інформації (ЗМІ) виступають важливою складовою формування іміджу організації. За допомогою ЗМІ установи, підприємства організації мають можливість довести широкому загалу про свої здобутки та напрацювання, сповістити про певні події, які відбуваються за участю організації, створити певне уявлення про товари та послуги, що виробляються.

Можна виділити три основних підходи до сутності даної діяльності з боку податківців: інформаційний, іміджевий, просвітницько-орієнтуючий. Розглянемо їх.

1. Інформування про повсякденну діяльність організації може здійснюватися за такими основними напрямками:

- привернення інтересу громадськості до окремих дій податківців або заходів, які ними проводяться;
- підтримка зусиль по інформаційному забезпеченню процесу оподаткування;
- забезпечення прозорості діяльності, відкритості податківців для громадян.

– інформування громадськості про сутність рішень, які приймаються.

2. Забезпечення позитивного іміджу податківців за допомогою ЗМІ можливо через інформування про здобутки організації, її внесок у забезпечення добробуту населення, надходжень до бюджетів усіх рівнів, інформаційні матеріали щодо зразкових працівників органів податкової служби.

3. Участь у податковій освіті громадян, яке проявляється насамперед, в допомозі платникам податків в освоєнні податкового законодавства, підтримці інтересу до нього, висвітлення зразків високої податкової культури, сприяння консолідації суспільної думки із приводу змісту та особливостей вітчизняного оподаткування.

Діяльність ЗМІ в суспільстві розгортається завдяки широкому комплексу функцій, методів і форм, що забезпечує їхній значний вплив на суспільну думку і свідомість, поведінку людей. Застосування цих методів і форм впливу підвищує ефективність роботи відділів по зв'язках із громадськістю й ЗМІ податкових служб.

Управлінський ефект служби по зв'язках із громадськістю проявляється у зміні розповсюджених соціальних практик, а саме: у зміні ставлення суспільства взагалі і окремих громадян до сплати податків, а також підвищення податкової дисципліни. Отже, ЗМІ відіграють більшу роль у реалізації стратегій служб зв'язків із громадськістю в податковій сфері. Можна висунути декілька загальних вимог щодо взаємодії державних організацій зі ЗМІ.

По-перше, взаємодія зі ЗМІ повинна відбуватися не лише ситуативно, під час проведення певних масових заходів, а постійно. Виходячи з цього, представники ЗМІ повинні бути забезпечені календарем заходів, які проводяться організацією. Це дозволяє журналістам спланувати роботу з висвітлення діяльності даної організації.

По-друге, необхідно заздалегідь інформувати ЗМІ про наради, збори та

інші комунікативні заходи, які проводяться організацією. За кілька днів до зустрічі представникам ЗМІ необхідно надіслати інформативні матеріали, що стисло описують зміст та порядок проведення заходу (прес-релізи). Журналісти, таким чином, аналізуючи порядок денний, мають змогу визначити ступінь необхідності власної участі в таких заходах.

По-третє, державні організації, які не можуть витратити значні кошти на рекламну кампанію, повинні створювати такі інформаційні поводи, які мали б широкий громадський резонанс. Це вимагає більшої відкритості організації, адже навіть проста статистична звітність на сьогодні просто не доходить до більшості громадян.

По-четверте, важливо в процесі взаємодії із засобами масової інформації враховувати специфіку кожного із видів ЗМІ: телебачення, радіо, преси, Інтернет.

Щодо телебачення. Теленовини вимагають наявності певного відеоряду. Отже в процесі роботи із представниками таких ЗМІ важливо чітко уявляти візуальну картину висвітлення події, що відбувається. Якість новини містить у собі такі складові, як популярність, новизна, зрозумілість широкому колу громадськості, незвичайність. Події, які висвітлюються за допомогою телебачення, мають містити певні позитивні факти впливу податківців на вирішення нагальних соціальних проблем або демонструвати позитивні наслідки високої податкової дисципліни. Також ефективним може бути створення документальних програм, що займаються висвітленням і аналізом «гарячих» проблем у роботі податківців.

Щодо радіо. У сучасному світі, радіомовлення, переважно в ультракороткому ФМ-діапазоні стає важливим засобом розповсюдження та отримання оперативної інформації про події, які відбуваються. Відносини PR-відділів з місцевим радіо, як правило, не настільки постійні, але також відіграють важливу роль у розвитку зв'язків із громадськістю. Специфіка роботи з даним видом ЗМІ полягає у необхідності сповіщати про найбільш

цікаві та резонансні події, які можуть бути вміщені у кількасекундне інформаційне повідомлення. .

