

УДК 336.22

ГОШОВСЬКА В.В., канд. екон. наук  
Національний транспортний університет  
argonita@yandex.ru

## ОКРЕМІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОЦІНЮВАННЯ ЯКОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто проблемні питання оцінювання ефективності та якості податкового контролю в Україні. На основі результатів проведеного оцінювання було виявлено позитивні та негативні сторони діючого податкового контролю та запропоновано показники для оцінювання його якості в сучасних умовах.

**Ключові слова:** податковий контроль, ефективність, якість, оцінювання.

**Постановка проблеми.** Проблема оцінювання якості податкового контролю є новою для науковців, органів Державної податкової служби України (далі – ДПС України) та суспільства. Складність полягає у відсутності методик оцінювання якості податкового контролю в Україні. Хоча, необхідно зазначити, що органами ДПС у цьому напрямі зроблені певні кроки, а саме впроваджено методики оцінювання ефективності податкового контролю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Податковий контроль є завершальною стадією управління оподаткуванням і одночасно одним з елементів планування податкових доходів бюджету. Це зумовлено тим, що, з одного боку, він є формою реалізації контролюючих функцій податків, а з іншого – формою примусових грошових відносин. Для вітчизняної фінансової науки дослідження податкового контролю є новим напрямом наукового пошуку, тому ця проблема лише фрагментарно висвітлювалась у публікаціях як науковців, так і практиків. Теоретичні та практичні дослідження податків, податкового контролю та його ефективності проведені українськими вченими Жигаленком О.В. [1], Онищенком В.О. [2], Маринівною Н.А. [3], Чередніченком А. П. [4] та ін.

Але конкретні проблеми організації контролю органами ДПС України з аналізом чинних законодавчих актів досліджені недостатньо. Також потребує удосконалення система показників визначення ефективності та якості податкового контролю. Це робить актуальними окреслені питання.

**Метою і завданням дослідження** є теоретичне узагальнення сутності податкового контролю, який покликаний забезпечити зв'язок платників податків з органами державного управління, що наділені особливими податковими правами і повноваженнями, а також розроблення методичних рекомендацій для оцінювання якості податкового адміністрування та контролю органами ДПС України.

**Матеріал і методика дослідження.** Матеріалами дослідження слугували наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених і практиків у сфері податкового адміністрування, а також законодавчі і нормативно-правові акти, які регламентують податкові відносини, податкове адміністрування і проведення податкового контролю; матеріали науково-практичних конференцій, статистична та фінансово-економічна інформація Державного комітету статистики, Державної податкової служби України. Для оцінювання ефективності податкового контролю використовувалися дані Державної податкової адміністрації України.

У ході теоретичних та прикладних розробок використовувалися такі методи: діалектики, аналізу і синтезу, узагальнення – для з'ясування сутності податкового контролю. Системний підхід використаний для виділення критеріїв, системи показників ефективності податкового контролю. Табличні прийоми – для відображення статистичної та аналітичної інформації.

**Результати досліджень та їх обговорення.** Розглядаючи податковий контроль як напрям адміністрування, встановлено, що вітчизняна економічна література його зміст зводить виключно до проведення податкових перевірок дотримання платниками законодавства про оподаткування та підприємницьку діяльність. У зарубіжній практиці прийнято трактувати податковий контроль дещо ширше – не лише як проведення податкових ревізій і перевірок, а й як систему спостереження за платниками податків. Метою такого спостереження є оцінка дотримання встановлених правил реєстрації та взяття на облік, легітимності господарської та фінансової діяльності, повноти обліку здійснених операцій, правильності обчислення об'єкта оподаткування, визначення податкових зобов'язань і декларування платежів, вивчення податкової поведінки тощо.

Поняття податкового контролю регулюється главою 5 Податкового кодексу України [6]. Зокрема, ст. 61 Податкового Кодексу визначає податковий контроль як систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю за правильністю нарахування, повноти та сплати податків та зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Стаття 62 Податкового

кодексу визначає, що податковий контроль в Україні здійснюється через ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС; перевірки та звірки, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

На сьогодні, враховуючи головну мету податкового контролю – наповнення бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів, яка відповідає завданням економічної й соціальної політики держави, для оцінки його ефективності використовуються такі показники: 1) коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень (Кз); 2) коефіцієнт своєчасності надходжень платежів у бюджет (Ксн); 3) загальний коефіцієнт ефективності податкового контролю (Кеф). Узагальнення показників оцінки ефективності податкового контролю податковими органами наведені в табл. 1.

