



## KOMPLEKSNIO MOKESČIŲ SISTEMOS VERTINIMO RODIKLIŲ SISTEMA

Juozas Bivainis<sup>1</sup>, Ilona Skačkauskienė<sup>2</sup>

*Vilniaus Gedimino technikos universitetas, Saulėtekio al. 11, LT-10223 Vilnius, Lietuva*

*El. paštas: <sup>1</sup>vvfsevk@vgtu.lt; <sup>2</sup>ilona.skackauskiene@vgtu.lt*

*Įteikta 2009-03-02; priimta 2009-09-30*

**Santrauka.** Straipsnyje nagrinėjama mokesčių sistemos vertinimo problema. Atskleidus esamų vertinimo metodų spragas, mokesčių sistemai vertinti pasiūlyta hierarchinė vertinimo sistema, kurią sudaro pirminiai, daliniai integruoti ir kompleksiskai integruoti rodikliai. Pirminių nesikartojančių rodiklių, suskirstytų į tris grupes, skirtas mokesčių sistemai tam tikru aspektu vertinti, sistema suformuota atsižvelgiant į visapusiškumo, lyginimo ir paprastumo reikalavimus bei siekiant objektyviai ir tiksliai įvertinti mokesčių sistemą. Dalinių integruotų rodiklių sintezė sudaro prielaidas vertinti kompleksiskai. Tai leidžia nustatyti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimas suteikia galimybę atlikti mokesčių sistemos kaip visumos sisteminę analizę ir gauti kiekybinį įvertį.

**Reikšminiai žodžiai:** mokesčių sistema, sisteminė analizė, daugiakriterinis vertinimas.

## A SYSTEM OF INDICATORS FOR THE COMPLEX EVALUATION OF THE TAX SYSTEM

Juozas Bivainis<sup>1</sup>, Ilona Skačkauskienė<sup>2</sup>

*Vilnius Gediminas Technical University, Saulėtekio al. 11, LT-10223 Vilnius, Lithuania*

*E-mails: <sup>1</sup>vvfsevk@vgtu.lt; <sup>2</sup>ilona.skackauskiene@vgtu.lt*

*Received 2 March 2009; accepted 30 September 2009*

**Abstract.** The main problem examined in the current article is the evaluation of tax system. It is suggested that tax systems should be evaluated through the hierarchical evaluation system consisting of primary, partially-integrated and complex-integrated indicators. Primary non-recurrent indicators are classified into three groups and aimed at evaluating a tax system through the prism of a certain aspect. The system is built taking into consideration the requirements of consistency, comparability and simplicity, and aimed at objective and accurate evaluation of tax systems. The synthesis of partially integrated indicators creates preconditions for complex evaluation of tax systems enabling identification of the quality of tax systems and comparison of tax systems of various countries. Complex tax system evaluation provides with a possibility to conduct a systematic analysis and to generate a quantitative estimate. The recommended complex tax system evaluation creates preconditions to analyse tax systems as a uniform totality, to identify their standing in various aspects correlated in quantitative terms, and to carry out dynamic and comparative analyses. Interstate comparative analysis of tax systems creates preconditions to reveal relevant quality of tax systems in various countries, to crystallise out the best practices that could be used for improvement of the quality of the tax system in the country at issue. Also, the evaluation system could be adapted to various needs of the evaluator: classification of indicators into groups enables elimination of some indicators or introduction of new ones without destroying the established system of significance of the indicators, simply by adjusting significance levels within the group.

**Keywords:** tax system, systematic analysis, multicriteria evaluation.

## 1. Įvadas

Mokesčių sistemos vertinimas – svarbiausia konstruktyvaus mokesčių sistemos tobulinimo sąlyga. Susisteminus specialiojoje literatūroje pasitaikančius metodinio pobūdžio mokesčių sistemos vertinimo siūlymus (Gill 2000; Vlassenko 2001; Bernardi *et al.* 2005; Tax... 2006), iškristalizuoti trys skirtingo turinio metodai: 1) klasikiniai apmokestinimo principai ir juos apibūdinantys rodikliai; 2) V. Tanzi (toliau – Tanzi) kvalifikaciniai diagnostiniai rodikliai, 3) J. B. S. Gill (toliau – Gill) diagnostiniai rodikliai. Taikant pirmąjį metodą, kiekybiniais rodikliais vertinamas kiekvienas klasikinis mokesčių teorijoje išskiriamas apmokestinimo principas (teisingumas, efektyvumas, elastingumas, mokesčių administravimo paprastumas), paskui atliekama lyginamoji analizė. Antruoju metodu mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas pagal atsakymus į pasiūlytus kvalifikacinius diagnostinius rodiklių klausimus. Panašiai, tik jau per pajamų surinkimo prizmę, mokesčių sistemos veiksmingumas vertinamas trečiuoju metodu. Kiekvienas iš šių metodų leidžia įvertinti skirtingus mokesčių sistemos aspektus (Bivainis, Skačkauskienė 2007).

Atlikti empiriniai tyrimai (Bivainis, Skačkauskienė 2008) atskleidė minėtų mokesčių sistemos vertinimo metodų trūkumus. Vertinant mokesčių sistemą pagal klasikinį apmokestinimo principus, kilo tokių esminių problemų: 1) nesusietas į visumą principų nagrinėjimas nesuteikia galimybės įvertinti visos mokesčių sistemos ir labai riboja mokesčių sistemų lyginamąją analizę; 2) darbų autoriai siūlo skirtingus rodiklius tam pačiam principui vertinti; 3) tas pats rodiklis siūlomas skirtingiems apmokestinimo principams vertinti (pvz., mokesčių naštos rodiklis siūlomas ir vertinant apmokestinimo teisingumą, ir mokesčių administravimo paprastumą, vidutinio mokesčio tarifo rodiklis – teisingumą ir efektyvumą), o tai kelia painiavą. Vertinant Tanzi metodu koncentruojamasi į mokesčių sistemos produktyvumo ir administravimo paprastumo aspektus. Vertinimas nėra tikslus dar ir dėl rodiklių klausimų neapibrėžtumo tiek turinio, tiek matavimo prasmėmis. Šį metodą tobulino Novošinskienė (2000) ir pasiūlė stabilumo rodiklį. Tačiau tai metodo trūkumų nepašalino. Gill metodu, panašiai kaip ir Tanzi, mokesčių sistema vertinama naudojant rodiklių rinkinį, tačiau koncentruojamasi į pajamų surinkimo aspektą. Metodo trūkumas – siauras mokesčių sistemos vertinimas, nenustatyti rodiklių apskaičiavimo principai ir vertinimo skalės. Gill metodu neįvertinamas bendras mokesčių administravimo lygis – nėra nustatyta aiški rodiklių hierarchija bei nepateiktas apibendrinamasis rodiklis (ar jų rinkinys), integruojantis dalinių rodiklių reikšmes ir leidžiantis įvertinti bendrą mokesčių administravimo lygį.