Щодо друкованих ЗМІ. Установлення й підтримка хороших відносин з редакторами й співробітниками місцевих газет і журналів дозволяють найбільше повно й об'єктивно висвітлювати роботу організації. Ураховуючи їхню специфіку, можна відзначити, що за допомоги друкованих ЗМІ можна не тільки інформувати про заходи, які проводяться податківцями, а й докладно тлумачити певні події, готувати аналітичні матеріали, розповідати про кращих працівників організації тощо.

Щодо Інтернету. Відзначимо, що в багатьох країнах Європейського співтовариства в органах влади стає поширеною практика створення інформаційних бюро, що відповідають на Інтернет-запити громадян [244]. Позитивний результат діяльності таких бюро виявив необхідність інституціоналізації відносин між органами влади та громадськістю, що сприяло виникненню так званого електронного PR. Інтенсивне впровадження в суспільні відносини нових інформаційних технологій і, перш за все, Інтернету дозволило створити передумови для внесення істотних змін у систему відносин органів державного управління з громадськістю. Відзначимо, що і в Україні досить перспективними виглядають можливості забезпечення оперативного обміну інформацією між громадськістю і органами влади, та зокрема, податкової служби, за допомоги Інтернету.

Як наголошується в [244], PR-дії в мережі, що є правильно спланованими і реалізованими, можуть принести користь, порівняну по віддачі з достатньо масштабною і агресивною рекламною кампанією. При цьому, як правило, проведення таких акцій вимагає від організації набагато менших витрат (що особливо важливо в умовах нестачі коштів у бюджетних організаціях). До найбільш розповсюджених сьогодні PR-заходів у мережі Інтернет можна віднести:



- розміщення матеріалів і новин в Інтернет-ЗМІ, у мережних оглядачів, на сайтах інформаційних агентств, спеціалізованих і тематичних серверах;
- роботу з аудиторією в on-line конференціях, дискусійних листах, розсилках;
- здійснення контактів з представниками громадськості, іншими державними та недержавними організаціями;
- проведення в мережі різноманітних рекламних акцій, конкурсів і нагороджень.

За умов правильної організації і реалізації дані акції можуть значно сприяти поліпшенню іміджу організації, ставленню до неї клієнтів, що є вельми актуальним для органів влади в цілому і органів податкової служби, зокрема.

Не можна скидати з рахунків і те, що будь-який захід або подія – це інформаційний мотив, який є позитивним тим, що примусить про себе говорити і писати. Не виключення в цьому значенні й Інтернет, в якому можна розміщувати інформацію про найбільш значущі події за допомогою прес-релізів або повідомлень у вигляді новин як на сторінках власних Веб-сторінок, так і спеціальних видань новин. Перевагою Інтернету є і можливість здійснення адресної розсилки певних запрошень, повідомлень конкретній категорії споживачів даної інформації.

Проведення Інтернет-конференцій з використанням сучасних інтерактивних технологій дозволяє не тільки вести пряму трансляцію з різних заходів (про різні події), але і безперешкодно задавати запитання їх учасникам, одержувати стенограми всіх виступів. При цьому кількість учасників такої конференції не обмежено жорстко рамками запрошених осіб, у ній можуть брати участь усі зацікавлені. Тематика конференцій, що проводяться, може стосуватися актуальних проблем діяльності та розвитку податкових служб чи вдосконалення податкового законодавства.

Таким чином, Інтернет-конференція є суттєвим інформаційним приводом, який дозволяє не тільки повернути увагу до якої-небудь проблеми, а також висвітлити певні події та заходи, надати їм відповідну інтерпретацію (що є дуже важливим саме в діяльності органів податкової служби).

Слід визнати, що основною метою е-PR акцій та кампаній, що мають проводитися органами податкової служби, повинно бути, в першу чергу, підвищення рівня довіри громадськості до податківців шляхом удосконалення системи зворотного зв'язку з нею, надання їй повної та достовірної інформації.

У процесі здійснення PR-діяльності в Інтернеті важливо враховувати його сутнісну відмінність від традиційних ЗМІ – більш вибірковий вплив на кожного окремого користувача з урахуванням системи його інтересів і переваг [10].

Необхідними є і підсистеми електронного моніторингу реакцій громадян на рішення органів податкової служби та визначення переваг населення стосовно актуальних питань в соціальній, економічній та інших сферах. Так, на порталі органів податкової служби доцільно створити систему електронного консалтингу з актуальних податкових і, можливо, інших правових питань.

Наступним важливим напрямом роботи у сфері е-PR, є використання Інтернет-пошти («E-mail»), яка має низку суттєвих переваг. По-перше, електронна пошта – це оперативний і дешевий канал зв'язку з користувачами, його можна використовувати для пересилки інформації, документації, креслень, малюнків, відео- і аудіоматеріалів для практично миттєвого обміну думками, актуальною інформацією тощо. По-друге, електронна пошта – зручний канал отримання різної спеціальної інформації для роботи. Величезну кількість мережної інформації можна одержувати безкоштовно по підписці через «E-mail» – це прес-релізи, інформаційні бюлетені, огляди

секторів ринків, видів продукції та ін. По-третє, «E-mail» дає можливість прямого зв'язку, консультацій і співпраці з провідними фахівцями у своїй галузі в будь-якій країні. Тобто електронна пошта є могутньою push-технологією віщання, технологією просування інформації, працює напряду і безпосередньо досягає потрібного користувача. До речі, на думку деяких фахівців [55], головна причина, з якої кожний третій входить в Інтернет – можливість посилати і одержувати електронну пошту.

