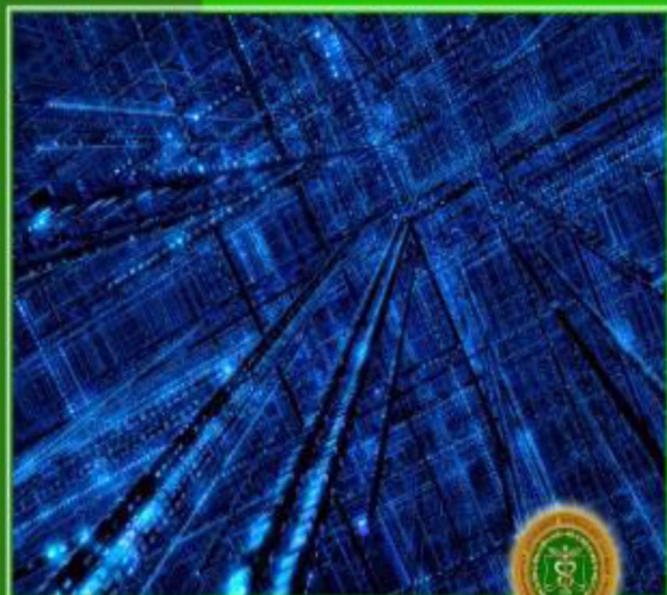




ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ



АНАЛІТИЧНО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ЕКОНОМІКИ



АНАЛІТИЧНО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ
ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ЕКОНОМІКИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

*Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 році.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні»,
яку започатковано в 2015 році.*

Редакційна колегія:

П. В. Пашко, д.е.н. (голова)

І. Г. Бережнюк, д.е.н.

Л. В. Деркач, к.ю.н.

А. Д. Войцещук, к.е.н.

А. І. Крисоватий, д.е.н.

А. А. Мазаракі, д.е.н.

Л. Л. Тарангул, д.е.н.

В. В. Ченцов, д.іст.н., д.н.держ.упр.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

- «Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
- «Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
- «Митна політика держави та її реалізація митними органами»
- «Механізми державного управління митною справою»
- «Історія митної діяльності»
- «Митне право України»
- «Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
- «Митна справа»
- «Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
- «Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
- «Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
- «Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
- «Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
- «Let Develop English skills»
- «Кримінальний процес України»
- «Європейська інтеграція»
- «Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
- «Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

- «Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
 - «Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
 - «Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
 - «Математика для економістів. Вища математика. Частина I. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
 - «Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
 - «Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
 - «Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
 - «Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
 - «Практикум з інформаційних систем в економіці»
 - «Практикум з WEB-програмування»
 - «Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
 - «Моделювання систем захисту інформації»
 - «Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
-

2016

- «Актуальні питання розвитку банківської системи України»
- «Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
- «Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
- «Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
- «Правове забезпечення фінансової безпеки України»
- «Grammar for students of economics (для економістів)»
- «English grammar for law students (для юристів)»
- «Алгоритмізація та програмування»
- «Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
- «Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
- «Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
- «Інформаційні системи і технології»
- «Інформаційні системи і технології на підприємстві»
- «Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
- «Економічні перспективи підприємництва України»
- «Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

- «Теорія держави і права»
 - «Історія митної діяльності»
 - «Механізм державного управління митною справою»
 - «Митна політика держави та її реалізація»
 - «Митне право України»
 - «Міжнародне фінансове право»
 - «Державні цільові фонди»
 - «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
 - «Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
 - «Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення балансу безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
 - «Інститут митної вартості імпортованих товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
 - «Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
 - «Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
 - «Реформування податкової та митної системи України»
 - «Соціогуманітарне знання як основа формування нової освітньої парадигми для глобального «суспільного знання»
 - «Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
 - «Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
 - «Митна статистика України»
-

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р. Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

**АНАЛІТИЧНО-КОНТРОЛЬНІ
АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВО-
ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ ЕКОНОМІКИ**

Монографія

*За загальною редакцією
доктора економічних наук А. В. Лісового,
кандидата економічних наук Е. В. Кондукової*

**Ірпінь
2017**

УДК 336.13
ББК 65.261.9
A64

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 2 від 6 лютого 2017 року)*

Рецензенти:

Веріга Г. В., д.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту Донбаської державної машинобудівної академії;

Абакуменко О. В., д.е.н., професор, професор кафедри фінансів, банківської справи та страхування Чернігівського національного технологічного університету.

Авторський колектив:

Лісовий А. В. (вступ; 1.1; 1.2; 1.3.1; висновки), Кондукова Е. В. (вступ; 3.5; висновки), Мартиненко В. В. (1.3.1), Міщенко Т. М. (1.3.2), Ружинська Н. О. (1.3.4), Гришук С. В. (1.3.3), Лісова Т. А. (1.3.1), Луценко І. О. (1.3.1), Нікончук В. В. (1.3.5), Мацелюх Н. П. (1.4), Дем'янчук Г. В. (1.4), Міночкіна О. М. (1.5), Шевчук О. А. (2.1; 3.1; 3.3), Тарашенко В. А. (2.2), Савченко А. М. (2.3; 4.3), Савченко В. В. (2.3; 4.3), Білобровенко Т. В. (2.4), Рябчук О. Г. (2.5; 3.2; 3.4), Микитенко Т. В. (4.1), Пастернак М. М. (4.2).

A64 Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки : монографія / [Микитенко Т. В., Рябчук О. Г., Савченко А. М. та ін.] ; за заг. ред. А. В. Лісового, Е. В. Кондукової ; Університет ДФС України. – Ірпінь, 2017. – 346 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 88).

ISBN 978-966-337-445-1

У монографії розглянуті такі питання, як зміст і напрями регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки; визначення особливостей державного регулювання в основних секторах економіки; дослідження аналітичних аспектів контролю податкових надходжень, а також особливостей контролю окремих видів податків (ПДВ та податку на доходи фізичних осіб); характеристика бюджетного контролю як різновиду державного фінансового контролю, визначення теоретично-методичних аспектів митного контролю; оцінка ефективності митного постаудиту.

Для фахівців у галузі державного фінансового і податкового контролю, наукових співробітників, аспірантів докторантів і студентів економічних спеціальностей.

УДК 336.13
ББК 65.261.9

© Лісовий А. В., Кондукова Е. В.,
Микитенко Т. В., Рябчук О. Г. та ін., 2017
© Університет державної фіскальної
служби України, 2017

ISBN 978-966-337-445-1

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	8
1.1. Сутність і види регулювання економічних процесів	8
1.2. Зміст і напрями регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки	19
1.3. Особливості державного регулювання в основних секторах економіки	27
1.3.1. Державне регулювання розвитку сільського господарства	27
1.3.2. Особливості державного регулювання у харчовій промисловості (на прикладі виробництва м'ясопродукції)	34
1.3.3. Державне регулювання розвитку вугільної промисловості	42
1.3.4. Особливості державного регулювання розвитку житлово-комунального господарства України	51
1.3.5. Державне регулювання фондового ринку України	58
1.4. Державне регулювання інноваційного розвитку вітчизняної економіки	66
1.5. Проблеми розвитку системи податкового регулювання діяльності підприємств	85
Список використаних джерел до розділу 1	99
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ	111
2.1. Проблеми термінології податкового контролю	111
2.2. Методика аналізу податкових надходжень як база податкового планування і прогнозування	127
2.3. Проблеми методики доперевірочного аналізу платників податків	137

2.4. Аналітичні аспекти оцінки податкових ризиків ПДВ	161
2.5. Проблеми податкового контролю податку на доходи фізичних осіб	181
Список використаних джерел до розділу 2.....	193
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ	203
3.1. Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю	203
3.2. Організаційні аспекти державного фінансового аудиту	211
3.3. Теоретичні підходи до аналізу ефективності бюджетних програм.....	218
3.4. Оцінка ризиків та аналіз виконання бюджетних програм	225
3.5. Оцінка ризиків та аналіз діяльності підприємств державного сектору економіки	239
3.5.1. Використання фінансового аналізу при визначенні факторів ризику	239
3.5.2. Комплексний фінансовий аналіз підприємств державного сектору економіки	254
Список використаних джерел до розділу 3.....	270
РОЗДІЛ 4. ПРОБЛЕМИ АНАЛІЗУ І ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МИТНОГО КОНТРОЛЮ	278
4.1. Теоретико-методичні аспекти митного контролю.....	278
4.2. Завдання і напрями аналізу діяльності органів митного контролю.....	298
4.3. Оцінка ефективності митного постаудиту	323
Список використаних джерел до розділу 4.....	333
ВИСНОВКИ.....	338

ВСТУП

Економіка України є однією зі складових забезпечення національного добробуту, тому це визначає необхідність державного втручання в питання забезпечення розвитку української економіки. Однією зі стратегічних цілей державної політики є створення умов сталого розвитку вітчизняних підприємств. Кризовий стан української економіки вимагає переосмислення ролі держави в цій сфері і пошуку шляхів виходу із ситуації, що склалася. Без державної підтримки багато суб'єктів господарювання не лише державного, але й приватного сектору економіки не в змозі ефективно здійснювати свою діяльність та задовольняти основні життєві потреби населення.

Регулювання є комплексною функцією управління, тому що для здійснення процесу регулювання необхідне використання фактично всіх функціональних важелів управління: аналізу, координації, мотивації, контролю. Тому дослідження застосування аналітичних процедур у діяльності ряду державних органів контролю, а саме Державної фіскальної служби України і Державної аудиторської служби України є надзвичайно важливим. Ця проблема актуальна на поточний момент, оскільки в умовах стрімкого реформування державних контрольних органів у напрямі надання їм переважно сервісних функцій і гармонізації відносин з підконтрольними суб'єктами аналітичні процедури набувають особливого значення. Їх використання дозволяє реалізовувати завдання контрольної діяльності більш ефективно, швидко і не відволікаючи об'єкта контролю від його господарських функцій.

Державне регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки широко вивчається у вітчизняній науці. Визначеними вченими в цій галузі є: В. Бесєдін, Т. Бова, З. Варналій, В. Воротін, А. Гальчинський, В. Гусєв, А. Даниленко, Я. Жаліло, С. Жарая, Т. Желюк, В. Зимовець, А. Мельник, А. Музиченко, О. Пильтяй, І. Ситнік та ін. Науковими дослідженнями аналітичних та контрольних процедур у діяльності Державної фіскальної служби України та Державної аудиторської служби України займалися В. Андрущенко, М. Баканов, Н. Барабаш, М. Білуха, М. Боровик, О. Будько, В. Буряковський, В. Вишневецький, О. Воронкова, О. Гребельник, О. Данілов, А. Даценко, О. Десятнюк, Г. Дмитренко, О. Дудоров, Є. Єгоров, М. Коцупатрий, М. Кучерявенко, Л. Ловінська, В. Мельник, М. Никонович, А. Нікітішин, П. Пашко, Т. Пасько, Г. Руда,

Т. Семенко, М. Сивульський, Л. Тарангул, Н. Ткаченко, В. Федосов, П. Хомин, К. Швабій, І. Ящишина та багато інших.

Але, незважаючи на посилену увагу науковців до проблем регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки та аналітичного забезпечення контролюючих їх органів, недостатньо повно дослідженими залишаються питання уніфікації аналітичного інструментарію для потреб будь-якого контролюючого органу. Історично склалося так, що цей інструментарій розроблявся кожною контролюючою установою окремо для власних потреб, що знижувало його ефективність. Необхідність створення цілісної науково обгрунтованої методики аналізу діяльності Державної фіскальної служби України та Державної аудиторської служби України зумовила вибір теми дослідження, його актуальність, теоретичну й практичну значущість.

Метою монографії є формування теоретичних засад і методичного інструментарію регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного та приватного сектору економіки.

Відповідно до мети дослідження в монографії поставлено такі завдання:

- проаналізувати сутність і види регулювання економічних процесів;
- уточнити зміст і напрями регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки;
- визначити особливості державного регулювання в основних секторах економіки;
- систематизувати державне регулювання інноваційного розвитку вітчизняних підприємств;
- виокремити проблеми розвитку системи податкового регулювання діяльності підприємств;
- розкрити проблеми термінології податкового контролю;
- обгрунтувати методику аналізу податкових надходжень як бази податкового планування і прогнозування;
- визначити проблеми методики доперевірочного аналізу платників податків;
- уточнити аналітичні аспекти опрацювання податкових ризиків ПДВ;
- виокремити проблеми податкового контролю податку на доходи фізичних осіб;

-
- висвітлити бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю;
 - проаналізувати організаційні аспекти розподілу функцій у системі державного фінансового контролю;
 - розкрити теоретичні підходи до аналізу ефективності бюджетних програм;
 - обґрунтувати методику оцінки ризиків та аналізу виконання бюджетних програм;
 - оцінити ризики та проаналізувати діяльність підприємств державного сектору економіки;
 - визначити теоретично-методичні аспекти митного контролю;
 - уточнити завдання і напрями аналізу діяльності органів митного контролю;
 - оцінити ефективність митного постаудиту.

Об’єктом дослідження є система державного фінансового контролю як інструмент регулювання діяльності суб’єктів економіки.

Предметом дослідження є аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб’єктів економіки.

Монографія складається з чотирьох розділів, містить 17 таблиць та 10 рисунків. Перший розділ монографії становитиме інтерес для дослідників макроекономічного профілю, а другий, третій та четвертий – будуть цікавими для тих, хто займається проблемами вдосконалення перевірконого процесу за рахунок зміщення акцентів з документальних і фактичних методів перевірки на аналітичні.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Сутність і види регулювання економічних процесів

Термін «регулювання» перекладається з латинської мови (regulo) як – впорядковувати, наводити порядок. Тобто регулювання – це сукупність методів і засобів спрямованого впливу суб'єкта на об'єкт з метою його стабілізації і розвитку згідно з планом. Соціально-економічні системи, як правило, мають властивість саморегуляції (у певних незначних межах). Але вплив значних внутрішніх та зовнішніх збурювачів рівноваги систем викликає необхідність використання зовнішнього регулювання. Наприклад, неефективність ринкового саморегулювання соціального захисту населення, інфляції, безробіття, коригування економічних циклів викликає необхідність державного регулювання соціально-економічних процесів.

Регулювання залежить від планування. Планування є передумовою, вихідним елементом регулювання. Воно дає можливість суб'єктам регулювання визначити оптимальний варіант розвитку регульованих ними об'єктів, знайти необхідні ресурси для досягнення встановленої мети. Отже, регулювання та планування є взаємодоповнюючими елементами управління соціально-економічними процесами. Регулювання є комплексною функцією управління, тому що для здійснення процесу регулювання необхідне використання фактично всіх функціональних важелів управління: аналізу, координації, мотивації, контролю.

Економіка України є однією зі складових забезпечення національного добробуту, тому це визначає необхідність державного втручання в питання забезпечення розвитку української економіки. Однією із стратегічних цілей державної політики є створення умов сталого розвитку національного господарства. Кризовий стан української економіки вимагає переосмислення ролі держави в цій сфері і пошуку шляхів виходу із ситуації, що склалася. Без державної підтримки багато суб'єктів підприємництва не в змозі ефективно здійснювати свою діяльність та задовольняти основні життєві потреби населення.

Державне регулювання економіки широко вивчається у вітчизняній науці. Визнаними вченими в цій галузі є: В. Ф. Беседін [34], Т. В. Бова [11], З. С. Варналій [28], В. Є. Воротін [30], В. О. Гусєв [24], А. І. Даниленко [27], Я. А. Жаліло [30], С. Б. Жарая [36], Т. Л. Желюк [37], В. В. Зимовець [45], А. С. Музиченко [34], О. В. Пильтяй [82], І. В. Ситнік [106] та ряд інших.

Але регулювання розвитку економічних процесів здійснюється не лише державою, а й іншими суб'єктами. Залежно від суб'єктів регулювання Г. Л. Монастирський класифікує його на такі види [67, с. 7]:

- державне регулювання;
- самоврядне регулювання;
- ринково-інституційне регулювання;
- громадське регулювання.

Враховуючи тему нашого дослідження в цілому та цього розділу зокрема, основна увага буде спрямована на державне регулювання економічних процесів. Усі інші види регулювання розглянемо дещо коротше.

Проблеми самоврядного регулювання економічних процесів мало досліджені в науковій літературі. У нашій країні самоврядне регулювання більше досліджується з точки зору права, ніж економіки. Самоврядне регулювання – це сукупність методів і форм цілеспрямованого впливу органів місцевого самоврядування на соціально-економічний розвиток своїх населених пунктів з метою досягнення поставлених цілей. Цілі, як правило, визначаються в рамках державних та регіональних програм соціально-економічного розвитку відповідних територій. Тому самоврядне регулювання (поряд з державним) можна назвати владним регулюванням, адже і в держави, і в місцевих органах самоврядування мета одна – забезпечення сталого розвитку України. Методи регулювання державної та місцевої влади також ідентичні і відрізняються лише масштабом прийняття рішень.

Ринково-інституційне регулювання економічних процесів здійснюють інститути ринкової інфраструктури (банки, біржі, консалтингові компанії, лізингові фірми). Через нерозвиненість інститутів ринку їх регулююча дія поки що незначна, але має потужний потенціал зростання.

Громадське регулювання – це регулювання соціально-економічних процесів громадськими організаціями, політичними партіями, іншими органами самоорганізації населення.

Власне від того, наскільки адекватними будуть види та засоби регулювання, залежать тенденції розвитку національної економіки на найближчу і на віддаленішу перспективу.

Регулювання економічних процесів є надзвичайно складним процесом, залежним від ринкових реформ у загальнодержавному масштабі. Перші реформатори національної економіки незалежної України (на початку 90-х років минулого століття) вважали, що ринок як саморегулююча система сам відрегулює економіку і зробить її ефективною. Але двадцятип'ятилітній досвід реформування свідчить про зворотне. В основу методології продовження реформування національної економіки необхідно покласти інституціональний підхід, що включає систему принципів перетворення країни, направлених на зміну базисних складових існуючого економічного устрою (форм власності, форм господарювання та економічних умов), за допомогою: а) врахування специфіки українських інститутів-умов; б) впливу через інститути-чинники; в) дії інститутів-механізмів [73, с. 101–106].

Поняття «інститут» походить від латинського *institutum* (встановлення, установа). В юриспруденції воно використовувалося для позначення сукупності норм права, які регулюють соціальні та правові відносини в суспільстві. З розвитком суспільства трактування цього терміна стало ширшим – він набув значення елемента соціальної структури, форми організації та регулювання суспільного життя. Сьогодні під поняттям «інститут» розуміємо сукупність установ, норм поведінки, культурних цінностей.

Інституційний підхід як основа реформування включає регулювання через такі інститути-чинники, як «держава» і «ринок». Держава, як головний провідник реформ, повинна організувати всі заплановані заходи реформування, забезпечити адаптацію ринкових структур до потреб суб'єктів підприємництва та пристосування їх до умов ринку.

Інститути-механізми, направлені на забезпечення процесу реформування (закони, програми, інструкції, положення і т.д.), здебільшого є прерогативою держави, хоча деяка частина з них розробляється та впроваджується на рівні регіонів, районів, окремих населених пунктів чи підприємств.

Але ніякі заходи реформування не зможуть досягнути мети, якщо вони не враховуватимуть особливостей українських інститутів-умов, тобто звичаїв і традицій населення, стереотипів його економічної поведінки.

Застосування теорії інституціоналізму дозволяє визначити суть реформи як головного інституту-механізму, що корегує або перериває природний хід еволюційного розвитку і є складною системою, що включає підсистеми нових економічних відносин та структур, що формуються. Це дозволяє розглядати інституціональний підхід як основу методології економічного реформування в Україні.

Здійснені в Україні реформи характеризуються незавершеністю та відірваністю від інститутів-умов, проведенням їх без урахування установок і настроїв населення або навіть всупереч його бажанню. Реформою хотіли переробити побут, традиції, звичаї населення, не розуміючи, що за короткий відрізок часу цього зробити практично неможливо. Це також стосується і методів здійснення сучасних економічних трансформацій. Принцип історизму (суть явища визначається його історією) дозволяє проаналізувати, як виник певний інститут-чинник, які головні періоди розвитку він пройшов, яким є зараз і як він подіяв на формування інститутів-умов, що для реформи української економіки мають чи не найважливішу роль.

Ринкова економіка не може функціонувати без державного регулювання. За відсутності державного регулювання в дію автоматично вступають стихійні регулятори, часто там, де відсутнє або слабе державне управління – керує злочинний елемент. Головне завдання державного регулювання економікою – знайти оптимальне поєднання ринкової свободи з регулюванням процесів відтворення. Це здійснити нелегко, і вирішення цієї проблеми ні економічною наукою, ні практикою поки що не знайдено.

Державне регулювання економіки в умовах ринку – це обширна система типових заходів правового, виконавчого і контролюючого характеру, що здійснюються державними органами влади з метою досягнення економічної та соціальної стабільності. Цілеспрямований вплив держави на економіку в умовах ринку можна вважати головним принципом сучасної ринкової економіки.

За Дж. Кейнсом, центральне завдання держави полягає в тому, щоб досягти високих обсягів «ефективного попиту», обов'язковою умовою цього є зростання доходів. На думку класика, необхідно розвивати два види попиту: а) споживчий попит і б) підприємницький попит на засоби виробництва. Ефективність попиту визначається показниками збільшення зайнятості, підвищення рівня життя населення та збільшення прибутків фірм [58, с. 206].

Кейнсіанською парадигмою вперше на державу покладені економічні функції забезпечення ефективного попиту через інвестиції в національну економіку і державні витрати на інші соціально-економічні цілі (рис. 1.1).

Для ефективного державного регулювання ринку потрібне досконале вивчення і вміле використання в українських умовах досвіду розвинених країн з ринковою економікою, державне регулювання яких формувалося протягом багатьох століть, а особливо активно – у другій половині минулого сторіччя.



Рис. 1.1. Ознаки ринкового і державного регулювання економіки

Не існує ідеального регулятора, який здатний позбавити суспільство від трьох бід: кризи, безробіття та інфляції. Усі науковці визнають ці негативи вічними проблемами.

Порівняємо два види макрорегуляторів – стихійно-ринковий і планово-державний за їх дією на економіку:

1. Характер регулювання, властивий двом макросистемам управління. Вільний ринок (з його цінами, що саморегулюються) впливає на виробництво апостеріорно (від лат. *posteriori* – з подальшого, наступного), тобто після виробництва товару вже виправити нічого не можна. Корисний результат досягається «всліпу» за допомогою проб і помилок. Державний регулятор діє на виробництво апріорно (від лат. *apriori* – з попереднього). Ще до виробництва товару держава прогнозує наслідки. Завдяки цьому можна запобігти небажаним кінцевим результатам стихійних господарських дій.

2. Відношення до зовнішніх ефектів (негативні або позитивні побічні наслідки виробництва, наприклад, забруднення навколишнього середовища, освітлення вулиць). Виникає потреба в державному регулюванні дії негативних зовнішніх ефектів. Ринок не може компенсувати ті витрати, які має суспільство від неконтрольованої діяльності суб'єктів підприємництва. Аналогічно держава має регулювати обсяги (стимулювати збільшення) позитивних зовнішніх ефектів. Люди намагаються збільшити споживання корисних і одночасно безкоштовних благ, але підприємці не стануть виробляти те, за що не зможуть отримати грошову винагороду. Цим повинна займатися держава, лише вона може справитися з регулюванням обсягів зовнішніх ефектів. Це стало однією з функцій державного регулювання.

3. Відношення різних регуляторів до структурних змін загальнодержавного масштабу. Приватні суб'єкти ринку, як правило, не беруться змінювати галузеву структуру економіки, адже це не дає швидкої вигоди. Тому лише держава може проводити масштабні структурні зміни. Вона має необхідні для цього ресурси і може мобілізувати їх у більш короткий термін. Приватні підприємці не вкладатимуть свої капітали в некомерційні галузі, де не можна отримати прибутку. Це стосується медицини, освіти, фундаментальних наукових досліджень і т.д. Тільки держава за бюджетні кошти може створити і підтримувати некомерційний сектор економіки.

4. Зв'язок стихійно-ринкового і планово-державного регуляторів із задоволенням попиту на продукти споживання і послуги. Державний регулятор з великим запізненням сприймає зміни кон'юнктури ринку і врівноважує попит та пропозицію надто повільно. Ринок,

навпаки, дуже швидко реагує на зміни попиту споживачів і відгукується на них змінами пропозиції товарів та послуг, а також їх ціни.

5. Реакція вказаних вище регуляторів на неефективне виробництво. Ринок стимулює прибуткові підприємства та позбавляється від неефективних господарників. Лише держава може утримувати неприбуткове, але необхідне для суспільства підприємство (освіта, медицина, військово-промисловий комплекс, виробництво благ, що мають позитивний зовнішній ефект, та інше).

Узагальнюючи приведені порівняння ринкового і державного макрорегуляторів, можна зробити висновок: з метою покращення управління національним господарством доцільніше не змінювати почергово один регулятор на інший, а перейти до комбінованої форми управління, в якій об'єднуються переваги двох господарських механізмів.

Автори української реформи «наукову основу» відходу держави з економіки знайшли в теорії радикального неолібералізму. Результатом застосування цієї теорії в Україні став безпрецедентний у мирний час парадокс: за декілька років держава позбавилася половини свого майна, отримавши від його приватизації в тисячі разів менший дохід ніж була його реальна вартість. Крім того Україна ще й умудрилася стати великим зовнішнім та внутрішнім боржником. Відбулося обвальне знецінення заощаджень громадян у державному Ощадбанку. Водночас уряд більше ніж втричі скоротив свої витрати і держава увійшла до хронічної бюджетної і боргової криз. Найважливіші показники мікроекономічної ефективності (фондовіддача, продуктивність праці, енергоємність продукції) знизились більше ніж на третину.

На самому початку економічних реформ у 1991 р. було зрозуміло, що потрібно відійти від адміністративної системи управління національною економікою. З цього питання в економістів і найвищого державного керівництва України не було спільної думки. Український уряд зробив вибір на користь швидкого переходу від планової соціалістичної до ліберально-ринкової економіки. Реформатори обґрунтували цей вибір класичною ліберальною та неокласичною моделями ринку. Весь розрахунок був на так звану «невидиму руку» (ринкову конкуренцію), що мала все ефективно відрегулювати.

Із середини 90-х років українські уряди почали визнавати помилковість застосування класичної і неокласичної моделей регулювання економіки.

Ще однією проблемою трансформації системи управління в Україні стало відношення до інститутів планування національної економіки.

На початку 90-х років були знищені інститути адміністративного регулювання виробництва. Був ліквідований Державний плановий комітет УРСР, який планував і прогнозував соціально-економічний розвиток країни. Ліквідували також Державний комітет України з матеріально-технічного постачання, який, згідно з народногосподарським планом, постачав у всі галузі економіки засоби виробництва. Тобто не дочекавшись «невидимої руки» знищили «видиму руку» (державне регулювання). Крім того, держава втратила контроль за господарською діяльністю державних підприємств. Вони виявилися непідконтрольними ні ринку, який лише формувався, ні плану, якого вже не було, ні державі як власнику. Треба було знаходити вихід з цієї тупикової ситуації.

Особливої значущості набуло завдання створення «української моделі» економіки, яка за задумом уряду повинна була відповідати національним особливостям і традиціям, що, у свою чергу, припускає підвищення ролі держави в господарському житті та значну соціальну орієнтованість економіки.

У першу чергу, треба було налагодити керованість макроекономікою. Для цього було потрібно:

- надати перетворенням макрорегулятора інституційної спрямованості, тобто створити державні інститути, які відроджують та підсилюють керованість національною економікою (оновити господарське законодавство, ввести інститути ринкового господарювання, провести демонополізацію і т.д.);

- відновити управління державними підприємствам, перевести їх на повний комерційний розрахунок (але керівника призначає держава), перейти до акціонерної форми управління підприємствами (при державному контрольному пакеті акцій);

- націлити економіку на соціально орієнтовані стандарти.

Але українські реформи супроводжувалися кризовим спадом обсягів виробництва продукції і не дали бажаних соціальних результатів. У 90-х роках минулого століття відбулося безпрецедентне в мирний час падіння рівня життя населення. Серйозною проблемою була розробка ефективних методів економічного регулювання.

З самого початку економічних реформ стали застосовуватися такі методи державного регулювання, які підсилили нестабільність національної економіки:

- для покриття бюджетного дефіциту держава застосувала «інфляційний податок». Надмірно високі показники інфляції завдали відчутного удару по українській економіці, особливо сільському господарству;

- надзвичайно високі податки зруйнували зацікавленість роботодавців і працівників у збільшенні обсягів виробництва.

