

4. ЕКОНОМІКА, ПЛАНУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ В ГАЛУЗЯХ

УДК 336.145.2

Проф. А.В. Лісовий¹, д-р екон. наук;
доц. К.П. Проскура², канд. екон. наук

ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЙОГО ЕФЕКТИВНОСТІ

Досліджено проблеми податкового контролю в Україні. Детально розглянуто окремі напрями податкового контролю, а саме: ведення обліку платників податків та проведення перевірок щодо дотримання податкового законодавства. Здійснено аналіз динаміки кількості платників податків, обґрунтовано, що важливим напрямом оцінки ефективності податкового контролю є аналіз співвідношення кількості платників, що сплачують податки і загальної кількості зареєстрованих платників у розрізі окремих їх груп, здійснено кількісний аналіз такого співвідношення на підставі статистичних даних.

Ключові слова: податки, податковий контроль, адміністрування податків, платник податків, податкові органи, податкове законодавство.

Постановка проблеми. В умовах хронічної нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного стану наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних спеціалізованих фондів, низької податкової культури в Україні особливої уваги потребують питання вдосконалення, підвищення дієвості та ефективності податкового контролю. Податковий контроль як складова системи податкового адміністрування є об'єктивно необхідним, оскільки він спрямований на підтримку нормального функціонування фіскальної системи держави через виявлення відхилень (порушень податкового законодавства), виправлення цих відхилень (стягнення заборгованості), запобігання негативним явищам у майбутньому (зокрема через систему санкцій). Висока ефективність податкового контролю є однією з ключових умов підтримки високої ефективності усєї системи податкового адміністрування. Необхідністю аналізу ефективності та визначення напрямків удосконалення системи податкового контролю зумовлена актуальність цієї теми.

Аналіз останніх публікацій. Питання податкового контролю досліджено у працях В. Андрушенка, П. Буряка, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Литвінчук, В. Мельника, В. Онищенко та ін. [1-4]. Кожний із дослідників у своїх працях наводить власне тлумачення сутності податкового контролю, його теоретико-методологічних засад, критеріїв оцінювання його ефективності.

Метою роботи є дослідження проблем податкового контролю в Україні, аналіз показників його ефективності та визначення напрямів удосконалення системи податкового контролю в Україні.

¹ НУ державної податкової служби України;

² ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана"

Основні результати дослідження. Податковим кодексом України (далі – ПКУ) податковий контроль визначено як систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [5].

Податковий контроль здійснюється органами доходів і зборів, до складу яких входить і підрозділи податкової міліції. Згідно з нормами п. 61.3 ст. 61 ПКУ органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції, прокуратури та їх посадові особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні податкових перевірок.

Виділяють такі напрями здійснення податкового контролю:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;
- проведення перевірок щодо дотримання податкового законодавства.

Порядок обліку платників податків і зборів регламентується Наказом МФУ № 1588 від 09.12.2011 р. (із змінами, внесеними наказом МФУ від 27 березня 2013 № 427) [6]. Дія цього Порядку поширюється на платників податків – юридичних осіб (резидентів і нерезидентів), їх відокремлені підрозділи та постійні представництва нерезидентів, а також самозайнятих осіб. Інформація про таких платників податків, отримана для їх обліку згідно з цим Порядком, вноситься до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб та складові частини такого банку даних (реєстр платників податків-нерезидентів, реєстр договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції), а також до Реєстру самозайнятих осіб, який є складовою частиною Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

Здійснено аналіз динаміки показників кількості платників податків – фізичних та юридичних осіб, що обліковуються податковими органами за 2007-2012 рр. (табл. 1).

Табл. 1. Показники кількості платників податків, що обліковуються податковими органами

Показник	Значення по роках					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Зареєстровано фізичних осіб – всього, млн осіб	46,1	45,8	45,12	44,6	44,5	33,0
темп зростання (зниження) кількості зареєстрованих платників податків – фізичних осіб, %	99,2	99,4	98,6	98,9	99,6	74,20
зареєструвалося фізичних осіб – підприємців протягом року, тис. осіб	801,5	705,4	634,5	681,4	620,3	2648,8
Зареєстровано платників ПДВ – всього, тис. осіб	354,9	336,1	303,7	284,2	235,8	239,5
з них:						
- юридичних осіб;	289,7	281,7	262,2	248,2	211,4	216,0
частка у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, %	81,6	83,8	86,3	87,3	89,7	90,2
- фізичних осіб – підприємців	65,2	54,4	41,5	35,9	24,4	23,5
частка у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, %	18,4	16,2	13,7	12,7	10,3	9,8

Примітка: складено та розраховано авторами на підставі даних ДПС України.

