

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Досліджується оцінка ефективності податкового контролю, його якості та результативності. Забезпечення ефективності податкового контролю можливе за умови уточнення його теоретично-методологічних засад і розроблення рекомендацій щодо проведення контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних і експертних заходів.

Study evaluating the effectiveness of tax control, its quality and performance. Ensuring the efficiency of tax control is possible by clarifying its theoretical and methodological foundations and develop recommendations on the control and revision control and analytical and expert measures.

Ключові слова: ефективності податкового контролю, якості податкового контролю, результативність податкового контролю.

Key words: efficiency of tax control, tax control quality, performance of tax control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ І СТУПІНЬ ЇЇ ВИСВІТЛЕННЯ В НАУКОВІЙ ЛІТЕРАТУРІ

В умовах нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних спеціалізованих фондів, низької податкової культури особливої уваги потребує вдосконалення організації податкового контролю та оцінка його ефективності. Питанням податкового контролю присвячено роботи С. Богачова, О. Жигаленко, Т. Кравцової, І. Литвинчук, Г. Нестерова, О. Ногіної, А. Сібагатуліної, Ю. Соловйової, Д. Французова, А. Чередніченко, А. Черномордова, Т. Шашкової та ін. Однак, проблематика податкового контролю розглядається дослідниками неоднозначно. Стосовно цього існують діаметрально протилежні погляди. Аналізуючи підходи до оцінки ефективності податкового контролю, необхідно зазначити, що показники, які об'єктивно оцінюють ефективність, немає, а в основу існуючих методик визначення його ефективності покладені кількісні і якісні показники діяльності податкових органів, що використовуються для аналізу вузьких ділянок роботи. Це зводить нанівець показник ефективності контрольної діяльності, прийнятий за еталон: відношення податкових надходжень до витрат, пов'язаних з діяльністю податкової служби. З іншого боку, показники не враховують дії всіх підрозділів податкової інспекції, а лише відділів камеральних і виїзних перевірок. Не знаходить місця і оцінка рівня роботи податкових органів з платниками податків, у тому числі з профілактики податкових правопорушень.

Мета статті полягає в аналізі підходів до організації податкового контролю, та розробці пропозицій по її удосконаленню.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Важливими ознаками організації податкового контролю є його ефективність і якість. Якість податкового контролю характеризується рівнем, повнотою, достатністю, порядком виконання податковими інспекторами

як суб'єктами контролю роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур [1].

Важливим аспектом організації податкового контролю є його результативність, яка визначається правильністю обрахування, повнотою і своєчасністю сплати (перерахування) податків до бюджету. Рівень збирання податків визнаний одним з основних показників, що характеризують результативність контрольної роботи податкових органів. Аналіз напрацьовань російських учених, присвячених розгляду проблем збирання податків, дозволяє дійти висновку про відсутність єдиної думки з питань визначення теоретичної основи даного поняття. На сучасному етапі існує кілька основних наукових підходів до визначення поняття "рівень збирання податків" [2]. Так, фахівці Академії економічної безпеки МВС Росії рекомендують такий підхід до розрахунку рівня збирання податків [3, с. 624]:

$$P_{zn} = \frac{H}{\Pi} \times 100\% = \frac{\Pi - \Delta Z}{\Pi} = \left(1 - \frac{\Delta Z}{\Pi}\right) \times 100\%,$$

де P_{zn} — рівень збирання податків; H — фактичні податкові надходження за звітний фінансовий рік; Π — сума податкових зобов'язань (нарахувань) у звітному фінансовому році; ΔZ — приріст заборгованості за поточний рік.

Фактичні надходження податків автори розглядають як різницю між сумою податкових зобов'язань (нарахувань) і приростом заборгованості за поточний рік. Однак приросту заборгованості може і не бути, на практиці буває і скорочення заборгованості завдяки її погашенню в більшій сумі, ніж нова заборгованість, утворена в звітному фінансовому році.

Натомість Ю. Дадашева пропонує розраховувати рівень збирання податків таким чином [4]:

$$P_{zn} = \frac{H - 3}{H - 3 + B} \times 100\%,$$

де B — недоїмка за поточними податковими платежами, тобто зі строком утворення до 12 місяців.

