

О. М. Тимченко,  
професор кафедри фінансів, КНЕУ імені Вадима Гетьмана

## ЕФЕКТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

*У статті представлено різні підходи до трактування змісту, критеріїв та показників ефективності податкового контролю, викладено теоретичні засади та проаналізовано показники ефективності податкового аудиту в Україні.*

*The article presents different approaches to interpreting the contents, criteria and efficiency indicators of the tax control; it gives the theoretical substantiation and analysis of the indicators of the tax audit in Ukraine.*

### ВСТУП

Питання ефективності податкового контролю дедалі більше цікавлять вчених-економістів. Причини наукового інтересу до цієї теми генеруються у прагматичній площині. Адже в умовах значних масштабів порушення податкового законодавства, ухилення від сплати податків перед податківцями гостро стоїть завдання підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи. У податкових органах розраховується низка показників, на підставі яких здійснюється оцінка ефективності. Проте чи дійсно ці показники відображають ефективність податкового контролю, враховуючи специфіку даного виду діяльності? Пошук відповіді на це питання потребує втручання науковців. На думку В. Онищенка, "Існуючі методики оцінки ефективності, що застосовуються органами податкового контролю, базуються на багаточисельних показниках, що не дають об'єктивного уявлення як про загальну ефективність податкового контролю, так і про результативність діяльності його органів" [1, с. 7]. Отже, назріла необхідність вивчення практичного досвіду податківців, узагальнення напрацювань науковців з цього приводу та комплексної теоретичної розробки даного питання.

Перші спроби у цьому напрямі вже зроблені вченими. Серед нечисленних праць, присвячених дослі-

дженню даної проблеми, слід назвати роботи В. Онищенка, О. Е. Смирнкової, А. І. Чередніченко, І. М. Четириної, Я. Янушевич, російських колег — Є. В. Іванової, А. І. Бірюкова, Н. В. Свиридової, А. В. Суворова. Але увага в них приділяється переважно обґрунтуванню показників ефективності та їх формульній презентації, бракує праць із систематизованим викладом теоретичних засад ефективності податкового контролю та аналізом показників, розрахованих на основі реальних статистичних даних. До цього слід додати, що проблема ефективності досліджується, як правило, щодо податкового контролю взагалі.

### ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Кожний вид контрольної діяльності має свою специфіку та особливості, що, в свою чергу, впливає на трактування результату та витрат, вибір критеріїв оцінки ефективності, обґрунтування показників та їх інтерпретацію. У зв'язку з цим ми звужуємо предмет дослідження, обираючи один із основних видів контрольної діяльності — податковий аудит (візний документальний контроль), в процесі якого виявляються не задекларовані платниками податкові зобов'язання, які, по суті являють прихований податковий борг. До речі, ефективності саме податкового аудиту окремих праць не присвячено взагалі, і це питання за-

чіпається лише фрагментарно. Отже, ми маємо на меті висвітлити зміст ефективності податкового аудиту, обґрунтувати критерії та показники оцінки, а також проаналізувати ефективність податкового аудиту в Україні на основі запропонованої методики.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Відомо, що ефективність у загальному розумінні характеризує співвідношення результату та ресурсів, використаних для його досягнення. Оскільки податковий аудит — це діяльність з проведення документальних перевірок повноти та правильності нарахування податків й інших обов'язкових платежів, то результатом (ефектом) будуть виявлені порушення податкового законодавства, помилки платників у веденні обліку та обчисленні сум податкових платежів, що підлягають сплаті до бюджету. Як справедливо зауважує І. М. Четиріна, результатом документальних перевірок, зазвичай, є донарахування податків [2, с. 234]. Сума донарахувань, як правило, і використовується для розрахунку показника ефективності. Дійсно, з позицій інтересів держави насамперед виявлені суми занижених податків відображають результат діяльності підрозділів податкового аудиту. За динамікою додатково нарахованих за результатами перевірок сум податків Є. В. Іванова пропонує оцінювати ефективність контрольної діяльності, вважаючи, що такий динамічний ряд відображає ознаку результативності [3, с. 76]. На нашу думку, абсолютні суми донарахованих податків ще не свідчать про ефективність. По-перше, слід уточнити: це мають бути суми, указані в актах перевірок чи погашені суми донарахованих податків, тобто ті, які вже надійшли до бюджету. Адже розбіжність між донарахованими та сплаченими податками може бути дуже значною. Останні можуть становити лише 25% донарахувань. На нашу думку, за фактичними надходженнями до бюджету слід оцінювати діяльність податкової служби в цілому. Якщо платники не сплачують вчасно донараховані платежі, то це вже проблема ефективності роботи підрозділів управління податковою заборгованістю. Несплачені податки не мають зменшувати результат роботи аудиторів. Але є інший фактор, який слід враховувати при визначенні ефекту податкового аудиту. Як відомо, дії податківців оскаржуються платниками, і в результаті оскарження донараховані суми податків можуть бути скасовані. Отже, дійсний результат діяльності підрозділів податкового аудиту будуть відображати чисті донарахування, тобто донараховані за результатами доку-

