МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: «Оцінка ефективності функціонування податкових органів: світовий досвід та можливості його адаптації в Україні»

Здобувача вищої освіти ІІ курсу,
групи ФМФА-21-1,
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»,
ОПП «Фіскальне адміністрування»
(підпис) Кирій Юлія Вікторівна

Науковий керівник
(підпис) Швабій Костянтин Іванович, д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної програми
(підпис) Швабій Костянтин Іванович, д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри фіскального адміністрування
(підпис) Іванишина О.С., к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 1 20.01.2023 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 95/A/5 07.02.2023 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ І.І. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

_____ К.І. Шваб'ї
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Б.В. Турак
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Ю.В. Панура
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ М.В. Ярош

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	30		Шваб'ій К.І.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	50		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.А.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Шваб'ій К.І.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	24		Бучак Т.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		Галкура Ю.В.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	45		Ярош М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	95		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
95	A	5 (відмінно)	07.02.2023	Романов І.А. Шваб'ій К.І. Бучак Т.В. Галкура Ю.В. Ярош М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 072 «Фіскальне адміністрування»

Затверджую
В.о. завідувача кафедри
_____ Іванишина О.С.
«01» 02 2022

Завдання на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу здобувачу вищої освіти Кирій Юлії Вікторівни

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи «Оцінка ефективності функціонування податкових органів: світовий досвід та можливості його адаптації в Україні»
2. Затверджена наказом ректора від 25.10.2022 № 1070
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка дати оцінку ефективності функціонування податкових органів та надати рекомендації щодо покращення існуючої системи оцінювання, дослідивши міжнародний досвід.

Метою дипломної роботи є дослідження міжнародного досвіду ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів, розробка та застосування системи таких індикаторів для використання в Україні, яка б відображала ефективність ДПС у виконанні покладених на неї функцій.

Об'єктом дипломної роботи є: механізм функціонування податкових органів.

Предметом дослідження є діяльність органів ДПС України.

Вихідні дані до роботи статистичні та алітичні дані ДПС України, сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 7 таблиць, 1 рисунок.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік пит кожним розділом)

1. Підходи до побудови системи оцінювання результативності діяльності д України
2. Проблеми оцінювання ефективності функціонування податкових органів
3.Аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо покращення оц ефективності податкових органів
4. Вдосконалення існуючих методик та запровадження нових для сис оцінювання результативності ДПС України
5. Оцінка роботи податкових органів щодо ефективності функціонування податко органів
6. Розробка нових підходів в оцінюванні ДПС та пропозиції стосовно їх подальш вдосконалення з урахування зарубіжного досвіду
7. Світова практика системи оцінки роботи фіскальних відомств та вик імплементації європейського досвіду в аналізі ефективності функціонув податкових органів України

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної)роботи	Строк виконання етапів робо	
		За планом	Фактичн
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	25.01.22	25.01.2
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	02.02.22	02.02.2
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	18.02.22	18.02.2
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	15.04.22	15.04.2
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	14.06.22	14.06.2
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.2
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.2
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.2
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	14.12.22	14.12.2
10.	Отримання зовнішньої рецензії	27.01.23	27.01.2
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	31.01.23	31.01.2
12.	Попередній захист роботи	27-28.12.22	27-28.12
13.	Захист дипломної роботи	07-08.02.23	07-08.02

Дата видачі завдання «__02__» __лютого_____ 2022

8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

10. Керівник освітньо-професійної програми _____ (підпис) Швабій К.І. (прізвище, ініціали)

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Кирій Ю.В. (прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

«Оцінка ефективності функціонування податкових органів: світовий досвід та можливості його адаптації в Україні»

Мета роботи – дослідження міжнародного досвіду ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів, розробка та застосування системи таких індикаторів для використання в Україні, яка б відображала ефективність ДПС у виконанні покладених на неї функцій.

Завданнями роботи є: вивчити механізм побудови системи оцінювання результативності діяльності ДПС України; визначити проблеми оцінювання ефективності функціонування податкових органів; розкрити вітчизняні реалії облікової роботи органів ДПС за повнотою і своєчасністю сплати податків і податкових платежів; здійснити аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо покращення оцінки ефективності податкових органів; описати вдосконалення існуючих методик та запровадження нових для системи оцінювання результативності ДПС України; дати оцінку роботи податкових органів щодо ефективності функціонування податкових органів; обґрунтувати розробку нових підходів в оцінюванні ДПС та пропозиції стосовно їх подальшого вдосконалення з урахування зарубіжного досвіду; дати оцінку застосування нових технологій в адмініструванні податкових платежів; дослідити світову практику системи оцінки роботи фіскальних відомств та передбачити виклики імплементації європейського досвіду в ефективності функціонування податкових органів України

Предметом дослідження діяльність органів ДПС України.

Об'єктом дослідження механізм функціонування податкових органів.

За результатами дослідження сформульовані напрямки удосконалення оцінки ефективності функціонування податкових органів в Україні.

Одержані результати можуть бути використані у роботі Державної податкової служби України при розробці системи ключових індикаторів оцінювання діяльності податкових органів в Україні.

Дипломна робота містить 57 сторінок, 7 таблиць, 1 рисунок, список використаних джерел з 17 найменувань.

Ключові слова: TADAT, оцінка ефективності, KPI.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION
"Assessing the efficiency of tax authorities: international experience and possibilities of its adaptation in Ukraine"

The purpose of the study is to investigate the international experience of key performance indicators of tax authorities, to develop and apply a system of such indicators for use in Ukraine, which would reflect the effectiveness of the State Tax Service in performing its functions.

The objectives of the study are: to study the mechanism of building a system for assessing the performance of the State Tax Service of Ukraine; to identify the problems of assessing the performance of tax authorities; to reveal the domestic realities of the accounting work of the State Tax Service in terms of completeness and timeliness of tax payments and tax payments; to analyze the players focused on developing a strategy to improve the assessment of the performance of tax authorities; to describe the improvement of existing methods and the introduction of new ones for the system for assessing the performance of the State Tax Service of Ukraine; to provide an assessment of the performance of tax authorities.

The subject of the study is the activities of the State Tax Service of Ukraine.

The object of the study is the mechanism of functioning of tax authorities.

Based on the results of the study, the author formulates directions for improving the assessment of the effectiveness of tax authorities in Ukraine.

The results obtained can be used in the work of the State Tax Service of Ukraine in developing a system of key indicators for assessing the performance of tax authorities in Ukraine.

The thesis consists of 57 pages, 7 tables, 1 figure, and a list of references of 17 titles.

Keywords: TADAT, performance evaluation, KPI.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

Перелік умовних позначень 7

ВСТУП 8

1. Підходи до побудови системи оцінювання результативності діяльності ДПС України 12

2. Проблеми оцінювання ефективності функціонування податкових органів 17

3.Аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо покращення оцінки ефективності податкових органів 20

4. Вдосконалення існуючих методик та запровадження нових для системи оцінювання результативності ДПС України 22

5. Оцінка роботи податкових органів щодо ефективності функціонування податкових органів 26

6. Розробка нових підходів в оцінюванні ДПС та пропозиції стосовно їх подальшого вдосконалення з урахування зарубіжного досвіду 29

7. Світова практика системи оцінки роботи фіскальних відомств та виклики імплементації європейського досвіду в аналізі ефективності функціонування податкових органів України 34

ВИСНОВКИ 54

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 56

ДОДАТКИ 58

Перелік умовних позначень та скорочень

ДПС України – Державна податкова служба України

ДФС України – Державна фіскальна служба України

ГУ ДПС – Головне управління Державної податкової служби у регіоні

ЕКП - Електронний кабінет платника

KPI – Ключові показники ефективності

TADAT– Діагностичний інструмент оцінки податкової адміністрації

ВСТУП

Актуальність теми. Функціонування фіскальних органів в Україні традиційно є однією з найбільш обговорюваних суспільних тем. Кожного дня стрічки новин ЗМІ рясніють заголовками актуальних подій у податково-митній сфері, які часто провокують їх резонансні обговорення.

В цьому немає нічого дивного, оскільки податки з одного боку є основним джерелом функціювання бюджетного сектору економіки, а з іншого їх розмір та механізм адміністрування суттєво впливають на бізнес-середовище. Таким чином через соціальні державні гарантії або через трудову діяльність кожний громадянин, як член суспільства, залежить від ефективної роботи податкової системи.

Здійснюючи практичну діяльність з адміністрування податків, кожен податковий орган намагається досягти поставлених цілей з наповнення бюджету, але при цьому необхідним є відстеження ефективності процесів адміністрування, через які відбувається наповнення бюджету та ефектів, які спричиняє фіскальна діяльність на економіку. Саме цим і обумовлена необхідність уведення ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів – процес, що активно здійснюється останніми десятиліттями в економічно розвинутих країнах. У багатьох країнах податкові адміністрації проводять постійну оцінку широкого кола показників діяльності, як-от: рівень дотримання податкового законодавства платниками, якість послуг для платників податків, вартість збирання податків, вирішення податкових спорів у суді тощо.

Перед податковими органами України стоять завдання підвищення ефективності адміністрування податків, зниження податкового навантаження на бізнес і скорочення витрат часу платників на нарахування та сплату податків. Виконання цих завдань є неможливим без запровадження системи індикаторів ефективності роботи податкової служби, які б могли свідчити про позитивні або негативні зміни у роботі відповідної структури, а також вказувати, наскільки виконано завдання реформування податкової системи.

В більшості цивілізованих країн діють системи, які дозволяють платникам податків контролювати діяльність фіскальних органів, виражати невдоволення їх роботою та пропонувати певні шляхи її покращення. Українські платники податків також потребують контролю за діяльністю ДПС. Тому є нагальна необхідність розробки системи критеріїв, яка б відображала ефективність ДПС у виконанні покладених на неї функцій.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Питанням підсистеми податкового адміністрування та оцінювання її ефективності присвячені праці В. Андрущенка, В. Вітлінського, О. Воронкової, Л. Гончаренко, А. Загороднього, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, Н. Новицької, А. Соколовської, Л. Тарангул та інших. Однак у сучасних дослідженнях не знайшли достатнього відображення й обґрунтованості питання ефективності організації податкового адміністрування, вивчення його особливостей як єдиного комплексу в податковій системі в контексті забезпечення соціально-економічного розвитку держави.

Мета і завдання дослідження.

Мета дослідження: дослідження міжнародного досвіду ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів, розробка та застосування системи таких індикаторів для використання в Україні, яка б відображала ефективність ДПС у виконанні покладених на неї функцій.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішити такі завдання:

вивчити механізм побудови системи оцінювання результативності діяльності ДПС України;

визначити проблеми оцінювання ефективності функціонування податкових органів;

розкрити вітчизняні реалії облікової роботи органів ДПС за повнотою і своєчасністю сплати податків і податкових платежів;

здійснити аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо покращення оцінки ефективності податкових органів;

описати вдосконалення існуючих методик та запровадження нових для системи оцінювання результативності ДПС України;

дати оцінку роботи податкових органів щодо ефективності функціонування податкових органів;

обґрунтувати розробку нових підходів в оцінюванні ДПС та пропозиції стосовно їх подальшого вдосконалення з урахування зарубіжного досвіду;

дати оцінку застосування нових технологій в адмініструванні податкових платежів;

дослідити світову практику системи оцінки роботи фіскальних відомств та передбачити виклики імплементації європейського досвіду в ефективності функціонування податкових органів України

Об'єкт дослідження: механізм функціонування податкових органів.

База дослідження – ГУ ДПС у м. Києві.

Предмет дослідження – діяльність органів ДПС України.

Методи дослідження становлять сучасні методи пізнання: аналізу та узагальнення, формально-логічний, системно-структурний, порівняльно-правовий, статистичний.

Аналіз сучасного стану законодавства, яким регулюється сфера оподаткування, здійснено за допомогою формально-логічного методу. За допомогою статистичного методу дана оцінка роботи податкових органів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що представлені напрямки удосконалення оцінки ефективності функціонування податкових органів можуть бути використані в:

– освітньому процесі – під час вивчення та викладання навчальних дисциплін «Податковий практикум», «Адміністрування податків і платежів», а також підготовки лекцій і навчальних посібників з цих дисциплін;

– науково-дослідній сфері – здійснення подальших наукових розробок щодо проблематики дослідження.

***Апробація результатів дипломної роботи*.** Основні положення роботи пройшли апробацію в інтернет-конференції кафедри фіскального

адміністрування «Фіскальна політика: досягнення, інновації та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 20.10.2022 р.) з тезами на тему «Оцінка ефективності функціонування податкових органів: світовий досвід та можливості його адаптації в Україні».

1.Підходи до побудови системи оцінювання результативності діяльності ДПС України

Здійснюючи практичну діяльність з адміністрування податків, кожен податковий орган намагається досягти поставлених цілей з наповнення бюджету, але при цьому необхідним є відстеження ефективності процесів адміністрування, через які відбувається наповнення бюджету та ефектів, які спричиняє фіскальна діяльність на економіку. Саме цим і обумовлена необхідність уведення ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів – процес, що активно здійснюється останніми десятиліттями в економічно розвинутих країнах.

У багатьох країнах податкові адміністрації проводять постійну оцінку широкого кола показників діяльності, як-от: рівень дотримання податкового законодавства платниками, якість послуг для платників податків, вартість збирання податків, вирішення податкових спорів у суді тощо.

Перед податковими органами України стоять завдання підвищення ефективності адміністрування податків, зниження податкового навантаження на бізнес і скорочення витрат часу платників на нарахування та сплату податків. Виконання цих завдань є неможливим без запровадження системи індикаторів ефективності роботи податкової служби, які б могли свідчити про позитивні або негативні зміни у роботі відповідної структури, а також вказувати, наскільки виконано завдання реформування податкової системи.

У світовій практиці, управлінським інструментом для вирішення такого завдання є система ключових індикаторів оцінювання результативності (key performance indicators, далі – KPI). Концепція KPI привнесена у сферу публічного адміністрування з бізнес-середовища. KPI – це набір кількісних показників, які використовуються організацією з метою оцінки або порівняння результативності з точки зору досягнення стратегічних або оперативних цілей. Зауважимо, що в розвинених країнах переважна більшість організацій приватного та публічного секторів економіки функціонують на основі KPI. Тому для оцінки діяльності

податкових органів було запроваджено систему KPI у діяльність органів ДПС України [13].