Причому сума надходжень у рахунок погашення податкової заборгованості минулих років прирівняна до нуля внаслідок відсутності відомостей про цей показник. Таким чином, дані про реальне збирання податків викривляються. При цьому автор відмічає доцільність виділення надходжень у рахунок погашення заборгованості минулих років у звітному році. До того ж, сума нарахованих податків не може бути зведена до знаменника вищезазначеної формули, оскільки сума податкових надходжень поточного року залежить від зміни строку сплати податку. Так, в разі надання відстрочки чи розстрочки платежу, інвестиційного податкового кредиту, а також проведення реструктуризації заборгованості поточні платежі відсуваються на відповідний строк [2].

За методикою Федеральної податкової служби Росії, рівень збирання податків слід розраховувати поквартально (наростаючим підсумком) як відсоткове відношення сплачених податків до нарахованих [2]:

$$P_{zn} = \frac{H}{\Pi} \times 100\%.$$

Водночас, у формі податкової звітності 1-НМ "Про нарахування і надходження податків, зборів й інших обов'язкових платежів до бюджетної системи РФ" у складі фактичних податкових надходжень за звітний фінансовий рік відображаються надходження в результаті погашення заборгованості минулих років і сплати авансових платежів у рахунок майбутніх періодів.

На думку ж С. Гомбожапової, рівень збирання податків слід розраховувати як відсоткове відношення фактичних податкових надходжень за звітний фінансовий рік без урахування погашення заборгованості минулих років до сум, нарахованих у звітному фінансовому році:

$$P_{zn} = \frac{H - 3_n}{\Pi} \times 100\%.$$

де 3_n — погашена заборгованість минулих років у звітному році.

М.С. Морозов пропонує низку показників оцінки результативності податкового контролю. Так, результативність однієї перевірки він рекомендує визначати таким чином [5]:

$$P_{рез} = \frac{D}{K},$$

де $P_{рез}$ — показник результативності однієї перевірки; D — додатково нараховані платежі, руб.; K — кількість камеральних і виїзних перевірок всього, од.

А для детальнішої оцінки результативності податкового контролю ним пропонується окремо розглянути результативність камеральних і виїзних перевірок.

Ще одним якісним показником, що характеризує результативність податкового контролю на одну юридичну особу, на думку М.С. Морозова, є відношення додатково нарахованих платежів за результатами виїзного контролю до кількості юридичних осіб, що перебувають на обліку в податкових органах:

$$P_{лит.рез. на 1 ю.о.} = \frac{D}{K_{юо}},$$

де D — сума додатково нарахованих платежів за результатами виїзного контролю, руб.;

$K_{юо}$ — кількість організацій, що перебувають на обліку в податкових органах, од.

Як вважає М.С. Морозов, показник, що характеризує відсоток стягнення грошових коштів за підсумками контрольної роботи, розраховується таким чином:

$$P_{стягн.} = \frac{D}{\Pi} \times 100,$$

де D — додатково нараховані податки, руб.; Π — обсяг грошових коштів, що надійшли в бюджетну систему РФ за підсумками податкового контролю, руб.

А якщо ж одночасно з цим урахувати показник кількості перевірок на одного працівника податкових органів, що співвідносить кількість перевірок з кількістю посадових осіб апарату Федеральної податкової служби, то можна проаналізувати завантаженість посадових осіб податкових органів:

$$K_{перевірок на 1 працівника} = \frac{K}{K_{ДЛ}},$$

де K — кількість проведених виїзних і умовних камеральних перевірок, руб.; $K_{ДЛ}$ — кількість посадових осіб контрольного блока Федеральної податкової служби, чол.

Питома вага витрат, необхідних Федеральній податковій службі для здійснення своєї діяльності, у додатково нарахованих платежах характеризує макроефективність контрольної роботи податкових органів:

$$P_{макроэф} = \frac{D}{3},$$

де D — додатково нараховані податки, руб.; 3 — обсяг витрачених коштів на діяльність Федеральної податкової служби, руб.

Крім оцінки співвідношення результативності, М.С. Морозов рекомендує аналізувати і відносну ефективність однієї людино-години. Для цього слід порівнювати два якісних показники: результативність однієї людино-години для виїзних перевірок і собівартість однієї людино-години.

Результативність можна визначити за формулою:

$$P_{рез 1 л-г} = \frac{\Pi}{(K_{умов} \times N \times T)},$$

де Π — сума стягнених донарахованих коштів за підсумками податкового контролю, руб.; $K_{умов}$ — кількість проведених умовних камеральних і виїзних перевірок, од.; T — трудомісткість проведення однієї умовної перевірки двома інспекторами, л-год.

Значення коефіцієнта трудомісткості (T) розраховується на основі статистичних даних і становить 160 л-годин.