ментальних перевірок податки, зменшені на суми скасованих платежів. Разом з цим слід звернути вагу, що рішення про скасування можуть приймати у наступні звітні періоди. Тому зменшення донарахованих податків у звітному періоді на суму скасованих платежів за результатами документальних перевірок, проведених у попередніх звітних періодах, може суттєво спотворювати результат. До цього слід додати, що в практичній діяльності податкових органів статистика скасованих за результатами адміністративного судового оскарження платежів ведеться разом із статистикою сум, на які було зменшено податкові зобов'язання платників у результаті проведення документальних перевірок. Дійсно, платники можуть помилятися не лише на свою користь. А це призводить до зайвих нарахованих і сплачених платежів. Виявлення такого роду порушень теж слід вважати, на нашу думку, результатом податкового аудиту. Адже зміст аудиторської діяльності полягає в тому, щоб встановити правильність ведення обліку і розрахунків з бюджетом згідно з діючим законодавством, а не зафіксувати виключно ті порушення, що призвели до заниження податкових зобов'язань. Отож складати разом скасовані і зменшені податкові зобов'язання для визначення результату діяльності підрозділів податкового аудиту недоречно. Підсумовуючи викладене вище, можна зробити висновок, що чисту суму донараховань визначити неможливо, врахувати суми зменшених податкових

зобов'язань при визначенні загального результату аудиторської діяльності податківців досить складно. Тому, виходячи із реалій, ми будемо далі аналізувати ефективність роботи податкових аудиторів, спираючись на показники, указані в актах перевірок донарахованих податків.

По-друге, для показника ефективності донараховані суми слід співвіднести із витратами, що призвели до отриманого результату. І.М. Четиріна співвідносить показник донарахованих сум податків із кількістю проведених перевірок (Д/П), називаючи отриманий результат ефективністю однієї перевірки [2, с. 234]. Дійсно, кожна перевірка — це витрати часу, трудових і фінансових ресурсів, тому за динамікою середньої результативності перевірки можна певною мірою оцінювати ефективність. Співставляючи суму донараховань із чисельністю аудиторів (трудові ресурси) та їх фондом оплати праці (фінансові ресурси) відповідно, можна оцінювати ефективність за ознакою продуктивності та окупності. Якщо кількість проведених перевірок розглядати як результат діяльності аудиторів, то співставлення цього результату із чисельністю аудиторів може свідчити про ефективність контролю за критерієм інтенсивності. Слід зазначити, що аналогічні показники для оцінки ефективності податкового контролю пропонуються в роботах економістів. Але до суми донараховань вони включають як занижені податки, так і штрафні санкції, і пеню [4, с. 185]. На нашу думку, про

результат діяльності підрозділів податкового аудиту можуть свідчити лише виявлені суми прихованих та занижених податків. Фінансові санкції та пеня хоча й призводять до поповнення бюджету, але це — не заслуга податківців, а передбачені законодавством засоби впливу на фіскальну поведінку платників, через які реалізується відповідальність за порушення податкового законодавства. У зв'язку з цим не можна вважати показниками ефективності аудиторів коефіцієнт фінансових санкцій (сума нарахованих фінансових штрафів/сума донарахованих податкових зобов'язань), коефіцієнт притягнення до адміністративної відповідальності (чисельність осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності/кількість результативних документальних перевірок), коефіцієнт адміністративних штрафів (сума адміністративних штрафів/загальна сума нарахованих штрафних санкцій).

