В. В. Пухальський,
к. е. н., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування,
Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна
ORCID ID: 0000-0002-1145-0109

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.1.41

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

V. Pukhalskyi,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, audit and taxes, Khmelnytskyi National University, Khmelnytskyi, Ukraine

METHODICAL PROVISION OF EVALUATION OF EFFICIENCY AND EFFICIENCY OF TAX CONTROL IN UKRAINE AND DIRECTIONS OF ITS IMPROVEMENT

У сучасних умовах Україна знаходиться у складних економічних, політичних та соціальних умовах. На економічну складову значний вплив має всесвітня пандемія, яка не оминула і Україну. Крім того, суб'єкти господарювання зменшили обсяги виробництва, значна кількість малих підприємств значно скоротила або взагалі припинила економічну діяльність. У таких умовах особливого значення набуває пошук додаткових джерел наповнення бюджету України, які можуть бути виявлені в результаті проведення контрольних заходів та процедур податкового контролю, що визначають необхідність удосконалення підходів до оцінки податкового контролю з точки зору його ефективності та результативності.

У статті приділено увагу показниками інтенсивності проведення податкових перевірок, а також обґрунтуванню суб'єкта, який проводить оцінку ефективності податкового контролю, що дало змогу запропонувати удосконалення системи критеріїв, показників та методики оцінки ефективності та результативності податкового контролю.

За допомогою порівняльних методів розглянуті наукові підходи до проведення оцінки ефективності податкового контролю, що складають методологію дослідження. Відповідно визначено передумови вдосконалення оцінки ефективності податкового контролю. Розглянуто та проаналізовано застосовувані в даний час коефіцієнти ефективності. Проведений аналіз дозволив дати методичні рекомендації щодо застосування показників оцінки ефективності податкового контролю (коефіцієнт ефективності податкових перевірок, коефіцієнт реальної ефективності податкового контролю, частка результативних податкових перевірок, частка скасованих донарахованих грошових зобов'язань, коефіцієнт охоплення податковими перевітками).

Запропонована система показників, на основі якої може проводитися оцінка ефективності та результативності податкового контролю, дає можливість вирішення науково-практичного завдання — удосконалення системи податкового контролю.

Розроблений підхід до оцінки податкового контролю є інструментом покращення надходжень податків і зборів до бюджету країни та сприяє удосконаленню аналізу ефективності податкового контролю в Україні. Результати дослідження можуть бути використані під час розроблення обґрунтованих заходів щодо підвищення ефективності податкового контролю, визначенні пріоритетних напрямків розвитку податкової системи України. Удосконалення аналізу ефективності податкового контролю є одним з інструментів механізму підвищення сплати податків та забезпечення економічної безпеки України.

In current conditions, Ukraine is in difficult economic, political, and social conditions. The financial component is significantly affected by the global pandemic, which has not bypassed Ukraine. Besides, businesses have reduced production, significantly reduced the number of small companies, or shut down businesses altogether. In such conditions, the search for additional sources of revenue to Ukraine's budget can be identified as a result of control measures and tax control procedures, which determine the need to improve approaches to assessing tax control in terms of its effectiveness and efficiency.

The article examines such concepts as efficiency and effectiveness and outlines the author's vision of these concepts. Several scholars believe that tax control's effectiveness is determined by achieving its goal with minimal expenditure of public resources, consistent with economic efficiency. As for the efficacy of tax control, it is necessary to proceed

from the ratio of its purpose and the achieved result, which it pursues. The result will be the amount of accrued and collected monetary obligations, which must be lawful, correctly defined, and applied.

The concept of tax control effectiveness is closely related to the idea of its efficacy, as effectiveness is its main criterion. The significance of tax control is an essential component of efficiency, which timely detects violations in taxation through the use of effective control procedures and indicates the share of effective tax audits in their total number.

The effectiveness and efficiency of tax control can be determined using a system of criteria and indicators. Hence, the study aims to improve the design of measures, indicators, and methods to assess the effectiveness and efficiency of tax control.

The problem of assessing and developing ways to improve tax control effectiveness is quite complex, and therefore is the subject of discussion and comprehensive analysis by scholars and practitioners. Although numerous publications are devoted to tax control, the current situation in this area requires an in-depth study of its results as the issues of assessing the effectiveness of tax control in the context of traffic police reform remain unresolved.

Using comparative methods, scientific approaches to assessing tax control effectiveness, which makes up the research methodology, are considered. Accordingly, the prerequisites for improving the assessment of the effectiveness of tax control are identified. The coefficients of its efficiency used at present are considered. Along with the key indicators of SFS efficiency, which allow taxpayers to independently assess the activities of the SFS, based on the study developed guidelines for the application of indicators of tax control efficiency (coefficient of effectiveness of tax audits, coefficient of the real efficacy of tax control, the share of effective tax audits, share of canceled accruals; monetary liabilities, the rate of coverage of tax audits).

The proposed system of indicators, based on which the efficiency and effectiveness of tax control can be assessed, makes it possible to solve the scientific and practical problem — improving tax control. The developed approach to assessing the effectiveness and efficiency of tax control is a tool to improve tax revenues and fees to the country's budget and enhance its analysis in Ukraine. The study results can be used to develop measures to strengthen the effectiveness of tax control, determining the priority areas of development of Ukraine's tax system. Improving the analysis of the effectiveness of tax control is one of the tools to increase tax payments and ensure Ukraine's economic security.