Ще одним цікавим і таким, що добре зарекомендував себе, форматом для роботи з цільовими аудиторіями в Інтернеті є надання користувачам простору для самовираження шляхом створення тематичних конференцій, чатів або розділів, де розміщується інформація (листи, статті, фото- і відеоматеріали), що присилається відвідувачами. Це дозволяє не лише досягти позитивного відгуку від населення (яке відзначає присутність своїх листів або статті у структурі сайту), але і забезпечити його інформаційне наповнення, а також сформувати картину настроїв аудиторії. Спеціальні конференції можуть бути присвяченими обговоренню актуальних подій у житті території або населеного пункту, проблемам функціонування різних служб, питанням роботи органів влади.

Таким чином, діяльність щодо здійснення електронного PR у органах податкової служби має свої особливості як стосовно поставленої мети, так і вживаних методів і засобів. При цьому використання е-PR особливо актуальним представляється в податкових адміністраціях на регіональному рівні, незважаючи на те, що ще недавно вважалося, що якщо центральні органи влади можуть активно використовувати медіа, у тому числі й електронні, то територіальні органи влади здатні добитися більшого успіху, використовуючи особисті контакти з населенням [164]. Проте при сучасному розвитку інформаційних технологій особисті контакти поступово відходять на другий план, поступаючись місцем сучасним комунікативним засобам, що дозволяють забезпечити безперебійний зв'язок між територіальними

органами державного управління та громадськістю. Одним з таких засобів є саме Інтернет, який дозволяє використовувати веб-сайти як один з основних видів присутності тут даних організацій.

Отже, в сучасних умовах організаційна структура сучасного Центру зв'язків з громадськістю має бути доповненою відділом електронного PR.

Урахування зазначених пропозицій у процесі організації діяльності PR-підрозділів дозволить, на нашу думку, якісно змінити відносини між органами податкової служби і громадськістю.

### **Висновки до розділу 3**

1. Реформування існуючої системи взаємодії платників (як об'єктів управління) та органів податкової служби (як суб'єктів здійснення управлінських впливів) потребує вдосконалення всіх функцій управління: розробка стратегії розвитку податкової системи і органів податкової служби (планування), зміни на основі цієї стратегії механізмів податкового адміністрування, вдосконалення структурно-функціонального забезпечення їх діяльності, механізмів управління (організація), зміни методів та форм їх взаємодії із зовнішнім середовищем (мотивація і контроль).

2. Серед заходів щодо покращання структурно-функціонального забезпечення діяльності податкових інспекцій, як низової ланки взаємодії з платниками податків, можна виділити забезпечення:

- відповідності системи управління (у статиці) процесу управління (в динаміці);
- гнучкості організаційних структур, приведення їх у відповідність зі змінами у навколишньому середовищі;
- мінімально можливої кількості управлінських рівнів, відповідності ланок системи управління трудомісткості і обсягу діяльності;
- високого рівня професійної підготовки персоналу;

- ефективного застосування автоматизованих процедур контролю і аналізу вхідної інформації;
- упровадження прогресивних, науково обґрунтованих методик комплексного аналізу діяльності платників податків;
- розробки і використання методик оцінки ефективності роботи органів податкової служби;
- комплексності методів податкового адміністрування.

3. Реалізація функції управління зовнішнім середовищем передбачає створення у податкових адміністраціях спеціальних відділів зв'язків з громадськістю, основними завданнями яких має бути інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкової адміністрації, її підрозділів та підпорядкованих податкових інспекцій; вивчення громадської думки з питань, що стосується діяльності органів податкової служби; встановлення зв'язків з органами державної влади та місцевого самоврядування, налагодження взаємодії з політичними партіями, рухами, громадськими об'єднаннями; участь у реалізації освітніх програм, формування сприятливого іміджу органів податкової служби.

4. Важливим елементом податкової політики України у сфері взаємодії з громадськістю є мотивування, надихання людей на забезпечення високої податкової дисципліни. Ефективним і таким, що набирає популярність у світі, є такий інструмент взаємин з громадськістю, як соціальна реклама. Соціальна реклама представляє собою популяризацію певного «ставлення до світу», яке може проявитися у повсякденній діяльності людей переважно в довгостроковій перспективі. Вона має такі психологічні властивості, як емоційність, навіюваність, використання архетипів, що робить її важливим засобом впливу на поведінку та соціальні цінності громадян, важливим чинником підвищення рівня довіри і соціального сприйняття податкових відносин у державі.