Дані табл. 1 свідчать про істотне зменшення кількості фізичних осіб – платників податків, що перебували на обліку в податкових органах упродовж 2007-2012 рр. Так, загальна кількість зареєстрованих у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків у 2012 р. порівняно з 2007 р. скоротилася на 13,1 млн осіб (28 %), що може бути пояснено скороченням кількості населення країни за цей період часу, а також зміною співвідношення працездатних і непрацездатних громадян. Аналогічна тенденція, але менш виражена, спостерігається щодо кількості зареєстрованих платників ПДВ – з 2007 р. по 2012 р. їх кількість зменшилася на 115,4 тис осіб (32,5 %), з них: юридичних осіб – на 73,7 тис осіб (25 %), фізичних осіб – підприємців – майже втричі – на 41,7 тис. осіб, що пояснюється зменшенням кількості зареєстрованих платників та зниженням ділової активності фізичних осіб – підприємців. Проте спостерігається стійке зростання частки юридичних осіб у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ – упродовж аналізованого періоду відбулося її зростання з 81,6 % у 2007 р. до 90,2 % у 2012 р., тобто на 10 %. Протилежну тенденцію демонструє показник частки фізичних осіб – підприємців у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, який з 2006 р. по 2012 р. скоротився майже вдвічі – з 18,4 % по 9,8 % (на 10 %).

Важливим напрямом оцінювання ефективності податкового контролю є аналіз співвідношення кількості платників, що сплачують податки і загальної кількості зареєстрованих платників у розрізі окремих їх груп. Дані за період 2007-2012 рр. представлено в табл. 2.

Табл. 2. Співвідношення кількості платників податків, що сплачують податки, до кількості платників, що обліковуються податковими органами

Показник	Значення по роках					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Зареєстровано платників податковими органами, тис. од.	3856,9	4048,4	4031,5	4072,1	4048,8	3854,6
% до попереднього року	106,9	105,0	99,6	101,0	99,4	95,2
Сплачують податки, тис. од.	3448,7	3918	3015,9	3569	3468	3084,3
% до попереднього року	108,2	113,6	76,9	118,4	97,2	88,9
Питома вага платників, які сплачують податки, до зареєстрованих, %	89,4	96,8	74,8	87,6	85,7	80,0

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПС України.

Як бачимо, рівень платників, що сплачують податки, до кількості платників, що обліковувалися податковими органами, протягом 2007-2012 рр. має різноспрямовану динаміку. У 2007-2008 рр. поступово підвищувався – з 89,4 до 96,8 % (максимальне значення), у 2009 р. стрімко знизився до 74,8 %, у 2010 р. підвищився на 12,8 %, сягнувши 87,6 %, однак у 2011-2012 рр. знизився на 2 % до 85,7 % та на 5,7 % до 80 % відповідно. Тобто решта платників податків (у 2012 р. – 20 %), обліковуються податковими органами, але не сплачують податки. Можемо припустити, що до їх числа входять платники, які зареєстровані, але фактично не здійснюють господарської діяльності; платники, що ухиляються від сплати податків, створюючи таким чином податкову заборгованість перед бюджетом; а також платники, які знаходяться в процесі припинення діяль-

ності. Оскільки, перед зняттям платника податків з обліку податкові органи мають провести обов'язкову податкову перевірку, але такі перевірки проводяться несвоєчасно або ж не проводяться зовсім у відповідному періоді, то виникає часовий лаг між поданням заяви платником податків про припинення діяльності та проведенням усіх необхідних супровідних процедур, що й спричинює виникнення такої "ризикової" групи платників податків. Збільшення частки цих платників податків за останні роки свідчить про зниження ефективності контрольної-перевірочної роботи податкових органів.