*Ключові слова: податковий контроль, бюджет, вдосконалення, ефективність, результативність, оцінка.
Key words: taxes control, budget, improvement, efficiency, performance, assessment.*

ВСТУП

У статті доведено, що для підвищення ефективності податкового контролю необхідно розробити відповідний аналітичний інструментарій. Досліджено сутність понять "результативність" та "ефективність", виокремлено відмінності між цими поняттями загалом та стосовно податкового контролю зокрема.

Оцінка ефективності та результативності податкового контролю здійснюється за допомогою кількісних та якісних критеріїв та показників. Завдяки запропонованій оцінці ефективності податкового контролю можна встановити чинники, які впливають на контрольно-перевірочну діяльність податкового органу загалом, а також на рівень надходжень і донарахувань за податками і зборами.

Одним із інструментів покращення надходжень податків і зборів до бюджету країни є удосконалення аналізу ефективності податкового контролю. Пропонована нами система показників, на основі якої може проводитися оцінка ефективності та результативності податкового контролю, вирішує важливе науково-практичне завдання, створює базу для проведення поглиблених науково-практичних досліджень, які сприятимуть удосконаленню податкового контролю в Україні.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В Україні продовжується процес реформування податкової системи. Державною фіскальною службою України розроблено Стратегічні напрями розвитку до 2020 року, які базуються на основних принципах діяльності ДФС, серед них — адміністрування податків, зборів та митних платежів [1]. Складовим елементом адміністрування податків є податковий контроль. Розроблена стратегія у певній мірі стосується податкового контролю, який має бути результативним та ефективним. Оцінка результативності та ефективності податкового контролю — це вимога часу, яка пов'язана із зменшенням кількості перевірок та підвищенням ефективності в умовах порушення податкового законодавства, ухилен-

ня від сплати податків і зборів, тінізація економіки. У зв'язку з цим питання методичного забезпечення оцінки податкового контролю є досить актуальними. Крім того, важливо побудувати таку систему показників для оцінки результативності та ефективності податкового контролю, яка б відповідали вимогам часу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Питанню ефективності податкового контролю приділили увагу О.В.Доброскок, Б.А.Карпінський, О.В.Жигаленко, А.В.Кириченко, В.Я.Князькова, І.В.Лещух, І.В.Литвинчук, М.І.Мельник, В.А.Онищенко, О.А.Шевчук, А.П.Чередніченко та ін., серед зарубіжних — Ц.Ван Столк, К.Вегрич, М.Клун, М.Мансор, Н.І.Яшина, А.Л.Анісімов, А.В.Тихонова, практики Д.В.Куніци, Є.С.Сініцина, А.А.Худяєва та інші, які переважно концентрують свою увагу на оцінці ефективності діяльності роботи контролюючого органу. Попри доробки науковців та практиків з цієї проблематики все ще не вирішеними до кінця залишаються питання щодо оцінки ефективності податкового контролю в умовах реформування ДПС.

МЕТА ТА ЗАВДАННЯ ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою статті є у дослідження діючих теоретичних напрацювань науковців і практичного досвіду фахівців ДПС щодо методик оцінки результативності та ефективності податкового контролю їх узагальнення та визначення напрямків щодо їх удосконалення.

Завданнями дослідження є:

- розкрити зміст понять ефективності та результативності загалом та податкового контролю зокрема;
- дослідити бачення вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків щодо проблеми оцінки ефективності податкового контролю за допомогою системи критеріїв і показників;
- узагальнити діючі методичні підходи оцінки ефективності податкового контролю ДПС;
- розробити науково-практичні рекомендації з

удосконалення методичного забезпечення оцінки результативності та ефективності податкового контролю.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У сучасних умовах проблема оцінки ефективності податкового контролю особливо актуальна, оскільки дозволяє досягати очікуваних результатів з меншими обсягами коштів.

Перед дослідженням методичного забезпечення оцінки результативності та ефективності податкового контролю доречно зупинитися на сутності самих понять "результативність" та "ефективність" так, як у економічних джерелах з податкового контролю ці категорії досліджені досить обмежено. У економічній літературі основну увагу приділено питанням оцінки економічної ефективності виробництва, діяльності підприємства, управління тощо.

Досить часто у економічній літературі домінує тождешність понять "ефективність" та "результативність", що ускладнює процес їх дослідження. Поняття "результативність" в основному пов'язане з визначенням ступеню досягнення поставлених цілей тобто визначає досягнення певного результату (ефекту), а ефективність — вартість такого досягнення. За змістом поняття ефективності пов'язане, по-перше, з результативністю роботи чи дії, по-друге, з економічністю, тобто мінімальним обсягом витрат цієї роботи чи дії.

Поряд з цим, відомий американський вчений П. Друкер обґрунтовує необхідність чіткого вирізнення понять ефективності, дієвості (результативності) та економічності; два останні поняття він позиціонує складовими частинами загального поняття ефективності [2].

Поняття ефективність походить з латинської (effectus), що переводиться як виконання, дія. Аналогічні переклади можна знайти у словникових джерелах. У Англо-українському тлумачному словнику економічної лексики наводиться переклад терміну "effectiveness", який визначається як показник, що характеризує здійснення правильних заходів [3], а в англо-російському словнику — "efficiency", як правило, характеризує продуктивність, дієвість [4].