Зростання тиску зарубіжних партнерів та представників громадянського суспільства України змусило діяти і ДПС України. В результаті Стратегічний план розвитку ДПС на 2015–2018 рр. було доповнено ціллю «Проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів ДФС України та її територіальних органів, формування системи управління якістю їх роботи».

Так, у 2016 році з метою контролю за реалізацією реформ Міністерством фінансів України у співпраці з Інститутом податкових реформ і громадськими експертами наприкінці 2016 р. було розроблено та затверджено нову систему показників для оцінки ефективності роботи Державної фіскальної служби, в якій змінено системний підхід до формування системи показників, в бік збільшення сервісних функцій ДФС, антикорупційної спрямованості та зменшення каральних функцій [9].

Одинадцять основних показників, що характеризують поточну роботу відомства, відображають конкретні завдання за кожним напрямом роботи та передбачають постійний контроль за їх виконанням (Додаток А).

Інші показники, ефективності роботи, що не представлені в додатку А, стосуються поточних питань реформування: переходу до функціонування ДФС як єдиної юридичної особи, посилення сервісних функцій на рівні територіальних підрозділів ДФС і централізації перевірочної роботи, вирішення спорів, погашення/стягнення податкового боргу тощо.

Як зазначає Козарезенко Л. В., Точиліна І. «протягом 2017 р. інформація про досягнення ключових показників ефективності на сайті ДФС оновлювалася щомісячно, із зазначенням фактичних значень порівняно зі встановленими цільовими показниками і примітками щодо причин, за яких цільове значення не було досягнуто, або інших характеристик щодо фактичного стану справ у кожній з аналізованих сфер» [10]. Проте сьогодні цих даних за 2017-2018 рр на сайті немає. На нашу думку, така інформація має публічної та бути в доступі протягом 5 років для проведення аналізу діяльності ДПС України.

Аналізуючи дані звітів ДПС України щодо виконання досягнення цільових значень ключових показників ефективності роботи(KPI) Служби за 2019-2020 рр (Додаток Б) можна дійти до висновків:

- деякі ключові показники у 2020 році змінено або точніше відкориговані по назві та змісту; доповнено в перелік показник «Виконання індикативних показників доходів державного бюджету (які контролюються ДПС в межах повноважень, передбачених законодавством)»;

- в звіті про досягнення цільових значень Ключових показників ефективності Державної податкової служби України (KPI ДПС) у 2020 році в колонці примітка є пояснення щодо перевищення або недосягнення цільового значення. За 2019 р така інформація була відсутня.

Крім того, змінено, або точніше скориговано стратегічні цілі Служби (таблиця 1). Було п’ять стратегічних цілей стало дві.

Таблиця 1

Стратегічні цілі ДПС України на 2019 та 2020 рр*

2019	2020
Надання сучасних і доступних послуг громадянам та бізнесу	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві
Вдосконалення механізмів і методів здійснення податкового контролю	
Сприяння добровільній сплаті податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування	
Спрощення адміністрування податків і зборів	Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів
Дієве та економічно обґрунтоване адміністрування боргу	

*Джерело: складено автором за даними [7, 8]

Заслуговує уваги дослідження, яке було проведено у період з 12 до 26 лютого 2018 року за допомогою Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування (TADAT) щодо оцінювання системи податкового

адміністрування України (ДФС). Оцінювання згідно з інструментом TADAT було організовано за підтримкою Делегації Європейської комісії в Україні. TADAT дозволяє встановити стандарт для оцінювання результативності діяльності податкової адміністрації, який можна використовувати для визначення пріоритетів при запровадженні реформ, та, після проведення повторних оцінок, оцінити ефективність проведених реформ. Детально звіт про оцінювання податкових органів TADAT викладено в п.6 кваліфікаційної роботи.

Варто зазначити, що оцінювання окремих напрямів діяльності органів ДПС проводять і незалежні організації, досліджуючи саме думку громадськості ті бізнесу.

Так, у травні 2021 році Литовсько-британською компанією «Baltic-Surveys» проводилось незалежне дослідження щодо ефективності нових методів роботи ДПС, де вивчалась саме громадська думка та ставлення представників бізнесу до діяльності ДПС. Базовими питаннями були: «Досвід» та «Оцінка роботи та іміджу ДПС» [5].

В липні 2021 року опитування щодо роботи ІДД ДПС України здійснювали експерти офісу технічного допомоги Казначейства США.

Загалом, висновки експертів наступні:

- представники бізнесу краще оцінюють діяльність ДПС, ніж громадськість (оцінка добре або дуже добре: бізнес- 63%, громадськість -52%);
- представники асоціації платників податків визначають високий рівень загального задоволення (64% - задоволені або дуже задоволені);
- найслабшими іміджевими точками для громадськості і бізнесу є бюрократія і корупція, найсильніший позитив – професіональний персонал, сучасний підхід та клієнтоорієнтованість (рис.1.).

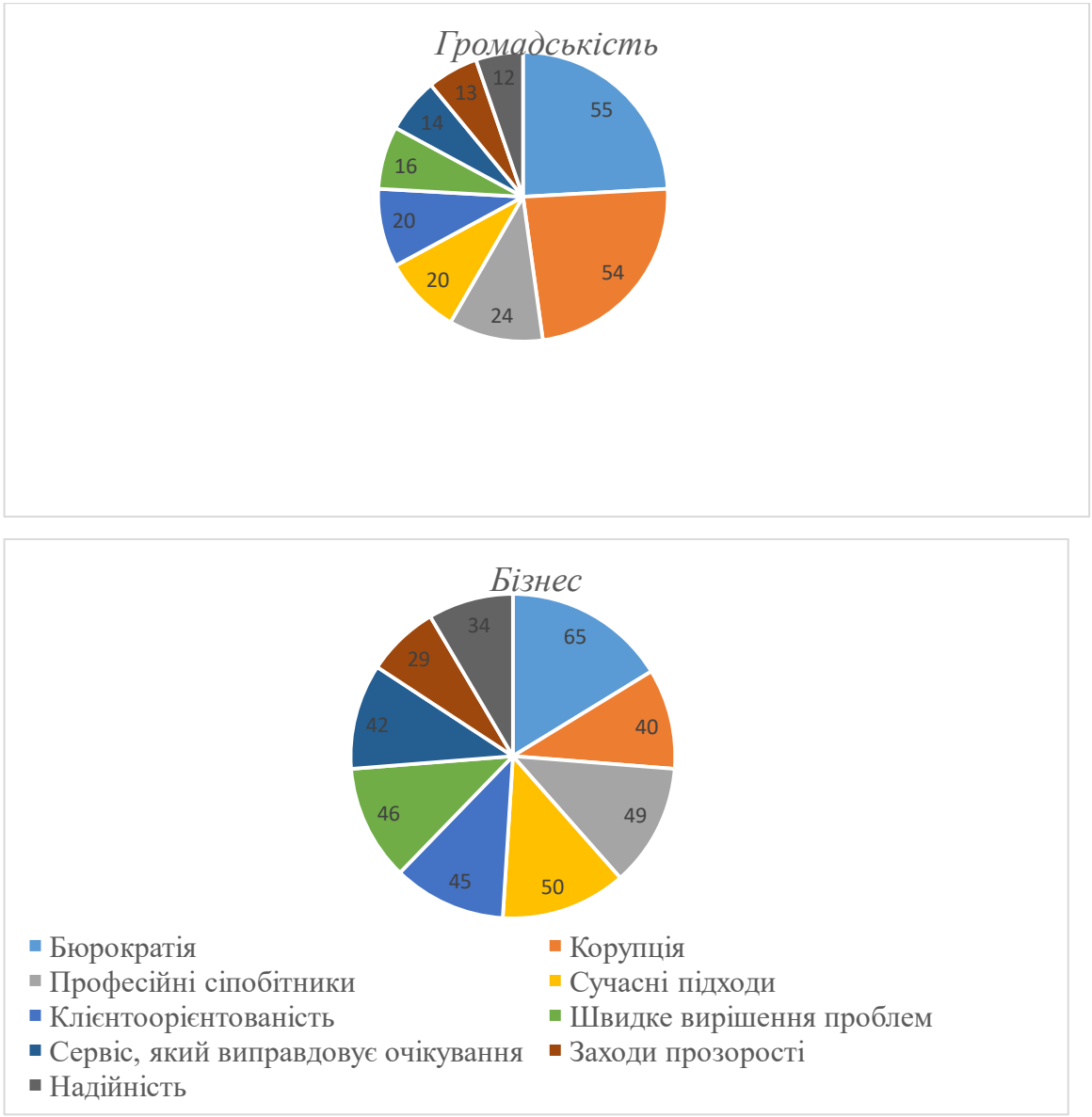


Рис.1. Результати опитування громадськості і бізнесу щодо оцінювання роботи ДПС*

**Джерело: складено автором за даними [5]*

Крім того, варто зазначити, що під час проведення опитування Європейською Бізнес Асоціацією щодо якості роботи податкових органів представники бізнесу основними причинами, які вони визначають, чому роботу служби не можна оцінити високо наступні:

- Прояви фіскального тиску податківців. Серед методів тиску, які все ще спостерігаються, бізнес назвав такі: необґрунтовані інформаційні запити; пропозиції сплатити податки авансом; несвоєчасне подання електронної звітності через технічні збої роботи серверу ДПС є причиною штрафів;

нарахування спірних штрафних санкцій, обтяжливі перевірки тощо.

- Проблеми з подання звітності (недосконалість електронної системи звітності; велика кількість часу, витраченого на підготовку податкової звітності та сплату податків; поспішне запровадження нових правил та недостатність часу для пристосування до них; Незрозумілість правил та роз'яснень щодо підготовки податкової звітності та проведення платежів) тощо[5].

Однак, в цілому показник податкового індексу за період листопад 2019 - березень 2020 року склав 2,95 балів із 5. «Кількість незадоволених роботою податківців суттєво зменшилася - 17% (29% у попередньому періоді). Водночас зросла кількість респондентів, що вказали на задовільний рівень послуг - 51%, тоді як у минулій хвилі таких було 38%. Ще 32% опитаних зазначили, що задоволені якістю податкових сервісі»", - свідчать результати дослідження ЕБА [5].

Отже, високий рівень довіри до іноземних фінансових експертів демонструє необхідність тісної співпраці з міжнародними інституціями та реалізації спільних заходів щодо оцінювання діяльності та отриманні рекомендації для покращення роботи податкових органів.

2. Проблеми оцінювання ефективності функціонування податкових органів

Сьогодні запит громадянського суспільства на підвищення ефективності функціонування ДПС збігся у часі з вимогами міжнародних кредиторів України, а саме Міжнародного валютного фонду. Адже однією з вимог МВФ для продовження подальшої співпраці з Україною є реформування податкової системи та запровадження репрезентативної системи показників, призначеної для моніторингу результативності цього процесу.

Основними показниками, за якими здійснюється фактична оцінка діяльності ДПС України, є:

1.Виконання індикативних показників надходження платежів до бюджету.

2.Сума донарахованих та сплачених за результатами перевірок податків і зборів, а також штрафних санкцій.

3.Кількість проведених перевірок.

4.Результати відпрацювання ризикових операцій та ін.

Слід зазначити, що оцінка діяльності ДПС України виходячи з необхідності виконання доведених Міністерством фінансів України індикативних показників доходів в умовах завищення доходної частини бюджету змушує податкову службу виконувати в повному обсязі доведені планові показники. Виконання індикативних показників в більшості випадків не прив'язано до економічних показників розвитку певних галузей та регіонів, що перетворює цей процес в механізм тиску на бізнес.

Саме тому при виконанні цього завдання методи досягнення цілей (будь-то законні або поза межами закону) не беруться до уваги та негласно заохочуються. Викривлена існуюча система оцінки діяльності служби призводить до зловживань посадових осіб органів ДПС та їх безкарності [13].

Суспільна цінність амбіційної Стратегічної цілі розвитку ДФС полягає у підвищенні транспарентності та підзвітності функціонування служби шляхом імплементації системи КРІ на наш погляд нівелюється практикою реалізації даної цілі. Механізм побудови системи оцінювання результативності діяльності ДПС України схожий на не дуже якісне копіювання системи КРІ, що застосовуються переважною більшістю фіскальних адміністрацій у світі. Зупинимось на найбільш явних недоліках системи запропонований ДФС:

1. Ключові показники ефективності ДПС України спрямовані не для оцінювання самої діяльності служби, а для забезпечення виконання податковими органами стратегічних цілей.

2. Порушення принципу об'єктивності. З метою неупередженого ставлення розробкою системи КРІ має займатися зовнішня організація, зацікавлена суто у об'єктивності даної системи та не пов'язана з особами, відповідальними за досягнення конкретних результатів. В крайньому випадку розробка індикаторів

результативності має проводитись окремим структурним підрозділом організації, в якій запроваджується система КРІ.

Якщо ж керівництво територіальних органів ДПС буде самостійно розробляти та затверджувати КРІ (по певним напрямкам), то постає логічне запитання: чи буде воно зацікавлене в запровадженні індикаторів, які вкажуть на недоліки у роботі підзвітних їм підрозділів? Навряд чи, адже ніхто не ріже гілку, на якій сидить. Тим більш чиновник ДПС, який несе організаційну, фінансову та кадрову відповідальність (тобто для нього немає жодного сенсу вказувати на недоліки своєї роботи). Таким чином модель запропонована апаратом ДПС призведе до неможливості об'єктивно оцінити результативність діяльності податкової служби [13].

3. Відсутність єдиного формату індикаторів для структурних підрозділів та територіальних органів ДПС України. Каскадування (повторення) цілей (від апарату ДПС України до ДПІ) призведе до виникнення ситуації, коли кожен структурний підрозділ, що знаходиться на нижчому рівні організаційної ієрархії, фактично дублює та доповнює стратегічні цілі розвитку організації, визначені апаратом ДПС. Крім того, кожний такий структурний підрозділ має запропонувати власну методику розрахунку індикаторів для оцінки його діяльності. Це безумовно призведе до численних конфліктів інтересів у процесі оцінки результативності підрозділів та чинитиме деструктивний вплив на процес стратегічного управління фіскальною службою. На наш погляд, такий алгоритм розробки індикаторів є наслідком змішування понять «ціль організації» та «КРІ».