У плановій економіці Радянського Союзу державний бюджет був головним фінансовим планом надходження та використання грошових коштів. Кошти витрачалися відповідно до державного директивного плану соціально-економічного розвитку країни. Цей план і бюджет затверджувалися одночасно та у відповідній взаємній ув'язці.

Основними джерелами бюджетних надходжень були податкові платежі підприємств (податок з обороту встановлювався у вигляді твердих ставок у цінах товарів, що забезпечувало стабільні надходження до бюджету) і відрахувань від прибутків державних підприємств (іноді до 70 %). Надходження від прибуткового податку з населення були незначними (становили менше 10 % від загальних надходжень бюджету).

Фінансування економіки здійснювалося майже повністю за рахунок державного бюджету. З нього фінансувалися капітальне будівництво, розвиток науки і техніки, охорона здоров'я, освіта, житлове будівництво, соціальне забезпечення, соціально-культурні потреби.

Така централізована мобілізація грошових коштів країни та їх використання за директивним планом мали ті ж самі недоліки, що й адміністративна система управління в цілому. Реформування цього макрорегулятора вимагало трансформації і децентралізації державного бюджету.

З набуттям Україною державності відбулися суттєві зміни в бюджетній політиці. В основу бюджетної політики було закладено глибоке протиріччя. З одного боку, відповідно до монетаристської концепції закладалася мета зменшити пропозицію грошей і здійснювати рестриктивну (обмежувальну) політику. Але така бюджетна політика проводилася жорсткими кредитно-грошовими заходами: повністю припинився централізований розподіл кредитів, часто використовувалася

практика списання заборгованості перед бюджетом, було ліквідовано бюджетні позики підприємствам на пільгових умовах. У таких випадках, як правило, посилюється спад виробництва. З іншого – ставилося завдання досягти припинення економічного спаду. Але в його основі лежала структурна криза, подолати яку можна було лише протягом тривалого періоду часу і з величезними витратами державних грошових коштів.

Гострою є суперечність між економічною і соціальною цілями бюджету. Здійснення кредитно-грошової політики, відповідно до вимог МВФ (зниження інфляції – умова надання кредитів для збалансування бюджету), супроводжувалось ослабленням соціальної функції бюджету. У ньому не передбачалось необхідних заходів на поліпшення рівня життя населення (не проводилася індексація заробітної плати, стипендій, пенсій).

На нашу думку, лише реформування бюджетно-податкової системи дозволить підвищити якість планування та фінансування державних витрат, створити дієвий механізм контролю за виконанням фінансового плану держави.

Недосконалість ринкових відносин, якщо їх розглядати з погляду соціальної справедливості, викликає необхідність державного втручання і в іншу сферу – сферу зайнятості населення. В економіці ринкового типу безробіття неминуче, тому обов'язком держави стає зниження його рівня і тривалості, матеріальне забезпечення людей, вимушених залишатися без роботи.

У цивілізованих країнах світу повна зайнятість виступає однією з головних цілей економічної політики. Термін «повна зайнятість» не можна розуміти як абсолютну відсутність безробітних. В економічній науці повна зайнятість припускає наявність природного рівня (норми) безробіття. Останній виникає при збалансованості ринку робочої сили, коли кількість людей, що шукають роботу, дорівнює чисельності вільних робочих місць. Наявність безробіття в межах природного рівня означає повне використання ресурсів. Створений у цих умовах національний продукт виражає виробничий потенціал економіки.

Соціально-економічна реконструкція економіки, що не покладається на спонтанність виникнення і функціонування ринку, вимагає активної діяльності держави. У перехідний до ринку період, коли старі структури вже не діють, а нові тільки створюються, лише інститути

держави, такі як система представницької та виконавчої влади, можуть забезпечити економічний та соціальний порядок і здійснити політичні, соціальні та економічні реформи. Зміцнення інститутів державної влади, як практичне завдання, повинне виводитися не з тих або інших економічних доктрин, а з об'єктивних положень розвитку та орієнтуватися на критерії економічної і соціальної ефективності.

Держава в умовах сучасного ринкового господарства повинна виконувати важливі функції стимулювання зростання виробництва і соціального захисту населення, підвищення якості життя. Для цього вона зобов'язана не тільки забезпечувати функціонування ринкової конкуренції, захищати законні права підприємств та громадян, але й створювати умови господарюючим суб'єктам для адаптації до змін ринкової кон'юнктури, сприяти активізації їх виробничої діяльності. Незамінними елементами сучасної «держави розвитку» мають бути індикативне планування та державні програми, спрямовані на модернізацію економіки.

Пріоритетна роль державного регулювання ні в якому разі не знижує значення ринкового саморегулювання. Структурна політика держави не замінює підприємницьку ініціативу, а, навпаки, створює для неї відповідні умови, націлює на інвестиційну активність та широке освоєння нових технологій. Держава сприяє формуванню конкурентоспроможних підприємств, які можуть працювати як на внутрішньому, так і на світовому ринках, концентрувати ресурси на перспективних напрямках оновлення виробництва. Механізми державної дії мають орієнтуватися на підтримку приватних ініціатив, спрямованих на освоєння нових технологій, що стимулюють інноваційну активність.

В умовах переходу до багатоукладної економіки більш доцільно застосування функціонально-територіальної системи державного регулювання, бо вона значно поглиблює економічні повноваження регіонів країни за рахунок територіального поділу праці, створення структури, що відповідає потенційним можливостям регіону. Розвиток регіонального підходу до державного регулювання на зміну традиційній вертикальній схемі дозволяє забезпечити оптимальну господарську взаємодію регіонів у межах єдиної державної політики.

Отже, дійшли висновку про необхідність і доцільність державного регулювання та підтримки економіки в умовах ринку. Тепер перейдемо безпосередньо до власне змісту і напрямів регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки.

1.2. Зміст і напрями регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки

Державне регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки – це система економічних та адміністративних важелів і стимулів, за допомогою яких держава впливає на розвиток цього сектору.

Функції регулювання держава здійснює через адміністративні та економічні методи (вони ж прямі і непрямі). Соціалістична система державного устрою схилилась в основному до адміністративних методів, у сучасних умовах для державного регулювання характерними є переважно економічні методи.

Адміністративні методи є владним втручанням у відносини, вони можуть обмежувати свободу дій суб'єктів. До адміністративних заходів державного регулювання відносять: ліцензування, квотування, сертифікацію, стандартизацію, санітарний і ветеринарний контроль. Адміністративні та економічні методи регулювання економікою не мають чітких меж, тобто їх розмежування певною мірою умовне. Наприклад, щоб задіяти будь-який економічний регулятор попередньо необхідно отримати адміністративне рішення державних органів. У цьому значенні будь-які економічні регулятори несуть у собі дух адміністрування.

Таким чином, адміністративні та економічні методи взаємопов'язані й доповнюють один одного. Економічні методи регулювання адекватні природі ринку. Вони впливають на його кон'юнктуру, а через неї, побічно, на виробників і споживачів товарів та послуг.

При державному регулюванні фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки застосовується величезна різноманітність економічних заходів, які можуть бути згруповані в такі групи:

1. Заходи, направлені на підвищення надходжень від реалізації продукції

Цінове регулювання. Це категорія, що включає заходи уряду, які впливають на рівень цін. Вона охоплює широкий спектр заходів від суто адміністративних, коли уряд фіксує ціни на продукцію, до більш «м'якого втручання», коли держава бере на себе гарантії підтримувати певний мінімальний рівень цін, виражений у стабілізаційних, гарантованих цінах. Подібний тип регулювання поширений у більшості

економічно розвинених країн. Важливо зазначити, що останніми роками в багатьох із них мало місце істотне скорочення видів продукції, що потрапляє під цінове адміністрування, і також, відносно зниження рівня цінових гарантій. Регулювання цін припускає дії уряду, що запобігають падінню ринкових цін нижче рівня, що гарантується.

Регулювання обсягів пропозиції. Це група заходів, що безпосередньо впливають із зобов'язань уряду з підтримки цін. Способи регулювання розрізняються за країнами. Зокрема, у країнах ЄС застосовуються виробничі квоти, коли уряд встановлює загальнонаціональну квоту виробництва і потім розподіляє її між конкретними виробниками. Продукція, вироблена понад квоту, не підлягає ціновим гарантіям. Як один із інструментів регулювання пропозиції, використовується також податок на реалізацію продукції, коли від вартості кожної одиниці реалізованої продукції до бюджету відраховується певний відсоток. До цієї групи заходів можна віднести й обмеження використання земель і заходи зі стимулювання скорочення поголів'я сільськогосподарських тварин, а також платежі за невиробництво продукції. Заходи з регулювання обсягів пропозиції застосовуються в тісній взаємодії з прямими бюджетними виплатами.

Державні закупівлі. Цей вид регулювання безпосередньо пов'язаний з підтримкою рівня ринкових цін. Урядові закупівлі, також як і обмеження виробництва, мають ціль понизити ринкову пропозицію продукції і, таким чином, сприяти підтримці рівня ринкових цін. Конкретний зміст цього заходу варіює залежно від країни: від систематичних ринкових інтервенцій до спорадичних закупівель у період особливо несприятливої кон'юнктури. Масштаби закупівельної діяльності уряду залежать від того, наскільки в цілому високий встановлений рівень цінових гарантій і від ринкової кон'юнктури, що складається. У зв'язку із загальною тенденцією обмеження адміністрування цін закупівельна діяльність уряду в багатьох країнах скоротилася як за рахунок обмеження кола товарів, так і обсягу закупівель. Державні закупівлі – інструмент, що базується на використанні бюджетних коштів.

Регулювання зовнішньої торгівлі. Цей інструмент має яскраво виражений протекціоністський характер. Основним його завданням є захист внутрішнього ринку від імпорту, для чого застосовуються як тарифні, так і нетарифні заходи і всебічна підтримка експорту, для чого використовуються експортні субсидії.

Захист від імпорту забезпечується за рахунок широкого набору прикордонних заходів, включаючи тарифні (імпортні мита, митні збори) і нетарифні заходи (наприклад, кількісні обмеження, санітарні та фітосанітарні вимоги, стандарти якості, упаковки товарів та ін.).

Експортні субсидії направлені на збільшення відтоку продукції з внутрішнього ринку і, таким чином, є додатковим інструментом підтримки внутрішніх цін. Так само як і державні закупівлі, експортні субсидії вимагають бюджетних ресурсів. Експортні субсидії можуть покриватися за рахунок спеціальних джерел, наприклад, податку на реалізовану продукцію. Один із внутрішньополітичних аспектів субсидування експорту полягає в тому, що фактично платники податків країни-експортера субсидують зарубіжного споживача, тоді як внутрішній споживач отримує продукцію за вищою (несубсидованою) ціною.

2. Прямі бюджетні виплати

Вони знаходять своє відображення в бюджетному фінансуванні. Бюджетне фінансування – це надання грошових коштів з державного (або іншого) бюджету на здійснення державних замовлень або виконання державних програм. Бюджетне фінансування, як група заходів регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки, здійснюється у формі дотацій і платежів. У сучасній світовій практиці використовують такі види дотацій і платежів:

Дотація на одиницю продукції. Це традиційна форма прямої бюджетної підтримки, пов'язана з підтримкою ринкових цін. Ці дотації можуть виплачуватися без обмеження обсягу продукції, що підлягає дотуванню, або ж тільки в межах встановленого обсягу продукції.

Дотації на гектар землі або на голову худоби. Порівняно новий вид платежів, який почав вводитися у зв'язку з необхідністю припинення або зменшення обсягів дотацій, які прив'язані до обсягів виробництва (на одиницю продукції) і, таким чином, зниження стимулюючого дотування на обсяги виробництва. Якщо дотації виплачуються на гектар або голову худоби, їх обсяг не змінюється залежно від обсягів виробництва, отриманих з даних площ і з даного поголів'я.

Ці дотації, так само як і дотації на одиницю продукції, можуть виплачуватися без обмеження посівів (чи поголів'я), що підлягає дотуванню, або ж тільки в межах встановленої площі (поголів'я). Особливо широко дотації на гектар або на голову худоби застосовуються в ЄС і Швейцарії, у ряді інших країн вони не мають розповсюдження.

Дотації на основі історичних рівнів (виробництва, поголів'я чи посівів). Також як і дотації на гектар або на голову худоби – відносно новий вид платежів, їх введення було обумовлено прагненням роз'єднати дотування і обсяги виробництва. Базою дотування у цьому випадку служить не поточний рівень виробництва (посівів чи поголів'я), а їх рівні за певний попередній період («історичні рівні»).

Таким чином, обсяг цих дотацій не залежить від фактичного виробництва. Цей тип підтримки застосовується лише в небагатьох країнах, а саме, в Мексиці, США, Ісландії і ЄС.

Прямі платежі в дохід фермерам. Цей захід стає все більш популярним у державному регулюванні аграрної економіки розвинених країн. Він припускає прямі виплати тим фермерам, чий річний дохід не перевищує певної встановленої межі. Ці виплати не чинять прямого впливу на товарні ринки як більшість інших заходів підтримки доходів. Вони призначені для згладжування коливань рівня доходу або підтримки встановленого мінімуму доходу. Подібна підтримка доходу найбільш широко представлена в Канаді.

Екологічні платежі. Екологічні платежі стали розповсюджуватися останніми роками у зв'язку зі значним посиленням уваги до впливу сільського господарства на навколишнє середовище. Ці дотації призначаються для компенсації зниження фермерського доходу у зв'язку зі зменшенням застосування добрив та інших агрохімікатів, використання ощадних методів виробництва. Особливо важливе значення у структурі бюджетних дотацій виробникам, екологічні платежі мають в Японії і країнах ЄС.

Напрями дотаційної політики зарубіжних країн залежать від виробничих вимог, становища підприємства на внутрішньому і зовнішньому ринках, соціально-економічного стану фермерських господарств. Але в багатьох країнах Європи проводиться безоплатне субсидування, стимулювання виробництва, переробки та збуту, житлового і виробничого будівництва, але з урахуванням мінімальних розмірів виробництва та екологічних вимог.

Бюджетні дотації широко застосовуються для стимулювання розвитку освіти, професійного навчання, науково-дослідної і консультативної діяльності, впровадження альтернативних джерел енергії та інноваційних проектів, впровадження заходів щодо поліпшення соціальної інфраструктури.

3. Заходи, направлені на зниження витрат виробництва

Субсидування ресурсів (компенсація виробничих витрат). Це традиційний вид бюджетного дотування, що припускає часткову компенсацію різних видів виробничих витрат (елітного насіння, племінних тварин, відсотка за кредит та інших). Подібні дотації застосовуються у всіх країнах ОЕСР, у деяких з них (Нова Зеландія, Туреччина, Польща) досягаючи понад 90 % загальної суми бюджетних платежів виробникам.

Кредитування. Одним з інструментів у системі державного регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки є кредитна політика: пільгове кредитування на засоби виробництва (основні та оборотні), коротко- і довгострокове кредитування підприємств соціальної інфраструктури, створення спеціальних банківських установ, заохочення кредитування комерційними банками (державні гарантії, пільги), розвиток товарного кредитування і лізингу. Пільгові кредити та субсидії на сплату процентів сприяють забезпеченню розширеного відтворення і охоплюють усі види діяльності, стимулюють розвиток найперспективніших галузей і пріоритетних напрямів.

Різноманітність видів кредитів з чіткими певними умовами їх використання при вільному виборі банку кредитора є для суб'єктів господарювання зручним та ефективним видом послуг.

4. Структурне регулювання

Розглянуті вище заходи націлені на підвищення доходу всіх товаровиробників. Заходи структурного регулювання виходять із завдання скоротити число осіб, що живуть за рахунок сільськогосподарського доходу, тоді прибутковість буде підвищена. Звичайно структурне регулювання припускає два види заходів: заходи, направлені на скорочення числа осіб, що одержують дохід за рахунок сільськогосподарської діяльності і збільшення середніх розмірів господарств.

Серед заходів, що сприяють скороченню кількості осіб, які живуть за рахунок сільськогосподарської зайнятості, необхідно назвати програми раннього виходу на пенсію сільськогосподарських працівників, розвитку альтернативної несільськогосподарської зайнятості в сільській місцевості, програми перепідготовки кадрів і міграційні програми.

5. Податкове регулювання

Система оподаткування суб'єктів підприємництва має бути відрегульована таким чином, щоб податковий тягар для них був мінімальним.

Слід зазначити, що в розвинених країнах податки становлять від 2,5 до 6 % всіх витрат, з яких більше 50 % припадає на податок з прибутку і податок на нерухомість. Одна з основних функцій податкових пільг в економіці полягає в стимулюванні науково-технічного прогресу, прискорення практичної реалізації технологічних новацій.

6. Заходи з розвитку соціальної інфраструктури

Такі заходи включають різноманітні програми розвитку соціальної інфраструктури: дорожнє будівництво, водо-, газо- і енергопостачання (особливо це актуально для депресивних районів), житлово-комунальне господарство, освітні і дитячі дошкільні установи, розвиток мережі установ охорони здоров'я і т.д.

Система заходів державного регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки в різних країнах дуже диференційована, що свідчить про те, що вона є специфічно національним явищем, що формується під впливом історичних, політичних та економічних реалій кожної конкретної країни.

Основними напрямками державного регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки є:

- фінансування, кредитування, страхування, оподаткування;
- сприяння формуванню і розвитку ринків продукції;
- забезпечення захисту інтересів вітчизняних товаровиробників;
- розвиток соціальної сфери;
- організація наукових досліджень і підготовка кадрів.

Методи державного регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки повинні базуватися на таких основних принципах:

1. Єдність економічних і соціальних цілей. Суть цього принципу полягає в поєднанні вирішення економічних проблем з урахуванням соціальних цінностей населення, соціально-психологічних, релігійних і національних особливостей. Економічна політика держави повинна ставити собі за мету поліпшення життєвого рівня населення, створення соціальних гарантій для бідних верств населення.

2. Узгодженість індикативного і директивного управління. Директивні методи більшою мірою властиві соціалістичній економіці. Вони припускають строге і неухильне дотримання державного плану без можливості вибору господарюючим суб'єктом своєї економічної поведінки. На нашу думку, ці методи регулювання необхідно використовувати в основному на підприємствах державного сектору. Індикативні

методи припускають можливість господарюючого суб'єкта вибирати вид своєї діяльності. Індикативні форми управління, як більш «м'які форми» дії, що опосередковано впливають на об'єкт, відповідають умовам ринкової економіки. Індикативність впливу держави на діяльність суб'єктів економіки є необхідною умовою вдосконалення організації господарювання, більш ефективного використання ресурсів, пристосування до кон'юнктури ринку, забезпечуючи при цьому виробнику свободу дій. Сьогодні практично вже завершений перехід від директивних до індикативних методів управління, які включають економічні важелі дії на товаровиробника, на покупця і ринок. До них належать гарантовані (фіксовані) ціни, субсидування ставок кредитів, зміна податкових ставок, застосування різних пільг, страхування, експортні та імпорتنі мита.

3. Протекціонізм. Цей принцип полягає в підтримці товаровиробника як усередині країни, так і шляхом регулювання експорту та імпорту. Основним мотивом на користь державної підтримки нині є необхідність забезпечення продовольчої безпеки країни. Проте державне регулювання діяльності товаровиробників поки не робить помітного впливу на результати діяльності підприємств.

Для української економіки, що перебуває у стадії реформування, державне регулювання повинне бути спрямоване на:

- забезпечення соціальної орієнтації ринкової економіки, на створення системи соціальних гарантій і соціального захисту населення;
- розвиток ефективного державного і приватного секторів економіки, ведення і забезпечення захисту прав власності, розвиток багатокладної економіки;
- створення системи законодавчого регулювання функцій держави на виконання земельного, податкового і трудового кодексів;
- забезпечення умов для розвитку конкуренції на товарних ринках, нейтралізацію її недоброякісних форм, боротьбу із зловживаннями монопольним становищем промислових і переробних підприємств, на запобігання криміналізації господарської діяльності;
- стимулювання зростання конкурентоспроможних виробництв;
- збереження і стимулювання розвитку наукового потенціалу, інноваційної активності та модернізації матеріально-технічної бази;

– проведення гнучкої зовнішньоекономічної політики, направленої на захист внутрішнього ринку від недоброякісної конкуренції з боку іноземних компаній.

Державі не потрібно суттєво втручатися у соціально-економічні процеси адміністративними заходами, як це вона робила у минулому. Державне регулювання повинне здійснюватися переважно економічними методами. Хоча в регулятивній діяльності органів місцевої влади застосовуються всі три групи методів регулювання, що вивчаються теорією державного регулювання економіки [35; 104, с. 137–140]:

– методи нормативно-правового регулювання (вирішення місцевими радами та їх виконавчими комітетами проблем соціального та економічного розвитку громад відповідно до Конституції, законів та інших нормативно-правових актів України);

– методи адміністративного регулювання (погодження питань про надання дозволів на спеціальне використання природних ресурсів; розгляд справ про адміністративні правопорушення, накладення санкцій за їх вчинення; використання системи місцевих замовлень та контрактів на виконання завдань, передбачених програмами соціально-економічного й культурного розвитку, щодо підприємств, які перебувають у комунальній власності; надання дозволів на розміщення реклами);

– методи економічного регулювання, які на місцевому рівні реалізуються через встановлення переліку та ставок місцевих податків і зборів; надання податкових пільг; залучення та надання кредитів; заставу комунального майна для гарантування повернення позик, отриманих суб'єктами підприємництва, розміщеними на території громад; залучення державних дотацій, субсидій та субвенцій; створення комунальних підприємств тощо.

За своєю природою кожна економічна система має свої особливості, її характер і політика достатньо істотно варіюються. Очевидно, що не можна стверджувати, що та або інша модель розвитку матиме успіх тільки завдяки створенню наукового або технологічного інструментарію або тільки в результаті ефективного маркетингу.

Особливості державного регулювання фінансово-господарської діяльності в основних секторах економіки України детальніше розглянуті в наступному підрозділі цієї роботи.

1.3. Особливості державного регулювання в основних секторах економіки

1.3.1. Державне регулювання розвитку сільського господарства

Протягом історичного процесу розвитку сільських відносин деякі інститути з'являлися та зникали (наприклад, вотчинне і помісне землеволодіння, кріпацтво, селянська община, колгосп), інші – забезпечували їх трансформації (укази, постанови, декрети, закони і т.д.), треті – збереглися дотепер (приватна власність, селянське господарство).

Дослідження історії розвитку цих інститутів і врахування їх впливу об'єктивно необхідне для успішного реформування сучасного села.

Інститут власності сьогодні потрібно аналізувати з точки зору економіки і права. Власність, як категорія права, формується під впливом Конституції України і цілого ряду законів, що ґрунтуються на ній. Укази Президента України щодо сільського реформування також акцентують увагу саме на приватну власність.

Селянське господарство – це один з основних інститутів, в якому виявляється вплив інших інститутів: власності, держави, права, релігії, сім'ї, які визначають його значення в соціально-економічному розвитку країни, а також моральні та етичні норми, що переходять від покоління до покоління. Селянське господарство мало б стати основою фермерської форми розвитку після колективних форм господарювання на сільських територіях.

Селянське господарство, здійснюючи сільськогосподарське виробництво одноосібно, мало надзвичайно важливе значення під час проведення НЕП. Присадибне господарство при соціалізмі було єдиним джерелом відтворення приватновласницької психології сільського населення. У період сучасних ринкових трансформацій селянське господарство є основним (і часто єдиним) місцем прикладання праці і відповідно головним джерелом доходу.

Селянське господарство як інститут-чинник у сучасних умовах виконує такі функції:

- забезпечує зайнятість селян;
- є одним з джерел доходу сільських мешканців;
- стабілізує споживчий ринок;
- є потенційною базою створення фермерських господарств.

Селянське господарство є одним з головних інститутів, значення якого в майбутньому реформуванні українського села передбачається надзвичайно високим.

Селянська община (громада), як інститут виконання певних функцій держави (рекрутські набори в армію, збір місцевих податків, соціальний захист сільського населення та інше) і сільського самоврядування (розподіл землі, вирішення спорів, дотримання сівозмін і т.д.), виникла в Росії у другій половині XVIII ст., але погано прижилася в Україні.

Община, яка мала важливе значення в соціальному захисті сільського населення, також опосередковано здійснювала формування норм поведінки селян, сприяла виникненню общинної психології. В общині формувався стереотип поведінки селян, що ґрунтувався на стимулі отримувати вигоду від спільного споживання товарів або послуг без повної участі в розподілі витрат. Ця ж проблема збереглася і в період соціалістичної колективної праці, цей стереотип поведінки частково залишився і дотепер.

Общинна психологія, що трансформувалася в психологію колгоспника, була одним із стримуючих факторів розвитку фермерського господарства в Україні. Це не врахували реформатори 90-х років минулого століття. І проблема не у формі організації праці в общині чи колгоспі, а в тому, що сільські трудівники в колективній праці не бачили стимулів збільшення своєї особистої користі.

Незважаючи на інституційні зміни українського села, що пройшли в 90-х роках XX ст., деякі сільськогосподарські підприємства зберегли форму колгоспів. А значна частка колгоспів, формально реорганізувавшись в інші організаційні форми, фактично залишилась колишніми колективними господарствами по суті. Таким чином, колгоспна психологія і зараз є в основі формування виробничих відносин у сільському секторі виробництва. Ця проблема залишається дотепер однією з основних для сільськогосподарських та інших підприємств, діючих у селі з точки зору низької продуктивності праці та загальної ефективності виробництва.

Якщо селянські общини та колгоспи формували общинну психологію селян і традиції колективної праці, то селянське господарство оберігало психологію індивідуального господарювання приватного власника. А якщо очолював селянське господарство індивід підприємницького складу характеру, то особисте господарство ставало значною

мірою товарним. Тоді селянське господарство діяло відповідно до законів ринку, орієнтувалося на попит і ціни найближчих ринків. Саме завдяки селянським господарствам збереглися до нашого часу деякі елементи ринкового господарювання.

Більшість аргументів на користь державної підтримки розвитку сільськогосподарських підприємств формувалися протягом усієї історії української державності. Вони можуть бути об'єднані в такі види:

- зовнішньоторговельні;
- пов'язані із сільськогосподарськими доходами;
- пов'язані з розвитком соціальної сфери;
- екологічні.

Відповідно до цієї класифікації розглянемо кожен з названих груп аргументів.

Зовнішньоторговельні аргументи стосуються визначення рівня забезпеченості населення країни продуктами харчування. Коефіцієнт самозабезпеченості визначається як відношення сукупних обсягів внутрішнього виробництва продовольства до обсягів його внутрішнього споживання. Якщо коефіцієнт самозабезпеченості низький, то у разі надзвичайної ситуації, коли з певних причин країна не зможе імпортувати достатні обсяги продуктів харчування, вона може не прогнати себе. Продовольча безпека країни – це рівень доступності продуктів харчування для переважної частини її населення. Держава з метою підтримки суверенітету має знижувати залежність від імпортованих продуктів харчування, особливо це стосується тих продуктів, які можна виробити на її території.

Розвиваючи світовий ринок продуктів харчування, провідні країни світу обов'язково дбають і про внутрішній високий рівень забезпечення продовольством: США і Франція – понад 100, Німеччина – 93, Італія – 78 % самозабезпеченості. В Україні рівень продовольчої залежності, тобто частка споживаного імпортованого продовольства, становить сьогодні близько 20 % (в основному це м'ясо та екзотичні фрукти).

У розвинених країнах світу стан продовольчого забезпечення вважається головним фактором національної безпеки. Тому деякі країни, навіть будучи членами Світової організації торгівлі, проводять політику обмежень на ввезення продуктів харчування. Японія, при повній забороні імпорту рису, встановила на внутрішньому ринку ціни, що перевищують світові ціни на рис у 6–8 разів.

Саме тому особливу занепокоєність викликає дотримання Україною вимог СОТ. З метою досягнення продовольчої безпеки, підвищення економічної ефективності агропромислового комплексу України необхідно використовувати цілий ряд захисних заходів. Зокрема, до таких заходів відносять введення захисних тарифів і квот, а також державних субсидій для сільськогосподарських товаровиробників.

Ще один аргумент на користь державної підтримки виробників сільськогосподарської продукції має етичний характер: країна, яка має необхідні ресурси для виробництва продовольчих товарів, повинна їх виробляти, навіть не звертаючи уваги на витрати, через те, що в світі і зараз залишаються мільйони голодних людей.