На подвійну особливність трактування терміну в англійській мові звернув увагу В. Андрущенко. Під першим англійським терміном він розуміє функціональну ефективність, а під другим — її економічну інтерпретацію [5].

Англійський економіст Д. Рікардо [6], а пізніше американський інженер з ефективності й теоретик бізнесу Г. Емерсон [7], американські вчені К.Р. Макконелл і С.А. Брю [8], українські — С.В. Мочерний, В.Г. Андрійчук [9; 10], поняття "ефективність" визначають як відношення ефекту (результату) до витрат або ресурсів, які були витрачені на отримання цього ефекту. Деякі вчені С.А. Шохін, А.І. Вороніна та ін. розглядаючи питання ефективності того чи іншого виду діяльності дотримуються адекватності досягнутих в процесі її здійснення результатів окресленій меті, ступінь наближення результатів до мети з врахуванням трудових, матеріальних та фінансових ресурсів [11]. Такий підхід визначення ефективності характерний для виробничих структур, а для податкового контролю має бути дещо інший підхід так, як ефективний податковий контроль має забезпечувати фінансові інтереси держави у надходженні податків і зборів і при цьому не порушувати права платників податків.

Найбільш влучне визначення ефективності щодо податкового контролю можна назвати визначення, яке наведено О.А. Фурманюк: "... головною ознакою ефективності є ступінь досягнення цілей діяльності організації" [12]. Щодо ефективності податного контролю, то необхідно виходити із співвідношення його мети і досягнутого результату, які він переслідує. Результатом будуть виступати суми донарахованих та стягнених гро-

шових зобов'язань, які повинні бути правомірні, правильно визначені та застосовані. Під ефективністю в даному випадку необхідно розуміти використання коштів у менших розмірах з метою досягнення більш вищих результатів контрольної роботи. Крім того, ефективність податкового контролю залежить від ряду чинників: по-перше, від рівня організації управлінської діяльності контролюючих органів щодо забезпечення своєчасних податкових надходжень у повному обсязі відповідно до чинного законодавства при оптимальному розмірі витрат; по-друге, ефективність податкового контролю залежить не тільки від виконавців контролю, але і від ініціаторів контролю, оскільки саме вони будуть приймати рішення за результатами контролю; по-третє, негативно впливає скрутний фінансовий стан значної кількості платників податків (юридичних та фізичних осіб), який значно погіршився в умовах всесвітньої пандемії, для яких податкове навантаження в даних умовах є занадто високим та які об'єктивно не в змозі сплачувати податки в повному обсязі, тому активно застосовують легальні, напівлегальні та нелегальні схеми щодо мінімізації податкових платежів; четверте, часті зміни податкового законодавства, які негативно впливають на контролюючі органи та бізнес тощо.

Ефективність системи податкового контролю може розглядатись в цілому на рівні органу податкового контролю, а також щодо конкретних форм контролю чи окремого контрольного заходу.

Отже, ефективність податкового контролю в остаточному підсумку визначається ступенем збирання податків або величиною донарахованих податків та динамікою її зміни (зниженням останнього показника як в абсолютному, так і відносному вираженні).

Поняття ефективності податкового контролю тісно пов'язане з поняттям його результативності, оскільки результативність є її головним критерієм. У свою чергу результативність (effectiveness) — характеризує дієвість, досягнення, ступінь завершення системою потрібної роботи й реалізації встановлених цілей. О. І. Олексюк вважає, що поняття "результативність" складне, багатоеlementне, багатокритеріальне явище, яке характеризується низкою показників міри досягнення встановлених цілей суб'єкта господарювання та є "зовнішнім проявом" (негативним або позитивним) його діяльності [13].

У Стандарті ISO 9001:2001 зазначено, що результативність означає ступінь досягнення запланованого результату [14].

На своїй сторінці у Facebook В. Гройсман зазначає, що результативність — це головний критерій ефективності будь-якої реформи [15].

Результативність контрольної роботи податкових органів розраховується як відношення поставленої мети і досягнутих ними результатів, а саме: сум донарахованих і сплачених податків, зборів та штрафів за результатами проведених податкових перевірок. Тобто результативність податкового контролю зводиться до відповідності результатів діяльності податкового органу завчасно запланованим показникам.

Крім того, результативність податкового контролю необхідно розглядати як важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур та вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості.

На нашу думку, результативність податкового контролю — це важлива складова ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур та вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості.

Оцінювання ефективності податкового контролю полягає не тільки у визначенні оптимальної кількості та виборі оціночних показників, яких налічується багато і які в силу відсутності законодавчого затвердження ма-

ють різні трактування, а й специфічністю вітчизняного оподаткування в силу історичних, національних, політичних, соціально-економічних умов.

Для оцінки ефективності податкового контролю розроблена значна кількість методичних підходів, яка ґрунтується на певних критеріях та показниках. Поняття "критерій" в сучасній науковій літературі трактується неоднозначно. Особливо це проявляється при співвідношенні понять "критерій" і "показник", інколи допускається змішування цих неоднозначних категорій. Критерій — це мірило, за допомогою якого здійснюється оцінка явищ, процесів, стану. Термін критерій походить від грецького слова *kriterion* — засіб для думки, ознака, на підставі якої виробляється оцінка, визначення або класифікація чого-небудь; мірило думки, оцінки. У Словнику української мови критерій зазначено наступним чином: підстава для оцінки, визначення або класифікації чогось; мірило [16]. Загалом критерій означає точку зору, яка є мірилом для визначення, оцінки предмета, явища, ознака, покладена в основу класифікації предметів, явищ, понять.