4. Розрахунок певного КРІ на основі інших КРІ. Кожен індикатор має бути підібраний таким чином, щоб максимально відображати прогрес організації за певним функціональним напрямом діяльності та надавати додаткову інформацію про виконання стратегії організації. Кореляція між КРІ, яка стане наслідком використання такого механізму розрахунку, є небажаною.

3.Аналіз гравців орієнтованих на розробку стратегії щодо покращення оцінки ефективності податкових органів

В удосконаленні стратегії щодо покращення оцінки ефективності податкових органів, повинні бути зацікавлені:

- Міністерство фінансів України;
- податкові органи;
- міжнародні організації, країни-донори, постачальники технічної допомоги
- платники податків.

Кожна група стейкхолдерів має свій інтерес по відношенню до стратегії. Діяльність кожного гравця орієнтованого на розробку стратегій щодо покращення системи оцінювання діяльності ДПС України, можна відобразити це у наступному вигляді (табл. 2).

Таблиця 2

Матриця впливу гравців орієнтованих на розробку стратегій щодо покращення оцінки ефективності податкових органів

		Зацікавленість	
		Висока	Низька
Впливовість	Висока	- Міністерство фінансів України - Державна податкова служба України - міжнародні організації, країни-донори, постачальники технічної допомоги	- посадові особи, які здійснюють протиправні дії та/або недобросовісне виконання своїх обов'язків
	Низька	- сумлінні платники податків	- інші платники податків

**Джерело: складено автором*

Головними гравцями в розробці стратегії та мають високий рівень зацікавленості і рівень впливовості щодо вдосконалення оцінки ефективності податкових органів можна віднести:

Міністерство фінансів України - розробляє програми та проекти щодо вдосконалення діяльності підвідомчих органів виконавчої влади. Зацікавленість Міністерства заключається в тому, що управління державними фінансами має здійснюватися за принципами збалансованості, ефективності, неупередженості, цілісності, стійкості та прозорості, і відповідно воно зацікавлене в об'єктивний оцінці роботи підвідомчих органів.

Державна податкова служба України. Рівень зацікавленості має бути високий, оскільки ДПС має ряд стратегічних цілей діяльності на 2022 – 2024 роки: *ефективне* управління діяльністю; *ефективне* адміністрування податків, зборів, платежів; формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві; протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів; формування кваліфікованої, *ефективної* та мотивованої команди [11]. Ключовим словом в усіх цих цілях є «ефект» (результат). Тому для того, що б оцінити чи ефективно виконуються ці завдання чи дійсно є результат від діяльності податкових органів потрібно, проводити оцінку діяльності, в т.ч. незалежну. Варто наголосити, що коли проводять таку оцінку незалежні експерти - це є більш об'єктивно, і як правило, після проведення такого оцінювання експерти надають рекомендації для покращення діяльності.

Посадові особи, які здійснюють протиправні дії та/або недобросовісне виконання своїх обов'язків зрозуміло не мають зацікавленості в проведенні таких оцінювань, оскільки це може вплинути на їх заробітну плату, надбавки, преміювання та взагалі може поставити питання щодо їх роботи в податкових органах. Проте під час проведення такого оцінювання керівні посадові особи можуть впливати на його результати у разі, якщо таке оцінювання здійснюється структурними підрозділами ДПС.

Сумлінні платники податків також зацікавлені в об'єктивному оцінюванні діяльності ДПС, оскільки інформація про те як використовуються їх кошти

(податки, які вони сплатили) є найцікавішою. Крім того, платники хочуть знати які витрати несе держава на утримання працівників ДПС України. В суспільстві склалась думка, що на утримання державних інституцій, зокрема на податкові органи, в бюджеті закладаються великі затрати, тому для них важливо наскільки результативною є діяльність Служби.

Міжнародні організації, країни-донори, постачальники технічної допомоги також зацікавлені в оцінці діяльності податкових органів, оскільки вони хочуть і мають право на отримання інформації стосовно ефективності роботи податківців, яка має бути публічною. Для них важливо побачити на скільки державні інституції, вдосконалюють свою діяльність за їхньою допомогою.

Таким чином, не дивлячись на значну зацікавленість усіх стейкхолдерів, для того, щоб отримати дійсно позитивний результат при запровадженні нових змін, потрібно пройти тривалий процес реформування.

4. Вдосконалення існуючих методик та запровадження нових для системи оцінювання результативності ДПС України

На нашу думку, оцінка діяльності податкових органів вироблено не зовсім вірно, оскільки тут KPI відображені як показники діяльності підрозділу, які допомагають організації в досягненні стратегічних і тактичних (операційних) цілей. Так, використання ключових показників ефективності дає податковим органам можливість оцінити своє поточний стан і допомогти в оцінці успішності реалізації обраної стратегії. Крім того, такі підходи до KPI дозволяють виробляти контроль ділової активності співробітників, підрозділів і служби в цілому. Однак, правильним перекладом «key performance indicators (KPI)» вважається варіант «ключові показники результатів діяльності». Тобто система оцінювання має містити не ключові показники ефективності» (КПЕ), а реальні показники, які оцінюють діяльність податкових органів. Тобто оцінювання діяльності податкових органів має бути як кількісними, так і якісним. Кількісне – це показники, які дають оцінку виконання функціональних обов'язків кожного

працівника та завдань відділу, управління; якісне – визначення показників, які будуть характеризувати сам ефект від проробленої роботи, та визначення рівень виконання поставлених цілей в стратегічному плані Служби.

Зважаючи на перелічені недоліки в розділі 2, є нагальна необхідність розробки альтернативної системи оцінювання результативності діяльності ДПС України.

Багато науковців визначають, що з огляду на специфіку організаційної структури ДПС України, на початковому етапі імплементацію системи КРІ раціонально здійснювати на двох основних рівнях:

— стратегічному – він охоплює центральний апарат ДПС України та передбачає розробку незначної кількості КРІ, які відображають прогрес організації за стратегічними напрямами розвитку;

— оперативному – він представлений територіальними органами ДПС України та є базовим у контексті реалізації процесу адміністрування доходів публічного сектору економіки [13].

Експертами громадської організації «Інститут податкових реформ» було запропоноване своє бачення вирішення цієї задачі.

Основними стратегічними цілями, які мають бути вирішені протягом певного часу. На погляд експертів такими цілями є:

1) надання об’єктивної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень (у т.ч. кадрових) в системі органів ДПС;

2) моніторинг результативності процесу реформування податкової системи;

3) оцінювання якості сервісних послуг, що надаються фіскальними органами клієнтам;

4) ідентифікація функціональних напрямів діяльності органів ДПС, що потребують вдосконалення;

5) підвищення підзвітності фіскальних органів.

З урахуванням нестабільної політичної ситуації в Україні ГО «Інститут податкових реформ» запропонувало у процесі розробки та імплементації

системи КРІ ДПС України використовувати функціональний підхід. У межах даного підходу конструювання системи КРІ здійснюватиметься у три етапи [13].

Eman I. Визначення основних функціональних сфер діяльності апарату та територіальних органів ДПС України з метою оцінювання їх результативності.

Слід зауважити, що діяльність функції апарату ДПС України та територіальних органів є різні, тому оцінювання результативності територіальних податкових та апарату ДПС України доцільно здійснювати диференційовано.

Експертами було розроблено модель оцінки діяльності ДПС на базі 14 функціональних сфер:

1) збір податкових надходжень;
2) підтримка добровільного дотримання норм податкового законодавства;
3) сервіс (інформування та допомога платникам податків);
4) податковий аудит;
5) правова робота;
6) управління податковою заборгованістю;
7) управління ризиками;
8) облік та реєстрація платників податків;
9) внутрішній аудит/внутрішній контроль;
10) розвиток інфраструктури;
11) інформаційні технології;
12) управління людськими ресурсами;
13) міжнародна співпраця та співпраця з іншими державними установами;
14) запобігання порушенням податкового законодавства та боротьба з корупцією.

Eman II. Визначення набору КРІ для кожної функціональної сфери. При цьому кількість індикаторів для апарату має бути не більше двох. А для територіальних органів – не більше п’яти. Таке обмеження викликане, з одного боку, спрямованістю системи КРІ на стратегічний та оперативний рівні

оцінювання, а з іншого – вимогами простоти та легкості інтерпретації результатів оцінювання;

*Eman III***.** Імплементація КРІ шляхом їх тестового розрахунку та встановлення вагомих коефіцієнтів залежно від важливості для оцінювання результативності діяльності у межах відповідної функціональної сфери. Таким чином, кожна функціональна сфера відобразить діяльність структурних одиниць територіального податкового органу ДПС України.

За прогнозами фахівців ГО, оцінювання результативності діяльності на основі КРІ у межах визначеного переліку функціональних сфер дасть змогу уніфікувати та стандартизувати цей процес. Це забезпечить можливості для здійснення часових та просторових порівнянь результативності як центрального апарату, так і територіальних органів ДПС України [13].

На нашу думку, для об'єктивного оцінювання ефективності функціонування податкових органів слід зробити наступне:

По перше, з метою прозорого оцінювання діяльності податкової служби в цілому, і зокрема працівників такі оцінювання має здійснювати зовнішня організація, яка буде зацікавлена суто у об'єктивності оцінювання результатів роботи та не пов'язана з особами, відповідальними за досягнення конкретних результатів. Стосовно оцінювання працівників податкових органів, то за результатами такого оцінювання керівництво інспекції (управління, відділу) має надавати відкриті звіти стосовно оцінювання усіх працівників з рекомендацією їх подальшого преміювання та кар'єрного росту.

По-друге, оцінювання осягнення ключових показників ефективності Державної податкової служби України повинно проводитися систематично на основі універсальних показників, які не потребують затвердження кожного року. Вони мають бути універсальними, затверджуватися на довгострокову перспективу з можливістю лише періодичного перегляду чи коригування. Їх аналіз в динаміці забезпечить можливість системного аналізу ефективності податкового адміністрування в Україні, дасть можливість приймати обґрунтовані рішення в процесі реалізації реформ фінансового сектору України.

5. Оцінка ефективності функціонування податкових органів

Оцінка діяльності податкових органів здійснюється не лише Служби в цілому, а й роботи окремого працівника податкової служби в залежності від категорії. На при кінці календарного року ДПС відповідно до наказу Голови ДПС проводять оцінювання працівників апарату ДПС та територіальних органів ДПС.

Так, підставою для оцінювання діяльності працівників є:

- Наказ ДПС від 16.04.2020 № 574 «Про визначення результатів виконання завдань державними службовцями органів Державної податкової служби України, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», у 2020 році» [3];
- Наказ ДПС від 21.05.2020 № 219 «Про впровадження системи моніторингу оцінювання результатів службової діяльності в органах Державної податкової служби» [4].

Крім того, Постановою КМУ від 28.12. 2020 № 1346 [2] чітко визначено порядок надання надбавки за інтенсивність праці, за виконання особливо важливої роботи, за персональну кваліфікацію та за виконання особистих ключових показників ефективності.

Наказом ДПС від 08.12.2020 № 703 «Про затвердження висновків щодо оцінювання результатів службової діяльності державних службовців органів Державної податкової служби України, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», у 2020 році» було затверджено Висновок щодо оцінювання результатів службової діяльності державних службовців апарату ДПС, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», та керівників і заступників керівників територіальних органів ДПС, які займають посади державної служби категорії «Б».

За результатами проведеного аналізу наданих висновків оцінювання

працівників апарату ДПС та службової діяльності у 2020 році отримали оцінку «відмінно» 78 % працівників апарату ДПС (з них 47 % – категорія «Б» та 53 % – категорія «В»), а також оцінку «позитивно» 22 % працівників апарату ДПС (з них 16 % – категорія «Б» та 84 % – категорія «В»).

За результатами оцінювання працівників територіальних органів ДПС «відмінно» отримали 16 % працівників (з них 47 %. – категорія «Б» та 53 % – категорія «В»), а «позитивно» – 84 % (з них 27 % – категорія «Б» та 73 % – категорія «В»). З 24 керівників територіальних органів ДПС, які підлягали оцінюванню, 16 (70 %) отримали оцінку «відмінно», 8 (30 %) – «позитивно». Негативні оцінки відсутні (Додаток В).

Наказом ДПС від 21.10.2021 № 898 «Про визначення результатів виконання завдань державними службовцями органів Державної податкової служби України, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», у 2021 році»

затверджено список державних службовців апарату ДПС, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В» та Графік проведення визначення результатів виконання завдань державних службовців апарату ДПС, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», та державних службовців територіальних органів ДПС, посади яких належать до Номенклатури Голови ДПС, оцінювання результатів службової діяльності яких проводиться у 2021 році.

Наказом ДПС від 17.12.2021 № 1040 затверджено Висновок щодо оцінювання результатів службової діяльності державних службовців апарату Державної податкової служби України, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», у 2021 році.

За результатами аналізу наданих висновків оцінювання працівників апарату ДПС у 2021 році отримали оцінку «відмінно» 89 % працівників апарату ДПС (з них 33 % – категорія «Б» та 67 % – категорія «В»), а також оцінку «позитивно» 11 % працівників апарату ДПС (з них 8 % – категорія «Б» та 92 % – категорія «В»). Негативні оцінки відсутні.

Наказом ДПС від 17.12.2021 № 1039 затверджено Висновок щодо оцінювання результатів службової діяльності державних службовців

територіальних органів ДПС України, посади яких належать до Номенклатури Голови ДПС, у 2021 році.

За результатами оцінювання працівників територіальних органів ДПС, посади яких належать до Номенклатури Голови ДПС, «відмінно» отримали 68 % працівників, а «позитивно» – 32 %. Негативні оцінки відсутні.

Працівників органів ДПС у 2021 році за бездоганну та ефективну державну службу, за особливі заслуги нагороджено подяками, грамотами, орденами та цінними подарунками.

Тобто, метою оцінювання працівників податкових органів – є визначення якості виконання державним службовцем поставлених завдань, а також прийняття рішення щодо: преміювання; планування кар'єрного зростання; визначення потреби у професійному навчанні.

Департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу ДПС України на своєму офіційному сайті розміщує вищезазначені висновки у вигляді звіті оцінювання результатів службової діяльності органів ДПС в розрізі Апарату ДПС та територіальних органів. Проте варто зазначити, що таке оцінювання державних службовців проходить формально, оскільки проводять його свої ж співробітники відділів по роботі з персоналом інспекцій (управлінь), тому об’єктивно оцінити саме функціонал, який покладений на працівника та надати реальну оцінку ефективності його роботи не можливо.

6. Розробка нових підходів в оцінюванні ДПС та пропозиції стосовно їх подальшого вдосконалення з урахування зарубіжного досвіду

Що стосується світового досвіду, то з метою представлення фундаментальних елементів сучасних систем адміністрування податків та відображення основних тенденцій їх розвитку Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) кожні два роки публікує аналітичні матеріали з питань податкової політики та адміністрування.

У зазначених публікаціях, як правило, представлено широкий спектр фактичних даних щодо особливостей практичної діяльності податкових адміністрацій, аналітичні матеріали, що дають можливість висвітлити основні тенденції, останні нововведення та приклади найкращих практик і показників ефективності податкового адміністрування в країнах. Основною метою публікацій є обмін інформацією для спрощення діалогу між керівниками податкових відомств щодо питань розвитку податкових систем і практики адміністрування.

Публікація складається із семи (дев'яти) розділів, які містять числові дані, опис тенденцій та коментарі щодо фактичної чи очікуваної ефективності у кожній зі сфер.

Ефективність та результативність системи адміністрування податків фахівці ОЕСР розглядають у таких сферах:

- комплексність та системність процесу реєстрації платників податків;
- собівартість обробки податкових декларацій та платежів;
- підтримка та обслуговування платників для стимулювання/забезпечення добровільного, повного та своєчасного виконання ними податкових зобов'язань;
- система податкового контролю;
- управління податковим боргом;
- вирішення податкових суперечок.

Зокрема, в останньому звіті відмічається суттєва динаміка змін, які відбуваються в податкових адміністраціях, зокрема:

- зважаючи на використання нових технологій, інструментів та даних для підвищення ефективності та надання сучасних послуг;
- бажання зменшити вартість податкових операцій і тягар платників податків;
- прийняття нових обов'язків;
- здійснення далекосяжних і серйозних змін у міжнародних податкових правилах, включаючи результати в межах боротьби з розмиванням бази

оподаткування та виведенням прибутків з-під оподаткування (Base erosion and profit shifting (BEPS)) [13].

Відповідно, наводиться висновок про постійне зростання фактичної результативності надання послуг податковими органами. Насамперед, загальні показники фактичної результативності податкових адміністрацій, охоплених публікацією, за останні два роки загалом покращилися, перш за все, за рахунок постійного зростання обсягів надання та використання цифрових послуг, зокрема для підтримки самообслуговування платників податків, використання електронних каналів для подання та оплати та поліпшення комунікації через телефонний зв'язок. Інструмент діагностичного оцінювання системи адміністрування податків (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT) розроблено для отримання об'єктивної оцінки стану найважливіших компонентів будь-якої системи адміністрування податків. З цією метою фахівцями виокремлено дев'ять ключових областей результативності (КОР), що охоплюють основні функції та процедури адміністрування.

Інструмент спрямований на забезпечення стандартизованої оцінки інституційної ефективності оцінюваного об'єкта та на отримання об'єктивної інформації щодо стану найважливіших компонентів національної системи адміністрування податків. За твердженням самих розробників, застосування даного інструменту дає можливість визначити відносно сильні та слабкі сторони системи адміністрування податків і при цьому, за рахунок стандартизованого підходу, забезпечити формування єдиного погляду на стан системи адміністрування податків з боку всіх зацікавлених сторін (офіційних органів влади країни, міжнародних організацій, країн-донорів, постачальників технічної допомоги).

Починаючи з 2015 р., коли було затверджено методику, видано практичний посібник (TADAT Field Guide). З використанням даного інструменту було проведено діагностику в більш ніж 15 країнах. На основі консультацій з фахівцями та відгуків керівників податкових органів різних країн інструмент було вдосконалено шляхом внесення додаткових показників і параметрів їх

оцінювання для більш чіткого розкриття стану області результативності. Згідно з новою редакцією практичного посібника оцінка визначених дев'яти областей фактичної результативності базується на 32 показниках (28 згідно з попередньою редакцією), кожен з яких включає оцінку від 1 до 4 параметрів, що загалом складає 54 (47) оцінюваних параметри, забезпечуючи, таким чином, максимально широке охоплення досліджуваного явища [15]. Скорчений звіт TADAT розміщено в додатку Г.

Методика TADAT передбачає оцінювання фактичної результативності роботи податкових органів у таких сферах:

- наявність повної, достовірної та актуальної бази даних зареєстрованих платників;
- ефективність системи управління ризиками;
- орієнтованість на підтримку добровільного дотримання вимог податкового законодавства платниками;
- вчасність подачі декларацій та своєчасна сплата податкових зобов'язань;
- повнота та достовірність інформації, яка подається платниками у звітності;
- наявність справедливої, простої та доступної системи вирішення податкових суперечок;
- наявність ефективної системи управління доходами;
- підзвітність та прозорість податкових органів перед урядом та громадськістю [15].

У лютому 2018 р. міжнародною групою експертів здійснено діагностичне оцінювання системи податкового адміністрування з використанням інструменту TADAT. За її результатами було відмічено значний прогрес у впровадженні сучасних практик адміністрування податків. Експерти місії TADAT відзначили прозорість роботи ДФС, актуальність електронних сервісів, які розробляються відповідно до вимог платників, високий рівень вжиття заходів за результатами

судових спорів, а також своєчасність подання декларацій та сплати податкових зобов’язань.

Стосовно прозорості та підзвітності податкових органів TADAT надала такі висновки:

- існує досить сильний зовнішній нагляд за функціональними та фінансовими операціями податкової адміністрації, але *звіти про результати таких перевірок публікуються тільки частково*. Існує також детальна процедура проведення розслідувань випадків правопорушень та неналежного управління, але *системні проблеми, виявлені під час зовнішнього аудиту, не завжди повідомляються уряду*.
- існує зовнішній нагляд за функціональними та фінансовими операціями податкової адміністрації, але звіти про результати таких перевірок публікуються тільки частково. Зовнішній аудит фінансової діяльності проводиться щорічно Державною службою аудиту (ДСА), а щорічний аудит операційних показників здійснюється Рахунковою палатою України (РПУ). ДФС переглядає їх звіти та надсилає зауваження та пропозиції Мінфіну, а потім до вищезазначених органів. ДФС запроваджує рекомендації зовнішніх аудиторських органі та зобов'язана звітувати перед ними про хід виконання. Результати проведеного РПУ аудиту, а також реакція ДФС оприлюднюються. Проте, публікації результатів аудиту ДСА немає.
- ДФС має хороший механізм моніторингу рівня довіри громадськості до відомства, хоча *звіти не завжди публікуються*.

Звіти складаються незалежними сторонніми організаціями (GIZ у 2016 р. та Mc Kenzie у 2017 р.). Звіт ГІЗ був оприлюднений, але звіт МаКензі – ні. ДФС також здійснює моніторинг своїх власних опитувань через веб-сайт ДФС та публікує результати на веб-сайті. ДФС зазвичай публікує опитування та їх результати на своєму веб-сайті. ДФС також використовує ці результати для покращення якості своїх послуг.

- ДФС щорічно звітує про свою фінансову та операційну діяльність, та своєчасно публікує такі звіти. Стратегічні та робочі плани оприлюднюються напередодні періоду, який вони охоплюють [15].

Отже, на думку фахівців TADAT «органи податкового адміністрування є державними установами і тому несуть відповідальність за використання державних ресурсів і здійснення своїх повноважень. Рівень довіри з боку громадськості підвищується за умови відкритої підзвітності щодо адміністративних дій в контексті відповідальності перед міністром, законодавчими органами і широкою громадськістю».

7. Світова практика системи оцінки роботи фіскальних відомств та виклики імплементації європейського досвіду в аналізі ефективності функціонування податкових органів України

Для впровадження ефективної системи КРІ в ДПС України дуже цінною є світова практика розробки, імплементації та функціонування таких систем у фіскальних органах. Вона полягає в тому, що результативність фіскальних служб вимірюється на трьох основних рівнях:

а) «стратегічному – проводиться оцінка результативності організації в цілому за допомогою ряду ключових показників, що, як правило, спрямовані на вимірювання фінансових результатів, рівня задоволення клієнтів, якості менеджменту та компетенції персоналу;

б) операційному – у фокусі вимірювання перебувають безпосередні процеси та операції, направлені на досягнення цілей організації, а саме: якісне виконання покладених на неї функцій, що є необхідною умовою ефективного функціонування організації;

в) індивідуальному – спрямований на оцінювання результативності окремих працівників на основі визначених стандартів та цілей» [14].

Світовий досвід вказує на те, що найкраще зарекомендували себе два підходи до розробки та імплементації систем КРІ фіскальних органів: функціональний та програмно-цільовий.

Функціональний підхід передбачає поділ діяльності фіскального органу на основні функціональні сфери, під якими слід розуміти ключові бізнес-процеси, здійснення яких є невід'ємною складовою процесу адміністрування податків та зборів. Для кожної з таких сфер розробляється декілька КРІ (як правило, 2-3), які дозволяють комплексно оцінити результативність діяльності кожної функціональної сфери.

Програмно-цільовий підхід застосовується для оцінювання результативності виконання стратегічних планів реформування та розвитку фіскальних органів. У межах даного підходу розробляється КРІ за допомогою яких оцінюється досягнення стратегічних цілей, визначених нормативними документами фіскальної служби. Тобто через оцінювання прогресу в досягненні окремих стратегічних цілей здійснюється моніторинг реалізації конкретних програм та стратегічних планів у цілому.

Варто відмітити, що програмно-цільовий підхід оцінювання результативності діяльності фіскальних адміністрацій має суттєвий недолік. Справа в тому, що стратегічні плани реформування та розвитку фіскальних органів перебувають під значним впливом політичної кон'юнктури. Як наслідок, програмні документи, що є базисом формування системи КРІ, часто змінюються. В результаті такої нестабільності базису формування системи КРІ моніторинг результативності організації у часі стає неможливим. Адже разом зі змінами програмних документів та стратегічних цілей виникає потреба у розробці нових КРІ.

Саме тому у світовій практиці в управлінні фіскальними органами перевага надається функціональному підходу. Побудова системи КРІ при цьому підході у

цілому є більш раціональною, оскільки дає змогу послідовно оцінювати результативність у часі [14].

З метою імплементації в Україні ефективної системи ключових індикаторів ефективності діяльності податкових органів важливо дослідити наявний позитивний досвід функціонування подібних систем оцінювання ефективності податкових органів зарубіжних країн.

В. о. Голови ДПС Тетяна Кірієнко на зустрічі з іноземними колегами наголосила, що «Реформа податкової служби триває і ми зацікавлені у вивченні успішного практичного досвіду наших міжнародних партнерів, що надасть можливість зробити українську податкову службу ще зручнішою та непомітнішою для платників податків та ефективнішою для держави»[17].

Розглянемо практику функціонування систем ключових індикаторів результативності діяльності податкових органів на прикладі Великобританії (Таблиця 3).

Оцінка ефективності та продуктивності діяльності Служби доходів та митних зборів Великобританії здійснюється на основні ключових показників ефективності, які відомі під назвою індикаторів бізнес-плану (HMRC’s business plan indicators). Така назва вказує на близькість функції управління адмініструванням податків до оперативних бізнес-процесів на підприємстві. Для HMRC характерною є зацікавленість податкових органів у ефективній діяльності бізнесу, а також високий рівень суспільного діалогу з платниками податків.

Таблиця 3.

Типові стратегічні цілі та індикатори результативності діяльності для податкових органів

Типові стратегічні цілі	Типові ключові індикатори
Покращення дотримання податкового законодавства; – Врахування інтересів платників податків; – Оптимізація організаційної структури, підвищення етичних норм працівників; – Підвищення продуктивності та ефективності витрат; – Задоволення вимог платників податків; – Підтримка довіри з боку суспільства;	Загальний обсяг чистих податкових надходжень порівняно з прогнозними показниками; – Загальні витрати порівняно із затвердженим бюджетом; – Відношення витрат до надходжень;

– Полегшення механізму сплати податків; – Забезпечення наявності коштів для фінансування урядових програм; – Забезпечення отримання коштів платниками податків, на які вони мають право; – Створення середовища довіри для добровільної сплати податків; – Упровадження та розвиток інноваційних технологій при адмініструванні податків.	– Частка добровільно сплачених податків та заповнених декларацій; – Рівень задоволеності платників податків діяльністю податкових органів (за результатами проведення опитувань)

**Джерело: складено автором за даними [14]*

Досвід податкового адміністрування Великобританії може бути використаний при розробці заходів щодо вирішення цих проблем.

Індикатори бізнес-плану Служби доходів та митних зборів Великобританії не є статичними показниками. Планування та оцінювання її діяльності здійснюється на середньостроковій основі: індикатори бізнес-плану формуються на п’ятирічний період. При цьому залишається можливість щорічного їх коригування у відповідь на зміни економічної кон’юнктури та виникнення нових сфер оцінювання.

Розглянемо чинну у Великобританії методику оцінювання результативності роботи податкових органів та визначимо можливості її використання в Україні. Система ключових індикаторів Великобританії характеризується наступними групами показників:

Індикатори ефективності збору податків та митних платежів передбачають [14]:

1. «Показник собівартості збору індивідуальних прибуткових податків – комплексний показник ефективності збору індивідуальних прибуткових податків, який охоплює дві основних категорії платників відповідних податків: самозайнятих осіб (підприємців), які самостійно оцінюють та сплачують індивідуальний прибутковий податок, та платників, що користуються методом нарахування «у джерела», тобто сплачують податки за допомогою податкових агентів.

Цей індикатор відображає зв'язок між витратами на справляння індивідуальних прибуткових податків та загальною сумою їх надходжень у

аналізованому періоді. З іншого боку, він дозволяє у перспективі звернути увагу на ті частини процесу справляння податків, які є найбільш затратними з метою оптимізації відповідних затрат» [14].