Taigi mokslinėje literatūroje pateikiami mokesčių sistemos vertinimai turi tendenciją koncentruotis į pavienių mokesčių sistemos aspektų vertinimą. Toks vertinimas

stokoja įvairiapusiškumo, o siūlymai dėl mokesčių sistemos tobulinimo – pagrįstumo ir kompleksiško. Siekiant užpildyti mokesčių sistemos vertinimo metodų spragas, šio straipsnio pirmame skyriuje formuojama pirminių mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema tokiu būdu, kad sudarytų prielaidų įvairiapusiškam vertinimui. Antrame skyriuje pateikiama hierarchinė vertinimo sistema ir aptariamos jos taikymo galimybės.

## 2. Pirminių vertinimo rodiklių parinkimo pagrindimas

Vertinimo sistemą tikslinga pradėti kurti nuo rodiklių nustatymo – siekiant suformuoti tokį rodiklių rinkinį, kuris sudarytų prielaidas įvairiapusiškai įvertinti mokesčių sistemą. Mokslinėje literatūroje pateikiama įvairių mokesčių sistemos vertinimo rodiklių, kurie skiriasi tiek savo turiniu, tiek mokesčių sistemos vertinimo pločiu bei gyliu. Esamų rodiklių gausa kelia nemažų sunkumų parenkant tinkamiausius vertinimo rodiklius, kita vertus, sudaro galimybių sukurti tokį rodiklių rinkinį, kuris leistų nuosekliai įvertinti mokesčių sistemą. Apskritai formuojant vertinimo rodiklių sistemą, mokslinės literatūros šaltiniuose (Lydeka, Kavaliauskas 2003; Ginevičius, Podvezko 2005; Chlivickas, Raudeliūnienė 2008; Tvaronavičienė *et al.* 2008) išskiriami tokie pagrindiniai reikalavimai: poveikis nagrinėjamam objektui, lyginimas, paprastumas (atliekant empirinį tyrimą svarbu reikiamų duomenų gavimo galimybė). Žinoma, būtina atsižvelgti ir į tyrimo tikslus.

Mokesčių sistemos vertinimo rodikliai turi būti parenkami taip, kad atitiktų pagrindinius reikalavimus bei kuo išsamiau ir objektyviau apibūdintų tiriamos sistemos savybes. Remdamiesi atliktų teorinių ir empirinių tyrimų rezultatais mokesčių sistemą siūlome vertinti tokiais šią sistemą apibūdinančiais aspektais (savybėmis): teisingumo, efektyvumo, mokesčių administravimo sudėtingumo. Mokslo darbuose aptikti kiekybiniai ir kokybiniai rodikliai turinio požiūriu sugrupuoti pagal vertintinus mokesčių sistemos aspektus (1 lentelė).

Pirminių rodiklių sistema, atsižvelgiant į rodiklių sistemos formavimui keliamus reikalavimus ir siekiant objektyviau bei įvairiau įvertinti mokesčių sistemą, sudaryta tokiu būdu:

- nesikartojantys rodikliai suklasifikuoti į grupes taip, kad išsamiai apibūdintų teisingumą, efektyvumą ir mokesčių administravimo sudėtingumą;
- nustatytos pavienių rodiklių ir jų grupių taikymo galimybės.

*Teisingumas.* Apmokestinimo kontekste teisingumo kategoriją sudaro trys komponentai: 1) teisingo pajamų apmokestinimo; 2) teisingo mokesčių naštos pasiskirstymo; 3) teisingų ir objektyvių apmokestinimo taisyklių.

**1 lentelė.** Literatūroje pateikiamų mokesčių sistemos vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių aibė

**Table 1.** A set of quantitative and qualitative indicators for the evaluation of the tax system which are available in literature