Виводить М.С. Морозов і єдину формулу показника собівартості однієї людино-години податкової перевірки:

$$P_{с/вартість 1лн} = \frac{(3P_{міс} \times 1,25 \times N)}{(T \times K_{лн/міс})},$$

де $3P_{міс}$ — середня заробітна плата інспектора відділів камерального і виїзного податкового контролю, руб.; $1,25$ — поправочний коефіцієнт, що враховує розмір накладних витрат; N — середня кількість інспекторів, що перевіряють організацію, чол.; T — трудомісткість проведення податкової перевірки, 160 л-год.; $K_{лн/міс}$ — кількість здійснюваних податкових перевірок в місяць, од.

При цьому зазначений дослідник наголошує, що слід підвищувати якість діяльності органів, у сфері реєстрації знову створюваних юридичних осіб. Нерідко саме "уход в тень" відразу після створення організації не дозволяє податковим органам здійснити якісь заходи з перевірки даних осіб у майбутньому і в зв'язку з цим зробити донарахування. Втім, значна частина юридичних осіб не здійснює жодної діяльності, здаючи "нульові" звіти в податкові органи чи, що ще гірше, взагалі не звітуються і не заявляють про ту діяльність, яку ведуть.

А відтак, до докорінного перелому в цій ситуації може призвести часткова зміна законодавства за прикладом іноземних держав. Необхідно законодавчо встановити такі умови, щоб створювати фіктивну організацію стало б небезпечно для її засновників. Наприклад, внесення поправки до Цивільного кодексу про розширення майнової відповідальності товариств з обмеженою відповідальністю і акціонерних товариств за

межі їх статутного капіталу в разі, якщо організація використовується як "податкове прикриття" або як "свідомий банкрут", що допоможе вивести частину організацій на добросовісний шлях функціонування.

Про дієвість податкового контролю може свідчити й співвідношення сум, задоволених у суді, до сум вимог, задоволених в досудовому порядку [6].

О. Жигаленко пропонує доволі широкий перелік зведених показників оцінки ефективності податкового контролю в Україні [7]: рівень зібраних податкових платежів (%), рівень податкового боргу (%), коефіцієнт добровільної сплати податків (%), коефіцієнт податкових надходжень у результаті контрольно-перевірочної роботи (КПР) (%), коефіцієнт фінансових санкцій КПР по виїзних перевірках, коефіцієнт результативності виїзних перевірок (тис. грн.), коефіцієнт ефективності виїзних перевірок (тис. грн.), коефіцієнт притягнення до кримінальної відповідальності (%), загальні показники продуктивності праці (по фактичних надходженнях) (тис. грн.), загальні показники ефективності матеріальних та інших витрат, загальна економічна ефективність діяльності податкової служби, питома вага витрат у податкових надходженнях, результативність податкового контролю, результативність податкового контролю при випадковому відборі платників податків, рівень автоматизації податкової служби; податкова інформованість, податкова свідомість і корупція в податковій сфері.

Однак, на наш погляд, по-перше, багато з наведених показників характеризують не ефективність, а лише результативність (результативність податкового контролю загалом, результативність податкового контролю при випадковому відборі платників податків, коефіцієнт результативності виїзної перевірки, коефіцієнт притягнення до кримінальної відповідальності, загальні показники продуктивності праці, податкова інформованість, податкова свідомість) податкового контролю.

По-друге, некоректним є запропонований показник "питома вага витрат у податкових надходженнях".

По-третє, не на всі зазначені показники (скажімо, коефіцієнт добровільної сплати податків, рівень автоматизації податкової служби, корупція в податковій сфері) безпосередньо впливає саме податковий контроль.

І, нарешті, навряд чи доцільно, як це пропонує О. Жигаленко, проводити експрес-оцінку ефективності податкового контролю за допомогою анкетування.

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 доцільно використовувати такі показники:

1) коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень (K_z), який розраховується як відношення фактичних податкових надходжень (ПНф) до планових (ПНПл). Позитивним є значення коефіцієнта, що дорівнює або більше 1 за умови науково обгрунтованого планування податкових надходжень;

2) коефіцієнт своєчасності надходжень платежів до бюджету ($K_{сн}$), що розраховується як відношення платежів, які вчасно, у запланований звітний період, надійшли в бюджет до нарахованих за звітний період податкових платежів;

3) загальний коефіцієнт ефективності податкового контролю ($K_{еф}$) можливо визначати, якщо умовно прийняти суми донараховань 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.