Проаналізуємо ефективність податкового аудиту в Україні, виходячи із зазначених вище показників (таблиця 1).

Оскільки нормативного рівня для оцінки розрахованих в таблиці показників не існує, то порівнювати їх можна лише в динаміці. Виходячи із змісту цих показників, логічно стверджувати, що про підвищення ефективності податкового аудиту можна говорити лише при їх зростанні. Як свідчать наведені дані, динаміка жодного показника ефективності не характеризується чіткою тенденцією. При зростанні за останні три роки показника інтенсивності праці аудитора і достатньо високому (у порівнянні за досліджуваний період) показнику результативності праці аудитора середня результативність однієї перевірки падає. У зв'язку з цим доречно проаналізувати коефіцієнт якості відбору платників (кількість підприємств, на яких виявлено порушення/загальна кількість перевірених підприємств) [5, с. 42].

На відміну від попередніх показників, коефіцієнт якості відбору платників для проведення документальних перевірок за досліджуваний період постійно зростає і залишається останні п'ять років на достатньо високому рівні. Це означає, що питома вага перевірок з нульовим результатом не збільшується. Така ситуація створює необхідні умови для ефективної роботи аудиторів. Проте, вочевидь, збільшення навантаження контрольно-перевірочної роботи аудиторів впливає на середню результативність перевірки у зворотному напрямі, що потребує перегляду планування контрольно-перевірочної роботи в напрямі зменшення кількості перевірок.

**Таблиця 1. Показники ефективності податкового аудиту в Україні (підрозділів податкового контролю юридичних осіб)<sup>1</sup>**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Донараховано за результатами документальних перевірок сум податків, млн грн.	764,6	382,5	3256	1260,1	1532,3	2163,3	2394,8	2024,2
Кількість поведених документальних перевірок	268477	227309	243859	311605	385953	334479	389996	428842
Чисельність працівників підрозділів податкового аудиту, осіб	5441	5114	6583	6313	6561	6378	5731	5789
<b>Середня результативність однієї перевірки, тис. грн.</b>	<b>2,847</b>	<b>1,682</b>	<b>13,351</b>	<b>4,043</b>	<b>3,977</b>	<b>6,467</b>	<b>6,140</b>	<b>4,720</b>
<b>Середня результативність одного аудитора, тис. грн.</b>	<b>140,5</b>	<b>74,8</b>	<b>494,6</b>	<b>199,6</b>	<b>234,4</b>	<b>339,2</b>	<b>417,8</b>	<b>349,7</b>
<b>Інтенсивність праці одного аудитора, (кількість перевірок)</b>	<b>49</b>	<b>44</b>	<b>37</b>	<b>49</b>	<b>59</b>	<b>52</b>	<b>68</b>	<b>74</b>

<sup>1</sup> Розраховано авторами за даними ДПА України

Розглянуті показники, на нашу думку, не можуть у повній мірі характеризувати ефективність податкового аудиту. Виникають питання, якою взагалі має бути середня результативність однієї перевірки або праці одного аудитора; чи є межа, до якої можна підвищувати ефективність податкового аудиту; чи тут діє принцип: "чим більше, тим краще", і ефективність контрольної діяльності можна підвищувати безкінечно.