Таблиця 1 – Зведені показники оцінки ефективності податкового контролю податковим органом за 2003-2009 рр.

№ з/п	Показник	Рік						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	Рівень зібраних податкових платежів (РЗ), %	76,7	85,6	89,1	92,5	95,0	92,5	95,0
2	Рівень податкового боргу, Кпб1, %	40,5	21,8	15,1	11,8	8,2	11,8	8,2
3	Коефіцієнт добровільної сплати податків:							
	– Кдп1, %	9,6	8,8	8,0	6,8	4,4	6,8	4,4
	– Кдп2, %	14,8	14,2	10,6	8,3	5,2	8,3	5,2
4	Коефіцієнт податкових надходжень у результаті контрольної-перевірочної роботи – КПП (Кпнпр), %	8,7	8,1	7,3	6,4	4,3	6,4	4,3
5	Коефіцієнт фінансових санкцій КПП за виїзними перевірками, Кфв	0,7	0,9	0,8	0,8	0,7	0,8	0,7
6	Коефіцієнт результативності виїзної перевірки, Крв, тис. грн	13,3	17,7	28,5	42,0	30,8	42,0	30,8
7	Коефіцієнт ефективності виїзних перевірок, Ев, тис. грн	29,6	35,5	25,9	20,6	16,0	20,6	16,0
8	Коефіцієнт притягнення до кримінальної відповідальності, Ккв, %	3,1	3,0	2,6	2,4	2,6	2,4	2,6
9	Загальні показники продуктивності праці (ПП), за фактичними надходженнями, тис. грн:							
	– ПП1	741,3	841,4	1236,1	1545,9	1938,0	1545,9	1938,0
	– ПП2	67,9	62,4	55,0	49,5	60,8	49,5	60,8
10	Загальні показники ефективності матеріальних та інших витрат, Ев1	99,9	92,4	69,8	79,3	81,7	79,3	81,7
11	Загальна економічна ефективність діяльності податкової служби, Ез1	47,3	44,4	38,0	35,4	34,4	35,4	34,4
12	Частка витрат у податкових надходженнях, %	2,11	2,25	2,63	2,82	2,91	2,82	2,91

Джерело: складено за даними <http://www.sta.gov.ua> та розраховано автором.

За наведеними в табл. 1 значеннями показників ефективності податкового контролю встановлено, що рівень податкових платежів зріс із 76,7 (у 2003 р.) до 95% (у 2009 р.), відповідно зменшився рівень податкового боргу з 40,5 до 8,2% у зазначені періоди. Знизилися податкові надходження за результатами контрольної-перевірочної роботи з 8,7 (2003 р.) до 4,3% (2009 р.). Погіршуються показники ефективності перевірок з 29,6 до 16% відповідно у 2003 та 2009 рр. За порушення податкового законодавства до кримінальної відповідальності притягувалося у 2003 р. близько 3,1%, а у 2009 р. – 2,6% платників податків. Водночас загальні показники продуктивності праці податкових службовців є економічно прийнятними. Частка витрат на податковий контроль у різні роки становила від 2 до 3% від всіх податкових надходжень.

Таким чином, оцінювання економічної ефективності контрольної діяльності, яке проведено на основі використання загальних показників економічної ефективності податкового органу, свідчить про її зниження в 2009 р. порівняно із попередніми роками.

У ході дослідження ефективності системи податкового контролю встановлено, що необхідно використовувати комплексний підхід, який передбачає оцінювання кількісних і якісних показників за всіма основними етапами контрольної роботи.

Для оцінювання системи податкового адміністрування та контролю пропонуємо використати ряд показників. Показники оцінювання якості податкового адміністрування наведені в табл. 2.