5. Забезпечення покращення взаємодії органів податкової служби з

громадськістю на територіальному рівні є можливим через реалізацію механізму, який включає в себе: створення у регіональних податкових адміністраціях спеціальних окремих центрів по зв'язкам з громадськістю, здатних працювати в рамках двосторонньої симетричної моделі взаємодії з громадськістю у рамках переходу до нових форм і методів податкового адміністрування; налагодження постійної безпосередньої взаємодії з громадськістю; активне використання засобів непрямой взаємодії з громадськістю, таких як співпраця із ЗМІ, електронний PR і соціальна реклама; розробку на підставі інформації, отриманої через канали зворотного зв'язку, пропозицій щодо вдосконалення взаємодії з населенням та діяльності територіальних податкових адміністрацій в цілому.

## ВИСНОВКИ

1. Протягом декількох останніх десятиліть публічне управління як об'єкт наукових досліджень пройшло кілька етапів, пов'язаних, насамперед із зміною функцій і ролей державних інститутів і їхніх відносин із суспільством.

На першому етапі (1854-1940 рр.) зусиллями Вудро Вільсона, Франка Гудноу і Макса Вебера був заснований традиційний підхід до публічного управління, ознаками якого стали формалізація відносин влади із суспільством, розподіл функцій між політиками та адміністраторами і професіоналізація публічної служби.

На другому етапі (1945-1979 рр.) увага науковців, які займалися державно-управлінськими проблемами стала приділятися питанням мотивації адміністраторів. Також популярною у цей час стала концепція соціальної держави, сутність якої полягала в необхідності посилення впливу держави на соціальні процеси та збільшення соціального захисту громадян. Зазначені тенденції призвели до розростання апарату публічної служби майже в усіх країнах світу. При чому у більшості країн державні службовці, завдяки високій заробітній платі та значним пільгам перетворилися у привілейований соціальний клас.

На третьому етапі (1980-2000 рр.) з'явилися теорія нового публічного менеджменту, зміст якої полягав у істотному скороченні та підвищенні економічної ефективності публічного сектору.

Між тим, багато ринкових механізмів, що пропагувалися в межах цієї моделі показали свою неспроможність в публічному секторі.

На четвертому етапі (2000-2010 рр.) удосконалити недоліки даної концепції було покликане так зване «належне управління, врядування» («Good governance»), яке мало за задумом його апологетів удосконалити новий публічний менеджмент.

Отже, концепція «Good governance» ґрунтується на широкому залученні громадян до процесу управління та урахуванні їхніх думок під час прийняття управлінських рішень.

2. На початку 2010 рр. розпочався п'ятий етап, який характеризується тенденцією до конвергенції, своєрідної дифузії різноманітних підходів до публічного управління. Таким чином, розгляд еволюції теорій публічного управління дозволяє зробити такі висновки.

По-перше, безумовно, новий час вимагає відходу від догматичності і побудови гнучких сучасних моделей і концепцій публічного управління, які відповідають на виклики внутрішнього та зовнішнього середовища, які постійно змінюються. В таких умовах для забезпечення ефективності діяльності в публічному секторі важливим є уміння прийняти правильне і справедливе по відношенню до всіх соціальних груп рішення в найбільш стислі терміни. Допомогати в цьому мають сучасні інформаційні технології.

По-друге, сучасні управлінці, особливо на місцевому рівні повинні вміти виконувати свою роботу, незважаючи на зміни в системі політичної влади. Головною цінністю в їхній діяльності повинні бути такі орієнтири, як професіоналізм, концентрація на конкретних вимогах громадянина або територіальної громади. І саме соціальні цілі мають виступати основою для ухвалення короткострокових та довгострокових стратегій місцевого розвитку.

3. Говорячи про сутнісні ознаки публічного управління, можна зазначити наступне.

По-перше, публічне управління, це управління, що органічно поєднує сферу державного управління, місцевого самоврядування і громадського управління.

По-друге воно має відкритий та прозорий (публічний) характер.

По-третє, воно передбачає необхідність вироблення публічно-управлінських рішень.



По-четверте, результатом цього процесу є визначення довгострокових публічно-управлінських цілей, прийняття тактичних рішень щодо їх досягнення, а також їх спільне виконання.

По-п'яте, громадяни в процесі публічного управління виступають не тільки в ролі об'єктів, а й суб'єктів управління.

По-шосте, публічне управління – це практична діяльність, специфічний вид праці, який вимагає професійної підготовки, певного рівня управлінської культури, що проявляється у здатності до партнерства і комунікації (включаючи електронну).