Vertinamas aspektas	Rodikliai
Teisingumas	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Džini koeficientas</li> <li>– Atkinsono indeksas</li> <li>– horizontalaus teisingumo indeksas</li> <li>– šalies mokesčių našta</li> <li>– faktinis gyventojų pajamų mokesčio tarifas</li> <li>– faktinis pelno mokesčio tarifas</li> <li>– faktinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas</li> <li>– faktinis tarifas darbui</li> <li>– faktinis tarifas kapitalui</li> <li>– faktinis tarifas vartojimui</li> </ul>
Efektyvumas	<ul style="list-style-type: none"> <li>– elastingumas</li> <li>– faktinio ir standartinio mokesčių tarifo santykis</li> <li>– standartinio ir faktinio mokesčių tarifo skirtumas</li> </ul>
Mokesčių administravimo sudėtingumas	<ul style="list-style-type: none"> <li>– mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis</li> <li>– šalies mokesčių našta</li> <li>– normalizuotas mokesčių pajamingumas</li> <li>– mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis</li> <li>– mokesčių atotrūkis</li> <li>– stabilumo indeksas</li> <li>– koncentracijos indeksas</li> <li>– dispersijos indeksas</li> <li>– atsilikimo renkant mokesčius indeksas</li> <li>– erozijos indeksas</li> <li>– specifiškumo indeksas</li> <li>– objektyvumo indeksas</li> <li>– vertimo įvykdyti mokestinius įsipareigojimus indeksas</li> <li>– mokesčių rūšių skaičius</li> <li>– mokesčių mokėtojų skaičius</li> <li>– mokesčių mokėtojų, iš kurių surenkama 80 proc. mokestinių pajamų, skaičius</li> <li>– kasmet pateikiamų deklaracijų skaičius</li> <li>– surenkamų mokesčių pagal mokesčių rinkimo būdą suma</li> <li>– mokesčių įsiskolinimų per metus suma</li> <li>– kasmet grąžinamų mokesčių suma</li> <li>– darbuotojų, dirbančių mokesčių administravimo institucijose, skaičius (vadovų, specialistų, techninio personalo, aptarnaujančiojo personalo)</li> <li>– užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis</li> <li>– savanoriškai sumokėtų mokesčių ir mokėtinų pagal deklaracijas mokesčių sumų santykis</li> <li>– papildomai po patikrinimo ir audito surinktų mokesčių ir deklaruotų mokestinių prievolių santykis</li> <li>– išnagrinėjus apeliacijas papildomai surinktų mokesčių ir užginčytų apeliacijose mokesčių sumų santykis</li> <li>– papildomai surinktų ir papildomai apskaičiuotų mokesčių santykis</li> <li>– likviduotų mokesčių įsiskolinimų sumos ir bendro mokesčių įsiskolinimo metų pradžioje santykis</li> <li>– išsisukinėjimo nuo mokesčių, muitinės apgavysčių ir kontrabandos atvejų skaičius per metus</li> <li>– vidutinis žmogaus darbo dienų, sugaištamų nustatant mokesčių nemokėjimo atvejus, skaičius</li> <li>– mokesčių mokėtojų ir mokesčių administravimo įstaigų darbuotojų santykis</li> <li>– surinktų pajamų iš mokesčių ir planuotų surinkti per metus pajamų santykis</li> <li>– mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas</li> <li>– bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra</li> <li>– padalinių regionuose ir savivaldybėse išdėstymas</li> <li>– mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas</li> <li>– mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė</li> <li>– mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas</li> <li>– korupcijos indeksas</li> <li>– mokesčių administratorių moralė</li> </ul>

Teisingumą apibūdinančių rodiklių rinkinys turi integruoti visus šiuos teisingumo komponentus. Tad iš įvairių siūlymų sudarėme nesikartojančių kiekybinių rodiklių aibę, integruojančią teisingo pajamų apmokestinimo ir mokesčių naštos pasiskirstymo komponentus. Apmokestinimo taisyklėms vertinti siūlome tokius kokybinius rodiklius: skaidrumo (viešumo) ir mokesčių ginčų proceso sudėtingumo. Siūlomu skaidrumo (viešumo) rodikliu įvertinamas apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų suprantamumas, tikslumas ir prieinamumas. Tyrimais įrodyta, kad kuo aiškesni ir suprantamesni mokesčių įstatymai bei įstatymo įgyvendinamieji teisės aktai, tuo didesnės pajamos iš mokesčių surenkamos. Skaidrumo (viešumo) rodiklis praplečia teisingumo matavimą mokesčių mokėtojų mokesčių

sistemos teisingumo suvokimu. Šiuo rodikliu vertinamas mokesčių ginčų institutas – jo nešališkumas ir proceso sudėtingumas. Analizuojamos mokesčių mokėtojų teisės į mokesčių administratoriaus veiksmų apskundimą ir objektyvaus ginčų nagrinėjimo įgyvendinimo galimybės. Ginčų sprendimo proceso kokybė yra pagrindinis rodiklis, išreiškiantis mokesčių mokėtojų teisių įgyvendinimą (Potter 2005). Atsižvelgiant į apmokestinimo teisingumo vertinimo ypatumus ir rodikliams keliamus reikalavimus, sudaryta teisingumą apibūdinančių rodiklių grupė (2 lentelė).

*Efektyvumas.* Mokesčių sistema traktuojama kaip efektyvi, kai, viena vertus, užtikrina pakankamą pajamų iš mokesčių kiekį valstybės priimtiems įsipareigojimams vykdyti, kita, mokesčių poveikis priimamiems rinkos subjektų

## 2 lentelė. Apmokestinimo teisingumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė

**Table 2.** A set of quantitative and qualitative indicators for the evaluation of fairness in taxation

Vertinamas teisingumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Pajamų apmokestinimas	Džini koeficientas	Rodo santykinį pajamų koncentracijos lygį. Rezultatas pateikiamas vienu kiekybiniu rodikliu, kurio reikšmė svyruoja intervale [0, 1]. Kuo mažesnė G koeficiento reikšmė, tuo mažiau išreikšta pajamų nelygybė. Laikoma, kad koeficiento reikšmė, didesnė nei 0,3, rodo šalyje esant esminių pajamų pasiskirstymo nelygumų.
	Horizontalaus teisingumo indeksas	Grindžiamas prielaida, kad yra asmenų grupės, kurias pagal tam tikras charakteristikas (pavyzdžiui, amžių, šeimos sudėtį, pajamas) galima apibrėžti kaip „vienodas“. Vertinamas pajamų mokesčio tarifas kiekvienoje grupėje. Indeksas įgyja maksimalią reikšmę esant vienodam vidutiniam pajamų mokesčio tarifui visiems grupės asmenims.
Mokesčių naštos pasiskirstymas	Šalies mokesčių našta	Parodo, kokia dalis bendrojo vidaus produkto paskirstoma mokesčiais. Apskaičiuojamas kaip pajamų iš mokesčių bei socialinio draudimo įmokų sumos ir bendrojo vidaus produkto santykis.
	Faktinis tarifas darbu	Vertinama mokesčių našta, tenkanti darbo pajamoms. Apskaičiuojamas kaip visų tiesioginių ir netiesioginių mokesčių bei darbdavio ir darbuotojo mokamų socialinio draudimo įmokų už pajamas iš darbo ir bendros darbuotojų atlyginimų sumos santykis.
	Faktinis tarifas kapitalui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti kapitalo pajamoms. Apskaičiuojamas kaip visų kapitalo mokesčių ir galimo apmokestinti kapitalo bei verslo pajamų sumos santykis. Į kapitalo mokesčius įtraukiamas ne tik pelno mokestis, bet ir įmonių mokami mokesčiai už nekilnojamąjį bei kilnojamąjį turtą, akcijas.
	Faktinis tarifas vartojimui	Vertinama mokesčių našta, tenkanti vartojimui. Vartojimo mokestis apima gamintojo mokesčius ir galutinio vartojimo prekių mokesčius. Skaičiuojant vidutinį mokesčio tarifą vartojimui, apmokestinamąja baze laikoma šalies namų ūkio galutinio vartojimo išlaidos.
Apmokestinimo taisyklės	Skaidrumo (viešumo) rodiklis	Vertinamas mokesčių teisės aktų suprantamumas ir prieinamumas.
	Mokesčių ginčų proceso sudėtingumas	Analizuojamos mokesčių mokėtojų teisės į mokesčių administratoriaus veiksmų apskundimą ir objektyvaus ginčų nagrinėjimo įgyvendinimo galimybės.