Розглянемо детальніше проблеми проведення податкових перевірок в рамках податкового контролю. Цей напрям податкового контролю потребує особливої уваги та розроблення заходів щодо підвищення його ефективності, оскільки безпосередньо впливає на рівень податкових надходжень до бюджету. У сучасних умовах у розвинених країнах пріоритетними є ризик-орієнтовані підходи до здійснення податкового контролю, що передбачають забезпечення більш цільової спрямованості системи податкового контролю та аудиту, заснованої на оцінюванні ризику. Відповідно до загальноприйнятої в ЄС практики, країни-члени Внутрішньоевропейської організації податкових адміністрацій (ІОТА) віддають перевагу системі ризик-аналізу під час проведення податкового контролю, що дає змогу проводити його з мінімальними витратами для бюджету та платників податків. При цьому значна увага приділяється відбору платників податків, які мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Це сприяє зниженню вірогідності застосування процедур податкового контролю до сумлінних платників та зменшенню адміністративного тиску на суб'єктів підприємницької діяльності. Ключовим фактором підвищення результативності податкового контролю є наявність ефективної системи відбору платників. Більшість країн ЄС надають можливість платникам податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності за розширеним спектром критеріїв, що забезпечує прозорість процесу відбору підприємств для перевірки.

В Україні планування виїзних перевірок суб'єктів господарювання за критеріями податкових ризиків розпочалося у 2008 р. На сьогодні податкові органи вже провели значну роботу із запровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків, у ході якої було розроблено і введено низку методичних рекомендацій, інструкцій із роботи з податковими ризиками, затверджених відповідними нормативно-правовими актами Державної податкової служби України та інших державних органів.

Результатом цієї роботи стало формування в автоматизованому режимі переліку платників податків з метою визначення першорядності для включення до плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання. Складання такого плану-графіка передбачено ст. 77 ПКУ [5]. До нього потрапляють платники податків, які мають високий ступінь ризику щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на податкові органи. Крім того, відбулася прив'язка ступеня ризику діяльності суб'єктів господарювання до періодичності проведення перевірок, що відповідає європейському досвіду. На момент дослідження порядок складання плану-графіку та методика оцінювання ступеня ризику платника податків

визначається Методичними рекомендаціями щодо складання плану-графіку планових перевірок суб'єктів господарювання, затвердженими Наказом ДПС України від 27 червня 2012 р., № 553 [7]. Згідно з цими рекомендаціями визначено критерії, що визначають віднесення суб'єкта оподаткування до платників з високим, середнім або низьким ступенем ризику. При цьому, порівняно з попереднім документом ДПС, у цих Методичних рекомендаціях істотно розширився перелік критеріїв ризиків платників податків. Отже, періодичність проведення документальних планових перевірок наразі прямо залежить від ступеня ризику в діяльності платників податків, яка поділяється на високу, середню і незначну.

Розглянемо детальніше діючу систему критеріїв відбору платників податків до плану-графіку податкових перевірок. Від присвоєного платнику ступеню ризику в подальшому буде залежати періодичність проведення у нього планових податкових перевірок. Зосередимося на найбільш суперечливих з визначених критеріїв та зацентруємо увагу на те, що наявність більшості з них безпосередньо не залежить від платника і виникає в ході його нормальної операційної діяльності. Крім того, застосована термінологія в багатьох випадках не є коректною, оскільки чинним законодавством не визначена.

Високий ступінь ризику присвоюється платникам, що відповідають зокрема таким критеріям:

- 1) рівень зростання податку на прибуток не відповідає рівню зростання доходів або рівень сплати податку на прибуток не відповідає рівню сплати податку по відповідній галузі;
- 2) рівень зростання ПДВ не відповідає рівню зростання доходів або рівень сплати ПДВ не відповідає рівню сплати податку по відповідній галузі;
- 3) подання платником податків уточнюючих розрахунків податкової звітності з податку на прибуток та ПДВ у бік значного зменшення податкових зобов'язань (більше ніж 100 тис. грн);
- 4) наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів органів ДПС щодо взаємовідносин із суб'єктами господарювання: які мають ознаки фіктивності; є учасниками конвертаційних центрів; реєстрацію яких скасовано у судовому порядку; щодо яких порушено кримінальну справу; щодо яких заведено оперативно-розшукову справу; щодо яких встановлено факт неподання податкової звітності; які знаходяться у розшуку; які визнані банкрутами;
- 5) формування платником ПДВ податкового кредиту на суму понад 100 тис. грн за рахунок податкових накладних, які не зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- 6) формування податкового кредиту у значних обсягах (понад 100 тис. грн.) за рахунок взаємовідносин з постачальниками, які зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування (сільгоспвиробники) із незначною кількістю працюючих (менше 10 осіб), незначною площею сільськогосподарських угідь.