4. Дослідження показало, що оподаткування можна представити у вигляді системи розподілу доходів між юридичними, фізичними особами і державою. Особливості системи оподаткування як однієї з підсистем, що виникають в процесі взаємодії держави з суспільством, обумовлені роллю і місцем податків в структурі соціальних відносин. Податки виступають однією з умов функціонування держави і проявляються в процесі вилучення частини вартості доходу громадян, підприємств, установ, організацій на користь загальнодержавних, суспільних потреб та потреб територіальних громад.

5. Аналіз наукової літератури дозволив виділити п'ять основних функцій податкової політики:

- фіскальну (формування і мобілізація фінансових ресурсів держави);
- контрольну (здійснення контролю над фінансово-господарською діяльністю організацій і громадян);
- регулюючу (сприяння економічному розвитку держави);
- соціальну (перерозподіл суспільних доходів між різними категоріями населення);
- і заохочувальну (через відзначення державою особливих заслуг певних категорій громадян перед суспільством). Між тим, проведене дослідження показало, що в Україні система оподаткування в Україні

сконцентрована на виконанні перших двох функцій. Виконання інших утруднено через відсутність належних комунікацій з громадськістю.

6. Як свідчать праці багатьох дослідників, податкова політика в умовах демократичної, правової, соціальної держави, базується на трьох групах принципів: економічних, правових і організаційно-функціональних. Проте, на нашу думку, ефективне виконання існуючих функцій податків у розвинених країнах базується на ще двох не менш важливих групах принципів: загальносистемних і соціальних). До першої групи відносяться принципи, що забезпечують функціонування системи оподаткування, а саме: принципи своєчасності сплати податків, рентабельності податкових заходів, єдиного підходу до платників, наукової обґрунтованості і гнучкості системи оподаткування. До другої можна віднести принципи, як дозволяють гідно органічно інтегрувати систему оподаткування у структуру суспільних відносин. Це принципи поєднання інтересів держави, регіонів і територіальних громад, доступності для громадськості і сприяння соціально-економічному розвитку. Ці принципи мають враховуватися під час реалізації податкової політики в Україні.

7. Говорячи про внутрішні проблеми у діяльності органів публічного управління, і зокрема, податкових органів, то найбільше заважає підвищенню якості роботи податкових органів такі, як низький рівень доходів працівників; слабкість матеріально-технічної бази, низький рівень інформатизації, недосконалість організаційних структур управління і законодавчої бази, яка регулює їх діяльність, а також порівняно погана психологічна атмосфера у відповідних трудових колективах, відсутність довіри між керівниками та працівниками, істотна різниця в баченні цілей і завдань організації на різних рівнях управління тощо.

8. Конкретними напрямками модернізації публічного управління в Україні є:

– розвиток сучасних методів публічного управління;

- впровадження нової демократичної управлінської культури;
- сприяння розвитку соціального капіталу, підвищення рівня взаємодії державних, регіональних і місцевих органів публічного управління, державних структур та організацій громадянського суспільства;
- формування соціального партнерства та взаємної відповідальності влади і бізнесу на основі розвитку публічно-приватного партнерства.

9. Виходячи з проведеного дослідження, основними напрямками модернізації діяльності фіскальних органів на регіональному і місцевому рівні, виходячи з результатів дослідження, можна визначити: удосконалення системи оплати праці, зокрема, здійснення оплати праці залежно від якості виконаної роботи; впровадження гнучких організаційних структур; забезпечення постійної підтримки і розвитку зв'язків з населенням; забезпечення активного використання інформаційних технологій, впровадження електронного документообігу; забезпечення повної прозорості діяльності; покращання психологічної атмосфери в колективах, зокрема, завдяки проведенню тренінгових програм, ухвалення етичних стандартів поведінки, удосконаленню системи мотивації персоналу на рівні окремих організацій.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аквінський Т. Коментарі до Арістотелевої «Політики» – 2-ге вид. – К.: Видавництво Соломії Павличко «Основи», 2003. – 796с.
2. Актуальний стан справ в українському суспільстві (травень 2015 р.) : Результати соціологічного дослідження Київського міжнародного інституту соціології [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=529&page=2>
3. Алексеев А.С. Политическая доктрина Ж.Ж.Руссо в ее соотношении к учению Монтескье о равновесии властей. – СПб,1905. – 61с.
4. Антология мировой правовой мысли. В 5-ти тт. – Т. 2. Европа: XV-XVII вв. – М.: Мысль, 1999. – 829 с.
5. Аристотель. Евдемова этика. – Москва: «Канон +», «Реабилитация», 2011 г. – 408 с.
6. Бакуменко В.Д. Формування державно-управлінських рішень: проблеми теорії, методології, практики: Монографія. - К.: Вид-во УАДУ, 2000. – 320 с.
7. Банхаев Ф.Е. Сравнительный анализ налоговых систем и его значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства // Налоговый вестник. – 2001. – № 3. – С. 93 – 97.
8. Барышников Ю. Н. Модели управления [Електронний ресурс] / Ю. Н. Барышников // Кафедра менеджмента Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.koism.rags.ru/publ/articles/12.php>.
9. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество: Пер. с англ. М.: Academia, 2004. - 958 с.
10. Большая Советская Энциклопедия:– М.: Сов. энциклопедия, 1981. – 720 с.