Кожний критерій включає в себе групу показників, які якісно і кількісно характеризують його. У свою чергу показник — це конкретне мірило критерію, що робить його доступним для вимірювання та спостереження. У загальному сенсі під показником Г.П. Іванова розуміє основу, що дозволяє судити про наявність тієї чи іншої ознаки. Кількість показників, як і параметрів, повинно зводитися до мінімуму, тому що процедура оцінювання має бути простою. Це, в першу чергу, стосується системи показників ефективності та результативності, а саме показники мають бути зрозумілими, конкретними, доступними для оцінювання. Крім того, кожний із показників повинен бути достатньо ємним, з тим щоб відображати основні види діяльності [17].

Зупинимось на деяких з них, О. Жигаленко пропонує експрес-оцінку за показниками: результативність податкового контролю, результативність податкового контролю при випадковому відборі платників податків, економічна ефективність податкового контролю, рівень автоматизації податкової служби, оцінка податкового контролю за допомогою анкетування [18].

Так, О.А. Шевчук виділяє, що важливим аспектом організації податкового контролю є його результативність, яка визначається правильністю обрахунку, повнотою і своєчасністю сплати (перерахування) податків до бюджету. Далі автор аналізує напрацювання у цій галузі низки російських вчених і доходить висновку, що в основу існуючих методик визначення ефективності податкового контролю покладені кількісні і якісні показники діяльності податкових органів (рівень збирання податків, показник результативності, кількість перевірок на одного працівника, показник макроефективності податкової роботи, показник собівартості однієї людино-години податкової перевірки, коефіцієнт накопичення заборгованості з податкових платежів, коефіцієнт приросту заборгованості з податкових платежів), 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 [19]. Попри проведений аналіз напрацювань автор не пропонує власне бачення з цього питання.

І.В. Лещух на основі узагальнення існуючих методик, переважно стосовно державного фінансового контролю, стверджує, що до основних критеріїв ефективності податкового контролю належать результативність, дієвість та економічність та додатковий кри-

терій — навантаження [20]. Далі автор наводить власне трактування кожного базового критерію, наводить в розрізі кожного критерію показник, механізм їх розрахунку та еталонне значення.

До показників за критерієм результативності податкового контролю І.В. Лещух відносить такі: питома вага результативних податкових перевірок у загальній кількості здійснених перевірок, %; показник результативності податкових перевірок на одного податкового інспектора, грн; показник стягнень (відшкодувань) за результатами однієї податкової перевірки, грн

За критерієм дієвість І.В. Лещух пропонує розраховувати наступні показники: коефіцієнт фактично сплачених зобов'язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум, од.; рівень жорсткості податкового контролю, процент; коефіцієнт якості податкового контролю, од.; коефіцієнт "узгодженості" податкового контролю, од. На думку І.В. Лещух критерій економічність має охоплювати наступні показники: показник витрат податкових органів на проведення однієї перевірки, грн; коефіцієнт загальної економічної ефективності контрольної-перевірочної роботи податкових інспекторів, в одиницях; частка витрат підприємств на податковий контроль в адміністративних витратах, у процентах; показник вартості робочого часу, витраченого суб'єктами господарювання при проведенні перевірок податковими інспекторами, у гривні.

Додатковий критерій навантаження об'єднує в собі низку показників: рівень макроекономічного навантаження контрольної-перевірочних заходів, який розраховується до обсягу валового внутрішнього продукту та доходів бюджету; рівень мезоекономічного навантаження контрольної-перевірочних заходів, % у обсягах валового продукту регіону та податкових платежів до відповідного місцевого бюджету; рівень мікроекономічного навантаження контрольної-перевірочних заходів.

На нашу думку, пропоновані І.В. Лещух показники достатньо досліджені у економічних джерелах. Поряд з цим, не всі показники оцінки ефективності податкового контролю можна розрахувати за цією методикою.

Зазначимо, що оцінка ефективності податкового контролю має ґрунтуватися на визначенні оптимальної кількості оціночних показників, так як на даний час їх є досить багато, що обумовлено низкою причин. Насамперед це пов'язано з відсутністю законодавчого затвердження, що спричиняє їх різне трактування, друге особливостями сучасного оподаткування в Україні маємо на увазі часті організаційні та економічні зміни. За цих умов виникає потреба у формуванні та обґрунтуванні методики оцінки податкового контролю, яка дасть можливість оцінити результативність та ефективність податкового контролю і оптимально задовольнить користувачів різного рангу.

Враховуючи досвід зарубіжних країн щодо оцінки ефективності ДФС, Україна запровадила ключові показники ефективності ДФС, які дозволяють платникам податків самостійно оцінити діяльність ДФС. У доповнення до цих показників, ми пропонуємо оцінювати ефективність та результативність саме податкового контролю в Україні. На нашу думку, показники, які відображають ефективність і результативність податкового контролю поділяються на кількісні і якісні. Кількісні показники ефективності та результативності податкового контролю інформують і дають уявлення про загальні обсяги контрольної роботи. До кількісних показників ефективності податкового контролю можна віднести:

- кількість проведених перевірок (планових, позапланових, зустрічних, камеральних, фактичних);
- кількість фахівців залучених до контрольних заходів; величина податкового боргу;
- рівень погашення податкового боргу;
- коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень;

— кількість перевірок, результати яких узгоджено; сплачено всього грошових зобов'язань;

— кількість прийнятих рішень за матеріалами податкових перевірок тощо.