Хоча проблема голоду залежить не тільки від дефіциту продуктів харчування на світових ринках, але й від низьких доходів, що буває або через відсталий рівень розвитку економіки певної країни, або нерівномірний розподіл доходів серед різних верств населення. Частка голодного населення становить понад 20 % від усього населення земної кулі. Доходи, нижчі за межу бідності, отримують майже 50 % жителів Африки. Та й у самій Україні до 2/3 населення відчують нестачу продуктів для нормального харчування, а третина з них живуть в умовах бідності.

Наступний аргумент за державну підтримку сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що скорочення імпорту продуктів харчування може покращити платіжний баланс. Зменшення імпорту – це хоча і не єдиний, але дуже вагомий спосіб покращання платіжного балансу України. Темпи збільшення доходів сільськогосподарських підприємств мають тенденцію до зниження щодо інших секторів економіки. Тому це також є одним із аргументів на користь підтримки сільськогосподарських підприємств з боку держави.

Вивчаючи досвід розвинених ринкових країн, необхідно зазначити, що державне регулювання тут направлено на підтримку існуючого рівня цін, стимулювання експорту. В Європейському Союзі (ЄС) основним елементом механізму підтримки цін є цільова ціна, яка встановлюється щороку для орієнтування виробників. Нижче цієї ціни встановлюється інтервенційна ціна. Вона потрібна для утримання внутрішньої ціни вище певного рівня. При падінні ціни на зерно в ЄС нижче інтервенційної відкриваються інтервенційні агентства, які купують це зерно за ціною інтервенції. Ці агентства зберігають запаси зерна або експортують його на зовнішні ринки. Тобто інтервенційна

ціна є нижньою межею для коливань ринкових цін на європейському ринку. Така ціна забезпечує фермерам хоча б мінімальний дохід.

Десятки років сільськогосподарське виробництво було головним видом зайнятості та отримання доходу для селян. Останнім часом аграрний сектор є єдиним сектором, частка якого в національних економіках розвинених країн і України зменшується. Тому й зникають цілі села, сільські громади з їх традиціями і звичаями, традиційні сільські ландшафти. Це є одним з чинників, що дозволяють аргументувати необхідність державної підтримки українського села, адже це дозволяє зберегти сільський уклад життя.

У розвинених ринкових країнах спостерігається тенденція до зменшення зайнятості сільських мешканців у сільськогосподарському виробництві: з розвитком транспортного сполучення підвищується рівень несільськогосподарської зайнятості в сільській місцевості – обробна, легка і харчова промисловість, сільський туризм, агросервіс. Збільшується чисельність сільських мешканців, які працюють у містах. З цього можна зробити висновок, що розвиток сільськогосподарського виробництва не напряму пов'язаний з розвитком села. Крім державної підтримки розвитку аграрного виробництва, необхідно також всебічно підтримувати розвиток українського села, особливо депресивних територій.

У Європейському Союзі, наприклад, такі території вперше були визначені в 1975 році: високогір'я та інші райони з низькопродуктивними землями. Площа малопродуктивних земель у ЄС становить близько 40 % загальної території. Інструментом державної підтримки депресивних територій у ЄС є виплати компенсаційних платежів у розрахунку на 1 га землі або на 1 голову тварин.

У всіх розвинених країнах світу соціальна інфраструктура села формується головним чином державою. Вона здійснює будівництво доріг, споруджує лінії електропередач, забезпечує мінімальний рівень освіти та охорони здоров'я, здійснює інші соціальні заходи. Розвиток європейськими країнами дорожньо-транспортної мережі забезпечив виключно всі села Західної Європи асфальтованими чи бетонними дорогами. А мережі швидкісних автострад дозволяють оптимізувати міждержавний та міжрегіональний розподіл праці, поглибити спеціалізацію окремих регіонів і районів. В Україні навіть передбачені бюджетом мінімальні кошти на соціальну інфраструктуру села не завжди виділяються в повному обсязі.

Екологічні аргументи є також одними з найважливіших на користь державного втручання у розвиток села. Сільськогосподарські підприємства відчутно забруднюють навколишнє середовище: мінеральні та органічні добрива, отрутохімікати, гербіциди, відходи тваринництва, надзвичайно високий рівень розораності земель та інші шкідливі для атмосфери, ґрунтів та водоймищ фактори стають все більш помітними чинниками погіршення екологічної ситуації. Вони не тільки забруднюють навколишнє природне середовище, але й скорочують ареали розповсюдження дикої флори і фауни. Це класичний приклад негативних зовнішніх ефектів, регулювати які має держава.

Як один з прикладів державного регулювання обсягів негативних зовнішніх ефектів, можна привести елементи шведської аграрної політики: держава укладає договір з фермером на виробництво екологічно чистої сільськогосподарської продукції без використання отрутохімikatів та гербіцидів. Деякі країни здійснюють за державний рахунок меліоративні проекти, роботи з рекультивації земель (Швеція, Великобританія), адже здійснення масштабних проектів не під силу фермерам чи навіть великим сільськогосподарським підприємствам. Тому держава бере на себе відповідальність за утримання і родючість ґрунтів, за екологічну безпеку водоймищ, флору і фауну. Деякі країни виплачують субсидії фермерам, що проживають і працюють в екологічно несприятливих районах.

Забруднення навколишнього середовища часто недооцінюється нашим поколінням. Збереження земельних угідь повинне також бути об'єктом державного регулювання. Слід вказати на широку практику контролю за сільськогосподарськими хімікатами, забрудненістю води, особливо нітратами, яка існує у ряді країн, наприклад, у Нідерландах, де введений податок на використання добрив.

Приміські землі оцінюються сільськогосподарськими підприємствами тільки з погляду того, яку продукцію вони можуть дати, а населенням – як територія для будівництва і відпочинку. Суто ринковий підхід до зміни власників на землю привів би до швидкої її закупівлі навколо міст, виведення з сільськогосподарського обороту, розвитку спекуляції землею, що погіршувало б екологічну обстановку, знижувало б обсяги виробництва продуктів харчування, підвищувало б ціни на них та мало негативні соціальні наслідки. З цієї причини держави на Заході регулюють земельний ринок, суворо регламентуючи купів-

лю-продаж землі, перешкоджаючи необґрунтованому припиненню сільгоспвиробництва на ній.

Екологічні проблеми сільського господарства України неоднозначні. З одного боку, через фінансові проблеми сільськогосподарські підприємства скоротили використання добрив, гербіцидів, отрутохімікатів, що суттєво підвищило екологічну безпеку навколишнього середовища, але з іншого – недотримання технологій вирощування сільськогосподарських культур посилює ерозію і деградацію ґрунтів.

Таким чином, сумніватися у важливості державного регулювання і підтримки сільськогосподарських підприємств та соціальної сфери села не доводиться. Державна підтримка розвитку села і регулювання аграрного виробництва здійснюється у всіх розвинених країнах світу. Держава також має відігравати важливу роль у регулюванні доходів селян, розвитку соціальної інфраструктури села і проведенні екологічних заходів. Передумовою подолання кризових явищ в українському селі є створення ефективної системи державного регулювання сільським господарством та соціальним розвитком села, тобто сільськими територіями в цілому.

Сучасна теорія державного регулювання, спираючись на практику, розробила цілий ряд загальних положень стратегії місцевого економічного розвитку. І серед них на чільному місці – методи і процедури стратегічного планування.

Стратегічне планування розвитку сільських територій – це для сільських громад процес формування плану свого майбутнього і визначення етапів його здійснення, виходячи з місцевих ресурсів. Воно включає в себе:

1. Узгодження групових інтересів всередині громади.
2. Визначення мети і завдань (які реально виконати).
3. Інвентаризацію ресурсів, визначення обмежень і сприятливих чинників.
4. Формування програм і планів дій.

У сільських поселеннях стратегічне планування соціально-економічного розвитку реалізується загальними зусиллями сільських рад, приватного бізнесу, державних підприємств та громадських організацій.

Вирішення проблем соціально-економічного розвитку сільських поселень є сьогодні найважливішим, першорядним загальнодержавним завданням. Будь-який громадянин нашої країни має розуміти, що

Україна зможе досягти відчутних темпів зростання соціально-економічних стандартів життя усього суспільства тільки за умови ефективного державного регулювання розвитку українського села.

1.3.2. Особливості державного регулювання у харчовій промисловості (на прикладі виробництва м'ясопродукції)

Інтеграція України в економічну систему Європейського Союзу вимагає значної модернізації національної економіки, в результаті якої галузі матеріального виробництва могли б досягнути таких технологічних параметрів, які б гарантували випуск якісної, безпечної та конкурентоспроможної продукції. Особливої уваги потребує модернізація харчової індустрії, яка займає провідне місце в структурі промислового виробництва, визначаючи розвиток економіки України. Крім того, важливе стратегічне значення має забезпечення населення продуктами харчування, оскільки від нього залежать національна безпека й імідж держави як стабільного експортера високоякісної продовольчої продукції.

Вирішення вказаних завдань передбачає доповнення ринкового механізму регулювання економіки посиленням регулюючої ролі держави з метою створення стабільних економічних, правових, соціальних і екологічних передумов формування конкурентоспроможного середовища, задоволення потреб населення у продуктах харчування та гарантування національної продовольчої безпеки країни [111, с. 3]. При цьому регуляторна діяльність держави та механізм її реалізації повинен враховувати підвищення соціальних та екологічних вимог щодо виробництва продуктів харчування, зокрема м'ясопродукції, її відповідність міжнародним нормам і стандартам. Враховуючи зазначене, актуальним є завдання визначення напрямів і методів регуляторної політики держави з урахуванням зовнішніх та внутрішніх особливостей функціонування м'ясопереробного виробництва, його сучасного стану та соціально-економічних проблем. Виходячи з вищезазначеного, виникає необхідність дослідження визначальних чинників, які мають прямий вплив на обсяги виробництва, якість і конкурентоспроможність м'ясопродукції.

Глобалізаційні процеси, економічна криза, вступ України до Світової організації торгівлі по-різному позначилися на галузях харчової промисловості. Позитивним він став для підприємств зернової,

кондитерської, алкогольної та пиво-безалкогольної галузей, олійно-жирового комплексу. Складна ситуація склалася у виробників м'яса та м'ясної продукції, які виявились неготовими до цінової конкуренції, оскільки собівартість вітчизняного м'яса та м'ясної продукції вища за імпортовані. Водночас дослідження показали, що виробництво м'яса та м'ясної продукції в Україні поступово збільшується, а за обсягами поступається лише переробці молока, виробництву молоко-продукції та хлібопродукції.

В останні роки на ситуацію у виробництві м'яса та м'ясної продукції в Україні негативно вплинули такі основні фактори: спад ділової активності в окремих секторах економіки України; зниження купівельної спроможності населення. Проте споживання м'яса та м'ясної продукції продовжує займати вагоме місце серед основних продуктів харчування українців, оскільки м'ясопродукти є унікальними і незамінними, відіграють важливу роль у формуванні повноцінного раціону харчування людини та мають безпосередній вплив на здоров'я населення країни.

З огляду на тенденції у виробництві м'яса та м'ясопродукції можна визначити ряд чинників, що стримують розвиток м'ясопереробного виробництва та негативно впливають на ефективність діяльності підприємств галузі. Так, аналіз результатів діяльності підприємств переробної промисловості, зокрема виробництва харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів, свідчить про збільшення питомої ваги збиткових підприємств від 38,3 % у 2009 році до 44,2 % у 2015 році [116–118].

До основних чинників, які негативно позначаються на фінансових результатах діяльності підприємств і гальмують розвиток м'ясопереробної промисловості, разом із державним і галузевим регулюванням виробничої й облікової політики необхідно віднести високий рівень собівартості продукції. На собівартість виробництва м'ясопродукції впливають: стан сировинної бази, виробнича структура м'ясопереробної галузі, обсяги імпорту м'ясосировини, закупівельні ціни на сировину та паливно-енергетичні ресурси.

Проблемна ситуація зумовлена дією ряду чинників, основними з яких є:

- скорочення сировинної бази внаслідок незбалансованості зв'язків сільськогосподарських виробників і м'ясопереробних підприємств,

підвищення собівартості та зниження рентабельності вирощування окремих видів худоби;

- складна соціально-економічна ситуація в Україні, яка призвела до падіння рівня купівельної спроможності населення, зниження рівня споживання окремих видів м'ясопродукції;

- існування на ринку м'ясопродукції значної кількості підприємств малої та середньої виробничої потужності, які здатні забезпечувати потреби в продукції на регіональному рівні, при цьому не мають достатніх можливостей для пошуку резервів зниження собівартості та контролю її якості. В умовах глобалізації світової економіки це призводить до втрат зовнішніх ринків збуту та скорочення частки внутрішнього ринку;

- високий рівень конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках, що спонукає виробників м'ясопродукції до пошуку нових шляхів підвищення конкурентоспроможності власної продукції та збільшення прибутку. Реалізуються ці намагання не шляхом пошуку внутрішніх резервів зниження собівартості, а за рахунок використання сировини, технологічних добавок, основних і допоміжних матеріалів низької вартості часто сумнівної якості, що небезпечно для здоров'я споживачів.

Вирішення вказаних проблем вбачається у реалізації системи заходів зовнішнього та внутрішнього впливу. До перших необхідно віднести: посилення державного регулювання розвитку тваринництва як сировинної бази м'ясопереробного виробництва; прискорення інтеграційних процесів у м'ясопереробній галузі шляхом створення об'єднань, які б акумулювали інтереси усіх учасників як виробників сировинних ресурсів, так і виробників м'ясної продукції, включаючи й обслуговування цих виробництв.

Враховуючи багатогранність визначених проблем, державне регулювання повинне ґрунтуватися на різносторонньому впливі на розвиток тваринництва та виробництва м'ясопродукції. При цьому важливу роль відіграє комплексний підхід, який дає змогу дослідити взаємозв'язки між різними аспектами проблемних ситуацій, глибше зрозуміти походження багатьох явищ у процесі виробництва м'ясопродукції, які у відокремленому вигляді мають випадковий характер, але, будучи об'єднаними в систему, допомагають знаходити певні закономірності. Якщо розглядати державне регулювання м'ясопереробного

виробництва в контексті комплексного підходу, то досягнення поставлених цілей щодо збільшення обсягів виробництва та підвищення конкурентоспроможності продукції повинно гармонійно взаємодіяти з вирішенням існуючих проблем у галузі тваринництва.

Тому, з урахуванням цілей державного регулювання, особливостей м'ясопереробного виробництва, зокрема його тісний зв'язок з тваринництвом, можна виділити основні напрями підтримки та подальшого його розвитку (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Основні напрями державного регулювання м'ясопереробного виробництва (адаптовано автором [29, 66, 111])

Інституційно-правовий напрям забезпечення стабільного функціонування м'ясопереробного виробництва передбачає, в першу чергу, створення агропромислових інтегрованих об'єднань вертикального та горизонтального типів, чому повинно передувати вдосконалення інституційно-правової бази та наближення її до рівня економічно розвинених країн [14, с. 17–24].

Водночас, вихід з критичного стану, у якому перебуває тваринництво, підвищення ефективності м'ясопереробного виробництва можливі тільки при активному використанні інноваційно-інвестиційного напрямку державного регулювання. При цьому вчені зазначають, що радикального вдосконалення потребує організаційне забезпечення інноваційного розвитку через побудову інтегрованої ринкової інфраструктури, яка б сприяла функціонуванню науки і агробізнесу в єдиному збалансованому комплексі [46, с. 23].

Активізація державного регулювання за двома попередніми напрямками сприятиме стабілізації виробництва, що передбачає формування реального сектору виробництва продукції тваринництва та

м'ясопереробки за участі вертикально інтегрованих структур, зокрема, кластерів, які об'єднуюватимуть ресурси та компетенції, недоступні для окремих підприємств.

Слушними є пропозиції науковця Сус Л. В. щодо створення інноваційних кластерів, повноцінними членами яких поряд з виробниками продукції тваринництва та її переробниками мають бути науково-дослідні організації, комерційні наукові організації, ВНЗ і творчі колективи, які в своїй діяльності керуватимуться нагальними потребами членів кластеру [111, с. 147]. Крім того, застосування кластерної моделі організації агропромислового виробництва дає можливість реформування сектору дрібних та середньотоварних виробників м'ясопродукції шляхом розвитку всіх форм кооперації, що сприятиме застосуванню ними сучасних технологічних процесів, які відповідають вимогам ЄС стосовно якості виробленої продукції [14, с. 17–24].

Не менш важливим напрямом для м'ясопереробних підприємств є державне регулювання якості продукції та екологічної чистоти виробництва. Завданням держави за цим напрямом є продовження формування вітчизняної системи стандартизації і сертифікації продукції її гармонізації до європейських норм та здійснення контролю за екологічною безпекою виробництва.

Відповідно до визначених цілей та напрямів державного регулювання необхідним є виокремлення його методів, які формуються на основі певних важелів впливу на соціально-економічні процеси. У розпорядженні держави існують методи, перевірені вітчизняною та міжнародною практикою, які в умовах ринкової економіки створюють підґрунтя для успішного розвитку галузі тваринництва та м'ясопереробного виробництва.

Враховуючи розробки науковців Могильного О. М. [66], Сус Л. В. [111], Тяхтенко Н. А., Карунас С. А. [115, с. 47–50] з питань класифікації методів регулювання економічної діяльності, можна виділити найбільш актуальні групи методів для галузі тваринництва та м'ясопереробного виробництва (рис. 1.3).

У нинішніх умовах функціонування тваринництва та м'ясопереробного виробництва найбільш актуальними є група фінансово-економічних методів регулювання, оскільки вони мають стимулюючий характер впливу, забезпечують сприятливе економічне середовище, що мотивує суб'єктів господарювання здійснювати правильний вибір

тактики поведінки, способу виробництва і стратегії розвитку в мінливому ринково-конкурентному середовищі [111, с. 37].

Однією із впливових та найбільш дискусійних серед науковців і практиків є група фінансово-економічних методів, зокрема оподаткування, оскільки податкові важелі через ставку податку, податкову пільгу, спеціальний режим оподаткування впливають на обсяги виробництва, вибір організаційно-правової форми підприємництва, рівень ефективності використання фінансових ресурсів підприємств галузі тваринництва та м'ясопереробного виробництва [111, с. 38].

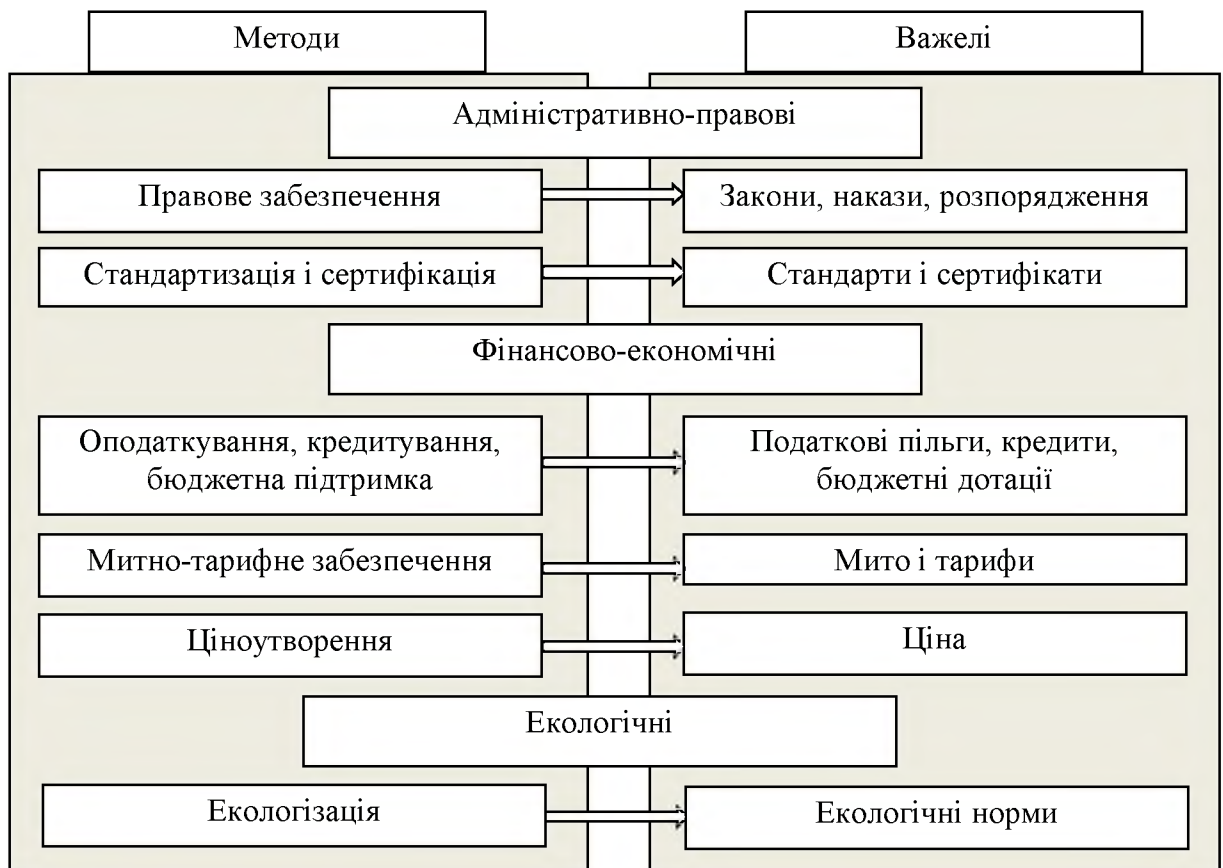


Рис. 1.3. Методи та важелі державного регулювання галузі тваринництва та м'ясопереробного виробництва (адаптовано автором [66])

Регуляторна політика держави повинна поєднуватися із заходами внутрішнього впливу, які спрямовані на пошук внутрішніх резервів зниження собівартості м'ясопродукції, підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю витрат, що сприяє конкурентоспроможності продукції.

Розробка і реалізація внутрішніх заходів залежить від інформаційно-аналітичного забезпечення управління підприємством. У першу чергу це пов'язано з формуванням потужної обліково-контрольної системи, яка регулюється законодавчими та нормативно-правовими актами України з питань обліку і контролю витрат, що дозволяє управлінському персоналу отримувати повну, достовірну й оперативну інформацію про всі господарські процеси підприємства та приймати обґрунтовані управлінські рішення. Формування такої системи є важливою складовою державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Державна регуляторна політика в сфері обліку спрямована на створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, захищають інтереси користувачів і гарантують їм забезпечення доступу до інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка здатна дати об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання [15, с. 30–38].

Створення системи нормативно-правових актів з обліку і контролю витрат розпочалося з середини дев'яностих років минулого століття під впливом політичних та економічних чинників і донині перебуває у процесі постійного вдосконалення з урахуванням нових економічних умов та інтеграційних процесів.

Питання державного регулювання та нормативно-правового забезпечення обліку витрат є об'єктом постійної уваги вчених-економістів і практиків. Зокрема, його досліджували науковці: В. А. Дерій [31], Т. Г. Маренич [60, с. 19-25], В. Ф. Максимова [59], В. Г. Швець [125, с. 60–68] та інші. Аналіз їх наукового доробку свідчить, що за місцем і роллю в регулюванні обліку та звітності всю сукупність нормативно-правових актів вчені поділяють на три групи.

Перша група об'єднує документи вищої юридичної сили, зокрема, до неї входить Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

– удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [111, с. 40].

До другої групи відносять нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України – головний орган центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Такі нормативні документи регламентують особливості й аспекти ведення обліку та складання звітності – положення (стандарти) бухгалтерського обліку, плани рахунків бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції тощо). Наприклад:

– національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 16 «Витрати», яке визначає методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства й її розкриття у звітності, надає рекомендації щодо визнання ряду економічних витрат звітного періоду, послідовності визначення виробничої собівартості продукції та собівартості її реалізації, переліку і складу статей витрат за елементами, витрат звітного періоду, їх характеристики;

– План рахунків бухгалтерського обліку, який визначає перелік рахунків, призначених для узагальнення інформації про витрати підприємства за елементами (8 клас рахунків) і видами діяльності (9 клас рахунків).

Третя група включає нормативно-правові регламенти, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України й іншими органами на підставі П(С)БО із урахуванням специфіки та наявних потреб відповідних видів економічної діяльності. Проте м'ясопереробні підприємства використовують Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції, але не враховують організаційно-технологічні особливості м'ясопереробного виробництва, що ускладнює організацію обліку витрат і процес оптимізації собівартості м'ясопродукції.

Крім того, В. А. Дерій виокремлює четверту групу, яка охоплює регіональні нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів. Водночас науковець зазначає, що цей рівень – найслабша ланка у нормативно-правовому забезпеченні обліку, яка зовсім не досліджена, однак нею не варто нехтувати,

оскільки нормативно-правові акти цієї групи враховують територіальні особливості, що впливають на функціонування м'ясопереробних підприємств, формування їх витрат, а відтак і на фінансові результати [31].

Дослідження нормативно-правового забезпечення, яке регулює облік витрат і калькулювання собівартості продукції м'ясопереробних підприємств, свідчить, що їх норми є досить загальними, не охоплюють усю специфіку технології та складу витрат виробництва м'ясопродукції. Це зумовлює необхідність розробки та введення в дію методичних рекомендацій, які б розкривали сутність нормування витрат, їх обліку, формування собівартості продукції, водночас враховували особливості, обумовлені технологічними процесами виробництва м'ясопродукції.

Таким чином, облік витрат м'ясопереробних підприємств регламентований рядом законодавчих та нормативно-правових документів, які регулюють визнання та оцінку витрат, їх склад у процесі формування собівартості та повних витрат виробництва м'ясопродукції.

Отже, зовнішні та внутрішні особливості м'ясопереробного виробництва обумовлюють необхідність регуляторної політики з боку держави. А стратегічні та оперативні цілі визначають напрями і методи державного регулювання, яке повинно базуватися на комплексному підході із урахуванням принципу соціальної спрямованості та екологічної відповідальності, що сприятиме економічному розвитку на основі узгодження інтересів держави, виробників м'ясопродукції, галузі тваринництва і суспільства в цілому.

1.3.3. Державне регулювання розвитку вугільної промисловості

Державна політика щодо вугільної промисловості є похідною від державної загальноекономічної політики, яку можна визначити, як систему соціально-економічних цілей і завдань, засобів їх досягнення та практичної діяльності органів державної влади щодо їх реалізації, створення й удосконалення рамкових умов економічного розвитку країни відповідно до обраного суспільного ладу.

В умовах реформування вугільної промисловості особливого значення набувають дослідження її правового й організаційного механізмів державного регулювання. Ці механізми, як і будь-які інші, є формою функціонування системи державного управління. Правовий і

організаційний механізми державного регулювання розвитку вугільної промисловості покликані виконувати ряд важливих завдань економічного й соціального спрямування, відповідаючи вимогам сучасності.

Суттєвою обставиною, що впливає на державну економічну, в тому числі «вугільну» політику, є інтеграція України у світову економіку, передусім її вступ у 2008 році до Світової організації торгівлі (СОТ) і входження у європейський економічний простір, зокрема, приєднання у 2011 році до Договору про заснування Енергетичного співтовариства.

У зв'язку з цим постають проблеми, з одного боку, щодо імплементації міжнародних норм у національну правову систему, а з іншого – щодо дієвого застосування цих норм для захисту і підтримки вітчизняних товаровиробників на внутрішньому та зовнішніх ринках. З цього приводу органами державної влади України було прийнято цілий ряд законодавчих та інших нормативно-правових актів і вжито відповідних заходів, які, однак, не завжди були успішними. Зокрема, залишилося невирішеним одне з ключових питань державного регулювання вугільної галузі – удосконалення системи її фінансової підтримки з урахуванням норм СОТ та ЄС.

Отже, не викликає жодних сумнівів значимість та актуальність установлення відповідності сучасного стану дії правового й організаційного механізмів державного регулювання розвитку вугільної промисловості вищенаведеній науково-теоретичній конструкції.

Дослідженням науково-методологічних засад державного регулювання вугільної галузі займалися Жук П. В. [39, с. 30–36], Амоша О. І. [2], Драчук Ю. З. [32, с. 71–81], Почтарук І. С. [88, с. 167–175], Залознова Ю. [42, с. 35–39] та багато інших вчених.