11. Брюйн Ханс Де. Управление по результатам в государственном секторе. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2005. 192 с.
12. Бурдые П. Дух государства: генезис и структура бюрократического поля // Альманах Российско-французского центра социологии и философии Института социологии Российской Академии наук. – М.: Институт экспериментальной социологии. – Спб.: Алетейя, 1999. – С. 125 – 166.
13. Василенко И. А. Административно-государственное управление в странах Запада: США, Великобритания, Франция, Германия: учеб. пособие / И. А. Василенко. – [Изд. 2-е, перераб. и доп.]. – М.: Логос, 2001. – 200 с.
14. Васильченко Л. В. Управлінська культура і компетентність керівника / Л. В. Васильченко. – Х. : Основа, 2007. – 170 с.
15. Вебер. М. Избранные произведения. М. : Прогресс. – 1990. – 809 с.
16. Взаємодія громадських організацій, місцевої влади та підприємців / [Л. В. Беззубко та ін.] ; Проект «Голос громадськості», НГО Макиївська міська спілка підприємців «Сприяння». – Донецьк : Норд-компьютер, 2007. – 299 с.
17. Взаємодія органів державної влади та громадянського суспільства : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Ю. П. Сурмін та ін. ; за наук. ред. Ю. П. Сурміна, А. М. Михненка] ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України ; Ін-т пробл. держ. упр. та місц. самоврядування. – К. : НАДУ, 2011. – 386 с.
18. Волков Д. Сплата непрямих податків у країнах з ринковою економікою // Фінанси України. – 2004. – С. 118 – 122.
19. Вольтер Ф. Философские сочинения. Пер. с фран. / Ин-т философии. – М.: Наука, 1996. – 560 с.

20. Ворона П. В. Державне будівництво і місцеве самоврядування в Україні [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / П. В. Ворона, А. М. Мучник. – Вид. 2-е, переробл. й допов. – Полтава : Шевченко Р. В., 2010. – 100 с.
21. Вся политика. Хрестоматия. Сост. Нечаев В.Д., Филиппов А.В. – М.: Изд-во «Европа», 2006. – 440 с.
22. Вульфович Р. М. Зарубежный опыт повешения эффективности финансирования расходов на государственное и муниципальное управление / Р. М. Вульфович. – Вологда : Мысль, 2001. – 232 с.
23. Глобальні виклики сучасності. Суспільно-географічний вимір [Текст] : монографія / [Б. П. Яценко та ін. ; за ред. В. К. Кіптенко, Б. П. Яценка] ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – К. : Київ. ун-т, 2012. – 255 с.
24. Гордин В. Э. Социальная политика и социальный маркетинг / В. Э. Гордин. – СПб., 1993. – 272 с.
25. Горшков А. С, Кириллов А. Л. Принципы управления по результатам в деятельности органов власти // Управленческое консультирование. 2008. – №1. – С.5-13.
26. Государственная политика и управление: учебник. В 2 ч. / [Л. В. Сморгунув, А. П. Альгин, И. Н. Барыгин и др.]; под ред. Л. В. Сморгунова. – М.: Российская политическая энциклопедия, 2006. – Часть I. – 384 с.
27. Громадянське суспільство в Україні за доби глобалізації: ціннісно-нормативне та інституційне забезпечення його розбудови [Текст] / О. Білий [та ін.] ; відп. ред. А. Єрмоленко ; Міжнар. фонд «Відродження», Ін-т ліберал. сусп-ва ; Ін-т філос. ім. Григорія Сковороди НАН України ; Укр. феноменол. т-во. – К. : [б.в.], 2007. – 317 с.
28. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податки в Україні: Навчальний посібник. – К. : УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

29. Державне будівництво і місцеве самоврядування в Україні [Текст] : підручник / [І. І. Бодрова та ін.] ; за ред. канд. юрид. наук, доц. С. Г. Серьогіної ; Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого». – 2-ге вид., переробл. та допов. – Х. : Право, 2011. – 360 с.

30. Дзюндзюк В.Б. Ефективність діяльності публічних організацій: Монографія. – Х.: Вид-во ХарПІ УАДУ „Магістр”, 2003. – 236 с.

31. Дзюндзюк В.Б. Новий публічний менеджмент // Актуальні проблеми публічного управління. – 2003.- №1.- С. 76-81.