Відносно сум донарахованих податків і штрафів, рекомендується, що врахуванню у складі податкової заборгованості повинні підлягати тільки ті донараховані

суми за актами перевірок, які дійсно встановлені з порушенням законодавства і не оскаржуються платником податків у встановленому законом порядку [8].

Свій підхід до оцінки ефективності податкового контролю пропонує і Л. Сибатуліна [9]. Нею, зокрема, розроблена методика оцінки ефективності податкового контролю на основі моніторингу заборгованості з податкових платежів і встановлення залежності між виконанням податкових зобов'язань підприємств стратегічно важливих галузей економіки регіону і отриманням з боку держави суспільних благ (бюджетних інвестицій).

На думку Л. Сибатуліної, формування методики оцінки ефективності податкового контролю полягає в цілісному двоєдиному підході до розгляду категорії "податковий контроль".

Перший аспект її методики базується на оцінці фіскальної функції податків і використанні всіх засобів податкового контролю, коли ефективність податкового контролю визначається як скорочення недоїмки і збільшення сум податкових платежів, сплачених добровільно, оскільки, на думку дослідниці, саме обсяг податкових надходжень і обсяг податкової заборгованості характеризують податкову дисципліну і культуру платників податків, їх платоспроможність і одночасно діяльність податкових органів. Оскільки абсолютні показники окремо не дають повної об'єктивної картини процесу податкового контролю, Л. Сибатуліна пропонує використовувати два відносних показника, що характеризують його ефективність:

1) коефіцієнт накопичення заборгованості з податкових платежів

$$K_n = \frac{ПЗ}{ПН},$$

де ПЗ — сума заборгованості з податкових платежів; ПН — сума податкових надходжень.

При цьому вона зазначає, що податковий контроль і податкова система загалом будуть тим ефективніше, чим менше даний показник. Однак протягом року відбувається погашення заборгованості і її нове утворення, тому для усунення цього недоліку розраховується

2) коефіцієнт приросту заборгованості з податкових платежів

$$K_{\Delta n} = \frac{(ПЗ_1 - ПЗ_0)}{ПН},$$

де $ПЗ_1$ і $ПЗ_0$ — сума заборгованості з податкових платежів на кінець і початок аналізованого періоду.

Велике значення має співставлення значень коефіцієнтів як в динаміці за кілька звітних періодів, так і в розрізі економічних видів діяльності. На сучасному етапі висока конкурентоспроможність територій базується на сильних позиціях тісно пов'язаних галузей. Мета даного етапу оцінки ефективності — вирішення короткострокових завдань виконання бюджету і визначення місця податкової інспекції в реалізації економічної політики держави.

Зростання заборгованості з податкових платежів пояснює спад виробництва і зниження бази оподаткування, тобто слугує сигналом про спад економічної активності і інвестиційної ініціативи платника податків.

Наступний етап запропонованої методики передбачає побудову моделі зв'язку податкових надходжень і суми заборгованості з податкових платежів, обсягу інвестицій в основний капітал, обсягу валового регіонального продукту (ВРП). Другий аспект методики базується на оцінці можливості податкової системи регулювати ділову активність платників податків. З цих позицій ефективність податкового контролю трактується як можливість інвестування коштів з урахуванням мінімізації впливу податків на внутрі- і міжгалузевий розподіл ресурсів. У науковому плані тут вельми актуальний аналіз співвідношення податкового кон-

тролю з економічним зростанням. Так, включення в модель ВРП пов'язано з визначенням фактичного рівня податкового навантаження. Проведений А.Сибатуліною аналіз використання засобів податкового контролю, передбачених податковим законодавством, засвідчив відсутність урахування галузевої специфіки платників і співставлення рівнів окремих звітних показників з граничними значеннями цих показників для відповідної галузі. Апроксимація наявних даних дозволила отримати стійкі показники податкового навантаження в середньому по стратегічно важливих галузях.

На третьому етапі в цілях нарощування податкового потенціалу регіону і підвищення ефективності використання бюджетних коштів визначається вплив податкового навантаження на обсяг державних інвестицій. Для цього структура інвестицій представлена таким чином:

$$I = BK + BK + ZK,$$

де I — інвестиції; BK — власні кошти (амортизація і прибуток); BK — бюджетні кошти; ZK — запозичені кошти.

Бюджетні кошти включають у себе ту частину податкових надходжень, яка спрямована як бюджетні інвестиції:

$$BK = ПН \times ЧБІ,$$

де $ПН$ — податкові надходження; $ЧБІ$ — частка бюджетних інвестицій.