Для присвоєння платнику середнього ступеня ризику визначені, зокрема, такі критерії:

- 1) сума інших витрат перевищує 30 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;

- 2) коригування платником податків податкової звітності з ПДВ в обсягах 10 % або більше податкових зобов'язань та/або податкового кредиту;
- 3) зарахування від'ємного значення різниці поточного звітного (податкового) періоду у зменшення суми податкового боргу з ПДВ попереднього періоду в сумі понад 100 тис. грн;
- 4) подання платником податків податкової декларації з ПДВ за звітний податковий період, складеної з урахуванням податкових накладних, виписаних в іншому, ніж звітний, податковому періоді (більше ніж 100 тис. грн);
- 5) наявність інформації підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, про надходження узагальнених матеріалів від Державної служби фінансового моніторингу України;
- 6) здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів-засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах чи країнах зі спрощеним режимом оподаткування;
- 7) наявність сумнівних фінансово-господарських операцій.

Аналіз визначених критеріїв показує, що навіть для цілком легально діючого підприємства існує імовірність потрапити до плану-графіку перевірок як платника з високим або середнім ступенем ризику. Водночас, Податковий кодекс не наводить критеріїв відбору суб'єктів господарювання відповідно до ступеня ризику і не містить посилань на будь-які інші нормативні акти. На нашу думку, чинна система оцінювання ризику платників податків є недосконалою і потребує уточнення.

Незважаючи на доволі значні кроки у напрямі реалізації пріоритету ризик-орієнтованих методів податкового контролю, на сьогодні залишається високою ймовірність того, що навіть за цілком нормальної роботи підприємство може потрапити до плану-графіка перевірок, наприклад, через погіршення показників інших підприємств тієї ж галузі. Цим порушується принцип мінімізації втручання у бізнес сумлінних платників податків. Зокрема, крім удосконалення власне системи оцінювання ризиків та відповідних критеріїв відбору підприємств, доцільно окремо у податковому законодавстві забезпечити право платників податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності. З метою оцінювання ефективності проведення податкових перевірок здійснимо кількісний аналіз результатів їх проведення за 2007-2012 рр. (табл. 3).

У рамках аналізованого періоду кількість перевірених підприємств, установ, організацій зростала у 2007-2012 рр., що свідчить про підвищення рівня ефективності контрольно-перевірочної роботи податковими органами. За цей же період часу частка перевірених підприємств, установ, організацій становила 51-62 % від загальної кількості платників податків. У 2011-2012 рр. ця частка знизилася до рівня 51,3 %, що пов'язано із введенням у дію норми Податкового кодексу України щодо скорочення виїзних та камеральних перевірок платників податків з метою зниження адміністративного тиску з боку податкових органів. Кількість перевірених фізичних осіб – платників податків також має позитивну динаміку, у 2010 р. порівняно з 2007 р. їх кількість зросла на 300 тис. од. (на 7 %), але у 2011-2012 р. знизилася на 101472 од. і становила 175000 од. При цьому за аналізований період часу у 94-96 % перевірених юридичних осіб виявлено порушення податкового законодавства. У 2012 р. цей показник істотно знизився і становив 68,2 %.

Табл. 3. Показники ефективності проведення податкових перевірок

Показник	Значення по роках					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Перевірено підприємств, установ, організацій, од.	428842	423434	432948	439430	383586	398810
% загальної кількості платників податків	62,7	56,6	57,0	60,7	52,1	51,3
Перевірено фізичних осіб – платників податків, од.	374433	421550	529729	630921	534284	175000
% загальної кількості платників податків	18,0	17,8	22,1	28,3	25,2	4,5
Виявлено порушення податкового законодавства у юридичних осіб, од.	408087	399413	411093	422240	363609	271910
% загальної кількості перевірених	95,2	94,3	95,0	96,1	94,8	68,2
Виявлено порушення податкового законодавства у фізичних осіб – підприємців, од.	351571	391813	495676	422240	474550	150000
% загальної кількості перевірених	93,9	92,9	93,6	93,6	88,8	85,7
Донараховано за результатами контрольної роботи – всього, млн грн.	5951,2	8519,9	14911,2	23290,6	9658,5	6983,0
у тому числі:						
за актами документальних перевірок	5479,3	8178,1	14590,4	22848,9	9060,3	6564,0
пеня за несвочасну сплату	471,9	341,8	320,8	441,7	598,2	413,2
адміністративні штрафи	8,9	11,6	12,9	13,9	7,7	5,8

Примітка: складено та розраховано авторами на підставі даних ДПС України.