32. Добролюбова Е.И. Внедрение принципов и процедур управления по результатам в Российской Федерации: промежуточные итоги и направления развития // Вопросы государственного и муниципального управления. -2008. -№3.-С. 133 – 165.

33. Дракер П. Управление, нацеленное на результаты. М. 1994. – 405 с.

34. Дуцик Д.Р. Політична журналістика / Національний ун-т «Києво-Могилянська академія». – К.: Видавничий дім «Києво-Могилянська академія», 2005. – 138с.

35. Д'яконова І.І. Податки та податкова політика України – К.: Наукова думка, 1997. – 122 с

36. Євтушенко О. Н. Державна влада і місцеве самоврядування в політичній системі суспільства : монографія / О. Н. Євтушенко. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. П. Могили, 2010. – 513 с.

37. Жулин А.Б., Костырко А.А., Смирнова Ж.И. Перспективы развития порталов государственных услуг в контексте административной реформы в РФ // Вопросы государственного и муниципального управления. 2008. – №3– С. 177-187.

38. Загорський В.С., Благун І.Г. Принципи функціонування податкової системи ринкового типу // Фінанси України. – 2003. – № 10. – С. 92 – 99.

39. Иноземцев В.Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы // учеб. пособие для студентов вузов - Москва: Логос, 2000 – 304 с.

40. Інформаційно-аналітичне забезпечення органів місцевої влади : навч. посібник / [В. М. Дрешпак та ін.] ; заг. ред. В. М. Дрешпак ; Національна академія держ. управління при Президентові України ; Дніпропетровський регіон. ін-т держ. упр. – Дніпропетр. : ДРІДУ НАДУ, 2007. – 160 с.

41. Кастельс М., Хіманен П. Інформаційне суспільство та держава добробуту. Фінська модель: Пер. з англ.. – К. : Ваклер, 2006. – 230с.

42. Коляда Т. А. Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика [Текст] : монографія / Т. А. Коляда ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2016. - 395 с.

43. Конституція України // ВВР України . – 1996. – № 30. – Ст. 141.

44. Корецький В. М. Монтеск'є. – К.: Наукова думка, 1955. – 26 с.

45. Корженко В. В. Методологічні та евристичні інтенції сучасної концепції Governance / В. В. Корженко, В. В. Нікітін // Державне будівництво. – 2006. – № 1. – Режим доступу до журн.: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/DeVu/e-book/doc/1/01.pdf>.

46. Костюк В.Н. История экономических учений. М.: Центр, 1997. – 699 с.

47. Кучерявченко М. Податок як правова категорія: проблеми дефініції // Право України. – 2002. – № 12. – С. 70 – 74.

48. Левенець Ю. А. Держава у просторі громадянського суспільства [Текст] / Ю. А. Левенець ; НАН України ; Ін-т політ. і етнонац. дослідж. – К. : Освітня книга, 2006. – 272 с.

49. Лобанов В. В. Государственное управление и общественная политика : учеб. пособие / В. В. Лобанов. – СПб. : Питер, 2004. – 448 с.



50. Мак'явеллі Н. Флорентійські хроніки; Державець / Н. Мак'явеллі ; пер. з італ.: А. Перепадя ; передм.: А. Бичко. - Х. : Фоліо, 2007. - 511 с.
51. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика: В 2 т.: Пер. с англ. 11-го изд. Т.1. – М.: Республика, 1992. – 399 с.
52. Маркс К. К критике гегелевской философии права. Вильнюс: Минтис, 1985. – 29 с
53. Мей К. Інформаційне суспільство: Скептичний погляд / Маріанна Войцицька (пер.). – К. : К.І.С., 2004. – 220 с.
54. Мельвиль А. Демократические транзиты: Теоретико-методологические и прикладные аспекты / А. Мельвиль. – М. : МОНФ, 1999. – 284 с.
55. Мертон Р. К. Бюрократическая структура и индивидуальность // Классики теории государственного управления: Американская школа/под ред. Шафритц Дж. - М.: МГУ, 2003. – С.131 – 142
56. Монтескье Ш. Избранные произведения. М.: Госполитиздат, 1955. – 800с.
57. Мостовий Г.І., Дегтяр А.О., Гречанко В.В. Податки та податкова політика: Навчальний посібник. – Х.: Магістр, 2005. – 184 с.
58. Мэннинг Н., Паркинсон Н. Реформа государственного управления. Международный опыт. М.: Весь мир. 2003. – 496 с.
59. Норт Д. Институциональные изменения: рамки анализа / Д. Норт // Вопросы экономики. –1997. – № 3. – С.14–23.
60. Олійник Д. В. Ефективна держава: сутність, зміст, особливості / Д. В. Олійник // Актуальні проблеми публічного управління : зб. наук. пр. – Х. : Вид-во ХарРІ НАДУ «Магістр». – 2011. – № 2 (40). – С. 60–68.
61. Онисько С.М., Тофан І.М., Грицина О.В. Податкова система: Підручник / За заг. ред. С.М. Онисько:– 3-тє вид., випр. і доп. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 334 с.