Ключовими елементами організаційно-економічного механізму державного управління є суб'єкти й об'єкти державного впливу. Організаційно-економічний механізм державного регулювання розвитку вугільної промисловості не є виключенням із правила – він представляє собою побудову організаційної системи державного управління вугільною промисловістю, яка (система) володіє внутрішньою впорядкованістю, узгодженістю взаємодії суб'єктів та об'єктів державного впливу, а також передбачає належний розподіл і послідовну реалізацію функцій державного управління, забезпечення ресурсами, раціональне

й ефективно їх використання. При цьому підґрунтя для реалізації організаційно-економічного механізму державного регулювання такої галузі становлять методи та засоби правового механізму державного регулювання розвитку вугільної промисловості.

Вугільна промисловість, яка є однією з базових галузей національної економіки, на сьогодні перебуває у кризовому стані. Незважаючи на антикризові заходи і значну підтримку галузі з боку держави, динаміка основних показників стану державного сектору вугільної промисловості показує, що криза в галузі тільки посилюється. Майже 96 % шахт понад 20 років працюють без реконструкції. Через повільну реструктуризацію галузі в експлуатації перебуває значна кількість дрібних і середніх збиткових неперспективних шахт. Значних масштабів набув знос активної частини промислово-виробничих фондів галузі. Із семи тисяч одиниць основного стаціонарного устаткування дві третини цілком відпрацювали свій нормативний термін експлуатації і потребують негайної заміни [89].

Особливо загрозлива ситуація склалася в галузі після початку проведення антитерористичної операції на Сході України, внаслідок чого було порушено залізничне сполучення, постачання матеріалів та обладнання на вугледобувні підприємства, значно погіршилися розрахунки за спожиту електроенергію і відвантажену вугільну продукцію. У результаті на підприємствах галузі, які розміщені на повністю контрольованій Україною території, за останній рік значно зменшилися обсяги видобутку вугілля і проведення гірничих виробок. Відсутність державної підтримки на часткове покриття витрат із собівартості вугільної продукції та відсутність програми заміщення ліквідованої державної підтримки на часткове покриття витрат із собівартості готової товарної продукції іншими джерелами коштів призвели до зростання заборгованості із заробітної плати та збільшення соціальної напруженості в шахтарських регіонах.

Враховуючи складну ситуацію в економіці України, держава не має можливості підтримувати збиткові підприємства вугільної промисловості. Тому забезпечення формування якісно нової державної політики у вугільній галузі є важливим фактором відновлення її стратегічної ролі у забезпеченні енергетичної безпеки країни, стимулюванні економічного зростання та підвищенні конкурентоспроможності економіки України.

При цьому основним завданням є переведення вугільної галузі на бездотаційний і самоокупний режим діяльності.

Вугільна промисловість, незважаючи на надзвичайно важкий сучасний стан, має величезний потенціал розвитку. Але для цього повинна реалізовуватися послідовна державна енергетична політика України на довгостроковий період, яка визначатиме стратегію розвитку вугільної промисловості з посиленням координуючої ролі держави у створенні належних умов та організаційно-економічного механізму реалізації політики і завдань програмних документів у цій сфері. Для реалізації стратегії необхідна державна програма реформування вугільної промисловості, яка б об'єднала у собі збалансовані організаційно-економічні заходи, спрямовані на формування ефективної структури галузі, підвищення рівня інвестиційної й інноваційної діяльності, зростання рівня конкурентоспроможності вітчизняної вугільної продукції, захист внутрішнього ринку та збільшення ролі вугілля в паливно-енергетичному балансі держави, оптимізацію державної підтримки вугільної галузі, забезпечення самоокупності видобутку вугілля та скорочення до 2020 року державної підтримки до мінімального обсягу (тільки для цілей водовідведення та захисту навколишнього середовища).

Однією з визначальних причин незадовільного стану вугледобувних підприємств є відсутність системного підходу до реалізації державної політики у вугільній промисловості. Намагання вирішити питання, пов'язані зі зменшенням обсягів вуглевидобутку, збитковістю державних вугледобувних підприємств, низьким технологічним рівнем виробництва, нестачею інвестиційних коштів, без розв'язання первинних проблем, до яких належать відсутність ефективного власника, невідповідність динаміки цін на вугільну продукцію та продукцію, що використовується у вугільному виробництві, а також нестача необхідного обсягу інвестицій, до цього часу унеможлиблювало подолання кризового стану галузі [89].

Тому для системного розв'язання зазначених проблем Міністерством енергетики та вугільної промисловості за участі ДП «НТЦ «Вуглеінновація» було розроблено Програму реформування вугільної промисловості на період до 2020 року, яка охоплює завдання фінансового оздоровлення державних підприємств галузі, виводу їх на конкурентоспроможний, самоокупний рівень, вирішення соціальних і екологічних проблем шахтарських регіонів [100].

Метою Програми є комплексне розв'язання проблемних питань функціонування вугільної галузі, реалізація системних заходів з використання її потенціалу для збільшення обсягів видобутку вугілля, підвищення ефективності і переведення вугільної галузі на бездотаційний і самоокупний режим діяльності з одночасним вирішенням екологічних і соціальних проблем шахтарських регіонів.

При розробці Програми враховувалось, що стратегічним напрямом реформування вугільної галузі є залучення стратегічних інвесторів і приватизація перспективних вугледобувних підприємств з одночасним оздоровленням шахтного фонду шляхом ліквідації (консервації) збиткових шахт. Водночас враховуючи, що підприємства вугільної промисловості не є привабливими об'єктами для інвесторів, розглядалися також альтернативні варіанти розв'язання проблеми, основні з яких передбачають:

1. Розвиток підприємств вугільної промисловості за рахунок приватних інвестицій і коштів від реалізації вугільної продукції без підтримки з боку держави на часткове покриття витрат із собівартості готової товарної продукції і без перехідного періоду для поетапного зменшення обсягів держпідтримки. Перевагою такого варіанта є економія коштів державного бюджету, при цьому фінансування розвитку вугільної галузі здійснюється переважно за рахунок приватних інвестицій. Бюджетне фінансування вугледобувних підприємств протягом п'яти років спрямовується лише на захист навколишнього середовища, реструктуризацію вугільної промисловості та соціальну підтримку працівників, що вивільняються. Негативною стороною такого варіанта є практично відсутній вплив органів державної влади на визначення обсягів видобутку власного вугілля, необхідних для забезпечення достатнього рівня енергетичної безпеки, в результаті чого можливий хаотичний розвиток підприємств вугільної промисловості, нестабільність забезпечення потреб економіки у вугіллі, відсутність державних соціальних гарантій для шахтарів, що може призвести до виникнення складних соціальних і екологічних проблем у вугледобувних регіонах.

2. Розвиток підприємств вугільної промисловості переважно за рахунок коштів державного бюджету, в тому числі на часткове покриття витрат із собівартості готової товарної продукції без поетапного зменшення обсягів підтримки. При цьому держава використовує

методи впливу на розвиток вугільної промисловості шляхом визначення обсягів видобутку вугілля, регулювання тарифів на вугільну продукцію й електроенергію тощо. Негативною стороною такого варіанта є значні витрати з державного бюджету на підтримку підприємств вугільної промисловості, що без реформування галузі призведе до її подальшого занепаду.

3. Оптимальний варіант полягає у проведенні ефективної реструктуризації вугільної галузі, збільшенні обсягів видобутку вугілля шляхом оптимізації державної підтримки, забезпеченні самоокупності видобутку вугілля і поетапному скороченні до 2020 року державної підтримки до мінімального обсягу. Передбачається, що після 2020 року діючі підприємства вугільної галузі повністю функціонуватимуть у рамках ринкових відносин, а держава не буде регулювати та дотувати їх діяльність. Реформування галузі створить базу для залучення приватних інвестицій у її розвиток і дозволить зберегти роль вугільної промисловості у забезпеченні енергетичної безпеки держави.

Основним ризиком у застосуванні такого підходу є короткочасне використання запланованих фінансових ресурсів для вугільного сектору економіки на державну підтримку вугледобувних підприємств за рахунок коштів державного бюджету. Тому для забезпечення стимулюючої дії державної підтримки при переведенні галузі на бездотаційний і самоокупний режим діяльності необхідна розробка нових підходів до оптимізації державної підтримки.

При проведенні реструктуризації вугільної галузі й оптимізації роботи державних підприємств пропонується:

- 24 перспективні шахти (в тому числі шахта-новобудова № 10 «Нововолинська»), які мають понад 1,0 млрд т промислових запасів вугілля і можливість у найкоротші терміни виходу на беззбиткову роботу, перевести до складу Державної вугільної компанії (ДВК);
- 5 шахт з низькими техніко-економічними показниками, високим зносом шахтного фонду, потребою у великих обсягах капітальних інвестицій, але значними промисловими запасами вугілля готувати до консервації в поточному році;
- 6 шахт, які закінчують відпрацювання промислових запасів або не мають можливості виходу на беззбиткову роботу при значних капітальних інвестиціях, ліквідувати в поточному році.

Крім того, передбачається створення у структурі ДВК трьох виробничих дирекцій: Донецької, Луганської та Західноукраїнської та ліквідація 7 апаратів управління державних підприємств загальною чисельністю 733 особи, а також перетворення чотирьох державних підприємств (самостійних шахт) у відокремлені підрозділи ДВК.

На стадії передачі шахт до консервації та ліквідації здійснюється оптимізація підпорядкованості підприємств допоміжного призначення та об'єктів соціальної інфраструктури.

Одночасно створюються умови для максимального використання у виробництві науково-технологічного, ресурсного й інтелектуального потенціалу галузі і для проведення інноваційно-технологічної модернізації підприємств вугільної промисловості шляхом використання новітніх розробок галузевих інститутів. Крім того, Програма містить конкретні заходи з нормативно-правового забезпечення галузі, шляхи технічного переоснащення вугледобувних підприємств для збільшення обсягів вуглевидобутку, вирішення соціальних і екологічних проблем, реструктуризації вугільної промисловості й інші заходи, спрямовані на розв'язання проблемних питань розвитку вугільної промисловості [100].

Удосконалюється законодавча база для забезпечення подальшого розвитку вугільної галузі, а також розробляються механізми вдосконалення державного субсидування вугледобувних підприємств з урахуванням норм і вимог СОТ та ЄС. Передбачається розробка проектів законів України: «Про державну підтримку вугільної промисловості», «Про внесення змін до Податкового кодексу України» та «Про внесення змін до Закону України «Про порядок списання заборгованості вугледобувних та вуглепереробних підприємств, які належать до сфери управління центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізацію державної політики у вугільно-промисловому комплексі, що ліквідуються за рішенням Кабінету Міністрів України, перед Державним бюджетом України і місцевими та державними цільовими фондами».

При цьому проект Закону України «Про державну підтримку вугільної промисловості» передбачатиме такі принципи:

- обмеження державної підтримки для модернізації (технічного переоснащення) шахт, будівництва нових шахт та шахт, переданих в оренду і концесію;

– фіксацію щорічного загального обсягу державної підтримки вугільної галузі на п'ять років у розмірі, що не перевищує поточний рівень державної підтримки вугільних шахт, які розташовані на контрольованій Україною території, передбачаючи щорічне збільшення (не менше ніж на 20 відсотків) обсягу видатків на охорону праці, захист навколишнього середовища, реструктуризацію вугільної галузі та соціальну підтримку працівників, які вивільняються.

Крім того, буде здійснена підготовка проектів нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для реструктуризації вугільної та торфодобувної промисловості» (щодо включення видатків на консервацію шахт); «Про внесення змін до Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для часткового покриття витрат вугледобувних підприємств, що включаються до собівартості готової товарної вугільної промисловості» (щодо включення видатків на проведення гірничих виробок), а також щодо ліквідації збиткових вугледобувних підприємств та реалізації механізму консервації вугільних шахт.

Для забезпечення соціальної підтримки працівників підприємств вугільної промисловості будуть внесені зміни до Плану заходів з реалізації Концепції створення системи соціальної підтримки працівників підприємств вугільної галузі та населення територій, на яких розміщуються вугледобувні та вуглепереробні підприємства, що перебувають у стадії ліквідації (консервації), затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2013 році № 353-р.

Джерелами фінансування Програми є кошти державного бюджету, власні кошти підприємств та інші джерела. Орієнтовний обсяг фінансування Програми на 2015–20 рр. становитиме 27 163,1 млн грн, у тому числі з державного бюджету 11 385,5 млн грн (5 759,5 млн грн у 2015 році і 2 877,1 млн грн у 2016 році). При цьому фінансування видатків на державну підтримку з собівартості, капітального будівництва та технічного переоснащення вугледобувних підприємств здійснювалося лише в 2015 і 2016 роках і становило відповідно 3 827,9 та 2 338,0 млн грн. Після 2016 року фінансування зазначених видатків буде припинено. У подальшому при виході вугледобувних підприємств на беззбиткову роботу державна підтримка буде спрямовуватися на захист навколишнього середовища, реструктуризацію

вугільної галузі та соціальну підтримку працівників, які вивільняються [100].

Таким чином, заходи державного регулювання вугільної галузі повинні забезпечити:

- реформування державних підприємств вугільної галузі і переведення її на бездотаційний і самоокупний режим діяльності;
- прискорений розвиток вугледобувних підприємств шляхом інтенсивної модернізації, активізації ринкових перетворень у галузі та системного усунення кризових факторів;
- кардинальне підвищення економічної ефективності роботи шахт за рахунок збільшення рівня концентрації гірничих робіт, посилення ринкових стимулів до скорочення витрат виробництва, запровадження ринкових механізмів ціноутворення, покращення якості вугільної продукції тощо;
- реалізацію системних заходів з використання потенціалу державних підприємств вугільної галузі і збільшення обсягів видобутку вугілля до 16,8 млн т;
- зменшення енергоємності видобутку вугілля;
- зменшення витрат паливно-енергетичних ресурсів при видобуванні вугілля;
- мінімізацію витрат валютних ресурсів на імпорт енергоносіїв;
- зменшення негативних екологічних наслідків діяльності і раніше розпочатого закриття і ліквідації вугледобувних підприємств;
- попередження або мінімізацію можливих негативних соціально-економічних та екологічних наслідків ліквідації (консервації) безнадійно збиткових вугледобувних підприємств;
- суттєве зменшення навантаження на державний бюджет.

Економічний ефект Програми визначатиметься за результатами моніторингу реалізації заходів Програми.

Передбачається, що після 2020 року вугільна галузь повністю функціонуватиме в рамках ринкових відносин, а держава не буде регулювати та дотувати діяльність вугільних підприємств. Реформування галузі створить базу для залучення приватних інвестицій у її розвиток, збереження її ролі у забезпеченні енергетичної безпеки держави.

1.3.4. Особливості державного регулювання розвитку житлово-комунального господарства України

Державне регулювання житлово-комунального господарства має свої певні особливості та базується на основних інструментах впливу на ринок, таких як: законодавчі акти, прогнози розвитку національної економіки, цільові комплексні програми, державні замовлення і державні контракти, державні інвестиції, державні і місцеві бюджети, бюджетні дотації, субсидії, податки й податкові пільги, державні кредити, державні резерви, соціально-економічні нормативи, галузеві загальнодержавні норми і стандарти, норми амортизації, системи фіксованих граничних і вільних цін, індексування цін, встановлення єдиної тарифної системи та ін.

Усі ці інструменти державного регулювання житлово-комунального господарства можна систематизувати в методи державного регулювання, зокрема такі, як правові, адміністративні, економічні.

Так, правове регулювання житлово-комунального господарства в Україні здійснюється нормативно-правовими актами, такими як Конституція України, кодекси України, закони України, укази Президента України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, накази Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства та ін.

Акти законодавства, що містять засоби і механізми державного регулювання житлово-комунального господарства, поділяються на акти ринково-організаційного регулювання та фінансового регулювання. Ринково-організаційне регулювання здійснюється шляхом правових обмежень суб'єктів господарювання незалежно від їх форм власності. Фінансове регулювання полягає в прямому втручанні в ринкові відносини через надання субвенцій, субсидій, дотацій, запровадження пільгових режимів.

Функціями державного регулювання житлово-комунального господарства є [41, с. 14]:

- визначення мети та стратегії розвитку;
- стимулювання;
- регламентуюча функція;
- коригування;
- управління неринковим сектором економіки;
- контролююча функція;

- функція управління неринковим сектором економіки;
- регулювання діяльності монополій.

Разом з тим нормативно-правова база, яка регулює та визначає державну політику у сфері житлово-комунального господарства, сформована недосконало. Актами непрямої дії є вагома частка нормативно-правової бази, їх зміст має загальний, популістський характер, а відтак спостерігається неврегульованість суспільних відносин та незабезпеченість фінансування у сфері житлово-комунального господарства. Разом з тим слід зазначити, що органи, які несуть відповідальність за державну політику сфери житлово-комунального господарства, розвиваються безсистемно [21].

Адміністративне державне регулювання житлово-комунального господарства передбачає використання сили державної влади і є інструментом прямого впливу на діяльність суб'єктів житлово-комунального господарства. Адміністративне державне регулювання передбачає здійснювати державний моніторинг за цінами природних монополістів, особливо це стосується соціальної складової вартості житлово-комунальних послуг. Тут передбачається встановлення норм і стандартів, які регламентують вимоги до якості робіт і послуг, продукції та організації виробничих процесів, а також в охороні навколишнього середовища та створенні мінімальних побутових умов для соціально незахищених споживачів комунальних послуг. Адміністративними інструментами, що регулюють житлово-комунальне господарство, є ліцензії, стандарти, квоти, нормативи, норми, які затверджуються правовими актами виконавчих органів влади, що дозволяють, забороняють, обмежують чи нормують окремі види діяльності житлово-комунального господарства (наприклад, затвердження стандартів якості послуг, екологічних норм та ін.).

Економічне державне регулювання житлово-комунального господарства здійснюється засобами бюджетної, податкової, інвестиційної та амортизаційної, цінової політики і цінового регулювання. Однак економічне державне регулювання тісно взаємопов'язане із адміністративним державним регулюванням, бо неможливо впроваджувати економічний регулятор без його адміністративного затвердження. У межах бюджетної політики регулювання житлово-комунального господарства реалізовується шляхом формування і використання коштів державного і місцевого бюджетів у контексті реалізації і фінансування

загальнодержавних та регіональних програм розвитку житлово-комунального господарства, де статті державних витрат будуть субсидії, дотації, субвенції. У межах податкової політики – шляхом застосування податкових пільг. Здійснення амортизаційної політики спрямоване на регулювання процесу формування витрат суб'єктів житлово-комунального господарства з установленням норм амортизації, перерозподілу амортизаційних відрахувань і механізмів прискореної амортизації, що дає певну кількість видатків для здійснення інвестиційної політики. Роль економічного державного регулювання також полягає в застосуванні методів непрямого впливу держави на ціноутворення, що передбачається проведенням активної антимонопольної політики.

Окремо слід зупинитися на державному регулюванні таких специфічних суб'єктів житлово-комунального господарства, як природні монополії. Головною особливістю житлово-комунального господарства є те, що воно включає в себе як підприємства, що є суб'єктами монополії, так і підприємства, які можуть ефективно функціонувати в конкурентному середовищі. Тому ще зі становлення України як незалежної держави виникла необхідність державного регулювання і контролю в житлово-комунальній сфері, а також необхідності демонополізації житлово-комунального господарства і впровадженні на цьому ринку здорової конкуренції.

Державне регулювання суб'єктів природних монополій, відповідно до ст. 8 Закону України «Про природні монополії» [98], полягає в регулюванні:

- пені (тарифів) на товари, які виробляються (реалізуються) суб'єктами природних монополій;
- цін (тарифів) на товари, що виробляються (реалізуються) суб'єктами природних монополій;
- доступу споживачів до товарів, що виробляються (реалізуються) суб'єктами природних монополій;
- інших умов здійснення підприємницької діяльності у випадках, передбачених законодавством.

Регулювання діяльності суб'єктів природних монополій у відповідних сферах здійснюється національними комісіями регулювання природних монополій, які утворюються і функціонують відповідно до Закону «Про природні монополії». У випадках, встановлених законом,

регулювання діяльності суб'єктів природних монополій може здійснюватися органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування [98].

З 27 серпня 2014 року в Україні Указом Президента створено Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг [97], яка діє відповідно до затвердженого Положення про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг [93].

Відповідно до цього Положення на Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, покладені функції регулювання діяльності суб'єктів природних монополій у сферах транспортування природного газу трубопроводами і його розподілу, транспортування нафти і нафтопродуктів, інших речовин магістральними трубопроводами, а також регулювання діяльності суб'єктів господарювання на суміжних ринках із забезпечення природним газом і збереження природного газу в обсягах, що перевищують рівень, який встановлений умовами і правилами здійснення підприємницької діяльності щодо збереження природного газу. Ця Комісія, на яку покладені відповідні завдання, здійснює в рамках своєї компетенції державну політику формування цін на електроенергію, газ, нафту і нафтопродукти, тарифів на їх транспортування, збереження, постачання і розподіл, а також транспортування трубопроводами інших речовин.

Порядок організації діяльності Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, визначається Законом України «Про природні монополії» [98].

Відповідно, здійснення державного регулювання передбачає державний контроль за діяльністю суб'єктів природних монополій. Це регламентується ст. 4 Закону України «Про природні монополії», де сказано, що державний контроль за додержанням законодавства про захист економічної конкуренції у сферах природних монополій здійснюється Антимонопольним комітетом України відповідно до його компетенції. Також цим законом передбачено, що органи, які регулюють діяльність суб'єктів природних монополій, сприяють здійсненню об'єднаннями споживачів громадського контролю за діяльністю суб'єктів природних монополій. Впровадження та здійснення громадського контролю за діяльністю суб'єктів природних монополій

передбачає створення при регулюючих комісіях рад споживачів або включення у склад наглядових рад підприємств представників монополістів, представників місцевого самоврядування [98].

Разом з тим слід зазначити, що Законом України «Про державне регулювання у сфері комунальних послуг» [91] передбачені завдання Національної комісії, що здійснює регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, а саме здійснення державного регулювання діяльності суб'єктів природних монополій та суб'єктів господарювання на суміжних ринках [97].

Одну із провідних ролей у регулюванні житлово-комунального господарства займають органи місцевого самоуправління, їх повноваження регламентовані Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» [95], Житловим кодексом України [38], Законом України «Про місцеві державні адміністрації» [96]. Згідно із законодавством виконавчі комітети обласних, міських, районних, селищних і сільських рад народних депутатів [38]:

- здійснюють державний контроль за використанням і збереженням житлового фонду;
- керують житловим господарством, забезпечують належний технічний стан, капітальний і поточний ремонт житлового фонду, що є у віданні Ради;
- здійснюють управління житловим фондом місцевих Рад;
- здійснюють контроль за станом та експлуатацією відомчого житлового фонду;
- здійснюють облік громадян, які потребують поліпшення житлових умов, а також контроль за станом цього обліку на підприємствах, в установах, організаціях, затверджують рішення про взяття громадян за місцем роботи на облік потребуючих поліпшення житлових умов;
- приймають рішення про надання жилих приміщень у будинках житлового фонду місцевої Ради, затверджують спільні рішення адміністрації і профспілкового комітету підприємства, установи, організації про надання жилих приміщень у будинках відомчого житлового фонду;
- здійснюють облік громадян, які бажають вступити до житлово-будівельного кооперативу, затверджують списки осіб, які вступають до житлово-будівельного кооперативу, і рішення загальних зборів

членів житлово-будівельного кооперативу про прийом до членів кооперативу та про надання квартири;

- здійснюють контроль за діяльністю житлово-будівельних кооперативів, за експлуатацією та ремонтом належних їм будинків, скасовують рішення загальних зборів або правління житлово-будівельного кооперативу, що суперечать законодавству;

- видають ордери на жилі приміщення;

- видають охоронні свідоцтва (броню) на жилі приміщення;

- здійснюють контроль за утриманням будинків, що належать громадянам;

- подають громадянам допомогу у проведенні ремонту жилих приміщень;

- здійснюють інші функції відповідно до своєї компетенції і чинного законодавства.

Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» [95] регламентуються повноваження виконкомів сільських, селищних, місцевих рад у встановленні тарифів на оплату побутових, комунальних, транспортних та інших послуг, які надаються підприємствам та організаціям комунальної власності відповідної територіальної громади, і погоджують ці питання у встановленому порядку з підприємствами, установами організаціями, які не належать до комунальної власності.

До повноважень виконкомів сільських, селищних, місцевих рад можна віднести регулювання цін і тарифів на виконання робіт і послуг житлово-комунальними підприємствами, а також визначення та затвердження норм використання та здійснення контролю за їх дотриманням.

У січні 2015 року Указом Президента України затверджена Стратегія сталого розвитку «Україна-2020» [99], де вектором розвитку визначена реформа житлово-комунального господарства. На вимогу Указу Президента України на Кабінет Міністрів України покладено затверджувати щороку план дій щодо реалізації положень Стратегії сталого розвитку «Україна-2020». За цією вимогою реформування житлово-комунального господарства здійснюється відповідно до плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» у 2015 році, затверджених розпорядженням Кабінету Міністрів України від 4 березня 2015 року № 213-р [92].

Найбільш ефективними заходами державного регулювання у сфері природних монополій є передача в управління, оренду, концесію об'єктів комунальної власності та впровадження договірних відносин між власниками комунальних господарств, виробниками та споживачами послуг. Тому необхідно посилити державне регулювання діяльності суб'єктів природних монополій шляхом впровадження регулювання цінової політики, інвестиційних процесів, ліцензування, публікації щорічних звітів про результати діяльності, контролю за дотриманням умов і правил здійснення підприємницької діяльності [102].

Разом з тим не можна оминати і таку організаційну форму суб'єктів господарювання в Україні, як об'єднання співвласників багатоквартирних будинків, виникнення якої пов'язано із питанням власності на житло, управління та обслуговування житла. Недосконалі законодавча база та інформаційне поле не забезпечують поширення цих об'єднань. Сприяння на місцевому рівні становленню об'єднань співвласників багатоквартирних будинків дає найефективніший спосіб захисту прав власників житла, забезпечує вплив на вартість і якість житлово-комунальних послуг, а також дозволяє створювати умови для залучення додаткових джерел фінансування робіт з обслуговування і ремонту житла.

Слід зазначити, що житлово-комунальне господарство України перебуває у важкому становищі за великої кількості законодавчо не врегульованих питань, відсутності достатнього нормативно-правового забезпечення. Це є підставою для використання державного регулювання у житлово-комунальному господарстві, що налагоджує економічні відносини задля стабільного функціонування, сприяє покращенню його діяльності.

Здійснення державного регулювання житлово-комунального господарства неможливе без допомоги правових, адміністративних та економічних методів та необхідності демонополізації, впровадження на ринку здорової конкуренції серед підприємств житлово-комунального господарства в цілому. Регулювання його розвитку відбувається як на загальнодержавному рівні, так і на рівні органів місцевого самоврядування, що, в свою чергу, призводить до більш чіткого контролю за роботою підприємств, ефективного управління та моніторингу виконання основних державних програм розвитку житлово-комунального господарства.

1.3.5. Державне регулювання фондового ринку України

Фінансова система країни є основою національної економіки, адже вона забезпечує функціонування всієї економічної системи держави. Значення ефективного функціонування фондового ринку є надзвичайно великим для національної економіки будь-якої країни, однак для України у процесі тотального реформування її економіки він набуває особливої актуальності, оскільки впливає на стабільність макроекономічної ситуації. Існує пряма залежність між фондовим ринком країни та її макроекономічними показниками національної економіки: ВВП, національного доходу, рівня зайнятості, рівня інфляції.

Сьогодні актуальною є оптимізація управління різними галузями економіки в умовах економічної та фінансової кризи, що супроводжується скороченням чисельності апарату державних органів та відповідно витрат державного бюджету. У цих умовах потрібно забезпечити збереження необхідного рівня регулювання тих галузей і ринків, від яких залежить залучення інвестицій та інвестиційна привабливість країни, їх конкурентоспроможність.

Враховуючи це, важливим є створення ефективного механізму державного регулювання фондового ринку, який покликаний забезпечити стабільність та розвиток цього ринку. Досвід країн з розвиненою економікою показує, що фондовий ринок, на відміну від інших ринків (зокрема, товарного або валютного), є одним із найбільш регульованих та регламентованих. Основна причина в тому, що нерегульований рух капіталів уже багато разів в історії різних країн завдавав значної шкоди їх фінансовим системам [71].

Система регулювання фондового ринку в більшості країн світу має два рівні: саморегулювання професійних учасників та державне регулювання. З них історично першим виникло саморегулювання, що здійснювалося фондовими біржами, які створювали стандартні правила гри стосовно окремих груп учасників фондового ринку, що працювали для всіх суб'єктів [71].