Пошук відповідей на ці питання вимагає іншого підходу до дослідження проблеми ефективності. Вивчення словниково-довідкової літератури дозволяє зробити висновки, що поняття ефективності може мати й дещо інший зміст. Так, в англо-українському тлумачному словнику економічної лексики effectiveness трактується як показник, за яким визначається рівень досягнення поставленої мети [6, с. 129]. У зв'язку з цим заслуговує на увагу ідея В. Онищенко: "...визначення ефективності податкового контролю можна сформулювати як рівень використання податкового потенціалу, досягнутий з мінімальними витратами ресурсів" [1, с. 8]. Виходячи з цього, оцінюючи податковий аудит, він пропонує "за критерій ефективності використовувати величину різниці між резервною частиною податкового потенціалу і величиною стягнутих донарахувань за результатами проведених перевірок... цей критерій визначає повноту мобілізації до бюджету прихованих платежів" [1, с. 8]. Дійсно, частка донарахованих податків у загальній сумі прихованих платежів характеризуватиме ефективність роботи податкових аудиторів. Але як визначити обсяг прихованих платежів? На думку В. Онищенко, це різниця між очікуваною і реально перерахованою до бюджету сумою податкових платежів [1, с. 8]. Очевидно, що левова частка цієї різниці припадає на тіньовий сектор економіки. Спробуємо оцінити обсяг прихованих податків, виходячи із офіційних даних, про рівень тіньової економіки в Україні та розрахувати показник ефективності податкового аудиту (таблиця 3).

Результати проведеної оцінки свідчать, що ефективність податкового аудиту за рівнем виявлення прихованих податків не характеризується стабільністю, а за останні чотири роки має чітку тенденцію падіння. Значно знизився цей показник у 2007 році і показав за досліджуваній період свій найнижчий рівень. Розраховані показники можуть бути ще нижчими, враховуючи той факт, що, за різними оцінками, сьогодні від 47,2 до 60 % економіки України знаходиться в "тіні" [7, с. 45; 8, с.187; 9,

Таблиця 2. Коефіцієнт якості відбору платників (юридичних осіб) для проведення перевірок <sup>2</sup>

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Кількість перевірених підприємств	268477	227309	243859	311605	385953	334479	389996	428842
Кількість підприємств, на яких виявлено порушення	184127	163158	206106	286369	369359	314474	371688	408087
<b>Коефіцієнт якості відбору платників</b>	<b>0,685</b>	<b>0,717</b>	<b>0,845</b>	<b>0,919</b>	<b>0,957</b>	<b>0,94</b>	<b>0,953</b>	<b>0,951</b>

<sup>2</sup> Розраховано авторами за даними ДПА України

с. 50].

Розглянутий підхід до оцінки ефективності свідчить, що підвищення ефективності податкового аудиту має межу. Не можна виявити порушень і донараховувати податків більше, ніж це дозволяє податковий потенціал країни. Звичайно, виявити всі порушення не можливо, і 100%-ої ефективності навряд чи можна досягти. Проте показник 8,4% є досить низьким, принаймні у порівнянні із попередніми результатами.

Дослідження питання ефективності податкового аудиту виявило ще один цікавий підхід до її оцінки. Так, на думку І. М. Четиріної, відсутність податкових порушень та донарахувань є найвищим показником ефективності податкового органу [2, с. 234]. У зв'язку з цим науковець пропонує оцінювати ефективність за таким показником:  $E_k = \Pi / K_n$ , де  $K_n$  — це коефіцієнт результативності однієї перевірки, тобто сума донарахувань, співвіднесена із кількістю перевірок ( $\Delta / \Pi$ ) [2, с.234]. Іншими словами,  $E_k = \Pi_2 / \Delta$ . Розрахуємо цей показник на основі даних ДПА України (таблиця 4).

Результати розрахунків свідчать, що ефективність контрольної робо-

ти підрозділів податкового аудиту з огляду профілактики порушень податкового законодавства за останні три роки стабільно зростає, при чому досить високими темпами. В інтерпретації І. М. Четиріної це означає, що кількість податкових порушень зменшується. Але навряд чи це так, враховуючи значний тіньовий сектор та зниження рівня виявлення прихованих податків за даними таблиці 3. До цього слід додати, що збільшується і абсолютна чисельність, і питома вага платників як юридичних, так і фізичних осіб, в яких виявляються порушення при проведенні документальних перевірок (рис. 1).