За результатами контрольної роботи податкових органів у 2007-2010 рр. сума донараховань у бюджет збільшувалася. Так, з 2007-2010 рр. вона зросла на 17 338,8 млн грн, або у 3 рази, проте у 2011 р. – зменшилася у 2,5 рази порівняно у попереднім роком і становила 9658,5 млн грн. Ця ж тенденція має місце і у 2012 р. – сума донараховань за результатами перевірок становила 6983,0, що на 27,6 % менше від попереднього 2011 р. Варто зазначити, що падіння показників результативності податкового контролю у 2012 р. переважно спричинено відновленням кризових явищ в економіці України та політичною нестабільністю, і безпосередньо не пов'язано з роботою контролюючих органів.

Попри значну кількість перевірок, лише незначна кількість платників податків охоплюється комплексними перевірками. Так, протягом останніх років упроваджено концепцію, яку також відображено у Податковому кодексі, що до планів-графіків включаються переважно платники податків, які мають значну кількість податкових ризиків. Так, якщо у 2007 р. було заплановано 44 тис. перевірок, то у 2011 р. перевірено лише 12,2 тис. платників або 1,3 % зареєстрованої кількості платників податків. З урахуванням терміну, протягом якого податкові органи можуть донараховувати податки (три роки), по 95 % платниках податків не можуть бути зроблені всебічні висновки щодо дотримання вимог податкового законодавства. Треба зазначити, що орієнтовна кількість працівників підрозділів податкового контролю становить близько 6 тис. осіб. Отже, навантаження на одного працівника складає лише дві планові перевірки на один рік. Це свідчить про на гіпертрофовану роль позапланових перевірок, яких припа-

дає близько 30-40 на рік на одного працівника підрозділів податкового контролю та оподаткування.

Рівень надходжень донарахованих платежів до зведеного бюджету України за підсумками контрольної роботи податкових органів у 2007-2012 рр. наведено на рисунку.

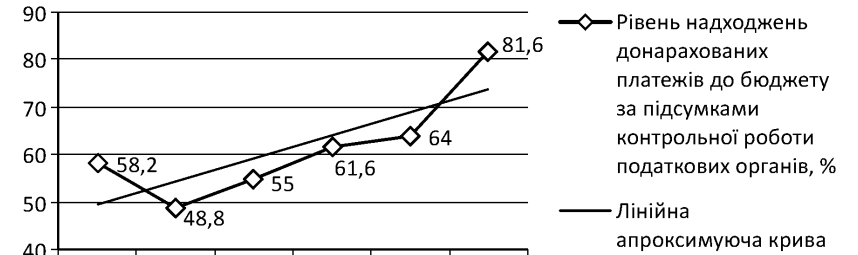


Рис. Рівень надходжень донарахованих платежів до зведеного бюджету України за підсумками контрольної роботи податкових органів, %

Протягом аналізованого періоду відбулась переорієнтація на галузевий підхід під час проведення перевірок, удосконалення процедури планування та відбір платників до перевірки з використанням ризик-орієнтованої системи, що сприяло поліпшенню основних підсумків контрольно-перевірочної роботи податкових органів. Динаміку зміни результатів контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового контролю юридичних осіб наведено у табл. 4.

Табл. 4. Динаміка показників результативності контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового контролю юридичних осіб, млн грн

Показник / рік	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Донараховано та стягнуто узгоджених податкових зобов'язань за актами перевірок	3509,5	4598,0	4241,6	7290,5	4252,4	4500,0
з них:						
надійшло до бюджету	1539,1	1890,0	2897,7	3114,1	2979,7	3195
Зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток	2703,8	2600,0	9133,9	13316,3	16401,4	15750,0
Упереджено несплату податку на прибуток у наступних податкових періодах	675,9	651,2	1898,6	3329,1	4067,5	4275,2

Примітка: складено та розраховано авторами на підставі даних ДПС України.