Крім того на підставі кількісних показників можна порахувати такі показники: навантаження, обхвату платників податків, кількість перевірок, що припадають на одного працівника, що здійснював перевірки.

На першому місці серед показників ефективності податкового контролю знаходиться показник кількості проведених податкових перевірок. Однак значна кількість податкових перевірок не є результативними. Доволі часто виникає скасування донарахованих грошових зобов'язань за результатами адміністративного, судового оскарження актів перевірок, що свідчать про необгрунтовані донарахування, неналежну організацію роботи територіальних органів та дієвого контролю органів ДПС.

Наступна група показників — це показники якості. Термін "якість" має економічну основу і може застосовуватися до податкового контролю. Тому що не може бути податкової перевірки, якщо при її проведенні не були повною мірою застосовані сучасні економічно обгрунтовані засоби і методи контролю.

Центральне місце при оцінці якості податкового контролю посідають показники, які дозволяють оцінити результативність податкових перевірок, а саме: коефіцієнт результативності податкових перевірок; коефіцієнт стягнення донарахованих податків і зборів; показник ефективності тощо.

На нашу думку, доречно розраховувати пропоновані нами такі показники. Показник ефективності податкових перевірок (E_{nn}):

$$E_{nn} = \frac{\sum \Gamma \text{З}}{\Pi_n} \quad (1),$$

де $\sum \Gamma \text{З}$ — сума донарахованих узгоджених грошових зобов'язань,

Π_n — кількість перевірок за якими виявлено правопорушення.

Отримане значення показника свідчить, скільки узгоджених грошових зобов'язань припадає на одну результативну податкову перевірку. Показник доцільно розраховувати не тільки в цілому, але і в розрізі планових та позапланових перевірок. У порівнянні з попередніми періодами можна відслідковувати у якому періоді ефективність перевірок була суттєвою.

Частка результативних податкових перевірок (χ_{pnn}) розраховується:

$$\chi_{pnn} = \frac{K \text{ПУ}_{\text{зн}}}{\sum K \text{П} \chi_{\text{зн}}} \quad (2),$$

де $K \text{ПУ}_{\text{зн}}$ — кількість перевірок, за якими узгоджено з платниками податків грошових зобов'язань у звітному періоді,

$\sum K \text{П} \chi_{\text{зн}}$ — кількість проведених перевірок у звітному періоді.

Отриманий результат даного показника вказує на результативність здійснених податкових перевірок. Його також доцільно розраховувати загалом та у розрізі планових і позапланових перевірок й динаміці.

Коефіцієнт охоплення податковими перевірками платників податків (K_{onn}):

$$K_{onn} = \frac{\Pi \text{П}_{\text{зн}}}{K \text{ПП}} \quad (3),$$

де $\Pi \text{П}_{\text{зн}}$ — кількість податкових перевірок за звітний період,

$K \text{ПП}$ — кількість платників податків.

Доцільно розраховувати в розрізі планових і позапланових перевірок.

Частка скасованих донарахувань грошових зобов'язань за результатами адміністративного оскарження за актами звітнього року в загальній сумі донарахованих

грошових зобов'язань (вартісний результат) ($\chi \text{СД}_{\text{зн}}$):

$$\chi \text{СД}_{\text{зн}} = \frac{\sum \text{СД} \Pi_{\text{зн}}}{\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}} \quad (4),$$

де $\sum \text{СД} \Pi_{\text{зн}}$ — сума скасованих донарахувань грошових зобов'язань у адміністративному порядку звітнього року,

$\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}$ — загальна сума донарахувань грошових зобов'язань у звітньому періоді.

Наступний, подібний до попереднього показника, пропонуємо розраховувати частку скасованих донарахувань грошових зобов'язань за результатами судового оскарження за актами звітнього року ($\chi \text{СЗАО}_{\text{зн}}$) в загальній сумі донарахованих грошових зобов'язань (вартісний результат), який розраховується:

$$\chi \text{СЗАО}_{\text{зн}} = \frac{\sum \text{СД} \text{СП}_{\text{зн}}}{\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}} \quad (5),$$

де $\sum \text{СД} \text{СП}_{\text{зн}}$ — сума скасованих донарахувань грошових зобов'язань у судовому порядку звітнього періоду,

$\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}$ — загальна сума донарахувань грошових зобов'язань у звітньому періоді.

Також необхідно розраховувати частку скасованих донарахувань грошових зобов'язань за результатами судового оскарження за актами звітнього року звітньому періоді ($\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}$). Це дасть можливість глибше оцінити результативність та ефективність проведених документальних перевірок. Донараховані грошові зобов'язання складаються з трьох складових:

- нарахованого податкового зобов'язання,
- фінансової санкції,
- пені.

У розрізі кожної складової грошових зобов'язань пропонуємо розраховувати їх частку, що дозволить контролювати та оцінювати реальний стан результатів проведених документальних перевірок в розрізі кожної складової. До прикладу: частка податкового зобов'язання за звітний період ($\chi \text{ПЗ}_{\text{зн}}$) у загальній сумі донарахувань грошових зобов'язань звітнього року ($\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}$).