Наведені аргументи змушують замислитися, чи достатньо обгрунтованим є запропонований дослідником І. М. Четиріною показник ефективності з точки зору профілактики порушень. По-перше, незрозуміло є одиниця виміру даного показника. По-друге, виникає питання, якою має бути його величина за умов ідеальної ситуації, коли порушників не буде взагалі або їх кількість буде незначною. Судячи із формули, цей показник немає меж. Разом з цим слід зазначити, що сама ідея виміру ефективності контролю у взаємозв'язку

Таблиця 3. Рівень виявлення прихованих податків, що припадають на тіньовий сектор економіки в Україні <sup>3</sup>

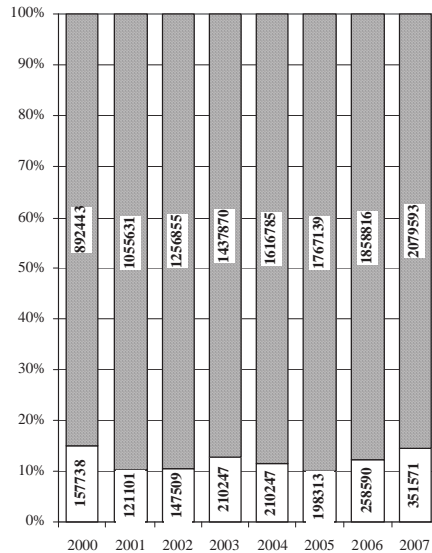
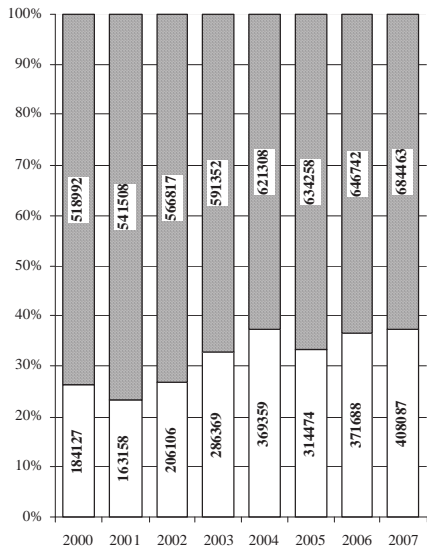
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
ВВП, млрд грн.	170,07	201,93	220,93	264,17	345,10	424,74	535,90	712,90
Рівень тіньової економіки, % до ВВП	37,2	35,5	34,5	34,1	35,0	33,0	28,0	39,00
Тіньовий сектор економіки, млрд грн.	63,27	71,68	76,22	90,08	120,79	140,16	150,05	278,03
Частка податкових надходжень бюджету у ВВП, %	18,40	18,17	20,55	20,56	18,30	23,09	23,46	21,04
Приховані податки, млрд грн.	11,64	13,03	15,66	18,52	22,11	32,36	35,21	58,50
Донараховано за результатами документальних перевірок, млрд грн.	4,79	2,71	7,84	5,10	6,06	6,36	6,83	4,92
<b>Частка донарахувань у загальній сумі прихованих податків, %</b>	<b>41,1</b>	<b>20,7</b>	<b>50,0</b>	<b>27,5</b>	<b>27,4</b>	<b>19,6</b>	<b>19,3</b>	<b>8,4</b>

<sup>3</sup> Складено авторами за даними Міністерства економіки, Міністерства фінансів та ДПА України



**Таблиця 4. Ефективність контрольної роботи з позицій профілактики**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Кількість поведених документальних перевірок (П) П <sup>2</sup>	268477	227309	243859	311605	385953	334479	389996	428842
Донараховано за результатами документальних перевірок, млрд. грн.	4,79	2,71	7,84	5,10	6,06	6,36	6,83	4,92
<b>Е<sub>к</sub></b>	<b>15,05</b>	<b>19,07</b>	<b>7,59</b>	<b>19,04</b>	<b>24,58</b>	<b>17,59</b>	<b>22,27</b>	<b>37,38</b>



■ кількість юридичних осіб, що фактично сплачують податки  
□ у т. ч. кількість юридичних осіб, в яких виявлено порушення при документальних перевірках

■ кількість фізичних осіб, що фактично сплачують податки  
□ у т. ч. кількість фізичних осіб, в яких виявлено порушення при документальних перевірках