Так, згідно з результатами проведеного аналізу, динаміці донарахованих та стягнених узгоджених податкових зобов'язань за актами перевірок властива різноспрямованість упродовж 2007-2012 рр. Із 2007 по 2010 рр. спостерігалось їх зростання на 3781,0 млн грн, з 3509,5 млн грн у 2007 р. до 7290,5 млн грн у 2010 р. У 2011 р. значення цього показника повернулося до рівня 2009 р. – 4252,4 млн грн, що на 3038,1 млн грн менше, ніж за 2010 р. У 2012 р. також відбулось збільшення стягнених податкових зобов'язань до 4500 млн грн, на 5 % відносно попереднього 2011 р. Також зростали й надходження до бюджету. У 2007-2010 рр. їх збільшення становило 1440,6 млн грн – з 1539,1 млн грн у 2007 р. до 3114,1 млн грн у 2010 р. У 2011 р. до бюджету надійшло 2979,7 млн грн, що на 1334,2 млн грн менше досягнутих результатів 2010 р., у 2012 р. да-

ний показник склав 3195 млн грн, збільшившись за рік на 215,3 млн грн. Зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за 2007-2012 рр. дало змогу упередити несплату податку на прибуток у наступних податкових періодах, сума якої за цей період зросла на 3526,4 млн грн (у 6,6 рази), з 648,8 млн грн у 2006 р. до 4275,5 млн грн у 2012 р.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження ефективності податкового контролю, на основі динаміки проаналізованих показників результативності податкового контролю виявлено загальну тенденцію до підвищення рівня ефективності податкового контролю. Важливим фактором, що вплинув на зазначену тенденцію, є інформатизація і впровадження застосування комп'ютерних технологій для збирання, оброблення, систематизації та зберігання інформації. У розпорядженні податкових органів є потужні бази даних щодо платників податків, податкові органи мають доступ до баз даних митних органів, Пенсійного фонду та інших баз даних, що формуються державними контролюючими органами. Цей факт позитивно позначається на рівні виявлення здійснених платниками податкових порушень і оперативному донарахуванні податкових зобов'язань та фінансових санкцій за фактами таких порушень.

З іншого боку, існують певні проблеми щодо здійснення податкового контролю, які мають макроекономічний характер, а також спричинені поведінкою платників податків. Усунення дестабілізуючих, що впливають на результативність податкового контролю, на рівні роботи податкових органів та їх відносин з платниками податків є першочерговим завданням при визначенні напрямів підвищення ефективності податкового контролю і системи податкового адміністрування загалом.

Негативно впливає на рівень податкового контролю незадовільний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб – платників податків, для яких податкове навантаження є надто високим і вони об'єктивно не в змозі сплачувати податки в повному обсязі, тому активно застосовують легальні, напівлегальні і нелегальні схеми щодо мінімізації податкових платежів, а це збільшує кількість випадків порушення податкового законодавства та підвищує ризик невиявлення здійснених порушень податковими органами. Також негативно впливає на ефективність податкового контролю низький рівень податкової культури і ступінь довіри платників податків до податкових органів. Це спричинено постійними змінами і недосконалістю податкового законодавства, наявністю численних фактів протиправної поведінки посадових осіб податкових органів під час проведення податкових, негативною статистикою судових рішень за податковими спорами між платниками податків та податковими органами, коли, поза сумнівом, мають місце факти штучного затягування прийняття рішень на користь платника податків. У сукупності це істотно знижує ефективність податкового контролю.

Поглиблення співпраці податкових органів з платниками податків, реформування організації роботи податкових органів та підходів до проведення ними податкових перевірок, підвищення якості і стабілізація податкового законодавства є пріоритетними напрямками підвищення ефективності податкового контролю.