62. Парсонс Т. О структуре социального действия. — М.: Академический Проект, 2000. — 880 с.
63. Письмові процесуальні документи досудового розслідування податкових злочинів: практикум : навч. посіб. / Г. Л. Чигрина [та ін.] ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь : Вид-во НУДПСУ, 2016. - 557 с.
64. Платон. Сочинения в четырех томах. Т. 3. Ч. 1. / Под общ. ред. А. Ф. Лосева и В. Ф. Асмуса; Пер. с древнегреч. - СПб.: Изд-во С.-Петербур. ун-та; «Изд-во Олега Абышко», 2007. - 752 с.
65. Податкова політика в Європейському Союзі / Пер. з англ. – К.: ТОВ «Вірусам», 2001. – 42 с.
66. Политико-административные отношения: концепты, практика и качество управления / Под ред. Л.В.Сморгунова. СПб.: Изд. С.-Петербур. ун-та, 2010. – 322 с.
67. Політична система для України: історичний досвід і виклики сучасності [Текст] / О. Г. Аркуша [та ін.] ; ред. кол. В. М. Литвин [та ін.] ; Нац. акад. наук України ; Ін-т історії України ; Ін-т політ. і етнонац. дослідж. ім. І. Ф. Кураса. – К. : Ніка-Центр, 2008. – 988 с.
68. Про державну податкову службу України : Закон України від 04 грудня 1990 р. № 509-ХІІ// Відомості Верховної Ради України , 1991. – №6. – Ст. 37.
69. Про державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів від 21 травня 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>
70. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України № 810/98 від 22 липня 1998 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/810/98/print1434892544187603>

71. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

72. Проблеми адміністративно-правового забезпечення оптимізації державного управління в Україні на сучасному етапі [Текст] : наук. доп. від. проблем держ. упр. та адмін. права (за результатами дослідж. план. теми: «Адміністративно-правові проблеми оптимізації державного управління в Україні») / НАН України, Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького ; [підгот.: Андрійко О. Ф. та ін.] ; за заг. ред. О. Ф. Андрійко. – Київ : [б. в.], 2014. – 39 с.

73. Пшеворский А. Переходи до демократії : лібералізація і демократизація / А. Пшеворський // Демократія : Антологія / упоряд. О. Проценко. – К. : Смолоскип, 2005. – С. 605–649.

74. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Наука., 1999. – Кн. 1 – 570 с.

75. Сморгунов Л. В. Сетевой подход к политике и управлению / Сморгунов Л. В. // Политические исследования. – 2001. – № 3. – С. 103–112.

76. Сморгунов Л. В. Сравнительный анализ политико-административных реформ: от нового государственного менеджмента к понятию governance / Сморгунов Л. В. // Политические исследования. – 2003. – № 4. – С. 50–58.

77. Спиридонова В. И. Бюрократия и реформы (анализ концепции М. Крозье) / В.И. Спиридонова. – М. : ИФРАН, 2006. – 201 с.

78. Тарангул Л.Л. Удосконалення податкової політики у контексті соціально-економічного розвитку регіонів // Фінанси України. – 2004. – №6. – С. 8-16.

79. Турянський Ю. І. Макроекономічне податкове регулювання розвитку національної економіки [Текст] / Ю. І. Турянський. - Львів : Растр-7, 2016. - 363 с.

80. Тэтчер М. Искусство управления государством. Стратегии для меняющегося мира/Пер, с англ. - М.: Альпина Паблицер, 2003. - 504 с.
81. Управление по результатам / Пер. с финск.; Общ. ред. и предисл. Я.А.Лейманна. - М.: Прогресс, 1988. - 464 с.
82. Финансы, налоги и кредит: Учебник / Под общ. ред. А.М.Емельянова, И.Д. Мацкуляка, Б.Е. Пенькова. - М.: РАГС, 2001. - 546 с.
83. Хольцер М. Производительность, государственное управление, демократия / М. Хольцер. - М. : Юрид. лит-ра, 1999. - 146 с.
84. Шаров Ю. Нова парадигма управління в суспільному секторі // Актуальні пробл. держ. упр.: Зб. наук. пр. - Д.: ДФ УАДУ, 2000. - Вип. 3 (3). - С. 173 - 181.
85. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні [Текст] : монографія / О. А. Шевчук ; Держ. фіскал. служба України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. - Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2016. - 377 с.
86. Шишкин А.Ф., Экономическая теория: Учебник. В 2 кн. - Кн. 1. - 2-е изд. - М.: Гуманит изд. Центр ВЛАДОС, 1996. - 423 с.