**Рис. 1. Динаміка порушників податкового законодавства**

із динамікою порушень заслуговує на увагу. Дійсно, податковий контроль взагалі і податковий аудит зокрема є дієвим і ефективним, якщо у наступних періодах спостерігається зменшення чисельності порушників податкового законодавства, кількості типових порушень, які було виявлено при попередніх перевірках, а отже, й суми донараховувань. Проте говорити про ефективність податко-

вого аудиту за такої позитивної динаміки можна лише тоді, коли одночасно спостерігається звуження тінньового сектору економіки і збільшення рівня виявлених прихованих податків.

## ВИСНОВКИ

1. Поняття ефективності податкового аудиту є досить складним та неоднозначним і потребує системного підходу до тлумачення його змісту.

2. У систематизованому вигляді зміст ефективності податкового аудиту, критерії та показники оцінки можна представити як у табл. 5.

3. Враховуючи специфіку податкового аудиту, спрямованого на встановлення відповідності відображення в обліку оподатковуваних операцій і розрахунку податкових зобов'язань чинному законодавству, що може призводити до як до донараховуван-

ня, так і до зменшення сум податків, належних до сплати в бюджет, інтегрований показник результату аудиторської діяльності визначити складно. Загальний облік скасованих за рішеннями адміністративного і судового оскарження та зменшених сум податків за актами документальних перевірок не дозволяє визначити чисту суму донараховувань, що впливає на якість показника ефективності.

4. Розраховані на підставі реальних статистичних даних показники свідчать про невисокий рівень ефективності податкового аудиту в Україні.

5. Подальші дослідження проблеми ефективності податкового аудиту мають бути спрямовані на удосконалення показників, особливо, що стосуються рівня виявлення прихованих та занижених сум податків.

## Література:

1. Онищенко В. Проблеми становлення і розвитку податкового аудиту / Розвиток методології і методики податкового аудиту: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. — Ірпін: Національна академія ДПС України, 2004. — 422 с.

2. Четиріна І. М. Ефективність діяльності податкових органів у реалізації механізму державного контролю за стягненням податків // Держава та регіони: Серія Державне управління. — 2008 — № 1. — с. 231—235.

3. Иванова Е. В. Об оценке эффективности налогового контроля // Финансы. — 2008. — № 1. — С. 76—77.

4. Онищенко В. Оцінка ефективності податкового контролю // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. — Випуск № 186: У 4 т. — Дніпропетровськ: ДНУ, 2003, с. 178—187.

5. Янушевич Я. Результати контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового аудиту та валютного контролю // Вісник податкової служби України. — 2002. — № 1. — С. 42—46.

6. Шимків А. Англо-український тлумачний словник економічної лексики. — К.: Вид. Дім "Киево-Могилянська академія", 2004. — 429 с.

7. Луцик А. В. Податки як інструмент фінансового адміністрування // Фінанси України. — 2002. — № 9. — С. 42—47.

8. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. — К.: НДФІ, 2004. — 712 с.

9. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: Монографія — К.: КНТЕУ, 2003. — 580 с.

Стаття надійшла до редакції 21.11.2008 р.

**Табл. 5.**

Зміст	Критерії	Показники	Інтерпретація
Співвідношення результату ресурсів, витрачених на його досягнення	Результативність	Д/П Д/К <sub>аудиторів</sub>	Про ефективність свідчитиме збільшення показників динаміці
	Окупність	Д/ФОТ <sub>аудиторів</sub>	
	Інтенсивність	К <sub>аудиторів/П</sub>	
Рівень виявлення занижених сум податків	Зменшення різниці між сумами прихованих та виявлених результатами документальних перевірок податків	Д/(ПП-ПН), де ПП – податковий потенціал; ПН – податкові надходження	Ефективним є податковий аудит при наближенні коефіцієнта до одиниці
Профілактика порушень податкового законодавства	Дієвість	Динаміка кількості порушень податкового законодавства, сум донараховувань	Про ефективність свідчитиме зменшення показників за умови високого рівня виявлення прихованих сум податків