Надійність, міцність та ефективність фондових ринків залежать від ефективності системи державного регулювання цієї сфери та їх інфраструктури.

Державне регулювання виникло значно пізніше за саморегулювання, наприкінці XIX – на початку XX ст. у деяких державах (наприклад, Франції) з'являються закони про компанії, що регламентують

відносини всередині компаній (акціонерних товариствах) та відносини з акціонерами. В інших країнах (наприклад, Німеччині) було прийнято закони про фондові біржі. Як правило, потреба в посиленні державного регулювання того чи іншого ринку (насамперед фондового ринку) виникає під час економічних криз.

Як цілісна система, державне регулювання фондового ринку сформувалось у Сполучених Штатах у 30-ті роки внаслідок кризи кінця 20-х років, а у більшості інших держав – після Другої світової війни, як відповідь на глобальні фінансові кризи.

Особливо активну роль держава має відігравати на початкових етапах становлення фондового ринку в країні, однак становлення й розвиток фондового ринку України відбувалися в несприятливому соціально-економічному середовищі, застаріла технологічна база, залишена у спадок від Радянського Союзу, тотальне безробіття, величезний рівень інфляції, політична нестабільність не могли створити сприятливі умови для його існування.

Процес формування сучасної системи державного регулювання фондового ринку в основному припадає на період 1995–2008 рр., за цей час розроблена правова база для здійснення діяльності фондового ринку та його регулювання.

Виділимо основні етапи створення та еволюції фондового ринку України, які проілюстровані в табл. 1.1.

В Україні система регулювання фондового ринку фактично ґрунтується на поєднанні саморегулювання та державного регулювання, але пріоритет належить державі. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30 жовтня 1996 року зі змінами, що є основним у цій сфері, визначає державне регулювання як здійснення державою комплексу заходів щодо упорядкування, контролю, нагляду за ринком цінних паперів та їх похідних та запобігання зловживанням і порушенням у цій сфері.

Характеризуючи процес здійснення державного регулювання фондового ринку, виділимо основні його складові, базові для здійснення дослідження поняття, такі як мета, принципи, функції, суб'єкти, об'єкти, напрями, які безпосередньо і формують модель державного регулювання. Розглянемо зміст цих понять, їх розмежування та взаємозв'язок.

Етапи розвитку фондового ринку України

Періоди	Етапи	Особливості
1998–1990 рр.	Початковий	Прийнято Постанову «Про випуск підприємствами й організаціями цінних паперів» 15 жовтня 1988 року Радою Міністрів СРСР
1991–1995 рр.	Перший – законотворчий	Прийняття перших українських законодавчих актів: Закону України «Про цінні папери й фондову біржу», «Про господарчі товариства»; з'явилися перші ліцензовані фінансові брокери; з'явилася Позабіржова фондова торговельна система та Державна комісія із цінних паперів і фондової біржі; виникнення й крах «фінансових пірамід»; початок випуску й обігу цінних паперів недержавними інститутами
1995–1999 рр.	Другий – приватизаційних сертифікатів	Прийняття Закону «Про участь Української фондової біржі в приватизаційних процесах» та «Про національну депозитарну систему й особливості електронного обігу цінних паперів в Україні»; утворення Державної комісії з цінних паперів і фондової біржі; створення Першої фондової торговельної системи; поява українських «блакитних фішок» і рейтингових таблиць
2000 р. – перша половина 2008 р.	Третій – розквіту	Публікація перших фондових індексів; формування ринку корпоративних облігацій й українських єврооблігацій; різке зростання капіталізації; завершення формування соціально-економічних інститутів ринку цінних паперів облігацій; зміна законодавчої бази, зокрема Закон «Про цінні папери й фондову біржу» 1991 року замінений Законом «Про цінні папери й фондовий ринок» 2006 року, Закон «Про господарчі товариства» доповнюється Законом «Про акціонерні товариства»
Друга половина 2008 р. – 2009 р.	Четвертий – кризовий	Вартість фінансових активів впала до найнижчих значень; виведення інвесторами коштів із економіки; поява Української біржі; запровадження інтернет-трейдингу, сформовано «Концепцію розвитку ринку цінних паперів до 2010 року»
2010 р. – перша половина 2013 р.	П'ятий – стабілізаційний	Сформовано «Концепцію розвитку ринку цінних паперів до 2015 року», збільшення кількості інвесторів
Друга половина 2013 р. – до сьогодні	Шостий етап – революційний	Значний вплив інвестицій, нестабільна політична та економічна ситуація в країні, відсутність чітких норм та правил стабілізації ситуації у країні

Джерело: складено автором за результатами проведених досліджень.

Ключовим моментом у процесі регулювання будь-якої системи є визначення мети регулювання, однак у процесі глобалізації, трансформації національної економіки, кризи світової економічної системи мета державного регулювання постійно видозмінювалась та на сьогодні має вже глобалізаційний характер. На нашу думку, розвиток інвестиційних процесів для розбудови соціально-економічної бази українського суспільства можна визначити як першочергову мету державного регулювання фондового ринку України.

У сучасних умовах система державного регулювання фондового ринку має базуватися на принципах, що передбачають: захист прав та інтересів учасників з боку держави, прозорість і доступність інформаційної бази, необхідної для прийняття рішень, підтримку добросовісної конкуренції, існування державного органу регулювання з чітко визначеними функціями і повноваженнями.

Державне регулювання фондового ринку України реалізується в діяльності регулюючих суб'єктів, які створені для виконання його функцій: інституційної, регулюючої, захисної, контрольної, координаційної, інтеграційної. Реалізація здійснюється шляхом формування спеціальних структур, потреба в яких зумовлена організацією реєстрації випусків цінних паперів і професійних учасників ринку цінних паперів; специфікою способів регулювання, пов'язаних з контролем за наданням великих масивів інформації; захисту від внутрішніх та зовнішніх загроз; контролю виявлення порушень чинного законодавства; необхідністю постійної адаптації законодавства та підзаконних норм фондового ринку, який швидко розвивається і змінюється; необхідністю для широкого загалу інвесторів створення органу, здатного захистити їхні інтереси, та сприянню входженню у світовий фінансовий ринок.

Для забезпечення єдиної державної політики у сфері регулювання фондового ринку у світовій практиці виправдало себе існування єдиного незалежного регулятивного органу. У більшості країн таким органом є або повністю самостійна державна установа – Комісія з цінних паперів та бірж у США, або установа, що підконтрольна іншому державному органу, наприклад Міністерству економіки та фінансів – Комісія з біржових операцій у Франції. У червні 1995 року, відповідно до Указу Президента № 446/95, з метою комплексного правового врегулювання відносин, що виникають на ринку цінних паперів, забезпечення захисту інтересів громадян України та держави,

запобігання зловживанням та порушенням у цій сфері було створено Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) як центральний орган державної виконавчої влади.

Нині в Україні функції державного регулювання фондового ринку розподілені між різними міністерствами та відомствами (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Суб'єкти регулювання фондового ринку України

Органи регулювання	Функціональні обов'язки
<i>Формальні-організації</i>	
Верховна Рада України, Президент України та Кабінет Міністрів України	Прийняття законодавчих і нормативних актів з питань ринку цінних паперів, визначення напрямів державної політики щодо фондового ринку, призначення складу Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку забезпечують загальні основи державного регулювання фондового ринку в Україні
Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку	Безпосередньо формує та забезпечує реалізацію єдиної державної політики з розвитку й функціонування в Україні ринку цінних паперів та їх похідних, координацію діяльності державних органів з питань функціонування в Україні ринку цінних паперів
Фонд державного майна, Міністерство фінансів, Національний банк України, Антимонопольний комітет, Міністерство економічного розвитку і торгівлі, Державна фіскальна служба	В межах своєї компетенції здійснюють контроль або функції управління на ринку цінних паперів України
Національне агентство з реконструкції й розвитку, Державна інвестиційна компанія, Міністерство зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі	Здійснюють функції управління інвестиційною діяльністю в Україні
Міністерство внутрішніх справ, Генеральна прокуратура, Служба безпеки, Вищий арбітражний суд	Виконують спеціальні функції контролю та нагляду за дотриманням законодавства в державі
<i>Неформальні організації</i>	
Українська фондова біржа	Регулює діяльність на біржовому фондовому ринку
Українська асоціація торговців цінними паперами	Регулює діяльність на позабіржовому фондовому ринку

Джерело: складено автором за результатами проведених досліджень.

Важливим аспектом дієвості існуючої організаційної структури державного регулювання фондового ринку є забезпечення належної співпраці і координованості між основними регуляторами. З цією метою нормативною базою передбачено, що Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Фонд державного майна України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна фіскальна служба України зобов'язані проводити оперативні наради у визначені терміни.

Однак, як свідчить аналіз наукової літератури, основною проблемою у формуванні механізму державного регулювання фондового ринку є відсутність такого співробітництва та нечіткий розподіл повноважень між його регуляторами.

Зазначені проблеми зумовлені, перш за все, недосконалою законодавчою базою, яка не визначає чіткого розмежування сфер впливу кожного з регуляторів та передбачає дублювання регулятивних повноважень. Така інституційна структура державного регулювання справляє негативний вплив на розвиток підконтрольних ринків, а в деяких випадках обумовлює відмінність між розумінням форм, методів та інструментів державного регулювання.

Суб'єкти державного регулювання фондового ринку здійснюють свої регулюючі функції щодо певних об'єктів. У ролі об'єкта виступає сам ринок з його інфраструктурою, а безпосередніми об'єктами є діяльність окремих учасників ринку – емітентів, інвесторів, професійних учасників. Необхідно зазначити, що саме з питань об'єктів державного регулювання фондового ринку існує нескінченна кількість дискусій. Адже саме від визначення того або іншого об'єкта регулювання залежить вибір концепції, методів, засобів, форм, напрямів, регулювання та масштабів впливу на фондовий ринок.

Ефективність механізму державного регулювання фондового ринку України в сучасних умовах може бути досягнута лише за умови дотримання певних напрямів, які повинні бути спрямовані на вирішення таких завдань: перетворення фондового ринку на один із головних механізмів фінансування інвестиційних потреб українських суб'єктів господарювання; підвищення конкурентоспроможності фондового ринку та його професійних учасників; посилення захисту прав інвесторів та інших власників цінних паперів; зниження ризиків

інвестиційної діяльності на ринку; зменшення спекулятивної складової в торгівлі цінними паперами та посилення присутності на ринку вітчизняного капіталу; створення умов для ефективного виконання ринком функцій визначення вартості та підтримки ліквідності цінних паперів; удосконалення нормативно-правової бази функціонування ринку, державного регулювання та саморегулювання; інтеграцію фондового ринку України до світового фондового ринку.

Для реалізації зазначених вище напрямів державної політики необхідно здійснити такі заходи:

- ліквідувати перешкоди для розвитку фондового ринку з урахуванням інтересів його професійних учасників, емітентів цінних паперів та інвесторів;
- проаналізувати уроки світової фінансової кризи, зокрема, щодо ефективності існуючої системи державного регулювання, та максимально враховувати їх при здійсненні подальшої підтримки розвитку фондового ринку України;
- створити сприятливі передумови для підвищення платоспроможного попиту на українські цінні папери;
- забезпечити необхідні організаційно-правові умови для ефективної діяльності незалежних рейтингових агентств;
- завершити побудову розвиненої та прозорої централізованої депозитарної системи;
- створити законодавчі умови для появи центрального депозитарію та розбудови центральної розрахунково-клірингової палати, які підвищать ліквідність ринків цінних паперів та інших фінансових інструментів, спростять розрахунки за угодами з цінними паперами та зменшать транзакційні витрати;
- підвищити рівень концентрації торгівлі на організованому ринку цінних паперів шляхом запровадження на існуючих торговельних майданчиках єдиних правил та стандартів;
- інституційно зміцнити організований ринок цінних паперів України шляхом розвитку об'єктів його інфраструктури та впровадження використання електронного цифрового підпису в торговельному процесі, де гарантування і виконання договорів здійснюється в режимі електронного документообігу, синхронізованого із системою електронних платежів та клірингу;
- впровадити єдині стандарти діяльності на фондових біржах;

- створити та запровадити систему державного моніторингу та контролю за додержанням вимог законодавства при здійсненні операцій на фондовому ринку;
- підвищити капіталізацію та ліквідність ринків емісійних цінних паперів, насамперед акцій та облігацій, зокрема, державних облігацій;
- імплементувати в українське законодавство європейські стандарти функціонування регульованих фондових ринків, зокрема, ввести поняття «кваліфікований інвестор» як особи (юридичної та фізичної);
- віднести діяльність з надання консультаційних послуг щодо цінних паперів до професійної діяльності з торгівлі цінними паперами, законодавчо визначивши умови проведення такої діяльності;
- унеможливити маніпулювання цінами на фінансові інструменти та незаконне використання інсайдерської інформації шляхом унесення змін до чинного законодавства з метою посилення кримінальної та введення адміністративної відповідальності;
- забезпечити ефективну систему захисту законних інтересів інвесторів шляхом підвищення інформаційної прозорості ринку та запровадження компенсаційних механізмів відповідно до вимог законодавства ЄС.

Важливе місце у формуванні механізму державного регулювання посідають його елементи, що забезпечують цільовий вплив на об'єкти його регулювання – це методи та інструменти. Як свідчить досвід розвинених країн, саме поєднання ринкових і неринкових методів впливу на фондовий ринок здатне забезпечити належну дієвість механізму державного регулювання. Так, механізм державного регулювання фондового ринку впливає на зовнішнє середовище за допомогою ринкових інструментів, у складі яких доцільно виділяти фінансову, грошово-кредитну, інвестиційну та амортизаційну політики уряду.

У свою чергу, непрямі методи державного регулювання фондового ринку справлятимуть позитивний вплив лише за умови поєднання їх з прямими. Основними інструментами прямого впливу на розвиток та функціонування фондового ринку України є такі: розробка та прийняття нормативно-правових актів; ліцензування діяльності; проведення наглядової діяльності та впровадження заходів впливу.

Узагальнюючи вищевикладене, під механізмом державного регулювання фондового ринку, на нашу думку, слід розуміти взаємопов'язану систему форм, методів та інструментів впливу на учасників ринку з метою забезпечення єдності й сприятливих умов для розвитку та функціонування ринку, з урахуванням інтересів інвесторів та вимог законодавства, що в цілому спрямовано на покращення інвестиційної діяльності в країні.

Складність внутрішніх процесів, високий ступінь ризику потребують від фондового ринку достатньо регламентованої структури, яка, в свою чергу, може ефективно функціонувати тільки у відрегульованому державою нормативно-правовому середовищі. Це середовище повинно забезпечувати комфортну взаємодію всіх груп учасників у процесі реалізації своїх прав, інтересів та повноважень. Забезпечити становлення фондового ринку, уникнувши хаосу та стихійних руйнівних процесів, що відкидають економіку країни далеко назад, може тільки держава. Саме вона, володіючи чіткою стратегією і програмою реформування та використовуючи весь арсенал існуючих в її розпорядженні засобів, здатна у найкоротші терміни і з найменшими втратами створити умови для становлення цивілізованого фондового ринку.

1.4. Державне регулювання інноваційного розвитку вітчизняної економіки

Висока конкурентоспроможність і стабільне економічне зростання будь-якої країни в сучасному світі забезпечується розробкою і освоєнням інноваційних технологій. Розвиток інноваційної діяльності в Україні є необхідною умовою як для стабільного зростання економіки, так і важливим елементом інтеграції країни в ЄС, оскільки «рівень інноваційної активності, відповідно до Лісабонської стратегії, став визначальним критерієм готовності кожної держави до вступу в Євросоюз, основна мета якого – об'єднати науковий і технічний потенціал країн Європи з метою їхньої інтеграції в Європейську і світову інноваційну мережу» [70]. Як показав комплексний аналіз показників, які характеризують інноваційну активність підприємств України, зроблений у роботах [70; 25, с. 190–196], на сьогодні в Україні інноваційна діяльність перебуває у незадовільному стані. Основні причини

такого негативного стану інноваційної діяльності полягають у наступному: деградація матеріально-технічної бази промисловості (застаріле обладнання і висока ступінь зносу основних засобів), низький попит на науково-технічну та інноваційну продукцію з боку підприємницького сектору економіки, недосконалість чинного господарського механізму, особливо в частині планування НДДКР та передачі технологій до впровадження у господарську практику [114, с. 23–27].

Як відомо, основними показниками економічного зростання є темпи збільшення валового внутрішнього продукту (ВВП). Високі темпи зростання ВВП в Україні в докризовий період створювали ілюзію успішного розвитку економіки. Однак, на відміну від економік високорозвинених країн, у яких до 85–90 % приріст ВВП забезпечується за рахунок виробництва та експорту наукомісткої продукції, тобто продукції з високою доданою вартістю, в Україні близько 96 % ВВП належить продукції 3-го і 4-го технологічних укладів (ТУ), і лише близько 4 % – 5-го ТУ. Що стосується 6-го ТУ, то вони практично відсутні.

Частка України на ринку високотехнологічної продукції, обсяг світового ринку якої оцінюється в 12,6 трл дол США, становить близько 0,1 %. Міжнародна практика свідчить про те, що в державі починається стагнація, якщо частка інноваційної продукції у ВВП менше 20 %. У загальному обсязі реалізованої промислової продукції в Україні лише 6,5 % має ознаки інноваційної. Для порівняння: в ЄС – 60 %, в Японії – 67 % і в США – 78 %. Таким чином, якісні характеристики вказують на стагнацію економіки у довгостроковій перспективі. Така ситуація пов'язана зі стабільно низькою часткою інноваційної продукції в структурі доданої вартості українських виробництв, безальтернативним подорожчанням енергоресурсів, зростанням сировинного і низькотехнологічного експорту з одночасним збільшенням високотехнологічного товарного імпорту [14, с. 17–24].

Так, за час становлення незалежної України як самостійної держави у структурі промислового виробництва відбулися суттєві зміни – скорочення частки високої та середньої технологічної складової і нарощування сировинної складової.

У результаті цього «у вітчизняній економіці стрімко наростає сировинна складова, домінує продукція з низькою доданою вартістю, масово зникають високотехнологічні виробництва, знижується їх конкурентоспроможність і наростає загальна фінансова нестійкість.

Якщо у 80-ті роки в структурі української промисловості і товарного експорту вага машинобудування стабільно дорівнювала приблизно 30–40 %, а чорної металургії була у 2–3 рази менше, то сьогодні ситуація прямо протилежна. Україна перетворилася на сировинний придаток не тільки розвинених країн, а й більш успішних економік, що розвиваються» [43].

Зміна структури промислового виробництва України відбулася під впливом ряду чинників: зростанням світових цін на сировинні ресурси, насамперед металургійної, хімічної промисловості; відсутність попиту на внутрішньому ринку; розрив сформованих технологічних кооперативних зв'язків з підприємствами країн СНД; відсутність цілеспрямованої державної політики, орієнтованої на вільний ринок зі слаборегуюючою функцією держави.

Виходячи з динаміки структури експорту та імпорту за основними товарними групами, за останні роки істотних змін не відбулося. Україна міцно орієнтована на сировинну експортну модель розвитку економіки і тому важко долає економічні кризи.

За оцінками відомих учених-економістів України, відновлювальний ресурс металургії, хімії, видобутку корисних копалин і первинної обробки сировини і продукції аграрного сектору може дати зростання ВВП лише у короткостроковій перспективі. Тому, враховуючи критичний стан у технічному і технологічному відставанні від високорозвинених країн, найбільш гострою проблемою є швидкий перехід від індустріальної економіки до перших елементів постіндустріального устрою. Ядром цієї економіки є телекомунікаційні, інформаційні технології, програмне забезпечення, мікро- та нанотехнології, авіаційна та ракетно-космічна галузь, медична і фармацевтична промисловість.

Для того, щоб модернізувати економіку країни та перейти на інноваційний шлях розвитку, Україна повинна розробляти власні технології та запроваджувати нові закордонні технології, нові методи управління, які відповідають європейським і світовим стандартам.

В останні роки в економічній літературі опубліковано багато робіт, присвячених модернізації економіки на новій технологічній основі. При цьому модернізація пов'язується з якістю економічного зростання і відзначається комплексність цієї проблеми, яка охоплює всю соціально-економічну систему [20, с. 91–93; 122, с. 14–22]. Вирішальну роль у цьому процесі відіграє держава.

Розглядаючи роль і місце держави у проведенні масштабної модернізації, одні економісти відстоюють концепцію державного регулювання процесу модернізації. Як доказ, наводиться досвід Китаю та В'єтнаму, які досягли великих результатів у реформуванні економіки при прямому сприянні сильної системи державного регулювання. Інші економісти дотримуються неліберальної моделі розвитку економіки і вважають, що присутність держави не повинна бути високою, розраховуючи, головним чином, на ринкові механізми розвитку економіки. У цьому зв'язку особливий інтерес викликає вислів лауреата Нобелівської премії Дж. Стігліца у своїй книзі «Глобалізація: тривожні тенденції». На думку економіста, ринок і держава мають свої обмежувачі і можуть проявляти свою неспроможність, тому повинні взаємодіяти. При цьому характер такого партнерства розрізняється в різних країнах залежно від рівня їхнього політичного та економічного розвитку. Ринкові економіки не однакові і модель, виправдана для однієї країни, не обов'язково підходить для іншої. Занадто багато об'єктивних і суб'єктивних чинників впливають на її вибір і успішність функціонування. Чим складніші проблеми соціально-економічного суспільства, тим важливіша роль державного регулювання [51, с. 3–13].

Теза про необхідність державного регулювання процесу модернізації та інноваційного розвитку є пріоритетною в умовах трансформаційних економік, до яких належить Україна. «Світова практика свідчить про те, що чим більше країна відстає у своєму розвитку, тим значиміша роль держави у створенні мобілізаційних ресурсів, досягненні пропорцій і взаємозв'язків у національній економіці» [33, с. 813–825]. Комплексний характер процесу модернізації може протікати з різною швидкістю в різних сферах: економічній, технологічній, соціальній, політичній.

Сьогодні деградація української економіки відбувається на тлі великих потенційних можливостей і наявних конкретних переваг України: людські, земельні, природні ресурси; географічне розташування.

Проте Україні досі не вдалося повною мірою скористатися своїм економічним потенціалом. Це пов'язано з відсутністю послідовної, цілеспрямованої довгострокової державної інноваційної політики, на що вказують міжнародні рейтинги ділового та інвестиційного клімату України, які весь час знижуються.

Увесь світовий досвід показує, що держава може досягти стабільного економічного зростання шляхом побудови економіки, заснованої на інноваціях. Процес переходу на інноваційний шлях розвитку повинен відбуватися поетапно і послідовно, виходячи із стану економіки, розвитку інститутів, громадянського суспільства, фінансових можливостей держави та її партнерських взаємовідносин з приватним бізнесом. Для цього повинна бути розроблена відповідна промислова, науково-технічна та інноваційна політика держави, розрахована на середньострокову та довгострокову перспективу.

Основні зусилля держави мають бути зосереджені на проведенні цілеспрямованої, послідовної інноваційної політики створення сприятливих умов вкладення капіталу в економіку, незалежно від джерел їх походження, які включають добре відомі, описані у вітчизняній і зарубіжній літературі, функції і атрибути, притаманні ринковій економіці.

Для успішного переходу економіки України на інноваційний шлях розвитку необхідно розробити власну державну інноваційну політику. Від цього залежатиме вибір стратегії соціально-економічного розвитку, визначення пріоритетів, а також форм і методів державного регулювання та державної підтримки інноваційної діяльності.

В економічній літературі використовують різні терміни, тією чи іншою мірою пов'язані з політикою. Наприклад, економічна політика, бюджетна, фінансова, податкова, промислова, науково-технічна, інноваційна та інші. Вихідною точкою розробки інноваційної політики є осмислення терміна «інноваційна політика» і необхідність її чіткого розуміння. Інноваційна політика складається з двох термінів: «політика» та «інновація». Прикметник «інноваційна» у терміні «інноваційна політика» вказує на сферу прикладання зусиль держави у процесі управління і окреслює використані для її реалізації важелі.

Існує декілька визначень поняття «політика», добре описаних у літературі [56, с. 45; 107, 112], з яких необхідно виділити головне, на чому і буде сконцентрована наша увага. Воно полягає в тому, що політика – це державне управління (у демократичній державі на користь усього суспільства, а не окремих груп) в будь-якій діяльності з використанням влади або примусу.

Політика нерозривно пов'язана з такою формою людської діяльності, як економіка.

Якщо розглядати реальний сектор економіки, то можна сказати, що економічна політика безпосередньо пов'язана з промисловою, науково-технічною та інноваційною політиками. Промислова, науково-технічна та інноваційна політики є складовими частинами економічної політики. Розкриття поняття «промислова політика» необхідне для обґрунтування рекомендацій, механізмів та інструментів модернізації вітчизняної промисловості як першого етапу переходу на інноваційний шлях розвитку і ступеня участі держави у цьому процесі.

Грунтовний аналіз різних підходів до визначення терміна «промислова політика» і механізмів її реалізації зроблений у роботах Ю. Кіндзерського із співавторами [101, с. 38–53; 87]. На їх думку, в найзагальнішому розумінні «промислова політика може бути визначена як комплекс дій держави, спрямованих на цілеспрямовану зміну структури економіки за рахунок створення більш сприятливих умов для розвитку визначених (пріоритетних) секторів і виробництв». Тобто «промислова політика припускає наявність чітких державних пріоритетів». Проте, на нашу думку, слід зазначити, що промислова політика не припускає, як зробив висновок Ю. Кіндзерський, а зобов'язана визначати державні пріоритети економічного розвитку, оскільки це – функція держави.

Проблемі розробки промислової політики присвячений ряд робіт Л. Федулової, Ю. Кіндзерського, В. Горбуліна, С. Мочерного та ін., в яких був вивчений світовий досвід формування промислової політики і вироблені практичні рекомендації щодо формування прогресивної моделі такої політики в Україні. У цих роботах були відмічені особливості формування і способи реалізації промислової політики в різних країнах світу. Умовно її розділяють на державно-орієнтовану і ринково-орієнтовану моделі промислової політики.

Проте для успішного соціально-економічного розвитку жодна з цих моделей не реалізується в чистому вигляді. Залежно від стадії соціально-економічного розвитку, стану ринкових інститутів, культури, традицій кожна країна використовує вертикальну або горизонтальну модель промислової політики, або шляхом вдосконалення інститутів відбувається трансформація вертикальної моделі в горизонтальну. Прикладом такої трансформації є практика ЄС, в якому промислова політика розробляється і координується Єврокомісією.

Не заглиблюючись у детальний аналіз форм і методів державної підтримки, досвід економічного розвитку різних країн світу показує, що при розробці власної промислової політики, направленої на модернізацію і подальший перехід від сировинної до інноваційної моделі, слід враховувати стадію розвитку держави, бо «раціональна стратегія нерозривно пов'язана з економічними, інституційними, соціокультурними параметрами, які сформувалися в державі» [84].

Складовими промислової політики є науково-технічна й інноваційна. У свою чергу, інноваційна політика й інноваційна діяльність нерозривно пов'язані з науково-технічною політикою і діяльністю.

«Науково-технічна діяльність (НТД) – систематична діяльність, що передбачає тісний зв'язок зі створенням, розвитком, поширенням і застосуванням науково-технічних знань у всіх галузях науки і техніки. Поняття НТД розроблено ЮНЕСКО і є базовою категорією міжнародних стандартів у статистиці, науці та техніці. Об'єкт статистики охоплює три її види:

- наукові дослідження і розробки;
- науково-технічну освіту і підготовку кадрів;
- науково-технічні послуги» [81, с. 33].

Фундамент державної науково-технічної політики країн-лідерів соціально-економічного розвитку був закладений ще в теорії «довгих хвиль» І. Д. Кондратьєва, який обґрунтував циклічний підйом економіки з використанням технічних винаходів у промисловості. Історичний досвід показав, що «саме спрямованість суспільства на досягнення технологічного лідерства самоорганізовує його і створює економічні моделі розвинених країн» [8, с. 24].

Кожна держава проводить свою науково-технічну політику, визначає пріоритети науки і техніки, форми і методи державної підтримки певних напрямів науково-технічної діяльності (НТД). Основною функцією держави є розробка стратегії науково-технічного розвитку і виділення пріоритетів, які в Україні НТД регламентуються рядом законів України і нормативних документів.