sprendimams yra kuo mažesnis, t. y. subjektai neskatinami investuoti į tam tikrą veiklą kitos veiklos sąskaita arba skirti lėšas vartoti, o ne investicijoms, ir atvirkščiai (Budrytė, Mačiulaitytė 2004). Mokslo darbuose aptinkama siūlymų, susijusių su pirmuoju apmokestinimo efektyvumo aspektu. Mokesčių poveikio subjektų priimamiems sprendimams rodiklis yra svarbus vertinant ekonominį apmokestinimo efektyvumą – skirtingos apmokestinimo sąlygos atskiroms veikloms ar išteklių rūšims iškreipia rinkos subjektų priimamų sprendimų prioritetus, daro įtaką mokesčių pajamų surinkimui. Pavyzdžiui, Lietuvoje iki 2002 m. galiojęs nulinis pelno mokesčio tarifas investuotam pelnui skatino įmones investuoti į materialųjį turtą vien todėl, kad būtų galima pasinaudoti mokesčių lengvata, be to, tam tikra prasme diskriminavo paslaugas teikiančias įmones – jų veiklai plėsti materialusis turtas ne toks svarbus kaip gamybos įmonėms, lėmė kapitalo koncentraciją ir nevienodas smulkiųjų bei stambiųjų įmonių konkurencines sąlygas (Budrytė, Mačiulaitytė 2004). Taigi siekiant visapusiško apmokestinimo efektyvumo įvertinimo siūlomas kokybinis apmokestinimo įtakos subjektų sprendimams rodiklis. Tokia analizė atskleistų atskirų veiklų ir įvairių rūšių išteklių apmokestinimo ypatumus. Efektyvumą išsamiai apibūdinančių rodiklių grupę pateikta 3 lentelėje.

*Mokesčių administravimo sudėtingumas.* Nagrinėjant mokesčių administravimą ilgą laiką akcentuota tik mokesčių surinkimo kaina. Tačiau pastaruoju metu mokslo darbuose plačiau nagrinėjamas ir kitas šios kategorijos aspek-

tas – mokesčių mokėtojams tenkančių mokesčių prievolių vykdymo kaina. Šiuo požiūriu mokesčių administravimo sudėtingumo matu laikomas ir nustatytų mokesčių skaičius. Taigi mokesčių administravimo sudėtingumą tikslinga nagrinėti tokiais aspektais: 1) mokesčių surinkimo sudėtingumas; 2) mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo sudėtingumas, mokesčių rūšių skaičiaus pagrįstumas, mokesčių turinio, terminijos aiškumas. Literatūroje ypač gausu mokesčių administravimo sudėtingumą apibūdinančių rodiklių (1 lentelė). Atsižvelgiant į rodikliams keliamus reikalavimus ir siekiant įvertinimo išsamumo, suformuota nesikartojančių rodiklių grupė, išsamiai apibūdinanti mokesčių administravimo sudėtingumą (4 lentelė).

*Rodiklių taikymo galimybės.* Rodiklių sistema (5 lentelė) sudaryta tokiu būdu, kad atitiktų keliamus įvairiapusiškumo, poveikio nagrinėjamam objektui, lyginamumo ir paprastumo reikalavimus. Kiekvienas vertinimo rodiklis, taikomas pavieniui, suteikia galimybę identifikuoti tam tikro mokesčių sistemos elemento būklę (vykdant dinaminę analizę – kitimo kryptį), nustatyti mokesčių sistemos spragas. Rodiklių sąrašas yra baigtinis, tačiau ateityje, atsižvelgiant į kintančius mokesčių sistemą veikiančios aplinkos veiksnius, gali būti peržiūrėtas ir pakoreguotas.

Tokiu atveju būtina laikytis šių sąlygų:

- rodiklių sistema turi atitikti įvairiapusiškumo, poveikio nagrinėjamam objektui, lyginamumo ir paprastumo reikalavimus;

### 3 lentelė. Apmokestinimo efektyvumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė

**Table 3.** A set of quantitative and qualitative indicators for the evaluation of efficiency in taxation

Vertinamas efektyvumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Pajamų surinkimo efektyvumas	Mokesčių sistemos elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu	Elastingumas naudojamas vertinant mokesčių sistemos efektyvumą valstybės pajamų iš mokesčių surinkimo aspektu, taip pat nustatant reformų tikslingumą. Mokesčių sistema yra elastinga, kai išdo pajamos iš mokesčių didėja didesniu tempu nei bendrasis vidaus produktas be naujų mokesčių įteisinimo ar mokesčių tarifų didinimo, t. y. be diskretinių pokyčių mokesčių politikoje.
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis	Parodo apmokestinimo tam tikru mokesčiu efektyvumą. Kuo santykis artimesnis vienetui, tuo apmokestinimas efektyvesnis.
	Standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas	Parodo tam tikro mokesčio lengvatų, išimčių, įvairių leidžiamų atskaitymų, mažinančių apmokestinamąją bazę, taip pat mokesčių vengimo ir administravimo neefektyvumo mastą. Kuo skirtumas mažesnis, tuo apmokestinimas efektyvesnis.
Veiklos ir išteklių pasiskirstymo efektyvumas	Mokesčių poveikis subjektų sprendimams	Analizuojama, ar tam tikros valstybės mokesčių sistemoje yra nustatytos specialios apmokestinimo sąlygos skirtingoms veikloms ir ištekliams. Vertinamas tokių sąlygų taikymas ir to veiksmo pasekmės.