Висновки. За результатами проведеного аналізу правових та організаційних основ провадження податкового контролю та оцінювання кількісних показників ефективності податкового контролю за період 2007-2012 рр. можна зробити висновки про позитивні зрушення в системі податкового контролю та підвищення його ефективності за аналізований період. Але наявні й негативні тенденції, пов'язані як з відновленням кризових явищ в економіці України та тяжким фінансовим станом платників податків, так і з недосконалістю організації роботи податкових органів, нестабільністю та суперечливістю податкового законодавства, негативним ставленням платників до дій податкових органів. З метою підвищення ефективності податкового контролю доцільно переглянути політику податкових органів у сфері податкового контролю з позиції того, що наповнення бюджету не є самоціллю і основною метою діяльності податкових органів, що відносини між платниками податків та податковими органами повинні мати більш партнерський характер. З метою планування проведення податкових перевірок доцільним є поширення і удосконалення застосування ризик-орієнтованих підходів. Необхідно зменшити кількість перевірок і надати можливість платникам податків самостійно або із залученням незалежних фахівців-експертів виявляти та виправляти допущені порушення податкового законодавства і добровільно донараховувати та сплачувати до бюджету суми заниження податкових зобов'язань та фінансові санкції. Такі заходи позитивно вплинуть і на динаміку податкових надходжень до бюджету і на ділову активність вітчизняних суб'єктів господарювання.

Література

1. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України : журнал. – 2003. – № 6. – С. 27-35.
2. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент : навч. посібн. / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима; Терноп. акад. нар. госп.-ва. Ін-т фінансів. – Тернопіль : Вид-во "Карт-бланш", 2004. – 308 с.
3. Мельник В.М. До питання засад формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України : журнал. – 2008. – № 9. – С. 3-9.
4. Онищенко В. Податкове адміністрування / В. Онищенко // Економіка: проблеми теорії та практики. – Д. : Вид-во ДНУ, 2001. – С. 3-9.
5. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2014. – № 2-3. – 432 с.
6. Про затвердження порядку обліку платників податків та зборів: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р., № 1588. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon4.rada.gov.ua/Laws/show/z1562-11>.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіку планових перевірок суб'єктів господарювання: наказ ДПС України від 27 червня 2012 р., № 553. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3964-553.html>.

Лисовий А.В., Проскура К.П. Проблеми податкового контролю в Україні та напрямки підвищення його ефективності

Исследованы проблемы податкового контроля в Украине. Подробно рассмотрены отдельные направления податкового контроля, а именно: ведение учета налогоплательщиков и проведение проверок по соблюдению податкового законодательства. Осуществлен анализ динамики количества налогоплательщиков, обосновано, что важным направлением оценки эффективности податкового контроля является анализ соотношения количества плательщиков, которые платят налоги и общего количества зарегистрированных плательщиков в разрезе отдельных их групп, осуществлен количественный анализ такого соотношения на основании статистических данных.

Ключевые слова: налоги, налоговый контроль, администрирование налогов, налогоплательщик, налоговые органы, налоговое законодательство.

Lisovyi A.V., Proskura K.P. Tax Control Problems in Ukraine and Directions for Improving its Efficiency

The problems of tax control in Ukraine are investigated. Specific areas of tax control are considered in details, namely accounting taxpayers and inspections regarding compliance. The analysis of the dynamics of the number of taxpayers proved that an important direction for evaluating the effectiveness of tax control is to analyse the ratio of taxpayers who pay taxes and the total number of registered taxpayers in terms of their individual groups by quantitative analysis of this relationship on the basis of statistical data.

Keywords: taxes, tax management, tax administration, taxpayer, tax authorities, tax legislation.

УДК 330.112

*Доц. І.Б. Хома, д-р екон. наук;
магістрант М.М. Рій – НУ "Львівська політехніка"*

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ
ДІЛОВОЮ АКТИВНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА**

Розглянуто теоретичні аспекти та проблеми, пов'язані з визначенням сутності та особливостей управління діловою активністю. На основі цього здійснено узагальнення підходів до визначення поняття "ділова активність", а також його уточнення та вдосконалення. Досліджено напрями управління діловою активністю підприємства та їх особливості. Розглянуто основні стратегії управління діловою активністю, здійснено групування даних стратегій за спільними ознаками з метою створення групи стратегій, які забезпечували б ефективне управління діловою активністю суб'єкта господарювання, представлено схему їх застосування. Розроблено характеристики показників, за допомогою яких можна оцінювати ефективність управління діловою активністю.