У складі грошових зобов'язань помітне місце займають штрафні санкції та пеня. За 2016—2019 рр. питома вага штрафів та пені в узгоджених грошових зобов'язаннях становила більше 30%. У зв'язку з цим пропонуємо розраховувати низку коефіцієнтів, які дозволяють оцінити їх рівень та ступінь надходження до бюджету. Частка штрафів та пені у донарахованих грошових зобов'язаннях звітнього періоду ($\chi \text{ШіП}_{\text{зн}}$):

$$\chi \text{ШіП}_{\text{зн}} = \frac{\sum \text{ШіП}_{\text{зн}}}{\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}} \quad (6),$$

де $\sum \text{ШіП}_{\text{зн}}$ — суми всіх штрафів та пені у донарахованих грошових зобов'язаннях звітнього року,

$\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}$ — загальна сума донарахувань грошових зобов'язань у звітньому періоді.

По аналогії пропонуємо розраховувати частку штрафів та пені у скасованих грошових зобов'язаннях за видами скасування; узгоджених грошових зобов'язаннях звітнього року; сплачених грошових зобов'язань звітнього року. Залежно від показника, який буде розраховуватися відповідно буде змінюватися абсолютне значення чисельника та знаменника. І щодо штрафів та пені пропонуємо розраховувати абсолютний показник ефективності втрат бюджету штрафів та пені внаслідок ненадходження їх бюджету країни у звітньому періоді.

Показники якості податкового контролю, розраховуються за допомогою коефіцієнта якості податкового контролю ($K_{янк}$):

$$K_{янк} = \frac{\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}} - \sum \text{СД} \Pi_{\text{зн}} - \sum \text{СД} \text{СП}_{\text{зн}}}{\sum \Gamma \text{З}_{\text{зн}}} \quad (7),$$

Наступними показниками, які будуть відповідати ефективності податкового контролю є абсолютний показник чистих отриманих додаткових доходів до бюджету внаслідок результативних податкових перевірок ($\Pi_{абс. до}$):

$$\Pi_{абс. до} = ДД_{зп} - СЗ_{зп} - \sum B_{зп} \quad (8),$$

де $ДД_{зп}$ — отримані додаткові доходи бюджету, $СЗ_{зп}$ — понесені судові збори ДПСУ у звітному періоді,

$\sum B_{зп}$ — сума відшкодування, яка завдана неправомірними діями посадових осіб органів ДПС платникам податків з урахуванням втраченої ними вигоди, що підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету у звітному періоді що визначено п. 21.3 ПКУ [21].

Відносний показник фіскальної ефективності податкового контролю звітного періоду ($\Phi ЕПК_{зп}$):

$$\Phi ЕПК_{зп} = \frac{\sum \Pi \Pi_{зп}}{\sum \Phi B_{зп}} \quad (9),$$

де $\sum \Pi \Pi_{зп}$ — сума чистих податкових надходжень до бюджету звітного періоду,

$\sum \Phi B_{зп}$ — фактичні загальні витрати податкових органів звітного періоду.

За 10 місяців 2020 р., майже у два рази зросла сума списаної безнадійної заборгованості. Якщо на 01.01.2020 р. вона становила 5870,9 млн грн, то на 01.11.2020 р. — 10876,0 млн грн [22]. Відповідно до п. 101.2 ст. 101 ПКУ під терміном "безнадійний" розуміють ряд боргів: податковий борг платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна банкрута (пп. 101.2.1 п. 101.2); податковий борг фізичної особи, яка визнана у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошена померлою, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; померла, у разі недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення згідно із законом; понад 720 днів перебуває у розшуку (пп. 101.2.2 п. 101.2); податковий борг платника податків, стосовно якого минув строк давності, встановлений цим Кодексом (пп. 101.2.3 п. 101.2); податковий борг платника податків, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (пп. 101.2.4 п. 101.2); податковий борг платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду, а для банків — на підставі рішення Фонду гарантування вкладів фізичних осіб про затвердження звіту про завершення ліквідації банку або рішення Національного банку України про затвердження ліквідаційного балансу, ухвалення остаточного звіту ліквідатора і завершення ліквідаційної процедури (пп. 101.2.5) [21]. Відповідно до п. 101.5 ст. 101 ПКУ контролюючі органи щокварталу здійснюють списання безнадійного податкового боргу. Порядок такого списання встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику [21].

У зв'язку з цим, на нашу думку, для більш точної оцінки ефективності податкового контролю варто аналізувати показник реальної ефективності податкового контролю ($ЕПК_{реал}$), який ми пропонуємо розраховувати:

$$ЕПК_{реал} = \frac{\sum \Pi \Pi_{ф} - \sum С_{бз}}{\sum \Pi \Pi_{ф}} \quad (10),$$

$\sum \Pi \Pi_{ф}$ — фактична сума податкових надходжень за звітний період,

$\sum С_{бз}$ — суму списаної безнадійної заборгованості.

Запропоновані показники оцінки ефективності і результативності податкового контролю допомагають при аналізі діяльності податкового органу та встановленні кількісних і якісних критеріїв. Завдяки запропонованим

показникам оцінки ефективності податкового контролю можна встановити чинники, які впливають на контрольно-перевірочну діяльність податкового органу в цілому, а також на рівень надходжень і донарахувань податків і зборів.