Реалізація пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки забезпечується шляхом розроблення та виконання за визначеними пріоритетними тематичними напрямами наукових досліджень і науково-технічних розробок державних цільових програм, державного замовлення на науково-технічну продукцію, підготовку наукових кадрів,

інформаційне та матеріально-технічне забезпечення наукових досліджень і науково-технічних розробок. Обсяги коштів, що спрямовуються на реалізацію кожного із пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки, щорічно визначаються Законом «Про Державний бюджет України».

Для досягнення своїх лідируючих позицій у соціально-економічному розвитку в сучасному глобалізованому світі у всіх високорозвинених країнах намітилася трансформація в промисловій політиці – перехід від науково-технічної політики до інноваційної, створення власних національних інноваційних систем. У кожній країні формується своя інноваційна політика і своя інноваційна система, пристосована до її економіки, науки, особливостей виробництва, цілей і завдань розвитку, культурно-історичних традицій.

Інноваційна політика, як самостійний напрям державного впливу на цілеспрямоване стимулювання нововведень, сформувався в кінці 1960–1970 рр. Сам термін «інноваційна політика» вперше був використаний у «доповіді Charpic», підготовленій Міністерством торгівлі США в 1967 р. під назвою «Технологічні нововведення: управління і умови здійснення» [9, с. 16–27]. Її поява була зумовлена інтенсивним технологічним розвитком і необхідністю прискорення передачі результатів наукових досліджень і розробок у реальний сектор економіки. Проте до сьогодні у вітчизняній літературі єдиної думки про суть інноваційної політики поки не склалося. Одні дослідники розглядають інноваційну політику як гілку науково-технічної політики, інші, навпаки, затверджують тезу про самостійність інноваційної політики [109, с. 51–57]. Абсолютно очевидно, що інноваційна політика нерозривно пов'язана з науково-технічною і водночас, має істотні відмінності. Інноваційна політика, на думку деяких авторів, є ширшим поняттям ніж науково-технічна, яка традиційно направлена на проведення фундаментальних і прикладних досліджень, навчання і підготовку кадрів, вибір пріоритетів науки і техніки. Інноваційна ж політика об'єднує в єдине ціле науку, техніку, економіку, підприємництво і управління [3, с. 37–40] та орієнтована на формування умов для створення продукту або технології, які можуть бути комерціалізовані.

Як відомо, нові знання виробляє наука, а наука, за своєю суттю, не має кордонів і національностей. У сучасних умовах швидкість передачі інформації, її доступність настільки високі, що отримання нових

відомостей не потребує значних зусиль. Результати фундаментальних досліджень, як правило, стають загальнодоступними досить швидко, а це та інформація, на основі якої будується освіта, прикладні дослідження і розробки. Оскільки фундаментальні дослідження є надбанням усього людства, тобто мають інтернаціональний характер, вони не можуть бути комерціалізовані. У цьому виявляється одна з істотних відмінностей науково-технічної діяльності від інноваційної. Розділення фундаментальних досліджень і розробок необхідне для визначення джерел фінансування цих робіт. Фундаментальні дослідження фінансуються, в основному, за рахунок коштів державного бюджету, грантів, приватних інвесторів. Водночас прикладні дослідження і розробки фінансуються не стільки за рахунок державного бюджету, як за власні кошти підприємств, приватних інвесторів, а також коштів ТНК і ФПГ. Тому результати цих досліджень є власністю держави або приватного капіталу і можуть і повинні бути комерціалізовані. Друга відмінність інноваційної діяльності від науково-технічної полягає в можливості комерціалізації результатів НІОКР на окремих стадіях інноваційного процесу (трансфер технологій). Третя відмінність полягає в необов'язковості проведення всіх стадій інноваційного процесу, якщо розглядати просту лінійну модель інноваційного процесу. Досить часто комерційна реалізація інноваційного продукту, або технології виникає без проведення фундаментальних або прикладних досліджень і визначається більшою мірою маркетинговими дослідженнями. Четверта відмінність полягає в тому, що комерціалізація нововведень здійснюється переважно приватним бізнесом. Так, наприклад, у США приблизно 2/3 інноваційних витрат фінансує приватний сектор економіки. П'ята відмінність полягає в тому, що, на відміну від НТД, в якій головною діючою особою є творець або генератор нових знань, тобто науковий співробітник або інженер, в інноваційній діяльності визначальну роль відіграє, як справедливо показано в роботі Бубенко П. та Гусєва В., підприємець, який бере на себе весь тягар і фінансові ризики комерціалізації інноваційного продукту [15, с. 30–38].

Насправді, як уже було зазначено, не слід ототожнювати два цих поняття: науково-технічна та інноваційна політика, оскільки інноваційна діяльність включає весь комплекс робіт зі створення інноваційного продукту: від підготовки кадрів, фундаментальних та прикладних досліджень, розробки сучасної техніки і технологій до їх комерціалізації. Проте часто в різних публікаціях [65, с. 80–85] автори під

інноваціями розуміють роботи, пов'язані з реконструкцією і модернізацією виробництва, і на цій основі аналізують ефективність інноваційної діяльності підприємств, що не сприяє практичній реалізації інноваційних проектів, оскільки для реконструкції і модернізації виробництва й інноваційної діяльності підприємства можуть бути використані різні джерела фінансування і різні способи державної підтримки.

Необхідність державного регулювання інноваційної діяльності обумовлена як загальнонаціональним значенням, так і економічним змістом. Економічний зміст значення інновацій переконливо обґрунтований у теорії «суспільних благ». Із цієї теорії випливає надзвичайно важливий висновок про «економічну доцільність передавати частину зовнішнього зиску, яку отримує держава у вигляді позитивної екстерналії інноваційного процесу, у приватний сектор саме для стимулювання динаміки технологічних змін... державна підтримка науково-технічного прогресу в країні не є якоюсь благодійною, чи економічно не вмотивованою акцією, а ґрунтується на суто економічному розрахунку максимізації національного доходу» [8, с. 196]. Крім теоретичних висновків, «світова практика також засвідчила, що найефективнішим механізмом стимулювання технологічних змін є ринкове конкурентне середовище, куди держава втручається таким чином, щоб захистити і підтримати тих суб'єктів ринку, які беруть на себе тягар інноваційної ініціативи» [8, с. 190]. При цьому повинні чітко розділятися сфера відповідальності держави і бізнесу. Держава забезпечує розвиток науки на передконкурентній стадії, а бізнес працює в галузі створення і комерційної реалізації інноваційного продукту.

Державне регулювання інноваційної діяльності обумовлене не тільки її значимістю, як найважливішого фактора зростання економіки, але й тоді, коли лише ринковими механізмами досягти успішної реалізації інновацій неможливо.

В економічній літературі описано ряд причин «важливості державного стимулювання інноваційної діяльності», серед основних можна виділити такі:

– великі фінансові затрати проведення НІОКР, особливо на стадії комерціалізації, які можуть дозволити собі лише ТНК або ФПГ для забезпечення своєї конкурентоспроможності на світовому ринку. Це стосується, перш за все, високої вартості сучасного наукового устаткування і матеріалів, оплати праці в підготовці і роботі фахівців-

новаторів. Для масових інновацій такі затрати малого та середнього бізнесу без державної підтримки неможливі;

- великі ризики вкладення капіталу із-за невизначеності і часто непередбачуваності отриманих результатів, тривалості періоду віддачі від використання нововведення. Відомо, що лише одна із ста (приблизно) отримує комерційний результат;

- неможливість організації відповідного науково-технічного, інформаційного простору для потреб інноваційної поведінки на рівні окремої фірми;

- висока міра інтернаціоналізації наукових досліджень і розробок (НІОКР). Це, в першу чергу, стосується фундаментальних досліджень, тобто першої стадії інноваційного процесу. Держава повинна забезпечувати координацію таких робіт з метою зменшення витрат і прискорення використання результатів НІОКР у вітчизняній промисловості.

Вибір шляху інноваційного розвитку та формування державної інноваційної політики для уряду будь-якої держави починається із визначення пріоритетів як основоположних, базових елементів державної політики, з яких починається її формування і якими визначаються її магістральні напрями. Протягом останніх років практично у всіх розвинених країнах значно підвищилась роль держави у розробці комплексних прогнозів формування науково-технічних програм, їхньому фінансуванні й організаційному забезпеченні.

В Україні також накопичений значний досвід прогнозно-аналітичних досліджень формування пріоритетів науково-технічного та інноваційного розвитку, детальний аналіз яких зроблено в роботі О. С. Поповича [86, с. 57–71].

Інноваційна політика – це складний і не завжди позбавлений ризику процес, хід якого визначається багатьма вихідними передумовами: технічними, фінансовими, економічними і соціальними. Кожна країна використовує свою модель інноваційного розвитку.

Зі світового досвіду відомі різні моделі (або стратегії) інноваційної політики на макрорівні. Одні економісти виділяють 4 моделі інноваційної політики [3, с. 37–40; 85, с. 12–14]:

- 1) політика «технологічного прориву»;
- 2) політика «ринкової орієнтації»;
- 3) політика «соціальної орієнтації»;

4) політика, спрямована на зміну економічної структури господарського механізму.

Інші економісти виділяють три головні типи моделей інноваційного розвитку промислово-розвинених країн:

1) країни, що орієнтуються на лідерство в науці, реалізацію масштабних цільових проектів, що захоплюють усі стадії науково-виробничого циклу, як правило, зі значною долею науково-інноваційного потенціалу в оборонному секторі (Англія, Франція);

2) країни, що орієнтуються на розповсюдження нововведень, створення сприятливого інноваційного середовища, раціоналізацію всієї структури економіки (Німеччина, Швеція, Швейцарія);

3) країни, що стимулюють нововведення шляхом розвитку інноваційної інфраструктури, забезпечення сприйнятливості до досягнень світового НТП, координації дій різних секторів в області науки і технологій (Японія, Південна Корея).

Оскільки конкретний зміст інноваційної політики має яскраво виражену «країну» специфіку, інші економісти виділяють «із декількох моделей регуляторного забезпечення інноваційної політики, які за всіх національних відмінностей в їх здійсненні можна звести до двох видів: активного та пасивного [12, с. 29–31; 16, с. 76–78].

До активного виду належать північноамериканський, західноєвропейський та японсько-східноазійський типи політики, з окремими додатковими проявами цього виду в інших регіонах світу (зокрема, в Ізраїлі та Австралії). Цей тип характерний для найбільш високорозвинених держав світу, які входять до складу ОЕСР, а також для країн найбільш активної абсорбції інновацій в останній період – Китаю та частини членів АТЕС.

До моделей пасивного виду належить така інноваційна політика, яка пов'язана з отриманням лише тих сучасних інновацій, які їх нето-експортери дозволяють перенести до найбільшої у світі групи менш технологічно розвинених країн.

Особливо цікавим є досвід держав з перехідною економікою, якою є і Україна. Ці країни не «можна віднести ні до країн наздоганяючого зростання, ні до технологічно-передових країн, ні до країн, що перебувають у технологічній залежності від інших країн» [12, с. 29–31]. Україна поки що має високий науковий, освітній і технічний потенціал, і за «багатьма науковим напрямками» наша країна входить у

вищу лігу в світовій науці. Тим більше парадоксально, як зазначає В. Семиноженко, що «в цьому елітарному клубі Україна залишилася єдиною державою, яка впродовж багатьох років не мала стратегічно-зваженої державної науково-технічної та інноваційної політики, в якій до цих пір не сформована цілісна інноваційна система і де наука практично не задіяна у забезпеченні економічного зростання» [105, с. 13; 16, с. 76–78].

Аналіз наведених вище моделей інноваційної політики дозволяє зробити висновок про те, що всі високорозвинені країни світу (США, Японія, ЄС) в різний час і на різних етапах свого розвитку використовували ту або іншу модель інноваційної політики. Проте у чистому вигляді вони не застосовувалися. Крім того, необхідно звернути увагу на те, що роль держави збільшується у тому випадку, коли ринкові механізми вже гальмують технологічний розвиток.

Як свідчить зарубіжний досвід, для інноваційної моделі розвинених країн характерна переорієнтація державного впливу від прямого втручання в економічні процеси до переходу на більш ефективні методи опосередкованого впливу: створення умов на зростання ринкового попиту на інновації; сприяння розвитку конкурентного середовища; надання пріоритетної підтримки розвитку науки і освіти; забезпечення захисту інтелектуальної власності; забезпечення підвищення якості робочої сили та випереджальної динаміки зростання її вартості тощо.

Однією із особливостей розвитку економіки розвинених країн є прагнення забезпечити формування і реалізацію своєї інноваційної політики. Але при всьому розмаїтті національних підходів до економіки всі країни прагнуть оцінювання і реалізації саме державної інноваційної політики, яка, перш за все, передбачає розробку стратегії інноваційного розвитку.

Запровадження інноваційного типу зростання економіки має принципове значення для забезпечення національної конкурентоспроможності України, економіка якої характеризується значною питомою вагою застарілих виробництв. Особливого значення ця проблема набуває на шляху просування країни до членства в ЄС.

Як відомо, інноваційна політика для кожної держави повинна проводитися виходячи із конкретних умов, історичних особливостей і світових тенденцій. Тому просте запозичення інститутів, розвиток

яких досить довгий процес, приводить лише до імітації побудови економіки, основаної на знаннях. На жаль, це наочно демонструється в Україні. «В умовах імітаційної економіки стратегічні цілі співпадають (і декларуються на всіх рівнях) з цілями країн – технологічних лідерів. Однак, як зазначає В. Іванов [48, с. 13–20], в умовах імітаційної економіки тактичні цілі та завдання, як правило, не мають конкретного вираження, а формулюються досить невизначеним способом.

Тому формування і реалізація державної інноваційної політики, спрямованої на надання економіці України інноваційної орієнтації, потребує нових підходів, які базуються на врахуванні специфічних рис інноваційно-орієнтованої економіки. Основними вимогами щодо державної інноваційної політики в цих умовах є:

- її орієнтація на забезпечення паритетних зусиль держави і ринку для отримання максимального результату від знань, досліджень та розробок;
- об'єднання соціально-політичних, наукових, освітніх, економічних, екологічних та інших інтересів суспільства навколо головної ідеї – відродження економіки України і її спрямування на інноваційний розвиток;
- створення умов для розвитку приватного інвестування, економії ресурсів і коштів, зростання виробництва на інноваційній основі;
- удосконалення системи оподаткування шляхом поступового зменшення податкових ставок на накопичення та інвестиції і збільшення на споживання;
- створення сучасної інфраструктури інноваційної діяльності, забезпечення державної відповідальності за підготовку кадрів для потреб інноваційної економіки;
- здійснення ефективної структурної перебудови економіки за рахунок збільшення частки високотехнологічних галузей як наслідок впровадження інновацій.

Для успішної розбудови інноваційної моделі економічного розвитку України на зазначених принципах особливого значення набуває формування системи управління і регулювання інноваційного розвитку як на державному, так і на регіональному та галузевому рівнях, а також безпосередньо на рівні підприємств і організацій.

Основним завданням державної інноваційної політики України є створення такої національної інноваційної системи, яка дозволила б

реалізувати значний науковий і технологічний потенціал і в механізмі функціонування якої буде гнучка реакція на зміни ринкової ситуації і адекватне реагування на них змінами в політиці досліджень і розробок. Тільки при розумінні основ національної інноваційної системи можна очікувати справжнього інноваційного прориву.

Розробка концепцій національних інноваційних систем (НІС) вперше була проведена західними економістами починаючи з 80-х років минулого століття, коли стало очевидним, що основа сталого економічного зростання забезпечується використанням знань та інновацій як найважливіших економічних ресурсів, більш суттєвих ніж праця та капітал. Основоположниками НІС вважаються Б. Лундвалл [129], К. Фрімен [132], Р. Нельсон [131], які, базуючись на ідеях Й. Шумпетера про: конкуренцію на основі інновацій та наукових розробок в корпораціях як головних факторів економічної динаміки; визнання особливої ролі знань в економічному розвитку; розгляд інституційного контексту інноваційної діяльності як фактора, що безпосередньо впливає на її зміст та структуру, вивчали різні сторони цього багатогранного явища. Значний вклад до сучасної теорії інноваційного розвитку внесли видатні економісти 20-го століття Ф. Хайек і Д. Норт. Ф. Хайек показав у своїх дослідженнях, що основу інноваційного процесу складає невизначеність, обмеженість інформації, недосконалість знання. Головна ідея Д. Норта полягає в тому, що «інститути прямо і побічно впливають на знання і технології, еволюція інституційних систем сприяє конкуренції, що спирається на нові знання і технології» [49, с. 59–70]. Завдяки цим роботам у всіх розвинених країнах світу (США, Японії, ЄС, Південній Кореї, Китаю) сформувалися і продовжують удосконалюватися свої НІС.

У пострадянських державах, у тому числі і в Україні, інноваційному розвитку економіки стали приділяти серйозну увагу лише під час переходу економіки на ринкові відносини.

Окремі елементи інноваційної системи розвивалися, про що свідчить той факт, що і до сьогодні Україна і Росія займають лідируюче місце у світі у сфері ряду високих технологій (наприклад: дослідження і розробки в ядерній енергетиці, аерокосмічній галузі, матеріалознавстві та ін.).

Проте планова економіка і надмірне одержавлення всіх елементів інноваційної системи (повне державне фінансування всіх стадій

інноваційного процесу, незахищеність права інтелектуальної власності, відсутність конкуренції) призвели до стагнації економічного розвитку і відсталості в багатьох галузях економіки.

Сьогодні в Україні склалася парадоксальна ситуація. Незважаючи на досі наявний значний науково-технічний потенціал, задекларований на державному рівні інноваційний шлях розвитку економіки, укази президентів, постанови Кабінетів Міністрів, різні програми і концепції науково-технічного розвитку, численні публікації вчених економістів до цих пір не склалося чіткого уявлення про інноваційну діяльність, її значимість для економіки України ні у владних структурах, наукових кругах, ні в цілому в суспільстві. Інновації так і не стали пріоритетом економічної політики держави, а наявні дослідні ресурси НАН України, вузів, галузевих науково-дослідних установ майже не задіяні в реальному секторі економіки.

Аналіз великої маси публікацій показав, як справедливо зазначено В. Новицьким [75, с. 46–51], П. Бубенко і В. Гусєвим [15, с. 30–38], що інноваційна проблематика в Україні «перетворилась у самостійний літературно-науковий жанр». Це, на нашу думку, пов'язано не лише з різноманіттям різних поглядів, в кількості опублікованих статей, конференцій, дисертаційних досліджень, але і з відсутністю чітких і зрозумілих уявлень про сутність інноваційних процесів і, найголовніше, реальних практичних результатів.

Необхідно зазначити, що окремі елементи НІС таки створені в Україні. Вони віддзеркалені у ряді нормативно-правових документів, постановах КМУ і т.д. Але, ці документи носять фрагментарний характер, вони слабо пов'язані між собою, деякі норми викладені недостатньо чітко, не стимулюють досягнення науково-технічного прогресу, захист прав інтелектуальної власності тощо. У зв'язку з цим в Україні, як вважають більшість спеціалістів, украї необхідна розробка та впровадження закону, що регулював би всю сукупність питань, щодо НІС [80, с. 68–73; 38].

У сучасному розумінні «НІС – це сукупність взаємопов'язаних організацій (структур), зайнятих виробництвом і комерційною реалізацією знань і технологій у межах національних кордонів (малі та великі компанії, університети, державні лабораторії, технопарки, бізнес-інкубатори тощо). Водночас НІС – комплекс інститутів правового, фінансового і соціального характеру, що забезпечують інноваційні

процеси і що мають міцне національне коріння, традиції, політичні і культурні особливості» [50].

Подібне визначення НІС дають експерти організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР): «НІС – це система взаємовідносин між наукою, промисловістю і суспільством, за якої інновації слугують основою розвитку промисловості і суспільства, а ті, у свою чергу, стимулюють розвиток інновацій, визначають їх найважливіші напрями наукової діяльності» [20, с. 91–93]. Такі визначення НІС будуть недостатньо повними, оскільки із теорії систем слідує, що поняття «система» (от грец. Systema) – ціле, складене із частин сполучення – чисельність елементів, які перебувають у відносинах і зв'язках один з одним, які формують визначену цілісність, єдність [120]. На взаємозв'язок елементів, як однієї із найважливіших характеристик НІС, вказує і ряд вітчизняних економістів [39, с. 30–36; 1, с. 41–45; 124, с. 25–30; 110, с. 204–206; 57, с. 4–14].

Найбільш чітке, на наш погляд, визначення: НІС – це система взаємопов'язаних інститутів, призначених для того, щоб створювати, зберігати, переробляти знання, що визначають нові технології, і використовувати їх для виробництва та споживання.

Більшість економістів виділяють найважливішу характеристику економіки, що заснована на знаннях, – взаємозв'язок між різними елементами системи. За словами Л. Гохберга, «нова економіка – мережева (сітьова) економіка, в якій взаємозв'язки виконують системоутворюючу роль. Це чинить прямий вплив на розвиток інноваційної діяльності, не лише ефективність, але і сама можливість якої визначаються сукупністю прямих і зворотних зв'язків між різними елементами НІС, а також різними стадіями інноваційного процесу (виробниками і споживачами знань, фірмами, ринками, державою і т.д.)» [23].

Ключову роль в інноваційній діяльності відіграють зв'язки між наукою і виробництвом та передачею новітніх технологій бізнесу. Інноваційний розвиток економіки залежить не лише від того, наскільки ефективна діяльність самостійних економічних агентів окремо, але і від того, як вони взаємодіють один з одним як елементи колективної системи створення і використання знань, а також із суспільними інститутами (такими як цінності, норми, право).

Таким чином, суть інноваційної системи можна охарактеризувати як сукупність ефективно взаємодіючих елементів державного і

недержавного секторів економіки, які забезпечують оперативне перетворення наукових знань у сучасні технології, нові матеріали та іншу конкурентоспроможну продукцію [113, с. 60–64].

НІС формуються під впливом великої кількості об'єктивних у кожній країні чинників: її розмірів, наявності природних і трудових ресурсів, особливостей історичного розвитку державних інститутів і форм підприємницької діяльності, що стають довгостроковими детермінантами напряму та швидкості еволюції інноваційної активності [1, с. 41–45].

Проте ефективність функціонування НІС залежить, головним чином, від двох чинників: системотворчої ролі держави і її взаємодії з приватним бізнесом, оскільки саме приватний бізнес несе весь тягар доведення новоствореного продукту (новинки) до споживача.

Міжнародний досвід країн з високим рівнем інноваційного розвитку показує, що держава в НІС виконує подвійну роль: як координатора, так і учасника інноваційного процесу. З одного боку, функція держави полягає в створенні сприятливих умов для діяльності різних економічних агентів. Вони полягають у виробленні стратегії і пріоритетів інноваційного розвитку, законодавчого і правового забезпечення, створенні відповідної інфраструктури, розробці способів стимулювання, організації міжнародної співпраці в сфері науки і техніки, тобто в тих областях, в яких виявляється недостатність та обмеженість впливу ринкових механізмів на створення нововведень і їх комерційну реалізацію.

З іншого – держава є безпосереднім учасником інноваційної діяльності. Це виражається у фінансуванні початкових (або стартових) стадій інноваційного процесу (система освіти, підготовки і перепідготовки кадрів (дослідників і розробників), вона є безпосереднім замовником певних видів робіт, виражається у створенні та реалізації науково-технічних програм, державних наукових організацій, які проводять дослідження і розробки, що стосуються державного сектору економіки, тобто в тому, що належить безпосередньо до функцій держави (оборона, безпека, охорона здоров'я, стан навколишнього середовища тощо).

НІС складається з таких підсистем:

- система підготовки кадрів для інноваційної діяльності (вузи, заклади перепідготовки і підвищення кваліфікації);

- система генерації знань (науково-технічні організації державного і приватного сектора, наука, конструкторська організація тощо);
- система нормативно-правового забезпечення (закони, укази Президента, постанови КМУ, відомчі нормативні акти, що стосуються інноваційної діяльності);
- система фінансового забезпечення (Державний бюджет України, власні кошти підприємств, ТНК, ФПГ, інституційні компанії і фонди, венчурні компанії, страхові та лізингові компанії, інвестиційні банки, приватні інвестори);
- інфраструктурна система, яка складається з виробничої (підприємства державного і приватного сектору, технологічні парки, бізнес-інкубатори та ін.) і соціально-побутової та інформаційної систем (патентно-ліцензійна служба, біржі, ярмарки, виставки, ринок інноваційної продукції та інноваційних послуг та ін.).

Сучасний стан інноваційної системи України, її позитивні та негативні сторони розглядаються у різних публікаціях. Ґрунтовний аналіз був зроблений і автором роботи [26], в якій висвітлені не лише недоліки, а й шляхи вдосконалення НІС та активізації інноваційної діяльності в Україні.

На завершення необхідно звернути увагу на надзвичайно важливу обставину, яка полягає в тому, що під час переходу економіки на інноваційний шлях розвитку будь-які спроби нав'язати використання інновації за відсутності сприятливого інноваційного середовища не приведуть до позитивних результатів. Основи інноваційного середовища складають інститути і культура. Для України це означає необхідність серйозних інституційних змін – подолання культурного бар'єра. Світовий досвід показує, що здатність до інновацій здійснюється переважно у високорозвинених країнах з високою культурою і високими стандартами ведення бізнесу. Про визначальну роль інститутів, культури, стану громадянського суспільства в становленні інноваційної економіки опубліковано багато досліджень у вітчизняній і зарубіжній літературі. Особливо актуальною ця проблема є для України. «Наявність серйозних моральних проблем буде постійно створювати перешкоду при проведенні економічних перетворень, наприклад, у вигляді корупції, податкових та митних правопорушень, виробництві контрафактної продукції, протидії розвитку справжньої конкуренції» [76, с. 46–51].

Інноваційний розвиток економіки України можливий лише на основі громадської та корпоративної свідомості, моральних цінностей, волі і відповідальності кожного. А коли тотальна корупція і бюрократія пронизують усі верстви суспільства, інноваційний розвиток неможливий. Саме тому в США – лідера в комерціалізації інновації – йде активний пошук нових форм контролю за бізнесом і його правовою відповідальністю, балансу інтересів приватного бізнесу і держави.

1.5. Проблеми розвитку системи податкового регулювання діяльності підприємств

Внаслідок тривалого трансформаційного періоду в Україні, який супроводжує глибока економічна криза, викреслюється актуальність вирішення проблем побудови моделі трансформації економіки на ринкових засадах, яка відповідала б особливостям країни, та налагодження надійної системи економічної безпеки. У переліку пріоритетних національних економічних інтересів України, визначеному аналітиками Національного інституту стратегічних досліджень, значиться: «створення самодостатньої, конкурентоспроможної, соціально спрямованої потужної економіки; створення надійної системи економічної безпеки України; проведення рішучої боротьби з «тіньовою» економікою; зростання добробуту громадян; розвиток внутрішнього ринку та внутрішнього попиту; кардинальна модернізація виробництва та розвиток його науково містких галузей; створення замкнених циклів виробництва стратегічно важливої продукції, зокрема, військової техніки та озброєнь; розв'язання державою соціальних проблем (безробіття, бідність, злочинність, житлове забезпечення тощо)» [62].

На основі експертного опитування фахівців Національного інституту стратегічних досліджень, Центральних органів державної влади та інститутів Національної АН України визнано, що цим пріоритетам існують небезпечні загрози: зростання «тіньової» економіки, посилення її криміналізації; соціальна незахищеність значної частини населення, зростання бідності; непослідовність і безсистемність при здійсненні економічних реформ, відсутність власної моделі реформ та її забезпечення; деформована структура виробництва, відсутність науково обґрунтованої структурної перебудови економіки; неефективність податкової системи, масове ухилення від сплати податків; неефективність

управління державним сектором економіки; корупція в управлінській сфері; недосконалість національного законодавства, пов'язаного з регулюванням економічних процесів; низький рівень заробітної плати, відсутність мотивації до праці; застарілі технології у більшості галузей виробництва; витіснення України з частини зовнішніх ринків збуту продукції, зокрема, у країнах СНД і Східної Європи та ін. Та найбільш небезпечним з визначеного, що спричиняє інші погрози і залишається невирішеним до сьогодні, є неефективність державного регулювання та керованості соціально-економічними процесами.

Складність подолання цих загроз полягає у вирішенні проблеми визначення ступеня втручання держави в економічні процеси. Відсутністю власного досвіду державного регулювання ринковою економікою обумовлюється необхідність вивчення досвіду економічно розвинених країн, в яких спостерігається значна роль держави в економіці країни. Слід зазначити, що з питань ступеня впливу держави на економіку країни, а також інструментів і часу здійснення регуляторних дій держави в цьому напрямі в економічній науці існують різні точки зору.