Показник загальної вартості збору індивідуальних прибуткових податків розраховується за формулою:

$$C_{PIT} = \frac{AC_{PIT}}{TR_{PIT}}, \quad (1)$$

де, *CPIT* – загальна вартість збору індивідуальних прибуткових податків;

ACPIT – адміністративні витрати на справляння індивідуальних прибуткових податків;

TRPIT – загальні надходження індивідуальних прибуткових податків у досліджуваному періоді.

2.Собівартість збору корпоративних податків – індикатор, який призначений для оцінювання ефективності оподаткування корпоративного сектору економіки. Цей показник відображає зв'язок між адміністративними витратами на справляння корпоративних податків та загальною сумою надходжень з податку на прибуток корпорацій у аналізованому періоді.

Загальна вартість збору корпоративних податків розраховується за формулою:

$$C_{CIT} = \frac{AC_{CIT}}{TR_{CIT}}, \quad (2)$$

де, *CCIT* – загальна вартість збору індивідуальних прибуткових податків;

ACCIT – адміністративні витрати на справляння індивідуальних прибуткових податків;

TRCIT – загальні надходження індивідуальних прибуткових податків у досліджуваному періоді.

Собівартість збору національних страхових внесків – це показник, який відображає економічну ефективність справляння соціальних та страхових внесків у Великобританії. Цей індикатор відображає відношення

адміністративних витрат до загальної суми податкових надходжень.

Загальна вартість збору національних страхових внесків розраховується за формулою:

$$C_{NSC} = \frac{AC_{NSC}}{TR_{NSC}}, \quad (3)$$

де, C_{NSC} – загальна вартість збору національних страхових внесків;

AC_{NSC} – адміністративні витрати на справляння національних страхових внесків;

TR_{NSC} – загальні надходження національних страхових внесків у досліджуваному періоді.

4.Собівартість збору податку на додану вартість – індикатор, який відображає економічну ефективність справляння податку на додану вартість у Великобританії. Як і попередні показники, він відображає відношення адміністративних витрат на справляння податку до загальної суми податкових надходжень.

5.Собівартість адміністрування податкових кредитів (пільг) – індикатор, який відображає ефективність адміністрування податкових кредитів (пільг), що надаються платникам податків та митних платежів у Великобританії. Таким чином, Служба доходів та митних зборів акцентує увагу на оцінюванні не лише суто фіскальної (якщо так трактувати діяльність, спрямовану на забезпечення ритмічних та достатніх надходжень бюджету) сторони адміністрування податків, а й на оцінювання та ревізії ефективності адміністрування податкових кредитів та податкових пільг. Завдяки цьому вдається охопити оцінкою обидві сторони податкової системи – не лише ту, яка працює на вхід (сторону забезпечення доходів), а й ту, яка призводить до імпліцитних втрат бюджету.

Загальна вартість адміністрування податкових кредитів (пільг) розраховується за формулою:

$$C_{TC} = \frac{AC_{TC}}{TR_{TC}}, \quad (4)$$

де, СТС – загальна вартість адміністрування податкових кредитів (пільг);

АСТС – адміністративні витрати на виплату (надання) податкових кредитів (пільг);

TRTC – загальні виплати (надання) податкових кредитів (пільг) у досліджуваному періоді.

Вищенаведені показники розраховуються в абсолютних величинах і, як правило, становлять кількість одиниць адміністративних витрат на одиницю податкових надходжень (пенсів / 1 фунт стерлінгів). Критерієм підвищення ефективності збору індивідуальних прибуткових податків є зниження цього показника.

Застосування в Україні схожої системи показників ускладнюється тим, що ДПС України не ведеться відповідної статистики щодо розмірів та структури витрат на здійснення адміністрування окремих груп податків. Тому, з метою впровадження методики, слід передбачити формування відповідної інформації підрозділами податкових України. Також проблемою імплементації таких показників є те, що суттєвий вплив на їх розміри мають так звані «капітальні витрати», тобто втирати, пов'язані з амортизацією, оновленням основних засобів, утриманням будівель, технічною підтримкою та впровадженням інформаційних технологій у роботу контролюючих органів – останнім часом податкові органи несуть суттєві витрати в цьому напрямку. Логічним було б не вносити ці витрати в розрахунки, тоді чинний алгоритм оцінювання повинен передбачати поділ витрат на здійснення податкового адміністрування не тільки в розрізі податків, а і на поточні і капітальні з подальшим усуненням капітальних витрат з розрахунку.

Імплементація в практику податкового адміністрування в України системи показників, які використовуються у європейських країнах, зокрема Великобританії з урахуванням системи податків, передбачених податковою

системою України, дасть можливість проаналізувати затратність процесу адміністрування за окремими податками, здійснювати факторний аналіз впливу окремих видів витрат на результативність адміністрування податку, виявляти можливості щодо зменшення показника бюджетних витрат на збір одиниці податкових надходжень. Розрахунок та аналіз таких індикаторів, а також застосування альтернативних процедур дослідження їх складових може допомогти також виявленню фактів нецільового використання бюджетних коштів при перевірці використання коштів підрозділами органів ДПС України як системою внутрішнього контролю міністерства, так і така методика може бути застосована зовнішніми контролерами – Державною фінансовою інспекцією, Рахунковою палатою та іншими при перевірці цільового та ефективного використання бюджетного фінансування.

З іншого боку, ці показники суттєво залежать від коливань економічного циклу. В періоди, коли економіка перебуває в кризовому стані, що відбувається сьогодні в Україні, в умовах війни надходження податків зменшуються у зв'язку з рецесією економічної активності.

У такій ситуації при розрахунках завжди потрібно враховувати вплив інфляційних процесів при аналізі динаміки податкових надходжень і витрат бюджету. Внаслідок впливу таких процесів зменшуватимуться знаменники у формулах 1 – 4. Таким чином, значення визначених індикаторів, за умови незмінності або зростання адміністративних витрат зростатимуть, проте це не буде однозначно свідчити про зниження ефективності функціонування податкової системи країни. Швидше це говорить про зниження податкоспроможності платників податків, спричинене їх скрутним фінансовим становищем або припиненням господарської діяльності.

Варто зауважити також, що оцінювання діяльності податкових органів відповідно до подібного роду критеріїв створює певні хибні стимули. Так деякі види діяльності у процесі справляння податків та зборів можуть бути об'єктивно необхідними, але таке оцінювання може стимулювати керівництво податкових та митних органів до скорочення таких видів діяльності, що,

негативно відобразиться на якості збору податків. Це зокрема може стосуватися інформаційної та масово-роз'яснювальної роботи податкових органів, залучення зовнішніх експертів та призначення експертиз підрозділами податкової міліції.

Слід зауважити, що розглянуті показники ефективності збору податків та митних платежів висвітлюють кількісну сторону функціонування Служби доходів та митних зборів Великобританії. Водночас друга група індикаторів відображає якісну сторону діяльності податкових органів Великобританії.

За результатами дослідження цієї групи індикаторів, в Україні доцільно було б розраховувати наступні.

Система індикаторів впливу складається з таких показників:

Сума коштів, отриманих від заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства – платежі, які були отримані податковими органами внаслідок виникнення у платників додаткових зобов'язань як результат заходів із підвищення рівня дотримання податкового законодавства. Таким чином, це сума коштів, яку додатково отримують податкові органи від діяльності по боротьбі з ухиленням від сплати податків фізичними та юридичними особами. Ці кошти, як правило, виплачуються за результатами проведених заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства на відповідні рахунки або будуть отримані внаслідок заходів з управління податковим боргом.

Основна мета цього показника – відобразити фактичну суму грошових коштів, які надходять до бюджету в результаті відповідних заходів.

Для розрахунку цього показника використовуються наступні елементи:

– платежі на рахунки, разом із захищеними депозитами;

– добровільні платежі, здійснені платниками податків до завершення заповнення податкової декларації, як результат зусиль податкових органів;

– вилучення коштів.

Розраховується вказаний індикатор з використанням операційних та прогнозних даних Служби доходів та митних зборів Великобританії. Відповідно,

по деяких видах заходів податкових органів кошти будуть зібрані у повному обсязі, у той час, як кошти, виявлені у межах інших заходів податкових органів, спрямованих на підвищення рівня податкового законодавства, формуватимуть податковий борг, що перетвориться на реальні кошти лише після заходів із супроводження відповідного боргу.

У найпростішій формі сума коштів, отриманих від заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства, розраховується за формулою:

$$C_F = C_P \times R, \quad (5)$$

де *CF* – кошти, фактично зібрані в результаті заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства;

CP – потенційно можлива сума збору коштів у результаті заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства;

R – рівень фактичного збору відповідних коштів.

Насамкінець підвищення суми коштів, зібраних у результаті заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства, свідчить про підвищення ефективності діяльності податкових органів.

Захищені доходи – індикатор, який охоплює різні види діяльності, які або запобігають ухиленню від сплати податків, або захищають бюджет від втрат у випадку виникнення спроб ухилення від сплати податків.

Результативність діяльності Служби доходів та митних зборів Великобританії виявляється, з одного боку, в сумі коштів, зібраних унаслідок заходів, спрямованих на підвищення рівня дотримання податкового законодавства, а з іншого – в можливостях податкового відомства забезпечити («захистити») надходження. Функція захисту доходів втілюється через ефект зупинки зростання податкових розривів шляхом запобігання втрат податків для бюджету.

Для розрахунку цього показника використовуються оперативні та прогнозні дані Служби доходів та митних зборів, а також дані зі звітів про оцінку певних

сегментів діяльності або безпосереднє моделювання очікуваних ефектів.

Для визначення цього індикатора використовуються наступні показники:

- суми виявлених неправомірних відшкодувань податків, суми запобігання втратам доходів;
- законодавчі і процесуальні зміни: базуються на актуальній оцінці змін з урахуванням дисконтованої вартості змін, які ще не були оцінені;
- цільова освіта та заходи зі стримування від ухилення від оподаткування.

В Україні досить мало розвинута практика застосування захищених доходів. Існує низка державних контролюючих органів, до компетенції яких входить контроль за цільовим використанням бюджетних коштів та за ефективністю їх використання, в тому числі з метою недопущення випадку неправомірного відшкодування податків, необґрунтованого надання податкових пільг тощо. Але відсутня статистика результативності напрямку роботи таких контролюючих органів та методики розрахунку інтегрованої їх результативності.

Натомість органами ДПС України розраховується показник суми втрати податкових надходжень через застосування податкових пільг. Цей показник розраховується на підставі подання платниками податків, що користуються податковими пільгами, звіту про суми податкових пільг за окремими податками. Але цей показник має дещо іншу спрямованість і має радше фіскальний характер, ніж свідчить про ефективність роботи податкових органів.

Загалом слід зауважити, що використання групи цих показників було б дуже корисним для виявлення проблем у податковій системі України щодо фактів порушення законодавства як платниками податків, так і контролюючими органами та їх посадовими особами, виявлення недоліків чинного законодавства щодо контролю за правомірністю дій контролюючих органів. Заслуговує на увагу ідея про необхідність оцінювання та підвищення кваліфікації працівників контролюючих органів та встановлення критеріїв відповідності щодо перебування на відповідних посадах. Доцільним є введення обов'язкової

періодичної атестації рівня професійних знань посадових осіб контролюючих органів та можливості прийняття рішень про можливість перебування їх на посаді, професійне зростання, розмір оплати праці, преміювання, заохочення тощо.

1.Податковий розрив – індикатор, який відображає різницю між фактично зібраними податками та податками, які повинні бути зібрані у аналізованому періоді.

Аналіз податкового розриву дає змогу виявити сфери, які характеризуються ризиками падіння доходів, та сформулювати можливі моделі уникнення негативних явищ в таких сферах. Це дозволяє HMRC більш ефективно використовувати власні фінансові, кадрові та організаційні ресурси при захисті податкових доходів.

Є багато формул для оцінки податкових різниць. При цьому в процесі розрахунку податкових розривів з ПДВ та акцизного збору використовуються, як правило, дані про зовнішні видатки, в той час, як при розрахунку податкових розривів з прямих податків застосовуються оперативні та прогнозні дані HMRC.

Службою доходів та митних зборів Великобританії розроблено оцінки податкових розривів для основних прямих та непрямих податків, які базуються на повному спектрі інформації, який є доступним у вказаний час для вказаного відомства [14].

В Україні також розраховуються такі показники та формуються відповідні статистичні дані щодо задекларованої платниками суми податкових надходжень за окремими податками та сумами фактично отриманих у бюджет податкових надходжень. Також така статистика ведеться відносно сум донарахованих податкових зобов’язань та штрафних санкцій за результатами податкових перевірок та сумами надходжень до бюджету таких платежів.

2.Платежі, сплачені у строк – це системний індикатор якості функціонування податкових служб, який містить два основні блоки:

- *Обсяг* – частка клієнтів, які мають позитивне податкове зобов’язання відповідно до їх податкових декларацій та сплатили його в повному обсязі у

визначений законом строк;

– *Вартість* – сума податків (у відсотковому вираженні), сплачених у строк платниками, які мають позитивне податкове зобов'язання відповідно до їх податкових декларацій.

Варто зауважити значний масштаб охоплення цього показника: незважаючи на те, що він охоплює лише платежі, по яких були подані декларації з позитивними податковими зобов'язаннями та сукупність часткових платежів у межах наявного податкового зобов'язання за винятком будь-яких сум переплат, цей блок охоплює зараз час 80% податкових надходжень та не містить акцизний податок.

«Індикатор, що відображає платежі, сплачені у строк, є показником добровільного виконання податкових обов'язків платників податків. Розрахунок цього показника дає змогу менеджменту податкових органів визначити рівень дотримання податкових зобов'язань у різних секторах національної економіки та ідентифікувати сектори, які знаходяться в зоні ризику для вчинення відповідних превентивних заходів.

У процесі оцінювання важливо звертати увагу одночасно на обсяг та вартість платежів. Це пов'язано з тим, що значна частина податків сплачується малим бізнесом. Рівень добровільного виконання податкових зобов'язань малим та середнім бізнесом доволі важко підвищити, якщо акцентувати увагу лише на вартості податкових надходжень»[14].

Перший елемент цього показника, а саме – обсяг платежів, сплачених у строк, обчислюється за формулою:

$$P_C(\%) = \frac{N_{OT}}{N}, \tag{6}$$

де *PC (%)* – обсяг платежів, сплачених у строк (кількість клієнтів, які сплатили податкові зобов'язання вчасно);

NOT – кількість платників податків, які заявили позитивне податкове зобов'язання та сплатили його у повному обсязі на дату платежу;

N – кількість платників податків, які заявили позитивне податкове зобов'язання.