ВИСНОВКИ

Таким чином, у результаті проведеного дослідження, доведена необхідність проведення оцінки результативності та ефективності податкового контролю. З цією метою розглянуто відмінні риси між категоріями "результативність" та "ефективність". Встановлено, що ефективність та результативність податкового контролю не рівнозначні поняття. Ефективність податкового контролю в остаточному підсумку визначається обсягом збирання податків або величиною донарахованих податків та динамікою її зміни (зниженням останнього показника як в абсолютному, так і відносному вираженні).

Поняття ефективності податкового контролю тісно пов'язане з поняттям його результативності, оскільки результативність є її головним критерієм. Наведено власне трактування поняття результативності податкового контролю, під яким необхідно розуміти важливу складову ефективності, що вчасно виявляє правопорушення у сфері оподаткування завдяки застосуванню дієвих контрольних процедур та вказує на частку результативних податкових перевірок в їх загальній кількості. Ефективність системи податкового контролю може розглядатись як на рівні органу контролю, так і щодо конкретних форм контролю чи окремого контрольного заходу.

Оцінка ефективності та результативності податкового контролю здійснюється за допомогою кількісних та якісних критеріїв та показників. Завдяки оцінці ефективності податкового контролю можна встановити чинники, які впливають на контрольно-перевірочну діяльність податкового органу в цілому, а також на рівень надходжень і донарахувань за податками і зборами.

Одним із інструментів покращення надходжень податків і зборів до бюджету країни є удосконалення аналізу ефективності податкового контролю. Пропонована нами система показників, на основі якої може проводитись оцінка ефективності та результативності податкового контролю виступає важливим науково-практичним завданням, розв'язання якого сприятиме удосконаленню податкового контролю в Україні.

Література:

1. Стратегічні цілі розвитку ДФС до 2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/218923.pdf>
2. Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: пер. с англ. / П. Друкер. — М.: Изд-во "Вильямс", 2003. — 272 с.
3. Яковенко Р.В. Тлумачний англо-український словник економічних термінів з елементами теорії та проблематики. Дидактичний довідник / Р.В. Яковенко. — [Вид. 2-ге, випр.]. — Кіровоград: видавець Лисенко В.Ф. 2015. — 130 с.
4. Англо-русский словарь. 20000 слов / Под ред. О.С. Ахмановой. Изд. 27-е, стереотип. — М.: "Русский язык". — 1978. — 640 с.
5. Андрущенко В.А. Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку / В.А. Андрущенко. — Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конференції, 23 жовтня 2009 р. / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. опод. — Ірпін: Нац. унів. ДПС України, 2009р. — 418 с.
6. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное / Д. Рикардо; пер. с англ. Клюкин П.Н. — М.: Изд-во ЭКСМО, 2007. — 960 с. — (Серия "Антология экономической мысли").

7. Емерсон Г. Дванадцять принципів виробничості / Г. Емерсон. — М.: Бизнес-информ, 1997. — 198 с.
8. Макконелл К.Р. Економікс: Принципи, проблеми і політика / К.Р. Макконелл, С.А. Брю. — Т. 2; перек. з англ. — 11-е изд. — М.: Республіка, 1995. — 400 с.
9. Мочерний С.В. Основи економічних знань / С.В. Мочерний. — К.: Академія, 2000р. — 303 с.
10. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: монографія / В.Г. Андрійчук. — Вид. 2-е, без змін. — К.: КНЕУ, 2006. — 292 с.
11. Шохин С.О. Бюджетно-фінансовий контроль і аудит. Теорія і практика застосування в Росії / С.О. Шохин, А.И. Воронина. — М.: Фінанси і статистика, 1997. — 240 с.
12. Фурманюк О.А. Управління ефективністю діяльності суб'єктів оподаткування: курс лекцій / О.А. Фурманюк. — Ірпін: Національна академія ДПС України, 2003. — 240 с.
13. Олексюк О.І. Технологія оцінки результативності діяльності підприємства / О.І. Олексюк // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. — Черкаси: ЧДТУ, 2009. — Вип. 22. — Т. 2. — С. 169—173.
14. Державний стандарт України. Системи управління якістю. Вимоги. ДСТУ ISO 9001-2001. — К.: Держстандарт України, 2001. — 24 с.
15. Гройсман В. Сторінка у Facebook [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <https://www.facebook.com/volodymyrgroysman/posts/>
16. Академічний тлумачний словник [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://sum.in.ua/s/kryterij>.
17. Иванова Г.П. Критеріальна база сучасного виховання / Г.П. Иванова [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://web-local.rudn.ru/web-local/prep/rj/index.php?id%20=%20368&p%20=%2012673.4>.
18. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук за спеціальністю 08.00.08 — Гроші, фінанси і кредит / О.В. Жигаленко. — К., 2009. — 24 с.
19. Шевчук О.А. Оцінка ефективності податкового контролю / О.А. Шевчук // Економіка та держава. — 2013. — № 1. — С. 28—31.
20. Лещук І.В. Методичні засади оцінювання та пріоритети підвищення ефективності податкового контролю в Україні / І.В. Лещук // Бюджетна та податкова політика — 2014. — Вип. 3 (113) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://ird.gov.ua/sep/sep20153\(113\)/sep20153\(113\)_059_LeshchukhIV.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20153(113)/sep20153(113)_059_LeshchukhIV.pdf)
21. Податковий кодекс України від у редакції від 25.11.2018 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
22. Динаміка податкового боргу // Державна податкова служба України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/>