Ключові слова: ділова активність, управління діловою активністю, стратегія управління діловою активністю.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Стабільність фінансового стану підприємства в умовах ринкової економіки значною мірою обумовлюється його діловою активністю. Економічна наука до останніх років минулого століття не приділяла достатньої уваги розгляду ділової активності підприємства як особливої категорії соціально-економічних відносин. В умовах трансформації економіки України, у спектрі істотного розширення прав підприємств у сфері фінансово-економічної діяльності постає проблема визначення ролі ділової активності підприємства в питаннях забезпечення необхідного рівня його конкурентоспроможності, а підтримання або підвищення ділової активності потрібно розглядати як одну з функціональних стратегічних цілей підприємства. Ці проблеми, пов'язані з визначенням сутності та особливостей управління діловою активністю суб'єкта господарювання, визначають проблему досліджуваної теми.

Аналіз досліджень і публікацій. Упродовж останніх років вітчизняні та зарубіжні вчені дедалі частіше звертають увагу на проблеми визначення сутності, управління та оцінювання ділової активності виробничо-господарських структур. Зокрема ці питання відображені в працях таких вчених, як: М.Д. Білик, І.О. Бланк, Ю. Брігхем, М.П. Войнаренко, Г.Г. Кірейцев, В.В. Ковальов,

В.О. Мец, Є.В. Мних, Т.Г. Рзаєва, Г.В. Савицька, Ю.М. Тютюнник, Ю.С. Цал-Цалко, А.Д. Шеремет та ін.

На думку Г.Г. Кірейцева, ділову активність потрібно розглядати як процес вибору оптимального співвідношення між набором економічних ресурсів та окремо між обсягом виробництва різноманітних продуктів за допомогою цих ресурсів. При цьому Г.Г. Кірейцев розкриває сутність ділової активності, виходячи з теорії кругообігу ресурсів. Такі науковці, як А.Д. Шеремет, Г.В. Савицька, також ототожнюють ділову активність і оборотність активів та зобов'язань. О.В. Єфимова приділяє увагу аналізу операційного циклу. Теорія кругообігу ресурсів дає змогу охарактеризувати предмет дослідження лише у вузькому розумінні. Серед таких науковців, як Ю.С. Цал-Цалко, М.Д. Білик, В.О. Мец, Є.В. Мних та інших, існують більш ґрунтовні підходи до визначення поняття ділової активності. Ю.С. Цал-Цалко, наприклад, розкриває зміст ділової активності, доповнюючи теорію кругообігу ресурсів ще двома економічними категоріями: "економічне зростання" та "економічний розвиток".

Ковальов В.В. вважає, що ділова активність комерційної організації проявляється в динамічності її розвитку. Схожі погляди на взаємозв'язок між економічним розвитком та діловою активністю мають й інші науковці. Зокрема М.Д. Білик та інші стверджують, що на рівень ділової активності безпосередній вплив має, поряд із рівнем ефективності використання ресурсів, ще й ступінь виконання цим підприємством плану за основними показниками, що забезпечують задані темпи його зростання у сферах операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Актуальність теми. Незважаючи на популярність досліджуваних аспектів багатьма науковцями, механізми оцінки та управління діловою активністю залишаються недостатньо розвиненими. Це пояснюється тим, що кожен з авторів пропонує різні підходи до визначення поняття сутності ділової активності, а також спостерігається неузгодженість цих підходів та відсутність чітко вироблених показників оцінювання та методів управління діловою активністю. Тому дослідження цієї теми є актуальним.

Метою роботи є узагальнення основних підходів до визначення поняття ділової активності, його уточнення та вдосконалення, а також дослідження особливостей управління діловою активністю підприємства.

Виклад основного матеріалу. В умовах дефіциту ресурсів, що склалися в Україні, проблеми ефективного розподілу та використання ресурсів підприємств виходять на одне з перших місць. Основним інструментом для оцінювання ефективності використання ресурсів підприємства в умовах нестабільної економіки є оцінка й аналіз ділової активності суб'єкта господарювання. За економічним змістом ділову активність підприємств можна розглядати як у широкому, так і у вузькому розумінні.

У широкому значенні ділова активність передбачає сукупність заходів і зусиль, які проводяться підприємством з метою підвищення його конкурентоспроможності на ринку. У вузькому розумінні, тобто під час аналізу фінансово-господарської діяльності, ділова активність підприємства означає його виробничу й комерційну діяльність. Ділова активність підприємства – це комплексне