**4 lentelė.** Mokesčių administravimo sudėtingumo vertinimo kiekybinių ir kokybinių rodiklių grupė**Table 4.** A set of quantitative and qualitative indicators for the evaluation of complexity of tax administration

Mokesčių administravimo sudėtingumo aspektas	Rodikliai	Rodiklių turinys
Mokesčių surinkimas	Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis	Analizuojama mokesčių surinkimo kaina. Gali būti išreiškiamas procentais arba vieneto dalimis.
	Mokesčių atotrūkis	Analizuojama, kiek nesurinkta mokestinių pajamų palyginti su potencialia mokesčių baze.
	Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė	Mokesčių mokėtojai, kilus problemų, kreipiasi raštu, telefonu ar tiesiogiai į mokesčių administravimo įstaigų darbuotojus. Vertinamas teikiamos mokesčių administratorių pagalbos operatyvumas, išsamumas, naudingumas.
	Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas	Nesuprastos ar neteisingai suprastos mokesčių mokėtojų mokestinės pareigos gali lemti mokesčių deklaravimo ir mokėjimo klaidas. Vertinama tokių klaidų nustatymo ir pašalinimo praktika.
	Korupcijos indeksas	Korupcijos apraiškos viešojo administravimo sektoriuje sudaro prielaidų vengti mokėti mokesčius. Vertinamas mokesčių administratorių korupcijos lygis.
	Mokesčių administratorių moralė	Moralė – tai dorovė, puoselėjamos elgesio vertybės, normos ir principai. Vertinamas mokesčių administratorių principingumas ir atsidasavimas darbui.
Mokesčių apskaičiavimas ir mokėjimas	Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis	Vertinamos mokesčių mokėtojų patiriamos išlaidos vykdant mokestines prievoles. Apskaičiuojamas lyginant išlaidas ir sumokėtus mokesčius. Alternatyva – Pasaulio banko skaičiuojamas absoliutinis rodiklis, rodantis, kiek mokesčių mokėtojai sugaišo žmogaus darbo valandų per metus mokesčiams mokėti.
	Mokesčių rūšys	Analizuojamas šalyje nustatytų mokesčių skaičius. Pripažinta, kad naudingiau turėti mažiau mokesčių su platesne apmokestinamąja baze nei daugiau mokesčių su siaura apmokestinamąja baze.
	Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis	Analizuojama, kiek vienam mokesčių mokėtojui per metus tenka pildyti mokesčių deklaracijų. Parodo mokesčių mokėtojų deklaracijų pildymo intensyvumą ir tuo pat metu mokesčių administratorių galimybes vykdyti mokesčių mokėtojų veiklos monitoringą.
	Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas	Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas veikia mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo patogumą. Analizuojamas ir vertinamas mokesčių administratorių veiklos specializacijos patogumas mokesčių mokėtojui.
	Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra	Paprastai kiekvienoje valstybėje išskiriama keletas mokesčių administratorių, kurie vykdo tam tikras funkcijas arba administruoja tam tikrus mokesčius. Vertinamas organizacinės struktūros tinkamumas.
	Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir to pasekmių griežtumas	Vertinama, kaip mokesčių mokėtojas suvokia riziką būti išaiškintam nemokant mokesčių, ir to pasekmes tolesnei veiklai, t. y. nemokant mokesčių gaunamos naudos ir rizikos būti identifikuotam adekvatumas.

## 5 lentelė. Vertinimo rodiklių sistema

Table 5. A system of indicators for evaluation

Rodiklių grupė (vertinamas mokesčių sistemos aspektas)	Rodiklis	Vertinimo tikslas
Teisingumas	Džini koeficientas	Nustatyti apmokestinimo įtaką mokesčių mokėtojų disponuojamų pajamų pasiskirstymo tolygumui
	Horizontalaus teisingumo indeksas	Nustatyti panašios socialinės ir ekonominės padėties mokesčių mokėtojų apmokestinimo lygybę
	Šalies mokesčių našta	Nustatyti šalies mokesčių mokėtojų sumokėtą mokesčių dydį, lyginant su sukurtu vidaus produktu
	Faktinis tarifas darbui	Nustatyti darbo pajamų apmokestinimo mastą
	Faktinis tarifas kapitalui	Nustatyti kapitalo apmokestinimo mastą
	Faktinis tarifas vartojimui	Nustatyti vartojimo apmokestinimo mastą
	Skaidrumo (viešumo) rodiklis	Nustatyti teisės aktų suprantamumą ir prieinamumą
	Mokestinių ginčų proceso sudėtingumas	Nustatyti mokestinių ginčų instituto nešališkumą, ginčų proceso sudėtingumą
Efektyvumas	Mokesčių sistemos elastingumas bendrojo vidaus produkto atžvilgiu	Nustatyti mokestinių pajamų augimo tempą (lyginant su ekonomikos augimu)
	Faktinio ir standartinio mokesčio tarifų santykis	Nustatyti apmokestinimo efektyvumą (apmokestinimo didinimo potencialą)
	Standartinio ir faktinio mokesčio tarifų skirtumas	Nustatyti išimčių, lengvatų mastą
	Mokesčių poveikis subjektų sprendimams	Nustatyti įtaką mokesčių poveikio išteklių paskirstymui, pajamų surinkimui
Mokesčių administravimo sudėtingumas	Mokesčių administravimo išlaidų ir mokestinių pajamų santykis	Nustatyti mokesčių surinkimo kainą
	Mokesčių atotrūkis	Nustatyti mokesčių vengimo, išsisukinėjimo, šešėlinės ekonomikos mastą
	Mokesčių administratorių teikiamos pagalbos, sprendžiant mokesčių mokėtojų problemas, kokybė	Nustatyti mokesčių administratorių kvalifikaciją
	Mokesčių administratorių veiklos veiksmingumas	Nustatyti mokesčių administratorių disponuojamų išteklių modernumą, darbuotojų profesionalumą
	Korupcijos indeksas	Nustatyti mokesčių mokėjimo vengimo galimybes
	Mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo išlaidų ir sumokėtų mokesčių santykis	Nustatyti mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo kainą
	Mokesčių rūšys	Nustatyti apmokestinamosios bazės platumą
	Užpildytų mokesčių deklaracijų skaičiaus ir mokesčių mokėtojų skaičiaus santykis	Nustatyti mokesčių mokėtojų veiklos skaidrumą
	Mokesčių administratorių veiklos organizavimo tipas	Nustatyti mokesčių administratorių specializacijos naudingumą
	Bendra mokesčių administravimo organizacinė struktūra	Nustatyti mokesčių administratorių veiklos kokybę
	Mokesčių nemokėjimo atvejų išaiškinimo rizika ir pasekmių griežtumas	Nustatyti mokesčių teisės aktų spragas

– rodiklių sistema valdoma keičiant mokesčių sistemos vertinimo kriterijų – teisingumo, efektyvumo ir mokesčių administravimo sudėtingumo – turinį nusakančių rodiklių sudėtį.