Засновником теорії державного втручання в економіку, на якій базувалась фінансово-економічна політика розвинених капіталістичних країн до 1970-х років, є Дж. Кейнс. Вихідними положеннями цієї теорії є: стимулювання державою ділової активності, особливо в періоди падіння, шляхом зниження банківського кредитного відсотка, збільшення державних інвестицій в економіку та збільшення обсягів суспільних робіт.

З початку 1970-х років набуває популярності неоконсервативна школа, яка призначала податковій системі в розвитку економіки країни нейтральну роль. Напрямом податкової політики на стимулювання економічного зростання у довгостроковій перспективі передбачалось зниження податкового навантаження і переведення прогресивної шкали ставок прибуткового податку на пропорційну.

Податкова концепція американського економіста Л. Лаффера, якою обґрунтовано залежність між зростанням податкових ставок, доходами федерального бюджету й оподатковуваної частини національного виробництва, була покладена в основу податкової реформи 80-х років у США [68].

У сучасних умовах глобалізації світової економіки традиційні уявлення про роль держави в розвитку економіки дещо змінені. В

останніх звітах Світового банку підкреслюється значення держави як гаранта основ законності, стабільності політичної і макроекономічної ситуації, соціального забезпечення населення, захисту навколишнього середовища. Таке уявлення про роль держави, без акценту на її участь в економічному зростанні, задовольняє дійсним цілям, потребам і соціально-економічним досягненням високорозвинених країн. Слід зазначити, що для країн з перехідною економікою реалізація цієї концепції може мати небезпечні наслідки, тому що потенційна можливість уніфікації умов здійснення господарської діяльності для підприємств (підприємництва) розглядається одночасно з реальним обмеженням дій держав у вирішенні суттєвих соціально-економічних проблем та перетворенні їх у знаряддя виконання вказівок міжнародних фінансових організацій без урахування інтересів вітчизняних підприємств.

На початку створення України як держави і спроби ринкового реформування в основу економічної політики було покладено концепцію представників монетарної школи, тобто обмеження державного впливу в економіку грошової сфери. Деякі нормативні акти мали за ціль впровадженням дерегулювання в розумінні послаблення державного впливу на економіку. Як наслідки цього, в перехідній економіці України виникли більш складні проблеми.

Тому на сучасному етапі розвитку нашої країни поширеним стає інший напрям – більш активна роль держави в реформуванні економіки. Цю точку зору обґрунтовує В. Черняк, визначаючи важливість поєднання ринкових механізмів і державного регулювання (а не дерегулювання) [123].

Цікавим також є розуміння поняття дерегулювання Є. Кубко, який розглядає дерегулювання як елемент взаємовідносин держави з економічною системою, як частину процесу економічного упорядкування, який може бути використано не тільки для зменшення, але й для посилення державного впливу на економіку. Можливі такі варіанти: заходам дерегулювання економіки надається тимчасовий характер, без зміни самої сутності взаємовідносин держави і господарюючих суб'єктів; і навпаки, за рахунок пом'якшення державного впливу, наповнення цих взаємовідносин якісно новим змістом [55].

Як засвідчує досвід багатьох високорозвинених держав, у період становлення ринку активне втручання держави у розвиток соціально-економічних процесів стає більш доцільним, що необхідно враховувати

при розробці сучасної економічної політики України. Головним завданням держави є раціональний розподіл функцій між ринковим і державним механізмами координації національної економіки, а також регулювання тих сфер і процесів, які ринок не регулює або виконує недостатньо ефективно (зокрема це стосується ринку робочої сили, монополізму, фінансування науки і освіти, оборони, охорони здоров'я, охорони навколишнього середовища та ін. соціально-економічних проблем).

У найбільш розвинених країнах сформувалась широка мережа механізмів саморегулювання – функціональні економічні системи, у процесі економічних перетворень у нашій країні створюють лише окремі їх елементи.

Практика перехідного періоду в Україні свідчить про те, що регулювання економіки стосується переважно формування ринкової інфраструктури шляхом реформування і використання бюджетно-фінансової та грошово-кредитної систем, а такі фундаментальні проблеми економіки, як формування попиту, інвестиції в національну економіку, стимулювання експорту, впровадження у виробництві прогресивних технологій, створення нових робочих місць і підготовка висококваліфікованих кадрів, не набули пріоритетного значення. Досягнення і помилки цього періоду мають значення в набутті досвіду для здійснення наступних кроків.

Система державного управління України в сучасних економічних умовах повинна базуватись на поєднанні економічної активності, що зумовлюється ринком, й соціальної спрямованості держави, здатної забезпечити життєдіяльність виробничого сектору економіки. Саме цей фактор є найсуттєвішим у побудові системи державного регулювання економіки, тобто сукупності інститутів, форм, методів та інструментів, за яких держава впливає на суб'єкти господарювання й ринкову кон'юнктуру з метою створення конкурентних умов для їх функціонування та рішення соціально-економічних проблем суспільства.

В основі існування суспільства і його соціально-економічного розвитку є виробництво товарів і послуг для реалізації життєвих потреб людей, чим обґрунтовано появу організаційної структури – підприємства, на яке покладено завдання у задоволенні ринкового попиту на товар (послуги). Підприємство є центральною ланкою сучасного суспільного виробництва, яке, виступаючи як учасник виробництва і розподілу благ, забезпечує процеси саморегулювання і саморозвитку

світового ринкового господарства. На підприємствах проходять найважливіші процеси економічної діяльності суспільства. Тут створюється нова вартість, у результаті розподілу й перерозподілу якої формуються доходи всіх суб'єктів економічних відносин (заробітна плата для робітників, дивіденди для акціонерів, податки для держави та ін.).

Для матеріального втілення соціальних та економічних потреб підприємству необхідні матеріальні, енергетичні, інформаційні ресурси і засоби їх переробки, які разом формують технічну складову виробництва товарів (послуг). Таким чином, підприємство є інституційною формою, що відокремилася в результаті суспільного поділу праці та організаційно сполучає в часі й просторі в необхідних пропорціях різні ресурси – засоби праці, фінанси, трудові ресурси, енергію, інформацію тощо.

Застосовуючи системний підхід, підприємство (організацію) можна визначити як цілеспрямовану систему – об'єднання в одне ціле структурно впорядкованих взаємопов'язаних і взаємодіючих частин або елементів, кожен з яких обов'язково має властивості, що забезпечують досягнення цілі системи. Узагальнююча структурна модель системи управління підприємством надана на рис. 1.4 [7].

Щоб існувати, підприємство повинне забезпечити вирішення таких завдань:

- взаємодія підприємства із зовнішнім середовищем з ціллю отримання ресурсів у необхідних обсягах, реалізації виробленого товару (послуг), підтримання стійкого соціального статусу;
- оптимальні умови переробки отриманих ресурсів і зниження витрат на виробництво, стабільні якісні параметри продукції та ін.

Аналіз економічного аспекту зовнішнього середовища підприємства дозволяє зрозуміти, як на рівні держави формуються і розподіляються основні економічні ресурси. Для більшості конкретних підприємств це є найважливішою загальною умовою їхньої ділової активності.

Вивчення змін у зовнішньому середовищі підприємства є базою стратегічного менеджменту, що передбачає встановлення конкретно визначених цілей і розробку шляхів їх досягнення на основі використання сильних сторін підприємства і позитивних можливостей середовища з одночасною нейтралізацією або компенсацією слабких сторін підприємства й запобіганням і ухиленням загроз ззовні.



Рис. 1.4. Узагальнююча структурна модель системи управління підприємством

Зрозуміло, що у складному соціально-економічному середовищі, де функціонує підприємство, майже неможливо врахувати всі фактори. Крім того, ці фактори взаємопов'язані, тобто зміни одного з них впливають на інші.

У науковій і методичній літературі фактори зовнішнього середовища класифікують по-різному. Найбільш доцільною видається класифікація, надана Месконом, який фактори зовнішнього середовища поділяє на дві основні групи:

- фактори прямого впливу, до яких віднесено постачальників (трудових ресурсів, матеріалів, капіталу), споживачів, конкурентів, закони і державні органи;

- фактори непрямого впливу — стан економіки, політичні та соціально-культурні фактори, міжнародні події, науково-технічний прогрес [64, с. 116].

Багато факторів прямого впливу пов'язані з державним регулюванням економіки. Головним інструментом державного регулювання економіки й визначальною складовою економічної системи держави є податкова система, яка повинна сприяти ефективному здійсненню розширеного відтворення одночасно з формуванням необхідних фінансових ресурсів у частині бюджету. Одним із засобів вирішення такого завдання може бути ефективніше застосування податків з урахуванням їхньої функціональної спрямованості і через те об'єктивно притаманних їм переваг та недоліків.

Для визначення місця податків у системі важелів регулювання економіки необхідно зупинитись на з'ясуванні економічної сутності податків.

В історичному ракурсі податки мають багатовікову історію. Проте податкова теорія своїм початком має XVII ст. з появою праць Ф. Кене, А. Сміта, Д. Рікардо – засновників класичної школи оподаткування. Саме цією школою почала створюватися наука про оподаткування як економічної і правової категорії та проголошено фундаментальні принципи оподаткування, реалізація яких національними податковими системами сприяє наближенню їх до оптимального варіанта.

У XVIII ст. учені Е. Сакс, Ж. Б. Сей, В. Т. Посошков і пізніше М. І. Тургенєв, В. М. Твердохлєбов, І. Х. Озеров, І. І. Янжул та ін. в оподаткуванні враховують закономірності розвитку товарно-грошових відносин і міжнародні тенденції формування основ ринкового господарювання і визначають податки як один з відтворювальних факторів.

У подальшому визначились два наукові напрями – марксизм (К. Маркс, Ф. Енгельс та їх послідовники) і неокласицизм (А. Маршалл, Д. Мілль, Е. Селігман та ін.), які були покладені в основу, відповідно, реформування виробничих відносин соціалістичних країн і побудову податкових систем США, Німеччини, Франції, Японії.

«Щоб зрозуміти сутність податку, – писав класик фінансової науки Лоренц фон Штейн, – треба вийти далеко за межі власне податкових проблем. Оподаткування – та точка, де наука про державні фінанси перетинається з наукою про державне управління» [130].

Існування податків практично завжди було пов'язане з функціонуванням держави. Так, Д. Рікардо вважав, що податки складають ту

частку продукту і праці країни, яка надходить у розпорядженні уряду [103]. К. Маркс визначає: «в податках втілено економічне вираження існування держави» [61].

Класики політичної економії не заперечували необхідність оподаткування, проте вважали податок злом, тому що увесь державний дохід використовується непродуктивно.

Позитивні моменти податків і їх обґрунтування визначає Вобан, вважаючи, що громадяни держави потребують піклування і захисту з боку держави, а для цього необхідні кошти. На обов'язок уряду країни створювати умови для підприємництва звертають увагу Дж. С. Мілль і С. Вітте, висловлюючи думку, що держава має право на примусове вилучення у громадян частини їх доходів шляхом оподаткування для належного виконання своїх функцій і здійснення майбутніх цілей державного співжиття. Д. Львов акцентує увагу на обов'язковості сплати податків громадянами і ціль платежів. Е. Селігман зауважує про відсутність у платників безпосередньої вигоди при сплаті податків. Радянські вчені (М. М. Агарков, А. В. Бачурін, Г. П. Солюс та ін.) доводили іманентність податків капіталізму, а не соціалізму.

Дослідження визначень поняття «податок» наводить на висновки, що вони розкривають сутність податкової політики урядів на різних історичних етапах її проведення. Сучасне українське податкове законодавство визначає поняття «податок» виключно як засіб забезпечення доходів бюджету. Тому досліджувати поняття «податок» з позиції державної політики не можна, тому що воно не визначає сутність податку як економічної категорії. «Привести у відповідність об'єктивно необхідну фіскальну, економічну, соціальну і політичну ролі оподаткування на макrorівні із суб'єктивним сприйняттям податку індивідуальним платником як зазіхання на приватну власність – ось проблема проблем фіскальної діяльності держави», – наголошує В. Л. Андрущенко [4; 5].

Вчені постійно досліджують зміст податкових категорій і форми їх практичного використання, розглядаючи податок як категорію філософську і економічну – це форма усупільнення індивідуальної і корпоративної власності переважно у грошовій формі для поповнення доходів держави; оподаткування як економіко-правову категорію – це економіко-правова система податкових відносин, які проголошені в законі держави; податковий механізм як організаційно-економічну і

юридичну категорію податкового права – це сукупність конкретних умов реалізації податкових законів.

Сутність податків як економічної категорії має вираження в функціях, які ними виконуються. Дослідники оподаткування наводять різні переліки функцій податків, але безперечними з них є фіскальна і регулююча. Шляхом розглядання податку і оподаткування як об'єктивних економічних категорій стає можливим визначення взаємозалежності та взаємовпливу податкової системи і реального економічного базису країни, а також правильний підхід до аналізу самої податкової системи.

Важливими методами державно-корпоративного регулювання економіки розвинених капіталістичних країн є податкове регулювання, науково-технічна політика, активна амортизаційна політика, кредитно-грошова політика, структурна політика і цінове регулювання. Тобто сутністю державного регулювання ринкової економіки є державно-корпоративне регулювання, а саме – «комплекс форм та засобів централізованого впливу на розвиток економічних об'єктів і процесів для стабілізації економічної системи та її пристосування до умов, що змінюються, передусім до потреб та інтересів розвитку головної продуктивної сили – людини» [69, с. 382]. Таким чином, шляхом державно-корпоративного регулювання економіки забезпечується економічна і соціальна стабільність та зміцнення економічної безпеки держави.

Податкове регулювання економічних процесів у державі є складною проблемою, що зумовлено природним зв'язком між економікою і податками й протиріччям суспільних, колективних та особистих інтересів і пошуком оптимального співвідношення між задоволенням кожного із них.

Світовий досвід переконує в існуванні певного співвідношення між доходами суб'єктів господарювання, які стягуються у формі податків, і тими, що залишаються в їхньому розпорядженні. Західними ученими визначено, що спад виробництва на підприємствах починається з вилученням десь 35 % їхніх доходів через податки. Одним з перших дослідив взаємозалежність податкової ставки (С) і загальної суми податкових надходжень до бюджету (П) американський економіст А. Лаффер. Форма кривої Лаффера безпосередньо пов'язана з макроекономічним станом: якщо у країні спостерігається наявне економічне падіння, то форма кривої буде наближуватись до кривої 1,

економічне зростання супроводжується кривою 3, в проміжних варіантах це буде зображення, наближене до кривої 2, і зрозумілим є те, що оптимальні податкові ставки C_{O1} , C_{O2} , C_{O3} у різних випадках також будуть різними (рис. 1.5) [47, с. 283].

Існує макроекономічна закономірність, доведена статистикою різних країн, – чим вищим є рівень податкових стягнень, тим нижчі темпи економічного зростання, та навпаки, чим менше податкове навантаження, тим більші можливості економічного зростання як на мікро-, так і на макрорівні.

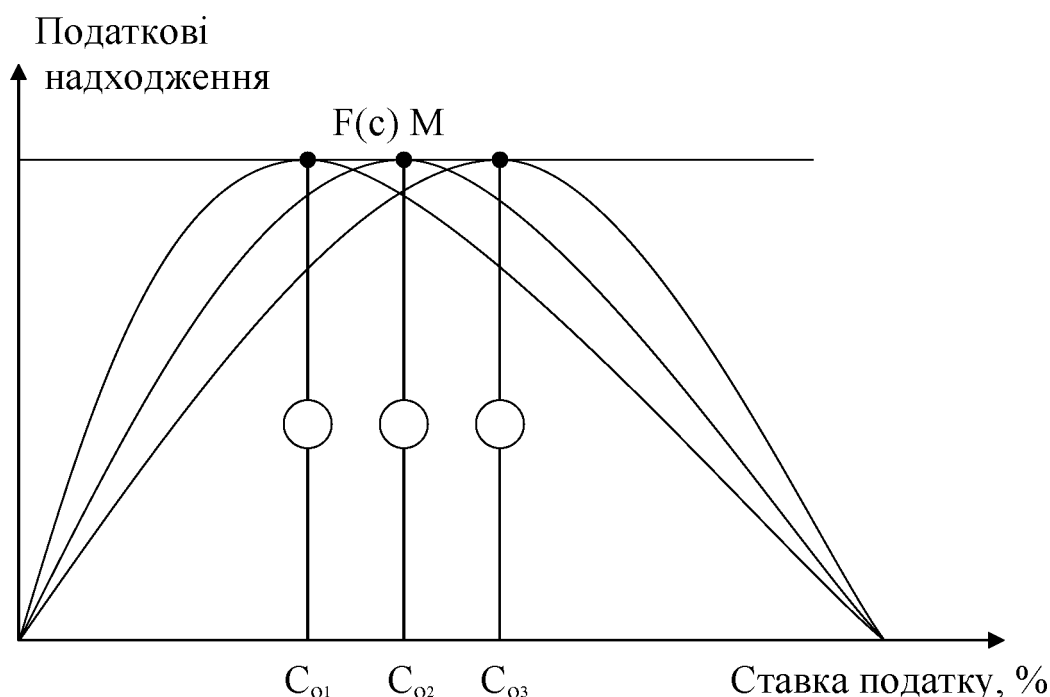


Рис. 1.5. Крива Лаффера при різних макроекономічних ситуаціях

Наразі все більшої актуальності набувають питання взаємозв'язку діяльності підприємств (у першу чергу – промислових), і особливо малих та середніх, із системою оподаткування, як інструменту державного регулювання економіки країни. Розв'язати проблему створення умов для позитивного розвитку інвестування реального сектору економіки можливо з використанням податкових важелів.

Враховуючи те, що основою дохідної частини бюджету країни є саме податки, а основними напрямками використання бюджетних коштів – соціальні заходи, то в сучасних умовах скорочення податкових надходжень до бюджету може мати небезпечні наслідки. За висновками

вітчизняних науковців, недоцільно прагнути рівня податкового тиску менше ніж 40 %. Тому за цих умов на перші позиції постають проблеми зменшення державних витрат і збільшення бази оподаткування. Щоб податкова система стимулювала підприємництво і водночас не зменшувала доходів бюджету, слід удосконалювати її за рахунок реформування складу, структури, механізму стягнення податків.

Внаслідок недосконалості податкової системи (високого податкового тягара, можливості різної інтерпретації податкового законодавства, законодавчої нестабільності, слабкої фінансової дисципліни підприємств, що володіють значними офіційними та тіньовими прибутками за умов розповсюдження хабарництва, а також в основному для малого і середнього підприємництва – неспроможності покрити свої податкові борги та ін.) економіка України «придбала» таку властивість, як акумулювання податкової заборгованості, що є небезпечним і заслуговує на серйозну увагу.

Критично оцінюючи існуючу податкову політику та практику в нашій країні, зазначимо, що фіскальна складова оподаткування набула гіпертрофованого обсягу. Йдеться не про применшення фіскального значення податків, а про зниження податкового тягара та збільшення кількості суб'єктів господарювання – платників податків шляхом формування науково обґрунтованих засад оподаткування як ефективного засобу державного регулювання, які мають корелювати із пріоритетами державної економічної політики, а головним таким пріоритетом є економічне зростання та поліпшення добробуту людей, у чому також вбачається і суспільне призначення інституту оподаткування.

У зарубіжній науковій літературі переважною є точка зору, що з позицій економічного зростання більш важливим є не загальний рівень оподаткування, а те, якими способами та з яких суб'єктів господарювання стягувати податки. Так, радник Бюджетної служби Конгресу США Н. Менк'ю визначає, що у сучасній змішаній економіці уряд для успішного виконання своїх завдань має концентрувати 27–34 % ВВП, внаслідок цього рівень оподаткування є досить сталою та відомою величиною. А ось від того, як саме буде організовано процес стягнення та з яких підприємств чи громадян стягувати податки, залежить розвиток економіки [63].

Світовою практикою визначено, що на початковому етапі проведення економічних реформ держава, як правило, відчуває потребу в значному обсязі централізованих фінансових ресурсів і, відповідно, вимушена застосовувати збільшення податкового тиску. Проте в довготривалій перспективі така стратегія буде стримувати розвиток економіки і із забезпеченням економічної стабілізації на її зміну повинна прийти податкова стратегія, спрямована на стимулювання економічного зростання, створення сприятливого інвестиційного клімату. У цьому полягає і головна мета податкового регулювання.

Більшість науковців визнають, що навіть самі загальновизнані і популярні економічні теорії не в змозі пояснити і, тим паче, вивести автоматично українську економіку з кризи, тому важливим стає орієнтування на господарську практику і розумне державне регулювання. Зрозуміло, що ніякі макроекономічні показники не покращаться, якщо економічна реформа не буде орієнтована на рівень конкретних підприємств, безпосередніх товаровиробників, не буде стимулювати їх до зміни стратегії управління виробництвом, його вдосконалення і модернізації з переходом на нові технології.

Вирішення цих питань у процесі значних змін у всіх сферах суспільного життя на сучасному етапі розвитку української держави зумовлює глибокі трансформації державного управління і в першу чергу – управління оподаткуванням.

Теоретичні положення (класичні уявлення) сучасної науки управління (менеджменту) підтверджуються розвитком процесу державного управління в Україні, де, починаючи з 2000 р., після тривалої економічної кризи намітилися ознаки переходу до стратегічного управління, проголошено стратегії економічного та соціального розвитку, реалізація політичної та адміністративної реформи, активізація соціально-економічної діяльності.

Оскільки управління має динамічний і ситуаційний характер, а процеси в суспільстві – тенденцію до прискорення в часі, то для системи державного управління постійно існує необхідність у випереджаючому рівні управління, тобто врахування інноваційного аспекту. Інноваційний аспект характеризує формування та реалізацію потенціалу нового в системі державного управління і включає дві складові: здатність системи державного управління приймати нові, нетрадиційно управлінські рішення з позиції функціонально-технологічного підходу, а також підтримувати інновації, стимулювати їх втілення на практиці.

Для більшості підприємств України характерним є низька інноваційна активність і слабка сприятливість до впровадження нововведень, що можна розцінювати як інноваційну кризу в країні. Економічний стан будь-якого підприємства максимально залежить від якості і конкурентоспроможності продукції (робіт, послуг). Досягти успішних результатів у цьому можна лише за умов інноваційної діяльності, яка створює необхідні умови для своєчасного й ефективного оновлення такої продукції.

Інноваційна спрямованість підприємства стосується як виробничої і технологічної, так і управлінської, фінансової, науково-дослідницької, навчальної, організаційної та інших сфер і є стратегічно найважливішим шляхом до налагодження виробництва, забезпечення реалізації продукції, економічного зростання країни.

Вирішення проблеми створення загальноекономічних умов щодо забезпечення інноваційної діяльності в Україні покладено на державу, яка невинуватно відсторонилася від регулювання цього процесу. Державна підтримка інноваційного процесу має виявляти тенденцію до зниження частки прямих методів стимулювання інноваційної діяльності підприємств (прямого фінансування, безпроцентної фінансової допомоги на поворотній основі, пільгового кредитування, гарантій для отримання банківських кредитів та ін.) і відповідно – збільшення питомої ваги непрямих методів регулювання – податкових, амортизаційних, митних важелів [126, с. 47].

Зразком стимулювання інноваційної діяльності суб'єктів господарювання в різних країнах є: зменшення ставки податку на прибуток для підприємств, що впроваджують науково-дослідницькі та дослідно-конструкторські розробки (Японія, США, ФРГ, Франція), а також списання витрат на ці розробки з оподаткованої суми на поточні витрати (США) чи віднесенням їх до собівартості продукції (Великобританія); звільнення від сплати податку на прибуток новостворених підприємств і особлива увага (окремі пільги) для підприємств, які підвищують ефективність виробництва, впроваджують нові технології і стимулюють наукові дослідження (ФРГ, Франція, Італія); пільгове оподаткування іноземних інвестицій у наукомісткі галузі і впровадження нових технологій (Ізраїль, Китай, Румунія, Болгарія, Польща та ін.) [10].

Україна демонструє суперечність і непослідовність механізмів державного регулювання інноваційної діяльності, що, в свою чергу, відображується на її результатах. Крім обмежень сум державного

фінансування інновацій, податкові пільги, передбачені Законом України «Про інвестиційну діяльність» [94], на практиці не діють.

З метою створення системи податкових стимулів інноваційної діяльності підприємств необхідним є регулювання інноваційної діяльності в Україні. Більш активне втручання держави в інноваційний процес є невідкладним сьогодні та відзначається складністю, оскільки пов'язане з багатогранною та багатоетапною управлінською сферою діяльності і, зокрема, в оподаткуванні.

Усе це зумовлює потребу в науковому обґрунтуванні прагматики податкового регулювання, методів і способів справляння податків та податкових платежів, удосконалення усієї системи оподаткування й адаптування її до економічних процесів, які здійснюються в нашій країні. І в першу чергу необхідно, застосовуючи системний підхід, досконало вивчити та описати податкову систему і фактори, що на неї впливають; правильно сформулювати цілі цієї системи з обов'язковим визначенням стратегічних, поточних та оперативних цілей; також бажано мати багатфакторну модель системи, щоб, змінюючи її параметри, за цим отримувати результати і мати можливість обґрунтовувати реформування у податковій системі.

Сучасна економічна наука значну увагу надає питанням податкового регулювання підприємств. Серед засобів реалізації регулюючої функції податків особливе місце займають спеціальні системи або «режими» оподаткування, до яких належить: спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва; складні системи заохочення науково-технічного прогресу через податкові пільги та ін. Проте ні одна із цих систем не може здійснювати виключно стимулюючого впливу, який вивільнений від моментів гальмування. Сама складність системи оподаткування і її управління відкриває численні можливості для зловживань, які заважають суб'єктам господарювання здійснювати основну діяльність і налагоджувати інноваційне виробництво.

У працях українських вчених, присвячених режимам податкового регулювання, необхідність спрощення та лібералізації громіздкої і відверто фіскальної системи адміністрування податків і зборів розглядається як один із аспектів застосування спеціального оподаткування. Дослідження особливостей функціонування податкової системи в умовах загальних суспільних трансформацій і розбудови нової

економіки, ефективних засобів податкового регулювання економічної діяльності і застосування їх на практиці, виявлення внутрішніх протиріч і проблем податкового менеджменту, які стримують розвиток, а також розробка напрямів та конкретних рекомендацій щодо їх удосконалення належить до розряду стратегічних проблем економічної і фінансової науки.

Одним із головних завдань сучасного реформування податкової політики повинна стати переорієнтація податкової системи із суто фіскальних цілей на стимулювання економічного зростання. Використовуючи ті чи інші засоби реалізації регулюючої функції оподаткування, держава впливає на виробництво і реалізацію суспільного продукту, регулює зміни у структурі економіки, темпи накопичення і споживання, створює умови для технічного оновлення виробничого потенціалу, а також забезпечує регуляцію інфляційних процесів і стабілізацію фінансового стану держави.

Список використаних джерел до розділу 1

1. Адамова З. О. Національна інноваційна система: зміст і специфіка розвитку / З. О. Адамова // Проблеми науки. – 2009. – № 1. – С. 41–45.
2. Амоша О. І. Стан, основні проблеми і перспективи вугільної промисловості України : наукова доповідь / О. І. Амоша, Л. Л. Стариченко, Д. Ю. Череватський ; НАН України, Ін-т економіки пром-ті. – Донецьк, 2013. – 44 с.
3. Андрощук Г. А. Государственная инновационная политика / Г. А. Андрощук // Бизнес-Информ. – 1997. – № 1. – С. 37–40.
4. Андрущенко В. Л. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. Л. Андрущенко, Ю. І. Ляшенко // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36–43.
5. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [монографія] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.
6. Анфилов В. С. Системный анализ в управлении : учебное пособие / В. С. Анфилов, А. А. Емельянов, А. А. Кукушкин. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 368 с.