Другий елемент, а саме – вартість платежів, сплачених у строк, розраховується за формулою:

$$A_P(\%) = \frac{V_{OT}}{V}, \quad (7)$$

де *AP(%)* – вартість платежів, сплачених у строк;

VOT – загальна сума податкових платежів, здійснених платниками, які заявили позитивні податковізобов'язання, у строк;

V – загальна вартість податкових зобов'язань, заявлена відповідно до податкових декларацій

Підвищення цього показника свідчить про зростання рівня дотримання податкового законодавства у термінах своєчасності сплати податків та митних платежів.

Досвід розрахунку показника є в Україні, і органами Міністерства доходів і зборів України ведеться відповідна статистика. Аналіз таких даних за останні роки свідчить про стійку тенденцію до покращенняцього показника за останні роки [5].

3.Коефіцієнт виникнення податкового боргу (*debt roll rate*) – індикатор, який вимірює відсоткову величину виникнення податкового боргу. При цьому податковим боргом у цілях розрахунку вважається такий податковий борг, термін якого не перевищує 90 календарних днів з дати виникнення прострочення зі сплати податкового зобов'язання.

Слід зауважити, що в Податковому кодексі України закладено інше розуміння поняття податкового боргу – це «сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання» [1]. Тобто немає прив'язки до формальних термінів несплати, а податковим боргом

автоматично вважається заборгованість, за якою була надіслана та своєчасно не погашена податкова вимога.

Основною метою розрахунку цього показника є:

а) фокусування працівників податкових органів, у компетенції яких знаходиться адміністрування податкового боргу, на найшвидше стягнення такого боргу, яке стимулює їх до:

- якомога більш швидкого здійснення необхідних заходів;

- здійснення мінімуму деструктивного втручання в процес стягнення податкового боргу;

- стягнення та мінімізації податкового боргу.

б) наближення потоків надходження грошових коштів до максимального можливого в економіці рівня.

Коефіцієнт виникнення одиничного податкового боргу для періоду в *n* днів розраховується за формулою:

$$\text{Debt Roll Rate}_{n} = \frac{\sum_{1...n} T - (\sum_{1...n} A + \sum_{1...n} P + \sum_{1...n} R)}{\sum_{1...n} T}. \quad (8)$$

де $_{1...n}T$ сума податкових платежів, які мають бути стягнуті по боргу у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та *n*-днями після дати виникнення цього боргу

$_{1...n}A$ сума коригування податкових платежів, у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та *n*-днями після дати виникнення цього боргу;

$_{1...n}P$ - сума платежів, здійснених у межах податкового боргу, у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та *n*-днями після дати виникнення цього боргу

$_{1...n}R$ – це сума пільг (наприклад, списань боргу) у межах податкового боргу, наданих у періоді між датою виникнення такого податкового боргу та *n*-днями після дати виникнення цього боргу.

З точки зору ефективності адміністрування податків доцільно визначати такий показник для всіх видів податкового боргу. Для цього використовується така формула:

(9)

$$\text{Roll Rate}_{n} = \frac{\Sigma_{dp}(\Sigma_{1\ldots n} T) - (\Sigma_{dp}(\Sigma_{1\ldots n} A) + \Sigma_{dp}(\Sigma_{1\ldots n} P) + \Sigma_{dp}(\Sigma_{1\ldots n} R)}{\Sigma_{dp}(\Sigma_{1\ldots n} T)},$$

де $_{dp}$ - це сума всіх податкових боргів, які виникли в періоді *p*.

Зниження цього індикатора свідчить про підвищення ефективності адміністрування податкового боргу.

Таким чином, Служба доходів та митних зборів Великобританії робить основний акцент на підвищенні ефективності адміністрування податкового боргу, термін якого не перевищує 90 днів з дати виникнення. Водночас адміністрування боргів, термін яких перевищує вищезазначений, здійснюється за іншими методиками: таким чином поєднується тактичний і стратегічний підхід в адмініструванні податкового боргу [14].

Податковими органами в межах адміністрування податків ведеться активна робота щодо управління та мінімізації податкового боргу, і деякою мірою ці показники мають позитивну динаміку, але для збільшення можливостей для аналізу природи та причин виникнення та певної динаміки податкового боргу використання досвіду Великобританії вважаємо доцільним.

Показник податкових пільг, наданих помилково або у результаті шахрайства, – індикатор, який вимірює помилки та шахрайства в системі податкових кредитів (пільг) у відсотках до загального права на отримання податкових кредитів (пільг). При цьому виявлені випадки організованого шахрайства вилучаються з розрахунку.

Основною метою розрахунку цього показника є виявлення рівня податкових кредитів (пільг), які сплачуються неправомірно як у бік платників податків, так і у бік податкових органів. Також результати цих розрахунків використовуються для визначення характеристик користувачів податкових

кредитів (пільг), які мають високу ймовірність виникнення помилок у їх заявках на отримання пільг.

Стратифікована випадкова вибірка отриманих податкових кредитів (пільг) розглядається співробітниками податкових органів. Вони відзначають грошову вартість помилок та шахрайств, а також вказують причину відповідних помилок. Вибірка формується таким чином, аби бути репрезентативною для всієї сукупності податкових кредитів (пільг) з рівнем помилок та шахрайства, виражених у абсолютній величині (грошових одиницях) та у відсотковому відношенні до загальної суми наданих податкових кредитів (пільг).

1) Показник задоволення клієнтів послугами податкових органів – індикатор, що відображає частку клієнтів, які оцінюють свій досвід роботи з Службою доходів та митних зборів Великобританії як позитивний та простий. Він є частиною пакету показників, які фокусуються на досвіді роботи клієнтів з податковими органами. Інші показники в межах цього пакету оцінюють зміну рівня навантаження, яке відчувають клієнти у результаті співпраці з HMRC, а також визначають рівень виконання зобов’язань HMRC перед її клієнтами.

Цей показник визначається на основі опитування клієнтів стосовно досвіду їх співпраці з податковими органами за п’ятибальною шкалою (тобто від дуже простих відносин до дуже складних). Результуючий показник формується шляхом об'єднання верхніх двох границь шкали (наприклад «дуже прості відносини» та «доволі прості відносини») для кожної групи клієнтів [14].

Цей показник наразі знаходиться на стадії розробки, але узагальнена оцінка, на нашу думку, буде визначатись шляхом виділення середнього значення відповідей кожної групи клієнтів.

Опитування, яке проводиться з метою визначення показника серед усіх досліджуваних груп, повинне здійснюватися з урахуванням суворих обмежень щодо формування випадкової вибірки, яка повинна бути репрезентативною для кожної групи клієнтів.

2) Показник витрат клієнтів на співробітництво з податковими органами – це індикатор, який відображає зміну загальних поточних витрат на дотримання податкового законодавства, які несуть бізнес-структури та індивідуальні платники податків унаслідок змін та нововведень у процесах та продуктах Служби доходів та митних зборів Великобританії. Ці витрати оцінюються з точки зору часу і грошей, необхідних для виконання зобов'язань перед HMRC.

Варто зауважити, що діяльність HMRC здійснюється в межах урядової програми, спрямованої на побудову більш простої та конкурентоспроможної податкової системи та більш справедливої економіки. З цієї точки зору HMRC працює на мінімізацію тягаря, який відчувають сумлінні платники податків при запровадженні змін у діяльність відомства. У спрощенні та вдосконаленні процесів адміністрування податків вбачається шлях здешевлення виконання платниками їх податкових зобов’язань. З іншого боку, запровадження простих та більш дешевих механізмів дозволить звільнити деякий бізнес-ресурс для ефективного функціонування національних підприємств.

Показник зміни витрат клієнтів на співробітництво з податковими органами розраховується за формулою:

$$CB = NT \times (CCPT - FCPT), \quad (10)$$

де *CB* – зміна витрат платників на дотримання податкового законодавства;

NT – кількість транзакцій;

CCPT – поточна вартість податкової транзакції;

FCPT – майбутня вартість податкової транзакції.

Позитивне значення показника свідчить про те, що майбутні витрати є нижчими за теперішні, тобто процес адміністрування став більш ефективним. Таким чином, загальне зростання індикатора свідчить про зменшення навантаження сумлінних платників податків на виконання власних податкових зобов’язань.

В Україні заяви податкових органів щодо поглиблення співпраці з

платниками податків, як правило, мають декларативний характер і відсутня можливість адекватної оцінки такої співпраці. Позитивним моментом у цій сфері є розробка та впровадження податковими органами низки електронних податкових сервісів, наприклад, особистий електронний кабінет платника податків та інші. Цей напрямок оцінювання ефективності роботи податкових органів в Україні є перспективним і допоможе виявленню можливостей щодо співпраці податкових органів з платниками податків і реалізації проголошеного принципу роботи податкових органів «обличчям до платника».

Третій блок показників ефективності діяльності податкових органів Великобританії складають показники оцінювання структурних трансформацій. Оскільки економічне середовище є перманентно динамічним, структурні реформи податкової сфери є об'єктивною передумовою забезпечення ефективного функціонування системи оподаткування [14].

Для оцінювання структурних змін використовуються такі кількісні індикатори:

1) загальна кількість успішно реалізованих заходів з початку досліджуваного періоду – індикатор, який відображає чисельність заходів, які вважаються реалізованими в повному обсязі впродовж певного часового проміжку (як правило, бюджетного року);

2) кількість заходів, не виконаних у строк, – індикатор, який відтворює загальну кількість заходів, які були заплановані до виконання, але не реалізувались з будь-яких причин;

3) кількість заходів, не виконаних у строк з зовнішніх об'єктивних причин, – індикатор, який відображає заходи, які не були реалізовані з зовнішніх причин, які, як правило, мають непереборний характер. До таких причин можна зарахувати світові фінансові кризи, політичні перевороти, стихійні явища, інші форс-мажорні ситуації;

4) загальна кількість поточних заходів – це індикатор структурних перетворень, який відбиває загальну кількість структурних заходів, які на момент оцінювання знаходяться у фазі реалізації;

5) загальна кількість запланованих заходів, які досі не розпочались, – індикатор, який характеризує ту частину структурних заходів, які були відображені у плані на досліджуваний часовий проміжок та реалізація яких з певних причин у цьому часовому проміжку не розпочалася.

Отже, розглянута система ключових індикаторів результативності роботи податкових органів Великобританії може бути використана при розробці системи ключових індикаторів оцінювання діяльності податкових органів в Україні. Така система повинна базуватися на комплексному рейтинговому оцінюванні ефективності різних елементів адміністрування податків: обліку платників податків, податкового консультування, опрацювання податкової звітності, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби, податкового контролю, податкових перевірок, призначення санкцій та пені, адміністрування податкового боргу. Ефективність податкового адміністрування можна розглядати через можливість реалізації податковою системою притаманних їй функцій. Механізми податкового адміністрування безперечно мають забезпечити високу фіскальну ефективність, але водночас орієнтуватися на мінімальну витратність як публічних коштів, так і коштів окремих платників. Податкове адміністрування також має сприяти ефективному виконанню податковою системою регулюючої функції, що може проявлятися, зокрема, через боротьбу з уникненням від оподаткування.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційні роботі статті проведено огляд інструментів оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні й показано, що загалом затверджена ДПСУ система ключових показників ефективності відповідає аналогічній світовій практиці. Водночас ця система показників є неповною. На нашу думку, показники мають бути універсальними, затверджуватися на довгострокову перспективу з можливістю періодичного перегляду чи коригування. Відслідковування КПЕ в динаміці забезпечить можливість системного аналізу ефективності податкового адміністрування в Україні, дасть можливість приймати обґрунтовані рішення при реалізації реформ.

Дослідження міжнародної практики оцінювання ефективності роботи податкових органів показує, що провідні країни світу вживають заходів для підвищення результативності та ефективності податкового адміністрування за рахунок органічного поєднання економічних та адміністративних методів впливу на платників, використовуючи при цьому сучасні технології податкової роботи. Системи податкових органів багатьох країн світу розвиваються згідно з принципами стратегічного управління на основі розроблених стратегій, у яких передбачаються як можливості розвитку внутрішнього потенціалу податкових органів, так і заходи щодо мінімізації ризиків в оподаткуванні з урахуванням національних особливостей. Загальноприйнятою практикою оцінювання ефективності роботи податкових органів є застосування системи ключових індикаторів їх роботи. Нами була досліджена система ключових індикаторів ефективності податкових органів Великобританії. Такий аналіз свідчить, що ця система у Великобританії має на меті як кількісну, так і якісну оцінку ефективності процесів адміністрування податків та митних платежів Службою доходів та митних зборів. Варто зауважити також, що, незважаючи на всеохопний характер оцінки, розрахунок інтегрального показника, який би комплексно характеризував ефективність адміністрування податків, не здійснюється.

Результати дослідження показують, що податкове адміністрування не

можна оцінювати однозначно. На ефективність податкового адміністрування впливатиме як поточна макроекономічна ситуація в країні, так і якість здійснених адміністративних процедур. Тому ключові індикатори результативності роботи податкових органів повинні обиратися, виходячи із розуміння необхідності ідентифікації різних ефектів (результатів), що утворюються внаслідок діяльності податкових органів. При цьому слід орієнтуватися на такі ефекти, які є значними і спрямовані на створення найбільш цінних суспільних благ. Розуміючи, що в процесі податкового адміністрування досягається (відбувається) досить велика кількість ефектів, які реально не можуть бути враховані, пропонується зробити акцент на залучення показників, що найбільш релевантно характеризують кінцеві результати діяльності, а також процеси, в ході яких цих результатів було досягнуто.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755 VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 05.01.2021).
2. Постанова КМУ «Деякі питання оплати праці державних службовців податкових органів» від 28.12. 2020 № 1346 URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-oplati-praci-derzhavnih-sluzhbovciv-podatkovih-organiv-i281220-1346
3. Наказ ДПС від 16.04.2020 № 574 «Про визначення результатів виконання завдань державними службовцями органів Державної податкової служби України, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В»
4. Наказ ДПС від 21.05.2020 № 219 «Про впровадження системи моніторингу оцінювання результатів службової діяльності в органах Державної податкової служби»
5. Бізнес оцінив роботу податкових органів. URL: https://www.epravda.com.ua/news/2020/04/23/659714/
6. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. Performance Assessment Report. Травень 2018. 75 с. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_TADADT_Checked _2018.pdf
7. Досягнення цільових значень ключових показників ефективності роботи(KPI) ДПС України за 2019 рік URL:
8. Звіт про досягнення цільових значень Ключових показників ефективності Державної податкової служби України (KPI ДПС) у 2020 році URL:
9. Ключові показники ефективності (KPIs) для Державної фіскальної служби України / Міністерство фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/KPI для ДФС.pdf

10. Козарезенко Л. В., Точиліна Л. В. Інструменти оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні. *Бізнес Інформ.* 2018. № 9. С. 182-188. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_9_28.