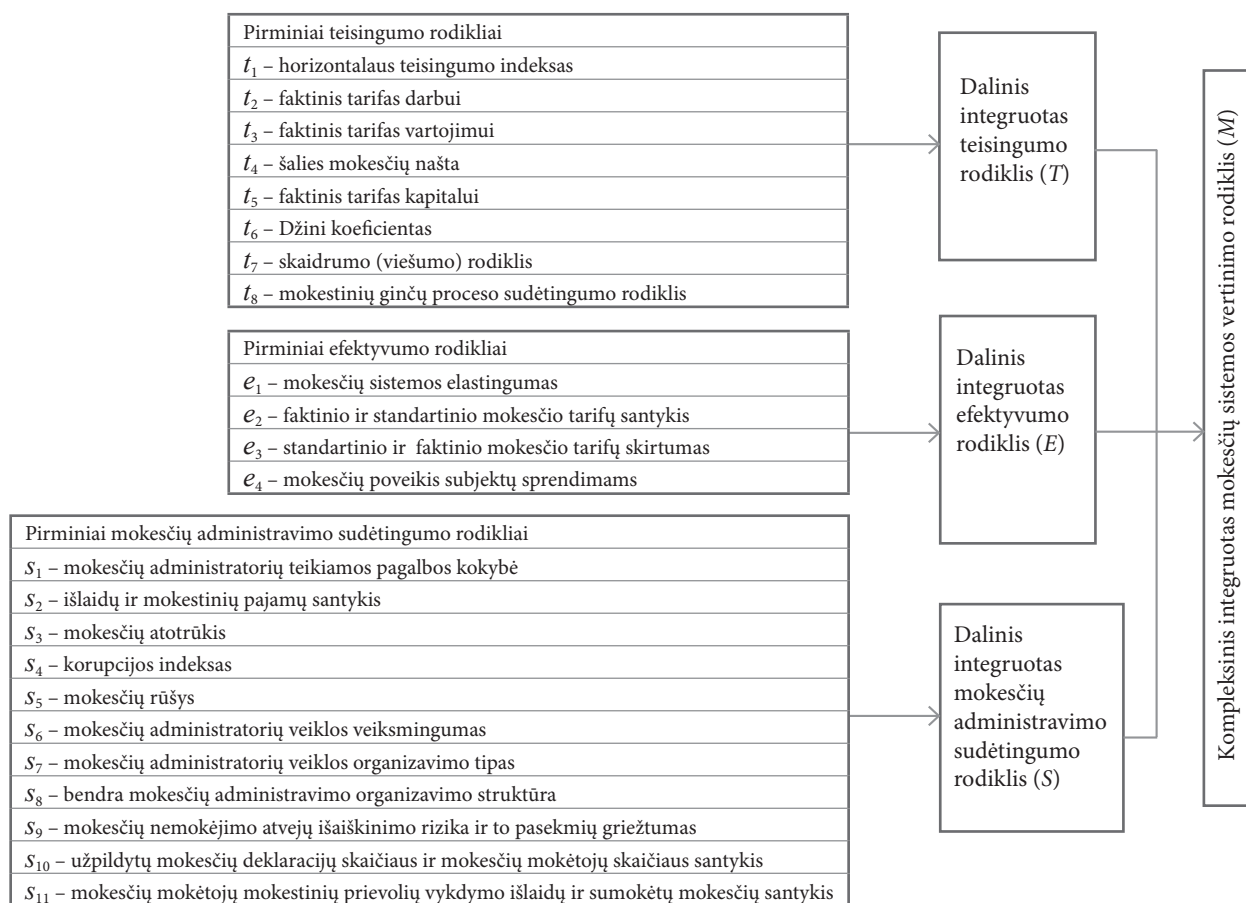
Rodiklių grupė (5 lentelės 2 skiltis) skirta mokesčių sistemai įvertinti tam tikru aspektu. Vertinant rodiklių grupės pasirinkimo eiliškumas nėra svarbus, t. y. galutiniam rezultatui įtakos neturi, tačiau kompleksinio vertinimo požiūriu būtina nuosekliai atlikti kiekvieno mokesčių sistemos aspekto įvertinimą.

Rodiklių grupė sudaro prielaidų visapusiškai įvertinti tam tikrą mokesčių sistemos aspektą ir gauti apibendrintą kiekybinį to aspekto įvertinimą. Jis apskaičiuojamas pagal pirminių rodiklių reikšmes atsižvelgiant į jų reikšmingumus. Grupės kiekybinių rodiklių reikšmės nesunkiai apskaičiuojamos analitiniu būdu arba naudojamos jau apskaičiuotos jų reikšmės iš įvairių duomenų bazių (pvz., Eurostat). Kokybinių rodiklių reikšmėms nustatyti taikytini ekspertinių vertinimų metodai, remiantis pasirinkta metodika ir vertinimo skale (pvz., santykinų vieneto dalių, balų). Siekiant palyginamumo kiekybinių ir kokybinių

rodiklių reikšmės turi būti normalizuotos, taikant literatūroje (Puškorius 2001; Ginevičius *et al.* 2005) rekomenduojamus metodus. Rodiklių reikšmingumams nustatyti rekomenduojama taikyti praktikoje patikrintus ir plačiai taikomus metodus. Pavyzdžiui, įvairioms sritims taikoma (Rutkauskas, Tamošiūnienė 2002; Bivainis, Butkevičius 2003; Ginevičius *et al.* 2005; Bivainis, Zinkevičiūtė 2006) ekspertinio vertinimo metodą, 1980 m. T. Saaty (Саати 1993) sukurtą plačiai paplitusį (Zavadskas *et al.* 2001; Ginevičius *et al.* 2004; Chlivickas, Raudeliūnienė 2008) *AHP* metodą.