Таблиця 2 – Показники оцінювання якості податкового адміністрування

№ з/п	Назва показника	Алгоритм обчислення	Зміст елементів показника
1	Коефіцієнт продуктивності праці працівників ДПС	$K_{ппр} = (\sum \Pi_{ni} - Vi) / \text{Чі}$	$\sum \Pi_{ni}$ – сума податкових надходжень за звітний період по $i$ -му структурному підрозділу ДПС (тис. грн); $Vi$ – витрати на утримання $i$ -го структурного підрозділу ДПС за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші спеціальні витрати); $\text{Чі}$ – чисельність працівників $i$ -го структурного підрозділу ДПС (осіб).
2	Коефіцієнт оперативності праці підрозділів ДПС	$K_{оп} = (\sum D_1 - \tau_1 + \dots + \sum D_n - \tau_n) / \sum D_1 K_1 + \dots + \sum D_n K_n$	$D_n$ – нормативно встановлений строк виконання відповідного $n$ -виду документу (днів); $\tau_n$ – термін від нормативно прийнятого строку виконання відповідного $n$ -го виду документів у днях (у разі дострокового виконання $n$ документу значення приймається за нуль); $K_n$ – коефіцієнти, що умовно характеризують різні види документації за ступенем важливості.
3	Коефіцієнт спеціалізації праці підрозділів ДПС	$K_{сп} = 1 - (\sum tvч / (T \cdot \text{Ч}))$	$\sum tvч$ – загальні витрати робочого часу, який витрачається на виконання не властивих працівникам певного підрозділу функцій, дій протягом робочого дня (хвилин); $T$ – тривалість робочого дня (хвилин); $\text{Ч}$ – кількість осіб, які виконують роботу, що не належать до їх функціональних обов'язків протягом дня (осіб).
4	Коефіцієнт дублювання праці в підрозділах ДПС	$K_{дп} = 1 / K_{сп}$	$K_{сп}$ – коефіцієнт спеціалізації праці
5	Коефіцієнт виробничої дисципліни працівників ДПС	$K_{вд} = (1 - (X_v / X_c \text{Ч}_a)) \times (1 - X_{пч} / X_{пч})$	$X_v$ – загальна сума втрат робочого часу за один робочий день, яка пов'язана з порушенням виробничої дисципліни; $X_c$ – тривалість робочого дня (хвилин); $\text{Ч}_a$ – кількість працівників, що порушили трудову дисципліну (осіб); $X_{пч}$ – загальна сума цілоденних втрат робочого часу, яка пов'язана із порушенням трудової дисципліни (прогули та ін.) (днів); $X_{пч}$ – плановий фонд робочого часу на одного працівника в дослідженому періоді (днів); $\text{Ч}$ – загальна кількість працівників у звітному періоді на дослідженому підрозділі ДПС (осіб).
6	Показник резерву економії бюджетних коштів у результаті скорочення середньооблікової чисельності працівників підрозділів ДПС	$\Delta \text{РБС} = (\text{Ч}_1 - \text{Ч}_2) \text{ВБп}$	$\text{Ч}_1$ – кількість працівників ДПС до скорочення, осіб; $\text{Ч}_2$ – кількість працівників ДПС після скорочення, осіб; $\text{ВБп}$ – витрати бюджету на утримання одного працівника ДПС (грн)

Джерело: узагальнено автором.

Таким чином, враховуючи сучасну теорію і практику оцінювання ефективності податкового контролю, пропонується для оцінювання його якості розраховувати показники, які наведені в табл. 3.

Таблиця 3 – Показники оцінювання якості податкового контролю

№ з/п	Назва показника	Алгоритм обчислення	Зміст елементів та значення параметрів показника
1	Коефіцієнт добровільності виконання платниками своїх податкових зобов'язань	$\text{ПЗд} = \text{Пнзаг} / \text{ПН до сплати}$	$\text{Пнзаг}$ – загальна сума податкових надходжень; $\text{ПН до сплати}$ – сума податкових надходжень, належних до сплати, за