References:

1. SFS (2017), "Strategic goals of SFS development until 2020", available at: <http://sfs.gov.ua/data/files/218923.pdf> (Accessed 14.11.2020).
2. Drucker, P. (2003), *Zadachi menedzhmenta v XXI veke* [Management tasks in the XXI century: lane], Williams Publishing House, Moscow, Russian Federation.
3. Yakovenko, R.V. (2015), *Tlumachnyj anhlo-ukrains'kyj slovnyk ekonomichnykh terminiv z elementamy teorii ta problematyky* [Explanatory English-Ukrainian dictionary of economic terms with elements of theory and issues], Publisher Lysenko, Kirovograd, Ukraine.
4. Ahmanova, O.S. (1978), *Anglo-russkij slovar'. 20000 slov* [English-Russian dictionary. 20,000 words, Ed. 27 th, stereotype], Russian language, Moskow, Russian Federation.

5. Andrushchenko, V.A (2009), "The effectiveness of tax administration according to the criteria of the World Bank", *Mizhnarodne spivrobitnytstvo Ukrainy v sferi opodatkovannia. Reformuvannia podatkovoi sluzhby Ukrainy vidpovidno do ievropejs'kykh standartiv: zb. mater. nauk.-prakt. konferentsii* [International cooperation of Ukraine in the field of taxation. Reforming the tax service of Ukraine in accordance with European standards: Coll. mater. scientific-practical Conference], Nat. univ. State Tax Service of Ukraine, Irpin', Ukraine, 23 oct.
6. Ricardo, D. (2007), *Nachala politicheskoy jekonomii i nalogovogo oblozhenija*. Izbrannoe [The beginnings of political economy and taxation], Series "Anthology of Economic Thought", EKSMO, Moscow, Russian Federation.
7. Emerson, G. (1997), *Dvenadcat' principov proizvoditel'nosti* [Twelve principles of productivity], Business-inform, Moscow, Russian Federation.
8. McConnell, K.R. (1995), *Jekonomiks: Principy, problemy i politika* [Economics: Principles, problems and politics], vol. 2, 11th ed, Respublika, Moscow, Russian Federation.
9. Mochernyi, S.V. (2000), *Osnovy ekonomichnykh znan'* [Fundamentals of economic knowledge], Academy, Kyiv, Ukraine.
10. Andriychuk, V.G. (2006), *Efektivnist' diial'nosti ahrarnykh pidpriemstv: teoriia, metodyka, analiz* [Efficiency of agrarians enterprises: theory, methodology and analysis], 2nd ed, KNEU, Kyiv, Ukraine.
11. Shokhin, S.O. (1997), *Bjuzhetno-finansovyj kontrol' i audit. Teorija i praktika primeneniya v Rossii* [Budget and financial control and audit. Theory and practice of application in Russia], Finance and Statistics, Moscow, Russian Federation.
12. Furmanyuk, O.L. (2003), *Upravlinnia efektyvnosti diial'nosti sub'iektiv opodatkovannia: kurs lektsij* [Management of efficiency of activity of subjects of taxation: a course of lectures], National Academy of the State Tax Service of Ukraine, Irpin, Ukraine.
13. Oleksyuk, O.I. (2009), "Technology of performance evaluation of the enterprise," Collection of scientific works of ChSTU, Series: Economic Sciences, Cherkassy, vol. 22, pp. 169—173.
14. Derzstandart (2001), *Derzhavnyj standart Ukrainy. Systemy upravlinnia yakistiu. Vymohy. DSTU ISO 9001-2001* [State standard of Ukraine. Quality management systems. Requirements. DSTU ISO 9001], Derzstandart Ukrainu, Kyiv, Ukraine.
15. Groysman, V. (2020), "Facebook page", available at: <https://www.facebook.com/volodymyrgroysman/posts/> (Accessed 14.11.2020).
16. Academic Explanatory Dictionary (2020), available at: <http://sum.in.ua/s/kryterij> (Accessed 20.11.2020).
17. Ivanova, G.P. (2005), "Criteria base of modern education", available at: <http://web-local.rudn.ru/web-local/prep/rj/index.php? Id% 20 =% 20368 & p% 20 =% 2012673.4> (Accessed 10.10.2020).
18. Zhyhalenko, O.V. (2009), "The effectiveness of tax control in Ukraine", Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Kyiv, Ukraine, 24 p.
19. Shevchuk, O.A. (2013), "Estimation of efficiency of tax control", *Economika ta derzhava*, vol. 1, pp. 28—31.
20. Leshchukh, I.V. (2014), "Methodical bases of estimation and priorities of increase of efficiency of tax control in Ukraine", *Budget and tax policy*, vol. 3 (113), available at: [http://ird.gov.ua/sep/sep20153\(113\)/sep20153\(113\)_059_LeshchukhIV.pdf](http://ird.gov.ua/sep/sep20153(113)/sep20153(113)_059_LeshchukhIV.pdf) (Accessed 11.11.2020).
21. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 20.11.2020).
22. State Tax Service of Ukraine (2020), "Dynamics of tax debt", available at: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/> (Accessed 18.11.2020).

Стаття надійшла до редакції 07.12.2020 р.