### 3. Hierarchinė vertinimo sistema: dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių turinys

Išsamiam mokesčių sistemos įvertinimui siūloma vertinimo sistema, sudaryta iš pirminių, dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių (žr. pav.). Taip hierarchiniu principu suformuota rodiklių sistema sudaro prielaidas išsamiai įvertinti mokesčių sistemą. Pirminiai



Pav. Kompleksinio mokesčių sistemos vertinimo rodiklių sistema

Fig. A system of indicators for the complex evaluation of the tax system



rodikliai suklasifikuoti į tris grupes, kurių kiekviena skirta mokesčių sistemai įvertinti tam tikru aspektu. Rodiklius suklasifikavus į grupes aiškiai nustatomi jų tarpusavio ryšiai ir įtaka galutiniam vertinimui. Kiekvienos grupės dalinio integruoto rodiklio, atitinkamai teisingumo ( $T$ ), efektyvumo ( $E$ ), mokesčių administravimo sudėtingumo ( $S$ ) reikšmė apskaičiuojama taikant tokias formules:

$$T = \sum_{i=1}^n \omega_i t_i, \quad (1)$$

$$E = \sum_{i=1}^n \omega_i e_i, \quad (2)$$

$$S = \sum_{i=1}^n \omega_i s_i, \quad (3)$$

čia:  $t$ ,  $e$ ,  $s$  – pirminių teisingumo, efektyvumo, mokesčių administravimo sudėtingumo turinį atskleidžiančių rodiklių reikšmės;  $\omega_i$  – atitinkamo rodiklio reikšmingumas.

Dalinių integruotų rodiklių sintezė sudaro prielaidas kompleksiskai įvertinti mokesčių sistemą. Tai leidžia nustatyti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas. Kompleksinis integruotas mokesčių sistemos vertinimo rodiklis ( $M$ ) parodo bendrąjį mokesčių sistemos įvertį ir yra lygus dalinių integruotų rodiklių reikšmių, padaugintų iš atitinkamų reikšmingumų, sumai:

$$M = \omega'_1 T + \omega'_2 E + \omega'_3 S. \quad (4)$$

Sukurta vertinimo sistema gali būti taikoma įvairiais mokesčių sistemos vertinimo atvejais. Pirmiausia, kompleksinis mokesčių sistemos vertinimas suteikia galimybę vykdyti mokesčių sistemos kaip visumos stebėseną ir vykstant tam tikriems pokyčiams priimti argumentuotus sprendimus mažinant subjektyvumo veiksnį, būdingą politinėms diskusijoms dėl mokesčių sistemos tobulinimo. Siūloma rodiklių sistema leidžia nuosekliai ir išsamiai įvertinti mokesčių sistemą, konstruktyviai nustatyti jos privalumus bei trūkumus, pagrįsti siūlymus mokesčių sistemai tobulinti, tuo būdu kryptingai formuoti mokesčių politiką ir valdyti jos įgyvendinimą.

Pateiktas rodiklių sugrupavimas suteikia galimybę nagrinėti mokesčių sistemą trimis išsamiai ją apibūdinančiais aspektais. Daliniai integruoti rodikliai leidžia sistemiskai nagrinėti tam tikrą aspektą ir gauti apibendrintą kiekybinę mokesčių sistemos įvertinimo tam tikru aspektu išraišką. Tai ypač pravartu vykdant dinaminę analizę, nustatant tam tikro aspekto kitimo kryptį, įtaką mokesčių sistemos būklei. Siūlomas mokesčių sistemos vertinimas, viena vertus, mažina vertinti reikalingas sąnaudas, kita vertus, suteikia galimybę įvertinti patikimai.

Reikėtų pažymėti, kad struktūrizuota vertinimo sistema gali būti pritaikoma įvairiems vertintojo poreikiams. Rodiklių suklasifikavimas į grupes sudaro galimybę šalinti atskirus rodiklius arba įtraukti naujus, nesuardant nustaty-

tos rodiklių reikšmingumo sistemos, o tik suderinant reikšmingumo vertinimą grupės viduje. Tai suteikia galimybę vertintojui koreguoti rodiklių grupių sudėtį, nepažeidžiant bendros metodikos, t. y. lanksčiai pritaikyti vertinimo sistemą atsižvelgiant į poreikius ir kintančią aplinką.

Vertinimo sistema gali būti prasmingai pritaikyta ne tik konkrečios valstybės mokesčių sistemos analizei, bet ir įvairių šalių mokesčių sistemoms lyginti, jų stiprybėms ir silpnybėms (esamai būklei), pokyčių kryptį nustatyti bei tiriamiems aspektams kompleksiskai įvertinti. Tarpvalstybinė mokesčių sistemų lyginamoji analizė gali tapti naudinga priemone atskleidžiant santykinę mokesčių sistemų kokybę skirtingose šalyse, išgryninant geriausios praktikos pavyzdžius, kurie gali būti panaudoti konkrečios valstybės mokesčių sistemos kokybei gerinti.

#### 4. Išvados

1. Straipsnio autorių atliktų empirinių tyrimų rezultatų analizės ir sintezės būdu atskleisti mokesčių sistemos vertinimo metodų trūkumai, sudarantys kliūčių įvairiapusiškai įvertinti mokesčių sistemą, tokie kaip apmokestinimo principų nagrinėjimas nesusiejant jų į visumą, rodiklių gausa ir dubliavimasis, rodiklių neapibrėžtumas. Empirinių mokesčių sistemos vertinimo metodų tinkamumo tyrimų rezultatai suponavo vertinimo metodo kūrimo kryptį – sukurti mokesčių sistemos vertinimo metodą, naudojant taikomų metodų privalumus, eliminuojant jų trūkumus bei papildant vertinimą nesikartojančiais rodikliais, suteikiančiais galimybę išsamiau, objektyviau įvertinti mokesčių sistemą.