11. Місія, стратегічні цілі та пріоритети. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/misiya-ta-strategichni-tsili/

12. Окреме доручення Міністра фінансів України № 11000-08/1117 від 27.09.2016 р. / Міністерство фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/ files/

13. Оцінка якості роботи ДФС за методикою KPI: імітація чи вихід? URL: https://ngoipr.org.ua/blog/otsinka-yakosti-roboti-dfs-za-metodikoyu-kpi-imitatsiya-chi-vihid/

14. Проскура, К. П. Застосування міжнародного досвіду використання індикаторів результативності в діяльності податкових органів в Україні. *Економічний аналіз :зб. наук. праць*. , 2014. Том 15. № 3. С. 142-153.

15. Процеси адміністрування податків в Україні оцінили за методом TADAT. URL:https://mof.gov.ua/uk/news/protsesy-administruvannia-podatkiv-v-ukraini-otsinyly-za-metodom-

16. Скрипник, А. В. Целевая функци администрирования налогов. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. №1(60). С. 156-165

17.Офіційний сайт ДПС України URL: https://tax.gov.ua/

Додаток А

Ключові показники ефективності Державної фіскальної служби України, розроблені у 2016 році [7]

№ з/п	Показник	Сутність показника
1.	Рівень своєчасного подання податкових декларацій	Частка податкових декларацій, які подано із дотриманням вимог законодавства, у загальній кількості поданих податкових декларацій
2.	Рівень погашення грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту	Частка погашених (сплачених) грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок
3.	Рівень узгодження грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту	Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок
4.	Кількісна результативність розгляду податкових і митних спорів у судовому порядку	Частка податкових і митних спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДФС, у загальній кількості податкових і митних спорів, вирішених судами різних інстанцій
5.	Вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку	Частка суми позовів за спорами, вирішеними судами на користь органів ДФС, у загальній сумі за спорами, вирішеними судами різних інстанцій
6.	Рівень підтвердження судом рішень процедури адміністративного оскарження	Частка справ, розглянутих у судовому порядку після проходження процедури адміністративного оскарження, рішення за якими прийнято на користь ДФС, у загальній кількості справ, розглянутих у судовому порядку після проходження процедури адміністративного оскарження
7.	Динаміка податкового боргу	Показник відображає зменшення сум податкового боргу по відношенню до сум боргу станом на початок поточного року та без урахування боргу, який виник у поточному році
8.	Коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками	Частка планових документальних перевірок до загальної кількості перевірок
9.	Частка податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДФС	
10.	Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих у сервісі «Пульс»	
11.	Обсяг заборгованості з відшкодування ПДВ	

Додаток Б

Досягнення цільових значень ключових показників ефективності роботи(KPI) Служби за 2019/2020 роки

№ з/п	KPI		Фактичне значення KPI, %		Цільове значення KPI, %	
			2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
1	2	3	4			
1	Частка податкових декларацій, поданих юридичними особами за допомогою електронних сервісів	Частка податкових декларацій, поданих юридичними особами за допомогою електронних сервісів	90,3	93,3	87	91
2	Частка податкових декларацій, поданих за основними податками фізичними особами за допомогою електронних сервісів	Частка податкових декларацій, поданих фізичними особами за допомогою електронних сервісів	67,6	73,3	58	68
3	Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих на сервіс «Пульс»	Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих до сервісу «Пульс», за якими закінчився термін розгляду	100	100	100	100
4	Частка телефонних дзвінків, прийнятих Контакт-центром протягом 5 хвилин очікування	Частка телефонних дзвінків, опрацьованих Контакт-центром ДПС	71,2	56,2	не менше 70	не менше 70

№ з/п	KPI		Фактичне значення KPI, %		Цільове значення KPI, %	
			2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
		протягом 5 хвилин				
5	Частка податкових декларацій, які подані із дотриманням вимог законодавства у загальній кількості поданих податкових декларацій (рівень своєчасного подання податкових декларацій)	Частка податкових декларацій, які подано із дотриманням вимог законодавства у загальній кількості поданих податкових декларацій (рівень своєчасного подання податкових декларацій)	98,3	96,5	98,25	98,3
6	Частка погашених (сплачених) зобов'язань, що були нараховані і підлягають сплаті (рівень добровільної сплати податкових зобов'язань)	Частка погашених (сплачених) зобов'язань, що були самостійно визначені платниками податків і підлягають сплаті (рівень добровільної сплати податкових зобов'язань	102,8	92,1	98,4	93
7	Частка скасованих грошових зобов'язань, донарахованих підрозділами аудиту за результатами адміністративного оскарження, у	Частка скасованих за результатами адміністративного оскарження грошових зобов'язань (з донарахованих за результатами	18,4	13	19	не більше 18

№ з/п	KPI		Фактичне значення KPI, %		Цільове значення KPI, %	
			2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
	загальній сумі оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку)	контрольно-перевірочних заходів) у загальній сумі оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку): за донарахуваннями підрозділів податкового аудиту за донарахуваннями підрозділів органів ДПС, на які покладено функції з питань адміністрування податків за донарахуваннями підрозділів контролю за підакцизними товарами		7,8 0,4		не більше 10 не більше 1
8	Частка сум грошових зобов'язань, рішення про скасування яких в адміністративному порядку прийнято Службою за результатами	—	3,8%	-	20%	-

№ з/п	KPI		Фактичне значення KPI, %		Цільове значення KPI, %	
			2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
	розгляду скарг платників податків у поточному році, у загальній сумі оскаржуваних грошових зобов'язань, визначених у податкових повідомленнях-рішеннях, винесених підрозділами, до функціональних повноважень яких належить здійснення контрольно-перевірочної роботи податків і зборів з фізичнихосіб за результатами документальних перевірок платників податків (рівень скасування в адміністративному порядку)					
9	Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок юридичних осіб, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок юридичних осіб (рівень узгодження грошових	Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів у загальній сумі таких грошових зобов'язань (рівень узгодження донарахованих	37,4	45,2 72,4 45,2	33	33 35 33

№ з/п	KPI		Фактичне значення KPI, %		Цільове значення KPI, %	
			2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
	зобов'язань, визначених за результатами податкового аудиту)	грошових зобов'язань): за донарахуваннями підрозділів податкового аудиту				
10	Частка узгоджених грошових зобов'язань, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами документальних перевірок, проведених підрозділами, до функціональних повноважень яких належить здійснення контрольно-перевірочної роботи податків і зборів з фізичнихосіб (рівень узгодження грошових зобов'язань, визначених за результатами контрольно-перевірочних заходів)	за донарахуваннями підрозділів органів ДПС, на які покладено функції з питань адміністрування податків за донарахуваннями підрозділів контролю за підакцизними товарами	39,9		29	
11	Динаміка податкового боргу (без врахування новоствореного)	Динаміка погашення податкового боргу (без врахування новоствореного, який виник протягом	скорочено на 11,3	38,8	скорочено на 10	10

№ з/п	KPI		Фактичне значення KPI, %		Цільове значення KPI, %	
			2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
		звітного періоду)				
12	Динаміка скорочення загальної кількості боржників	Динаміка скорочення загальної кількості боржників (без врахування суб'єктів господарювання, у яких податковий борг виник протягом звітного періоду)	31,5	75	3	10
13	Частка податкових спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь податкових органів у загальній кількості податкових, вирішених судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	Частка податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС від загальної кількості податкових спорів, розглянутих судами різних інстанцій (кількісна результативність розгляду податкових спорів у судовому порядку)	42,8	46,6	56,2	43
14	Частка суми позовів за спорами, вирішеними судами на користь податкових органів у загальній сумі за	Частка суми за податковими спорами, які вирішені судами на користь органів	54,2	55,2	46	54,5

№ з/п	KPI		Фактичне значення KPI, %		Цільове значення KPI, %	
			2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
	спорами, вирішеними судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	ДПС від загальної суми за податковими спорами, розглянутими судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових спорів у судовому порядку				
15	—	Виконання індикативних показників доходів державного бюджету (які контролюються ДПС в межах повноважень, передбачених законодавством)	-	110,4	-	100

Додаток В

Звіт про досягнення цільових значень Ключових показників ефективності Державної податкової служби України (КРІ ДПС) у 2020 році

№ з/п	КРІ ДПС	Стратегічна ціль	Значення КРІ ДПС у звітному періоді	Цільове значення КРІ ДПС	Примітка
1	2	3	4	5	6
1	Частка податкових декларацій, поданих юридичними особами за допомогою електронних сервісів	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	93,3%	91%	Причиною перевищення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є популяризація електронних сервісів ДПС
2	Частка податкових декларацій, поданих фізичними особами за допомогою електронних сервісів	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	73,3%	68%	Причиною перевищення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є популяризація електронних сервісів ДПС
3	Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих до сервісу «Пульс», за якими закінчився термін розгляду	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	100%	100%	
4	Частка телефонних дзвінків, опрацьованих Контакт-центром ДПС протягом 5 хвилин	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	56,2%	не менше 70%	Причиною недосягнення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є недостатня чисельність працівників Контакт-центру ДПС (32% вакантних посад), нерівномірність надходження дзвінків протягом звітного періоду, а також надходження до Контакт-центру ДПС великої кількості дзвінків, щодо стану обробки електронної звітності, реєстрації накладних та блокування/скасування в

№ з/п	КРІ ДПС	Стратегічна ціль	Значення КРІ ДПС у звітному періоді	Цільове значення КРІ ДПС	Примітка
1	2	3	4	5	6
					телефонному режимі кваліфікованого електронного підпис, які опрацьовуються іншими структурними підрозділами ДПС. За рахунок виключення вказаних дзвінків значення КРІ ДПС у звітному періоді становить 70,2%
5	Частка податкових декларацій, які подано із дотриманням вимог законодавства у загальній кількості поданих податкових декларацій (рівень своєчасного подання податкових декларацій)	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	96,5%	98,3%	Причиною недосягнення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є те, що у зв'язку з внесенням змін до Податкового Кодексу та інших законів України, з метою підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню короновірусної хвороби COVID - 19 (Закони України від 30.03.2020 №540-IX та від 13.05.2020 №591- IX) встановлено, що за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня до закінчення дії карантину штрафні санкції за несвоєчасну сплату та подання звітності не застосовуються (крім ПДВ)
6	Частка погашених (сплачених) зобов'язань, що були самостійно визначені платниками податків і підлягають сплаті (рівень добровільної сплати податкових зобов'язань)	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	92,1%	93%	Причиною недосягнення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є те, що у зв'язку з внесенням змін до Податкового Кодексу та інших законів України, з метою підтримки платників податків на

№ з/п	КРІ ДПС	Стратегічна ціль	Значення КРІ ДПС у звітному періоді	Цільове значення КРІ ДПС	Примітка
1	2	3	4	5	6
					період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню короновірусної хвороби COVID - 19 (Закони України від 30.03.2020 №540-IX та від 13.05.2020 №591- IX) встановлено, що за порушення податкового законодавства, вчинені протягом періоду з 1 березня до закінчення дії карантину штрафні санкції за несвоєчасну сплату та подання звітності не застосовуються (крім ПДВ). Крім того, протягом періоду з 1 березня до закінчення карантину платникам податків не нараховується пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня підлягає списанню, що впливає на своєчасність погашення (сплати), нарахованих платником зобов'язань у деклараціях (розрахунках)
7	Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів у загальній сумі таких грошових зобов'язань (рівень узгодження донарахованих грошових зобов'язань):	за донарахуваннями підрозділів податкового аудиту	Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів	45,2%	не менше 33%
		за донарахуваннями підрозділів органів ДПС, на які покладено функції з питань адміністрування податків		72,4%	не менше 35%
		за донарахуванням		30,2%	не менше 49%

№ з/п	КРІ ДПС	Стратегічна ціль	Значення КРІ ДПС у звітному періоді	Цільове значення КРІ ДПС	Примітка
1	2	3	4	5	6
		и підрозділів контролю за підакцизними товарами			
8	Частка скасованих за результатами адміністративного оскарження грошових зобов'язань (з донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів) у загальній сумі оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку):	з донарахованих підрозділами податкового аудиту	Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів	13,0%	не більше 18%
		з донарахованих підрозділами органів ДПС, на які покладено функції з питань адміністрування податків		7,8%	не більше 10%
		з донарахованих підрозділами контролю за підакцизними товарами		0,4%	не більше 1%
9	Виконання індикативних показників доходів державного бюджету (які контролюються ДПС в межах повноважень, передбачених законодавством)	Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів	110,4%	100%	Причиною перевищення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є додаткові надходження по податкових платежах, що зумовлено перевиконанням з податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за рахунок збільшення нарахованих сум ПДВ до сплати з урахуванням бюджетного відшкодування
10	Частка податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС від загальної кількості податкових спорів, розглянутих судами різних інстанцій	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	46,6%	43%	Причиною перевищення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є закриття проваджень по судових справах, стороною в яких вступає ПАТ «Укрнафта», на виконання Закону України «Про

№ з/п	КРІ ДПС	Стратегічна ціль	Значення КРІ ДПС у звітному періоді	Цільове значення КРІ ДПС	Примітка
1	2	3	4	5	6
	(кількісна результативність розгляду податкових спорів у судовому порядку)				Державний бюджет України на 2020 рік»
11	Частка суми за податковими спорами, які вирішені судами на користь органів ДПС від загальної суми за податковими спорами, розглянутими судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових спорів у судовому порядку)	Формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві	55,2%	54,5%	Причиною перевищення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є закриття проваджень по судових справах, стороною в яких вступає ПАТ «Укрнафта», на виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік»
12	Динаміка скорочення загальної кількості боржників (без врахування суб'єктів господарювання, у яких податковий борг виник протягом звітного періоду)	Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів	75,0%	10%	Причиною перевищення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є те, що на виконання пункту 2^4 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, внесеного Законом України від 4 грудня 2020 року № 1072-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2», 21 грудня