			якими не подаються податкові декларації, суми податкового боргу, пеня, штрафи тощо. Значення від 0 до 1 (1-100%)
2	Показник (коефіцієнт) витрат за виконання вимог податкового законодавства платниками податків	Середнє арифметичне значення відсотків платників, що дали заперечувальні відповіді на запитання анкети	Значення від 0 до 1 (1-100%)
3	Показник ймовірності виявлення випадків ухилення від сплати податків та несплатежів	Сума зважених часток платників податків, які вказали в анкеті відповіді на поставлені запитання	Значення від 0 до 1 (1-100%)
4	Індикатор якості функціонування ДПС за адміністрування податків та надання послуг платникам	Середнє арифметичне зважених відсотків платників податків, що дали позитивні відповіді на поставлені питання в анкеті	Значення від 0 до 1 (1-100%)
5	Показники суб'єктивного сприйняття платників податків, у т.ч.:		
	- яким є чинний рівень податкового навантаження Вашого підприємства порівняно з оптимальним (прийнятним для Вашого підприємства)?	Середньоарифметична зважена частка відповідей платників податків на запитання анкети	% відповідей
	- який відсоток податків і зборів від річного доходу Вашого підприємства є, на Вашу думку, оптимальним (прийнятним) рівнем оподаткування для Вашого підприємства?	Середньоарифметична зважена частка відповідей платників податків на запитання анкети	% відповідей
	- які дії порушують принцип добросовісної сплати податків?	Середньоарифметична зважена частка відповідей платників податків на запитання	% відповідей «скоріше порушують» та «однозначно порушують»
	- які важливі мотиви повної та чесної сплати податків?	Середньоарифметична зважена частка відповідей платників податків на запитання	% відповідей «важливий» та «дуже важливий»
6	Коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень	$K_z = \text{ПНф} / \text{ПНпл}$	ПНф – фактичні податкові надходження; ПНпл – планові податкові надходження
7	Коефіцієнт своєчасності надходжень платежів у бюджет	$K_{сч} = \text{ПНвч} / \text{ПНнар}$	ПНвч – податкові платежі, які вчасно, у запланований звітний період надійшли до бюджету ПНнар – податкові платежі, які були нараховані за звітний період
8	Загальний коефіцієнт ефективності податкового контролю	Можливо визначити, якщо умовно прийняти суми донарахувань за результатами контролю (податкові повідомлення-рішення) у відповідному звітному періоді за 1, тоді у разі фактичного надходження до бюджету всієї донарахованої суми податковий контроль є ефективним, менше 1 – неефективним.	

Джерело: узагальнено автором.

**Висновки.** Податковий контроль на рівні ДПС України здійснюється окремим Департаментом податкового контролю, але його функції є обмеженими і тому функції контролю виконують майже всі структурні підрозділи ДПС України; податковий контроль за Податковим кодексом України враховує лише такі напрями: облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС; перевірки та звірки.

Встановлено, що відсутня відкрита аналітична та статистична інформація за різними напрямками податкового контролю на рівні ДПС України, що суперечить принципам прозорості та відкритості податкової системи і не відповідає міжнародним стандартам податкових послуг. З'ясовано, що на рівні ДПС відсутня і єдина методика оцінювання ефективності та якості податкового контролю в Україні.

У дослідженні виокремлено показники якості податкового контролю з врахуванням світового досвіду та сучасного стану розвитку податкової системи України, зокрема, показники оцінювання ефективності податкового адміністрування та показники оцінювання якості податкового контролю в Україні.

Реалізація цих пропозицій забезпечить підтримання балансу інтересів платників податків і фіскальних органів, що сприятиме підвищенню рівня дотримання податкового законодавства, добровільності сплатування податків та ефективності податкової системи в цілому.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Жигаленко О.В. Автоматизация процессов планирования документальных форм налогового контроля / О.В. Жигаленко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №1. – С. 210–214.
2. Онищенко В.А. Податковий контроль та напрями підвищення його ефективності: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Наук.-дослід. фінан. ін-т при М-ві фінансів України / Онищенко Віктор Анатолійович. – К., 2004. – 192 с.
3. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 [Електронний ресурс] / Маринів Наталія Анатоліївна; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2007. – 20 с.
4. Чередніченко А.П. Характеристика системи податкового контролю в Україні / А.П. Чередніченко // Економіка: проблеми теорії та практики. ДНУ: зб. наук. праць. – Вип. 207, т. 3. – 2010. – С. 898–904.
5. Програма модернізації державної податкової служби України [Електронний ресурс]. / Офіційний сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу до сайту: <http://www.sta.gov.ua/>
6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

#### **Отдельные аспекты усовершенствования системы оценки качества налогового контроля в Украине**

**В.В. Гошовская**

В статье рассмотрены проблемные вопросы оценки эффективности и качества налогового контроля в Украине. В результате исследования выявлены положительные и отрицательные стороны действующего налогового контроля и предложены показатели для оценки его качества в современных условиях.

**Ключевые слова:** налоговый контроль, эффективность, качество, оценка.

#### **Some aspects of improvement of quality assessment tax control in Ukraine**

**V. Goshovska**

The deals with problems of evaluating the effectiveness and quality of tax control in Ukraine. Based on the results of the evaluation were the positive and negative aspects of the current tax control and proposed criteria and indicators to assess its quality in the current conditions.

**Key words:** tax control, efficiency, quality.