2. Mokesčių sistemai vertinti pasiūlyta hierarchinė vertinimo sistema, susidedanti iš pirminių, dalinių integruotų ir kompleksinio integruoto rodiklių. Pirminių nesikartojančių rodiklių, suskirstytų į tris grupes, skirtas mokesčių sistemai tam tikru aspektu įvertinti, sistema suformuota atsižvelgiant į įvairiapusiškumą, lyginimo ir paprastumo reikalavimus bei siekiant objektyviau ir tiksliau įvertinti mokesčių sistemą. Dalinių integruotų rodiklių sintezė sudaro prielaidas ją įvertinti kompleksiskai. Rodiklių reikšmingumai atskleidžia santykį tarp rodiklių, jų įtaką galutiniam vertinimui. Kompleksinis mokesčių sistemos vertinimas suteikia galimybę atlikti jos sisteminę analizę ir gauti kiekybinį įvertį. Tai leidžia nustatyti mokesčių sistemos kokybę ir lyginti įvairių šalių mokesčių sistemas.

3. Pasiūlyta kompleksinio vertinimo sistema sudaro prielaidas nagrinėti mokesčių sistemą kaip visumą, nustatyti jos būklę įvairiais kiekybiškai susietais aspektais, atlikti dinaminę ir lyginamąją analizę. Tarpvalstybinė mokesčių sistemų lyginamoji analizė sudaro prielaidas atskleisti santykinę mokesčių sistemų kokybę įvairiose šalyse, išgryninti geriausios praktikos pavyzdžius, kurie gali būti panaudoti tiriamos valstybės mokesčių sistemos kokybei gerinti. Be to, vertinimo sistema gali būti taikoma

įvairiems vertintojo poreikiams – rodiklių klasifikavimas į grupes sudaro galimybę šalinti atskirus rodiklius arba įtraukti naujus, nesuardant nustatytos rodiklių reikšmingumo sistemos, o tik suderinant reikšmingumo vertinimą grupės viduje.

## Literatūra

- Bernardi, L.; Chandler, M. W. S.; Grandullia, L. 2005. *Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members*. London: Routledge. 258 p.
- Bivainis, J.; Butkevičius, A. 2003. Valstybės biudžeto programų vertinimas, *Pinigų studijos* 7(1): 50–64.
- Bivainis, J.; Skačkauskienė, I. 2008. Mokesčių sistema Lietuvoje: vertinimas Gill metodu, *Viešasis administravimas* 1(17): 43–61.
- Bivainis, J.; Skačkauskienė, I. 2007. Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 8(2): 57–67.
- Bivainis, J.; Zinkevičiūtė, V. 2006. Verslo strateginių sprendimų pasirinkimo pagrindimas, *Technological and Economic Development of Economy* 12(2): 99–107.
- Budrytė, A.; Mačiulaitytė, E. 2004. Pelnų apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje, *Pinigų studijos* 8(2): 54–78.
- Chlivickas, E.; Raudeliūnienė, J. 2008. Technologinių išteklių potencialas viešajame sektoriuje: vertinimo sistema, *Viešasis administravimas* 17(1): 62–69.
- Gill, J. B. S. 2000. *A Diagnostic Framework for Revenue Administration*. World Bank Technical Paper No. 472. 53 p.
- Ginevičius, R.; Butkevičius, A.; Podvezko, V. 2005. Naujų Europos Sąjungos šalių ekonominės plėtros daugiakriterinis įvertinimas, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 6(2): 85–93.
- Ginevičius, R.; Podvezko, V. 2005. Daugiakriterinio vertinimo rodiklių sistemos formavimas, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 6(4): 199–207.
- Ginevičius, R.; Podvezko, V.; Andruškevičius, A. 2004. Statybos sistemų technologiškumo nustatymas AHP metodu, *Technological and Economic Development of Economy* 10(4): 135–141.
- Lydeka, Z.; Kavaliauskas, J. 2003. Verslo subjektų veiklos efektyvumo skirtumai ir konkurencijos formos, *Ekonomika* 61: 88–99.
- Novošinskienė, A. 2000. *Lietuvos mokesčių sistemos analizė ir tobulinimas*: daktaro disertacija. Kaunas: LŽŪU. 137 p.
- Potter, M. 2005. State taxes in serious need of reform, *Policy* 21(2): 21–27.
- Puškorius, S. 2001. *Matematiniai metodai vadyboje*. Vilnius: TEV. 387 p.
- Rutkauskas, A.V.; Tamošiūnienė, R. 2002. *Verslo projektavimas*. Vilnius: Technika. 240 p.
- Tax administration in OECD and selected non – OECD countries*. Comparative Information Series. 2006. OECD. 129 p.
- Tvaronavičienė, M.; Ginevičius, R.; Grybaitė, V. 2008. Baltijos šalių išsivystymo palyginimas: praktiniai kompleksinio požiūrio taikymo aspektai, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 9(1): 51–64. doi:10.3846/1648-0627.2008.9.51-64.
- Vlassenko, I. 2001. Evaluation of the efficiency and fairness of British, French and Swedish property tax systems, *Property Management* 19(5): 384–416. doi:10.1108/EUM0000000006239.
- Zavadskas, E. K.; Kaklauskas, A.; Banaitienė, N. 2001. *Pastato gyvavimo proceso daugiakriterinė analizė*. Vilnius: Technika. 379 p.
- Саати, Т. Л. 1993. *Принятие решений. Метод анализа иерархий* (пер. с англ.). Москва: Радио и связь. 320 с.

**Juozas BIVAINIS**. Doctor Habil, Professor, Head of Dept of Social Economics and Management, Vilnius Gediminas Technical University. The author of over 200 scientific works. Research interests: intensification of economic development, business management theory, economic legislation.

**Iona SKAČKAUSKIENĖ**. Doctor of Social Sciences, Associate Professor of Dept of Social Economics and Management, Business Management Faculty, Vilnius Gediminas Technical University. Research interests: direct and indirect taxes, taxation, tax modelling and evaluating.