№ з/п	КРІ ДПС	Стратегічна ціль	Значення КРІ ДПС у звітному періоді	Цільове значення КРІ ДПС	Примітка
1	2	3	4	5	6
					2020 року ДПС було проведено в автоматичному режимі списання податкового боргу майже 3,7 млн платникам податків
13	Динаміка погашення податкового боргу (без врахування новоствореного, який виник протягом звітного періоду)	Ефективне адміністрування податків, зборів, платежів	38,8%	10%	Причиною перевищення цільового значення КРІ ДПС у звітному періоді є те, що на виконання пункту 2^4 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, внесеного Законом України від 4 грудня 2020 року № 1072-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2», 21 грудня 2020 року ДПС було проведено в автоматичному режимі списання податкового боргу на загальну суму 1,2 млрд гривень

Додаток Г

Сукупні показники оцінки результатів діяльності ДПС України за методом TADAT [15]

Показник	Оцінка за2017р.	Стисле пояснення оцінки ня оцінки
КОР 1: Цілісність бази даних зареєстрованих платників податків		
Р1-1. Точна та достовірна інформація про платниківподатків.	**C**	База даних зареєстрованих платників податків досить добре супроводжується, аінформація, що міститься в ньому, є достатньою для забезпечення ефективної взаємодії з платниками податків, але не передбачає заздалегідь заповнених декларацій. Хоча для оновлення інформації, а також виявлення та видалення неактивних платників податківіснують задокументовані процедури, їх база даних є точною лише в обмеженій мірі.
Р1-2. Володіння інформацієюпро потенційних платників податків.	**C**	Ініціативи щодо виявлення незареєстрованих юридичних та фізичнихосіб є обмеженими.
КОР 2: Ефективне управління ризиками		
Р2-3. Визначення, оцінка, ранжування і кількісна оцінка ризиків недотримання норм.	**C**	Ініціативи щодо збору інформації тапроведення досліджень з метою виявлення ризиків недотримання податкових вимог розроблені, але носятьобмежений характер. В ДФС існує процесоцінки ризиків, але він не дуже добре структурований.
Р2-4. Зменшення ризиків задопомогою програми поліпшення дотримання податкових правил	**D**	Щорічного плану покращення дотриманняподаткових вимог немає.
Р2-5. Моніторинг та оцінка результатів діяльності з оцінкита зменшення ризиків недотримання норм.	**C**	В ДФС зазвичай не практикується проведення оцінки впливу заходів зі зменшення ризиків на більш широкий спектр питань.
Р2-6. Визначення, оцінка тазменшення інституційних ризиків.	**C**	Процедури визначення інституційнихризиків існують, але система не структурована та не застосовується щорічно.
КОР 3: Сприяння добровільному дотриманню норм		
Р3-7. Обсяг, своєчасність і доступність інформації.	**B**	ДФС надає інформацію платникам податків з широкого кола тем, та яку булоадаптовано до потреб різних категорій тагруп платників податків. Податкова адміністрація гарантує актуальність інформації, яку вона надає, і платниківподатків повідомляють про зміни в законодавстві, перш ніж відповідний законодавчо-нормативний акт набуде чинності. Інформація надається платникамподатків через різноманітні канали надання безплатних послуг та освітніх програм для платників податків. Електронні послуги надаються платникам податків у відповідності з розробленими стандартами. На більше ніж 70 відсотків дзвінків відповідають у діапазоні до трьох хвилин.
Р3-8. Обсяг ініціатив	**B**	ДФС запровадило багато ініціатив для зменшення витрат

із зменшення витрат платниківподатків, пов'язаних з дотримання норм.		платників податків на дотримання податкових вимог. Проте заздалегідь заповнених форм декларацийне передбачено.
Р3-9. Отримання відгуківплатників податків про продукти та послуги.	**B**	ДФС регулярно отримує зворотній зв'язок від платників податків шляхом проведеннящорічного опитування щодо сприйняття громадськістю роботи податкової служби. Регулярно проводяться консультації згрупами платників податків та посередниками для отримання від них зворотного зв'язку про процеси та продукти, але їх участь у розробці та тестуванні нових процесів та продуктів все ще знаходиться на стадії тестування.
КОР 4: Своєчасне подання податкових декларацій		
Р4-10. Частка своєчасно поданих декларацій.	**B+**	Більшість платників податків подають звітність вчасно.
Р4-11. Використання електронних засобів дляподання декларацій.	**C**	ДФС досить успішно сприяє поширенню процесу подання електронних податковихдекларацій.
КОР 5: Своєчасна сплата податкових зобов'язань		
Р5-12. Використання електронних методів здійснення платежів.	**A**	Електронні платежі є обов'язковими для всіх основних податків, і жодний іншийспосіб оплати не допускається.
Р5-13. Використання ефективних систем стягнення податків.	**A**	Утримання податків у джерела отриманнядоходу та авансова сплата податків широко поширені.
Р5-14. Своєчасність платежів.	**A**	Дуже високий відсоток сум зобов'язань поПДВ сплачується вчасно.
Р5-15. Обсяг і динаміка податкової заборгованості.	**B**	Рівень загальної податкової заборгованостіє низьким, але значна її частина старше 12 місяців.
КОР 6: Забезпечення достовірності звітності		
Р6-16. Заходи перевірки з метою виявлення та запобігання недостовірній звітності.	**D+**	ДФС має річний план аудиту, який охоплюєвсі основні податки та всіх ключових платників податків. Існує досить високийрівень масштабної автоматичної перехресної перевірки даних, отриманихвід різних державних установ, але не від банків / фінансових установ.
Р6-17. Обсяг проактивнихзаходів, спрямованих на підвищення рівня надання достовірної інформації.	**B**	ДФС має систему публічних та приватнихобов'язкових для виконання розпоряджень, але механізм досягнення із групами платниками угод щодо дотримання податкових вимог є недостатньо розвиненим.
Р6-18. Моніторинг обсягунаданої недостовірної звітності.	**D**	ДФС не проводить систематичного моніторингу масштабів подання неточної звітності.
КОР 7: Ефективне вирішення податкових спорів		
Р7-19. Існування незалежного, дієвого та поетапного процесу вирішення спорів.	**A**	ДФС має багаторівневу систему розглядускарг платників податків в адміністративному та судовому порядку, якою на практиці користуються платники. Механізм адміністративного розгляду та вирішення спорів є незалежним від функції аудиту. Інформація про процес вирішенняспорів

		публікується та доступна в різних засобах масової інформації, також воначітко доводиться до відома платників податків під час проведення аудиту.
Р7-20. Час, необхідний для вирішення податкових спорів.	**B**	Понад 90 відсотків усіх звернень проходять процес адміністративногорозгляду протягом 60 днів після отримання рішення про донарахування.
Р7-21. Ступінь вжиття заходівза результатами вирішення спорів.	**A**	ДФС регулярно відслідковує та аналізуєрезультати вирішення спорів.
КОР 8: Ефективне управління доходами		
Р8-22. Внесок до державногопроцесу прогнозування податкових надходжень.	**B**	ДФС надає вхідні дані для прогнозуваннярівня доходів державного бюджету та контролює рівень збору платежів, але неконтролює суми податкових витрат та перенесення збитків на наступні періоди, які можуть бути компенсовані майбутніподатковими зобов'язаннями.
Р8-23. Точність системи обліку податкових надходжень.	**C**	Система обліку податкових надходженьпобудована в ДФС адекватно, зокрема забезпечує рознесення податкових платежів по рахунках протягом одного робочого дня. Однак регулярні зовнішніаудити системи обліку не проводяться.
Р8-24. Компетентність системиповернення податків.	**C**	Для системи відшкодування ПДВ в бюджеті закладені кошти для своєчасногозадоволення законних вимог про відшкодування. Система дозволяєкомпенсувати суми податкової заборгованості надлишками кредитів ПДВ,але перевірки заяв на відшкодування на основі ризиків не проводиться. Велика кількість заяв на відшкодування ПДВ вчасно сплачується, компенсується абовідхиляється.
КОР 9: Підзвітність та прозорість		
Р9-25. Механізми внутрішнього контролю.	**B**	У складі ДФС існує повнофункціональний Департамент внутрішнього аудиту (ДВА),який, хоча безпосередньо підпорядкований Голові ДФС, також перебуває під подвійним підпорядкуванням на регіональному рівні. У ДФС існує організаційно незалежне управління внутрішньої безпеки (УВБ), яке напряму підпорядковано Голові відомствата має належні слідчі повноваження.
Р9-26. Зовнішній нагляд за діяльністю органу податкового адміністрування.	**B**	Існує досить сильний зовнішній нагляд за функціональними та фінансовими операціями податкової адміністрації, алезвіти про результати таких перевірок публікуються тільки частково. Існує такождетальна процедура проведення розслідувань випадків правопорушень таненалежного управління, але системні проблеми, виявлені під час зовнішнього аудиту, не завжди повідомляються уряду.
Р9-27. Суспільне сприйняття добросовісності.	**C**	ДФС має хороший механізм моніторингурівня довіри громадськості до відомства, хоча звіти не завжди публікуються.
Р9-28. Публікація інформації про діяльність, результати таплани.	**A**	ДФС щорічно звітує про свою фінансову та операційну діяльність, та своєчасно публікує такі звіти. Стратегічні та робочіплани оприлюднюються напередодні періоду, який вони охоплюють.

Кожен параметр і показник оцінюється за чотирибальною шкалою «А», «В», «С» або

«D»:

- «A» (6) означає результативність роботи, яка відповідає або перевершує передову міжнародну практику. У цьому випадку, для цілей TADAT, передова практика означає вже випробуваний і широко-використовуваний підхід, який практикується в більшості провідних податкових адміністраціях. Однак, слід взяти до уваги що для того щоб вважатися «передовою практикою», зовсім необов'язково йти попереду технологічного прогресу. При такому динамічному характері податкового адміністрування, передова практика, що описана в практичному посібнику, може з часом удосконалюватися одночасно з випробуваними і загальноприйнятими технологічними досягненнями та інноваційними підходами.
- «B» (10) означає прийнятні результати (тобто досить надійний рівень результативності, але він дещо поступається передовій міжнародній практиці).
- «C» (9) означає слабкі результати порівняно з міжнародною передовою практикою.
- «D» (3) означає неприйнятні результати і виставляється у випадку невідповідності вимогам, що ставляться для отримання оцінки «C» або вище. Крім того, оцінка «D» виставляється в певних ситуаціях, коли оцінювачі не мають достатньої інформації для визначення та оцінки рівня результативності роботи. Наприклад, оцінка «D» виставляється, якщо орган податкового адміністрування виявляється не в змозі надати базові числові дані для оцінки операційних результатів (наприклад, у сфері подання декларацій, сплати зобов'язань і обробки відшкодувань). Це пояснюється тим, що нездатність органу податкового адміністрування надати необхідні дані свідчить про недоліки його систем управлінської інформації та практики моніторингу результатів роботи.

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Випускна кваліфікаційна робота Кирій Юлії Вікторівни за темою «Оцінка ефективності функціонування податкових органів: світовий досвід та можливості його адаптації в Україні» написана на актуальну та практично значущу тему. У роботі розкрито основні теоретичні та методичні аспекти досліджуваної проблеми, запропоновано підходи щодо вдосконалення існуючих способів оцінки, досліджено міжнародну практику оцінки ефективності роботи фіскальних органів та проведено оцінювання діяльності податкових органів України.

Висновки і рекомендації є достовірними та науково обґрунтованими, з огляду на це робота має важливе практичне значення.

Роботу заслуговує на високу позитивну оцінку.

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ К. Швабій
(підпис, дата) ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти
Кирій Ю.В.
(прізвище, ініціали)
після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри фіскального адміністрування _____ Іванишина О.С.
(підпис)

Гарант освітньо-професійної програми _____ Швабій К.І.
(підпис)

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Кирій Юлія Вікторівна

Курс/група ФМФА-21-1

Тема кваліфікаційної роботи

Оцінка ефективності функціонування податкових органів: світовий досвід та можливості адаптації в Україні

П. І. Б. наукового керівника

Швабій К.І.

Дата захисту 07.02.2022 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 88,0 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 12,0 %, цитат 3,68 %.

Відповідальна особа М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускну кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
Кирій Юлії Вікторівни
на тему «Оцінка ефективності функціонування податкових органів: світовий досвід та можливості його адаптації в Україні»

Актуальність теми Актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи не викликає сумніву, оскільки перед органами ДПС України стоять завдання підвищення ефективності адміністрування податків, зниження податкового навантаження на бізнес і скорочення витрат часу платників на нарахування та сплату податків. Виконання цих завдань є неможливим без запровадження системи індикаторів ефективності роботи податкової служби, які б могли свідчити про позитивні або негативні зміни у роботі відповідної структури, а також вказувати, наскільки виконано завдання реформування податкової системи.

Наукова новизна У роботі досліджено питання щодо розробки нових підходів системи оцінювання результативності діяльності ДПС України

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу Автором з'ясовано проблемні аспекти щодо оцінки роботи податкових органів, вивчено світову практику системи оцінки роботи фіскальних відомств. Заслуговує на увагу авторська розробка нових підходів в оцінюванні ДПС та пропозиції стосовно їх подальшого вдосконалення з урахування зарубіжного досвіду.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні рекомендацій щодо необхідності вдосконалення системи оцінювання ефективності функціонування податкових органів. Зроблені висновки можуть бути логічним продовженням подальших наукових досліджень.

Наявність недоліків В цілому робота Кирій Ю.В. написана на належному рівні, однак роботу доцільно було б наповнити більшою кількістю статистичної інформації.

Загальний висновок і оцінка роботи Робота відповідає вимогам, що висуваються до даного виду робіт та може бути рекомендована до захисту із позитивною оцінкою.

Рецензент **В.М. Мельник, д.е.н., професор**

«19» 04 2023 р.