Якщо запозичені кошти прийняти за умовно-постійну величину (оскільки небагато суб'єктів господарювання можуть скористатися ними), то змінюється структура інвестицій:

$$I = BK + ПН \times ЧБІ$$

Звідси податкові надходження:

$$ПН = \frac{(I - BK)}{ЧБІ}.$$

Якщо взяти до уваги, що податкове навантаження визначається як відношення податкових надходжень до ВРП, то

$$ПН = \frac{(I - BK)}{(ЧБІ \times ВРП)},$$

де $ПН$ — податкове навантаження; $ВРП$ — валовий регіональний продукт.

Чим більше рівень податкового навантаження, тим менше коштів залишається в розпорядженні господарюючих суб'єктів. Це в свою чергу веде або до ухилення від оподаткування, або до бюджетного утримання. Далі виводиться частка бюджетних інвестицій в основний капітал:

$$ЧБІ = \frac{(I - BK)}{(ПН \times ВРП)}.$$

Останній етап оцінки ефективності переслідує мету вирівнювання умов і поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємств — платників податків. Тут пропонується виразити коефіцієнт накопичення заборгованості або приросту заборгованості з податкових платежів через податкове навантаження:

$$K_n = \frac{ПЗ}{(ПН \times ВРП)} \text{ та } K_{\Delta n} = \frac{(ПЗ_1 - ПЗ_0)}{(ПН \times ВРП)}.$$

За низького рівня економічної активності такі платники податків (галузі) не зможуть претендувати на державну підтримку.

Таким чином, робить висновок А. Сибатуліна, при плануванні виїзних податкових перевірок прогноз економічних наслідків слід здійснювати виходячи з отриманих даних про поведінку платника податків в аналогічній ситуації при підвищенні (зниженні) подат-

кового навантаження і екстраполювати їх на майбутнє. Дана методика передбачає виключення неефективних податкових перевірок і необґрунтованих претензій до платників податків. У цьому разі формуються додаткові впливи, що змушують платника податків привести податкові надходження до розрахункових значень.

ВИСНОВКИ

Отже, податковий контроль є складним багатовимірним процесом, а відтак забезпечення його дієвості і ефективності значною мірою можливе за уточнення його теоретико-методологічних засад і розроблення конкретних рекомендацій щодо вдосконалення проведення різнопланових контрольно-ревізійних, контрольно-аналітичних і експертних заходів у цій сфері. В умовах нерівномірного податкового навантаження в національній економіці, нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних позабюджетних фондів, неефективної системи податкових пільг, високої плинності чинного податкового законодавства, впровадження податкових інновацій, а відтак — істотної невизначеності діяльності платників податків, низької податкової культури юридичних і фізичних осіб особливої уваги потребує вдосконалення, підвищення дієвості й ефективності податкового контролю.

Література:

1. Литвинчук І.В. Податковий контроль: напрями удосконалення / І.В.Литвинчук, Н.М. Бурківська // Вісник ЖДТУ. — 2009. — № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/>
2. Гомбожапова С.В. Собираемость налогов как основной показатель результативности налогового контроля / С.В.Гомбожапова // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2011. — № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://eizvestia.isea.ru>.
3. Попонова Н.А. Организация налогового учета и налогового контроля: учеб. пособие / Н.А. Попонова, Г.Г. Нестеров, А.В. Терзиди. — М.: Изд-во Эксмо, 2006. — 624 с.
4. Дадашева Ю.А. Собираемость налогов: методы измерения и сфера применения / Ю.А. Дадашева // Финансы. — 2009. — № 11. — С. 76—78.
5. Морозов М.С. Эффективность контрольной работы налоговых органов РФ / М.С.Морозов [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.mgus.ru/files/electronic_journal...morozov.doc
6. Артамонова Л.Г. Совершенствование методов контрольной работы налоговых органов Российской Федерации: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 — финансы, денежное обращение и кредит / Л.Г. Артамонова. — М., 2010. — 25 с.
7. Жигаленко О.В. Эффективность податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.00.08 — гроші, фінанси і кредит / О.В. Жигаленко. — К., 2009. — 24 с.
8. Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.04.01 — финансы, грошовий обіг і кредит / А.П. Чередніченко. — Одеса, 2005. — 20 с.
9. Сибатуліна Л.Р. Совершенствование налогового контроля в современных условиях: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 — финансы, денежное обращение и кредит / Л.Р. Сибатуліна. — Екатеринбург, 2008. — 27 с.

Стаття надійшла до редакції 22.10.2012 р.