7. Афанасьев Н. В. Управление развитием предприятия : монография / Н. В. Афанасьев, В. Д. Рогожин, В. И. Рудыка. – Х. : Издательский дом «ИНЖЭК», 2013. – 184 с.
8. Бажал Ю. М. Економічна теорія технологічних змін : навч. посіб / Ю. М. Бажал. – К. : Заповіт, 1996. – 240 с.
9. Белов В. Н. К вопросу о российской инновационной политике. Зарубежный опыт / В. Н. Белов // Инновационная политика и инновационный бизнес в России. Аналитический вестник. 2001. – № 5 (146). – С. 16–27.
10. Біловодська О. А. Світові тенденції розвитку інноваційного підприємництва / О. А. Біловодська // Проблеми науки. – 2003. – № 5. – С. 16–24.
11. Бова Т. В. Державна інноваційно-інвестиційна політика України: теорія, методологія, напрями розвитку [Текст] : монографія / Т. В. Бова ; Донец. держ. ун-т упр. – Донецьк : Юго-Восток, 2011. – 450 с.
12. Бойко И. В. Национальная инновационная политика: из мирового опыта / И. В. Бойко // Инновации. – 2002. – № 4. – С. 29–31.
13. Бондаренко Є. П. Механізм державного регулювання ринку фінансових послуг / Є. П. Бондаренко, Д. М. Дмитренко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 2(29). – С. 41–45.
14. Босенко А. В. Стратегія державного регулювання агропромислового комплексу / А. В. Босенко // Вісник Дніпропетровського університету. – 2011. – Вип. 5 (4). – С. 17–24. – Сер. Економіка.
15. Бубенко П. Чому гальмуються інноваційні процеси в Україні? / П. Бубенко, В. Гусєв // Економіка України. – 2009. – № 6. – С. 30–38.
16. Будкін В. Інноваційна модель розвитку національних економік В. Будкін // Економіка України. – 2010. – № 6. – С. 76–78.
17. Буряковський В. В. Податки : навчальний посібник / В. В. Буряковський. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – 611 с.
18. Вишневская Е. Н. Проблемы формирования системы принципов налогообложения. Финансы, учет, банки / Е. Н. Вишневская; под общ. ред. П. В. Егорова. // Сборник научных трудов. Выпуск 8. Часть 2. – Донецк : ДонНУ, 2002. – С. 116–121.
19. Вишневский В. П. Методологические основы совершенствования налогообложения предприятий : дис. д-ра эконом. наук / В. П. Вишневский. – Донецк, 1998. – 410 с.

20. Ворожейникова Т. Е. Модернизация, авторитаризм и демократия / Т. Е. Ворожейникова // Международная экономика и международные отношения. – 2010. – № 1. – С. 91–93.

21. Гарник К. Ю. Генезис адміністративно-правового регулювання діяльності органів житлово-комунального господарства України / К. Ю. Гарник // Порівнільно-аналітичне право. – 2013. – № 3–1. – С. 200–204.

22. Горбулин В. Украине нужна новая промышленная политика, которая бы отвечала национальным интересам // Зеркало недели. – 2010. – № 1 (781). – 15.01.10. – С. 8.

23. Гохберг Л. М. Национальные инновационная система России в условиях «новой экономики» / Л. М. Гохберг // Вопросы экономики. – № 3. – 2003.

24. Гусев В. О. Державна інноваційна політика: методологія формування і впровадження [Текст] : монографія / В. О. Гусев ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. – Донецьк : Юго-Восток, 2011. – 623 с.

25. Дем'янчук Г. В. Пути перехода Украины от сырьевой к инновационной экономике Г. В. Дем'янчук // Україна в нових реаліях, економічні та правові орієнтири розвитку: збірник наукових праць за матеріалами II Міжнародної науково-практичної конференції, 17 травня 2011 року / Національний університет ДПС України, НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – 486 с.

26. Дем'янчук Г. В. Комерціалізація технологічних інновацій як чинник розвитку економіки України: дис. канд. ек. наук : 08.00.03 / Дем'янчук Галина Володимирівна – Ірпінь, 2015. – 284 с.

27. Державна політика стабілізації фінансів підприємств : монографія / [А. І. Даниленко, В. В. Зимовець, О. М. Кошик та ін.]; за ред. чл.-кор. НАН України А. І. Даниленка ; НАН України ; Ін-т екон. та прогноз. – К., 2011. – 452 с.

28. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети : монографія / за ред. З. С. Варналія. – К. : НІСД, 2007. – 768 с.

29. Державна цільова програма розвитку українського села на період до 2015 року [Електронний ресурс] : постанова КМУ від 19.09.2007 № 1158. –

Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1158-2007-%D0%BF>.

30. Державне управління регіональним розвитком України : монографія / за заг. ред. В. Є. Воротіна, Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2010. – 288 с.

31. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємства [Електронний ресурс] / В. А. Дерій. – Режим доступу : <http://www.pbo.ztu.edu.ua/article/download/51803/48036>

32. Драчук Ю. З. Основи формування інституціонального забезпечення інноваційного розвитку вугільної галузі / Ю. З. Драчук // Економічний вісник. – 2015. – С. 71–81.

33. Дробышевская Л. Н. Инновационно-инвестиционная политика Российского государства: проблемы и перспективы / Л. Н. Дробышевская // Антология современной философии хозяйства под ред. Ю. М. Осипова, вып. 2, Т.1 – М. : Магистр, 2008. – С. 813–825.

34. Економіка України: фінансово-економічні проблеми інноваційного розвитку [Текст] : колект. моногр. / М-во екон. розв. і торгівлі України, Н.-д. екон. ін-т, Уман. держ. пед. ун-т ім. Павла Тичини ; за ред. Беседіна В. Ф., Музиченка А. С. – К. : НДЕІ, 2012. – 478 с.

35. Економічна енциклопедія : в 3 т. – Т. 1. – К. : Академія, 1995. – 864 с.

36. Жарая С. Б. Механізми державного регулювання підприємницької діяльності на регіональному рівні: шляхи розвитку в Україні та європейська практика [Текст] : монографія / С. Б. Жарая ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. – К. : К.І.С., 2011. – 270 с.

37. Желюк Т. Л. Управління довгостроковим розвитком національної економіки: методологічні та прикладні аспекти [Текст] : монографія / Т. Л. Желюк ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т. : ТНЕУ, 2010. – 511 с.

38. Житловий кодекс України : закон України від 30 черв. 1993 р. № 5464-Х [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5464-10>

39. Жук М. В. Передумови формування національної інноваційної системи прискореного розвитку економіки / М. В. Жук // Актуальні проблеми економіки, 2008. – № 7. – С. 30–36.

40. Жук П. В. Організаційно-економічне забезпечення конкурентоспроможності вугільної промисловості регіону : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, спеціальність

08.00.05 – розвиток продуктивних сил і регіональна економіка / П. В. Жук. – Львів. – 2016.

41. Заключний звіт про науково-дослідну роботу на тему «Дослідження засобів і механізмів державного регулювання діяльності в сфері надання житлово-комунальних послуг в Україні та підготовка комплексу пропозицій щодо його вдосконалення». – Інститут соціально-економічних стратегій – Київ, 2011. – 200 с.

42. Залознова Ю. Інноваційний розвиток підприємств вугільної галузі : проблеми та напрями забезпечення / Ю. Залознова // Економіка. – № 2 (109). – 2011. – С. 35–39.

43. Згуровский М. В. Точка бифуркации для Украины / М. В. Згуровский // Зеркало Недели. – 22.12.2007. – № 49.

44. Згуровский М. В. Исследовательские университеты как центры инновационного развития страны / М. В. Згуровский // Зеркало недели. – № 2. – 22.01.2011.

45. Зимовець В. В. Державна фінансова політика економічного розвитку [Текст] / Зимовець В. В. ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К., 2010. – 355 с.

46. Зубець М. В. Про стратегію утвердження інноваційної моделі розвитку аграрної економіки / М. В. Зубець, С. А. Володін // Економіка АПК. – 2004. – № 12.

47. Иваниенко В. В. Модели и методы принятия решений в анализе и аудите : учебное пособие / В. В. Иваниенко. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2004. – 296 с.

48. Иванов В. В. Модернизация и политика инновационного развития / В. В. Иванов // Инновации. – 2012. – № 9. – С. 13–20.

49. Иванова Н. И. Национальные инновационные системы / Н. И. Иванова // Вопросы экономики. – 2001. – № 7. – С. 59–70.

50. Иванова Н. И. Национальные инновационные системы / Н. И. Иванова. – М. : Наука, 2002. – 244 с.

51. Каучуков Р. Государственный сектор как локомотив модернизации / Р. Каучуков // Экономист. – 2010. – № 9. – С. 3–13.

52. Кіндзерський Ю. Економічний розвиток і трансформація промислової політики у світі. Уроки для України / Ю. Кіндзерський // Економіка України. – 2010. – № 5. – С. 4–14; 2010. – № 6. – С. 14–22.

53. Клессенс С. Фондові ринки у країнах з перехідною економікою / С. Клессенс, С. Джанков, Д. Клінгебель // Матеріали міжнародної

конференції “Україна. Фінансовий сектор: нова стратегія реформ». – 2001.

54. Кораблин С. Курсовые тупики сырьевых экономик / С. Кораблин // Зеркало Недели – 23.10.2010. – № 39.

55. Кубко Є. Наука не втручатися. Дещо з теорії дерегулювання підприємництва / Є. Кубко // Урядовий кур'єр. – 2008. – № 25–26. – С. 6.

56. Лазебник Л. Л. Фінансові та інтеграційні механізми модернізації національної економіки : монографія / Л. Л. Лазебник. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2009. – 478 с.

57. Леоньев Б. Базовая модель национальной инновационной системы / Б. Леоньев // Интеллектуальная собственность, 2009. – № 8. – С.4–14.

58. Макконел К. Р. Экономикс. Т. 2 / К. Р. Макконел, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – 400 с.

59. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / В. Ф. Максимова – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 670 с.

60. Маренич Т. Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.

61. Маркс К. Сочинения. Т. 4 / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М. : Политиздат, 1995. – 615 с.

62. Медвідь Ф. Економічна безпека: небезпеки і загрози національним та національно-державним інтересам України / Ф. Медвідь // Вісник Української Академії державного управління при Президентові України. – 2013. – № 2. – С. 129–135.

63. Мэнкью Н. Г. Принципы экономики / Н. Г. Мэнкью. – 2-е изд., сокращ. – СПб., 2011. – 496 с.

64. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1997. – 704 с.

65. Михайлівська О. Є. Європейський парадокс інноваційного розвитку: уроки для України / О. Є. Михайлівська // Економіка України. – 2006. – № 9. – С. 80–85.

66. Могильний О. М. Регулювання аграрної сфери / О. М. Могильний. – Ужгород : ІВА, 2005. – 400 с.

67. Монастирський Г. Л. Організація управління та регулювання економічним і соціальним розвитком сільських поселень : автореф.

дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.03 [Електронний ресурс] / Г. Л. Монастирський ; Міністерство освіти і науки України, Тернопільська академія народного господарства. – Л., 2003. – 21 с. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2003/03mglrsp.zip>.

68. Московкин В. Рост национального капитала и кривая Лаффера / В. Московкин // Бизнес Информ. – 1998. – № 13–14. – С. 25–26.

69. Мочерний С. В. Економічна теорія : посібник для студентів вищих закладів освіти / С. В. Мочерний. – К. : Видавничий центр «Академія», 1999. – 592 с.

70. Науково-технічна та інноваційна діяльність в Україні в контексті євроінтеграційних процесів : [монографія] / У. Ю. Єгоров, І. А. Жукович, Ю. І. Рижкова, М. В. Пугачова ; Наук.-техн. комплекс стат. дослідж. – К. : [ІВЦ Держкомстату України], 2006. – 223 с.

71. Національний банк України / Питання функціонування та вдосконалення інфраструктури фондового ринку України: Інформаційно-аналітичні матеріали / за ред. к.е.н. О. І. Кіреєва, к.е.н. М. М. Шаповалової та к.е.н. Н. І. Гребеник. – К. : Центр наукових досліджень НБУ, 2005. – 132 с.

72. Немец Юрай. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Юрай Немец, Глена Райт. – К. : Основи, 1998. – 542 с.

73. Никонова Г. Н. Трансформация аграрного сектора (вопросы теории и практики) / Г. Н. Никонова. – Екатеринбург : УрГСХА, 2000. – 239 с.

74. Новая философская энциклопедия. Т. 4. – М. : Мысль, 2001. – С. 317.

75. Новицький В. Імперативи інноваційного розвитку / В. Новицький // Економіка України, 2007. – № 2. – С. 45–52.

76. Новосельский В. Общественное сознание и экономическая политика / В. Новосельский // Экономист. – 2005. – № 1. – С. 46–51.

77. Омелянович Л. А. Налоги и налоговые системы / Л. А. Омелянович, А. А. Папаика, В. А. Орлова, Г. Е. Демьяненко, В. Г. Севка. – Донецк : ДонДУЕТ им. М. Туган-Барановского, 2002. – 204 с.

78. Онишко С. В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток / С. В. Онишко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 47–50.

79. Опарін В. М. Фінанси (загальна теорія) / В. М. Опарін. – К. : КНЕУ, 1999. – 164 с.

80. Орлюк О. П. Законодавче забезпечення інноваційної діяльності / О. П. Орлюк // Наука та інновації. – 2008. – Т. 4. – № 1. – С. 68–73.

81. Павленко І. А. Економіка та організація інноваційної діяльності : навч. посіб. / І. А. Павленко. – К. : КНЕУ, 2006. – 204 с.

82. Пильтай О. В. Державний сектор економіки: теорія, методологія, управління розвитком [Текст] : монографія / О. В. Пильтай ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К. : [Київ. нац. торг.-екон. ун-т], 2010. – 392 с.

83. Податковий кодекс України станом на 15 грудня 2010 р. / упоряд. О. О. Головашевич, М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2010. – 656 с.

84. Полтерович В. М. Политическая культура и трансформационный спад / В. М. Полтерович // Экономика и математические методы. – 2002. – Т. 38. – Вып. 4.

85. Попова Е. В. Как пройти через Долину Смерти или зачем нужна коммерциализация технологий / Е. В. Попова // Инновации. – 2005. – № 8 (85). – С. 12–14.

86. Попович О. С. До питання про визначення стратегії інноваційного розвитку України / О. С. Попович // Наука та інновації. – 2009. – т. 5. – № 3. – С. 57–71.

87. Потенціал національної промисловості: цілі та механізми ефективного розвитку. – К.: Інститут економіки та прогнозування НАН України. – 2009. – 928 с.

88. Почтарук І. С. Реструктуризація вугільної промисловості Західного регіону України у контексті світового досвіду / І. С. Почтарук, П. В. Жук // Регіональна економіка. – 2015. – № 1. – С. 167–175.

89. Пріоритети та важелі модернізації вугільної галузі в Україні. Аналітична записка : Національний інститут стратегічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1495/>

90. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» : Закон України від 18.02.1997 р. № 77/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 16. – С. 255–263.

91. Про державне регулювання у сфері комунальних послуг : Закон України від 9 лип. 2010 року № 2479-VI [Електронний ресурс] /

Верховна Рада України. – Режим доступу :
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2479-17>

92. Про затвердження плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» у 2015 році : розпорядження Кабінету Міністрів України від 04 берез. 2015 року № 213-р [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу:
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213-2015-p>

93. Про затвердження Положення про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг : Указ президента України від 10 верес. 2014 року № 715/2014 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/715/2014>

94. Про інвестиційну діяльність : закон України від 18.09.1991 № 1560-XII // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 47.

95. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 трав. 1997 року № 280/97-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу :
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/280/97>

96. Про місцеві державні адміністрації : Закон України : від 9 квіт. 1999 року № 286-XIV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/586-14>

97. Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання в сферах енергетики та комунальних послуг : Указ Президента України від 27 серп. 2014 року № 694/2014 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу :
<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/694/2014>

98. Про природні монополії : Закон України від 20 квіт. 2000 року № 1682-III [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1682-14>

99. Про Стратегію сталого розвитку Україна – 2020 : Указ Президента України від 12 січ. 2015 року № 5/2015 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу:
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

100. Програма розвитку вугільної промисловості України на період до 2030 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/doccatalog/list?currDir=5028>

101. Промисловий потенціал України: проблеми та перспективи структурно-інноваційних трансформацій / відп. ред. Ю. В. Кіндзерський. – К. : Інститут економіки та прогнозування НАН України. – 2007. – 408 с.

102. Реформирование жилищно-коммунального хозяйства: опыт и перспективы деятельности / Беззубко Л. В., Шамонова А. Н., Ефимочкина С. А., Беззубко Б. И. – Донецк : Норд-компьютер. 2008. – 200 с.

103. Рикардо Д. Сочинения. Т. 1. Начала политической экономии и налогового обложения / Р. Рикардо. – М. : Госполитиздат, 1955. – 360 с.

104. Рябоконь В. П. Українське село: стан і перспективи / В. П. Рябоконь // Економіка АПК. – 2006. – № 12. – С. 137–140.

105. Семиноженко В. В трех шагах от цели / В. Семиноженко // Зеркало недели. – № 18. – 21.05.2011. – С. 13.

106. Ситнік І. В. Управління інтеграційними процесами національної економіки [Текст] : монографія / І. В. Ситнік ; Донец. держ. ун-т упр. – Донецьк : Ноулідж, Донец. від-ня, 2011. – 351 с.

107. Словарь иностранных слов под редакцией И. В. Лехина и Ф. Н. Петрова. – Гос. из-во национ. словарей. – М., 1995. – 853 с.

108. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : НДФІ, 2001. – 372 с.

109. Степаненко Д. Інноваційна політика: нормативно-правовий підхід / Д. Степаненко // Економіст. – 2010. – № 12. – С. 51–57

110. Страхов О. О. Особливості організації національної інноваційної системи України / О. О. Страхов // Держава та регіони. – 2008. – № 2. – С. 204–206. – (Серія «Державне управління»).

111. Сус Л. В. Формування механізму державного регулювання галузі тваринництва : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.03 – економіка та управління національним господарством / Л. В. Сус ; Житомирський національний агроекологічний університет. – Житомир, 2015. – 216 с.

112. Сучасний словник іншомовних слів: близько 20 тис. слів та словосполучень / Уклали О. І. Скопіненко, Т. В. Цимбалюк. – К. : Довіра, 2006. – 789 с.

113. Татаркин А. И. Построение инновационной системы как условие обеспечения технологической модернизации экономики / А. И. Татаркин // Инновации. – 2005. – № 3. – С. 60–64.
114. Тодосийчук А. О совершенствовании условий инновационной деятельности / А. О. Тодосийчук // Экономист. – 2010. – № 9. – С. 23–27.
115. Тюхтенко Н. А. Інструменти та методи державного регулювання сільськогосподарського виробництва / Н. А. Тюхтенко, С. А. Карунас // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 1 (13). – С. 47–50.
116. Україна в цифрах 2013 : статистичний збірник [за ред. О. Г. Осауленка] [Електронний ресурс]. / Державна служба статистики України. – 2014. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
117. Україна в цифрах 2014 : статистичний збірник [за ред. О. Г. Осауленка] [Електронний ресурс]. / Державна служба статистики України. – 2015. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
118. Україна в цифрах 2015 : статистичний збірник [за ред. О. Г. Осауленка] [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – 2016. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
119. Федулова Л. І. Прогнозування технологічного розвитку галузей промисловості / Л. І. Федулова // Економіка і прогнозування. – 2008. – № 1. – С. 13.
120. Философский словарь. – 5е изд. под ред. И. Т. Фролова. – М. : Политиздат, 1987. – 590 с.
121. Финансы : учебник для вузов / под ред. проф. Л. А. Дробозиной. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 2000. – 527 с.
122. Хубиев К. Модернизация и отношения собственности / К. Хубиев // Экономист. – 2010. – № 9. – С. 14–22.
123. Черняк В. Нотатки про податки / В. Черняк // Голос України. – 2009. – № 7. – С. 3.
124. Шарко М. Модель формування національної інноваційної системи в Україні / М. Шарко // Економіка України, 2005. – № 8. – С. 25–30.
125. Швець В. Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ /

В. Г. Швець // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2015. – 10 (175) – С. 60–68.

126. Юркевич О. М. Система пріоритетів державної фінансової підтримки науково-технічної інноваційної діяльності / О. М. Юркевич // Фінанси України. – 2013. – № 12. – С. 46–49.

127. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 429 с.

128. Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Cause of Nations*, Modern Library Edition. (New York : Random Hous, 1937), P. 777–779. Quoted in Mikesell, 1991, P. 229–230.

129. Lundvall B.-A. (ed.). *National Systems of Innovation: Towards a Theory of Innovation and Interactive Learning*. London, Pinter Publishers, 1992.

130. Musgrave R. A. *Classics in the Theory of Public Finance* / R. A. Musgrave, A. T. Peacock. – London etc.: Macmillian New York: St. Martin's Press. – 1967. – P. 31.

131. Nelson R. (ed.). *National Innovation Systems. A Comparative Analysis*. Oxford University Press, 1993.

132. Freeman C. *The National System of Innovation in Historical Perspective*. – Cambridge Journal of Economics, 1995, vol. 19, No 1.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Проблеми термінології податкового контролю

В умовах превалюючої частки податкових платежів у дохідній частині держбюджету, нерівномірного податкового навантаження в національній економіці, нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних спеціалізованих фондів, неефективної системи податкових пільг, впровадження податкових інновацій, а відтак – істотної невизначеності діяльності платників податків, низької податкової культури юридичних і фізичних осіб особливої уваги потребує вдосконалення, підвищення дієвості й ефективності податкового контролю.

Завдяки податковому контролю держава не лише вирішує свої фіскальні завдання, а й формує обґрунтовану фіскальну політику, регулює фінансову і економічну діяльність господарюючих суб'єктів. Крім того, за допомогою податкового контролю вирішуються завдання зниження рівня економічних злочинів і економічної стабілізації суспільства.

Попри широке висвітлення форм і методів здійснення податкового контролю в економічній літературі, недостатня увага надається питанням його взаємозв'язку з державною податковою політикою. Ось чому слід уточнити визначення сутності податкового контролю як функції податкового менеджменту і чітко визначитися з економічними відносинами, що визначають межі поширення контрольних заходів, здійснюваних в оподаткуванні [39].

Однак проблематика податкового контролю розглядається дослідниками неоднозначно. Щодо цього існують діаметрально протилежні погляди. Одні дослідники вважають, що податковий контроль є неодмінною складовою ДФК, інші – самостійним видом контролю. Крім того, одні автори ототожнюють податкову перевірку і податковий контроль, інші зазначають підпорядкований характер цих понять. Дискусійними залишаються і питання щодо сутності та функціонального

призначення, мети і завдань, принципів організації, а також форм та методів податкового контролю.

Ось чому подальших досліджень потребує визначення сутності та різновидів податкового контролю, його складових і функціонального призначення, принципів організації та співвідношення з ДФК. Відтак слід уточнити сутність і змістовні характеристики податкового контролю.

Щодо фінансового контролю інститут податкового контролю займає підпорядковане положення в силу більш високого порядку самого інституту фінансів і фінансового контролю [90].

На думку Г. Нестерова, особливості здійснення податкового контролю поза рамками ДФК і виокремлення його в самостійний вид контролю вимагає розробки спеціальних методик його проведення залежно від виду податку, об'єкта оподаткування, податкової бази та інших елементів. При цьому теоретичного обґрунтування потребує визначення сутності податкового контролю, форм і методів його здійснення, з'ясування його впливу на ефективність суспільного виробництва, зміну податкової бази й економічну безпеку країни. Ним пропонується в теорії податкового контролю виокремити інститути, які з економіко-правових позицій найбільш повно розкривають його сутність і зміст. Причому він наголошує на характері відповідних відносин, зазначаючи, що в ході податкового контролю виникають відносини, які є складовою частиною податкових економіко-правових відносин, які мають особливі ознаки. Водночас Г. Нестеров зазначає, що податковий контроль, з позиції його впливу на розв'язання проблем, які виникають у системі економічних відносин з приводу перерозподілу ВВП, можна розглядати як соціально-економічну категорію. Це підтверджується і тим фактом, що податковий контроль часто стає знаряддям переділу власності в інтересах групи осіб чи однієї особи. За допомогою контролю, в т.ч. і податкового, можна вирішувати завдання консолідації суспільства і розвитку суспільної самосвідомості [53].

Натомість С. Богачов вважає, що діяльність податкових органів з організації податкових перевірок є активним блоком у системі фінансового контролю загалом [6]. Ю. Соловйова називає податковий контроль спеціальним видом ДФК [77]. І. Литвинчук і Н. Бурківська говорять про державний контроль у сфері оподаткування [42], а

Д. Французов – про державний податковий контроль (ДПК) і державний контроль податкових органів у системі макроекономічного регулювання [83].

Наводиться також визначення податкового контролю як спеціалізованого (лише щодо податків і зборів) надвідомчого державного контролю [8], особливого методу ДФК, одного з видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління, за оподаткуванням [43], діяльність уповноважених державою суб'єктів щодо встановлення стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок з обчислення, сплати, утримання, перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів), виявлення відхилень у їхній діяльності від законодавчо встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також поновлення порушених прав держави та територіальних громад, на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущення таких порушень у майбутньому [71].

На наш погляд, податковий контроль слід розглядати як неодмінну і дуже важливу складову як, насамперед, державного фінансового контролю, так і внутрішньокорпоративного, регіонального фінансового контролю і самоконтролю приватних підприємців та домогосподарств.

Для визначень податкового контролю багатьох пострадянських авторів характерні відсутність виокремлення системоутворюючих ознак й загальнотеоретична обмеженість, спрямованість на прості, детерміновані економічні об'єкти, притаманні плановій економіці, неврахування динамічності і стохастичності сьогоденних економічних агентів.

Загалом податковий контроль розглядають в економічній літературі як функцію або елемент державного управління економікою і як особливу діяльність із дотримання податкового законодавства [42]; складову державного регулювання трансформаційної економіки [85]; основний елемент організації і дієвості податкової системи та головний інструмент ДФК [86]; складну управлінську систему [26]; елемент управління оподаткуванням [76]; функціональний елемент податкового процесу [55]; якісно нове явище, яке перебуває на перетині численних процесів (економічних, правових, державного регулювання фінансових та інформаційних потоків) [87]; особливу сферу діяльності, де відбувається взаємодія матеріальних і фінансових відносин у рамках єдиного товарно-грошового комплексу держави [38].

Поняття «податковий контроль» розглядається в двох аспектах: вузькому і широкому. У широкому – це сукупність заходів державного регулювання, що забезпечують в цілях реалізації ефективної державної фінансової політики економічну (в т.ч. і фінансову) безпеку держави і дотримання державних і муніципальних фіскальних інтересів. У вузькому аспекті податковий контроль – це контроль державних компетентних органів за законністю і доцільністю дій у процесі введення, сплати чи стягнення податків і зборів [53]. Втім щодо останнього, то, на наш погляд, податковий контроль має включати і контрольні заходи стосовно відшкодування частини утриманих податків.

За визначенням Г. Нестерова, податковий контроль є частиною податкової системи (підсистеми), що включає взаємопов'язані елементи, які забезпечують її стійке функціонування і вирішення поставлених завдань, інститути та механізми, нормативно-правову базу, економічні відносини, органи (суб'єкти), які здійснюють податковий контроль, форми і методи його організації [28].

Як зазначає Д. Рева, податковий контроль є одним із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, діяльністю уповноважених державою суб'єктів з установлення стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявлення відхилень у їх діяльності від встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також відновлення порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущення таких порушень у майбутньому [71]. Однак, на наш погляд, за такого підходу ігноруються такі важливі аспекти податкового контролю, як внутрішній контроль корпорацій і самоконтроль домогосподарств і приватних підприємців за формуванням бази оподаткування і правильністю сплати належних податків, обов'язкових зборів і платежів.

С. Богачов, визначаючи поняття податкового контролю, виходить з його сутності не лише як інструмента нагляду за тим, наскільки суб'єкти податкової діяльності виконують свої зобов'язання перед державою, не як набору прийомів і способів, за допомогою яких компетентні органи забезпечують дотримання податкового законодавства, а як сукупності відносин, за яких і об'єкти, і суб'єкти контролю

несуть відповідальність за дотримання чинного законодавства, за виконання своїх зобов'язань. При цьому держава, як суб'єкт контролю, здійснює свою податкову діяльність, використовуючи певні (правові і неправові) методи. І додає, що в самому змісті податкового контролю первісно закладений елемент конфлікту, оскільки цілі у його учасників є діаметрально протилежними [6]. Водночас, на нашу думку, це визначення обмежується виключно правовим аспектом податкового контролю, не розкриваючи належним чином усю сукупність притаманних цьому процесу відносин, серед яких, насамперед, слід виокремити економічні (фінансові, податкові) відносини.

Д. Французов вважає, що ДПК – це інститут суспільного (державного) сектору, що забезпечує контроль за процесом формування і використання державних (включаючи муніципальні) фінансових коштів і матеріальних засобів, що здійснює аналіз ефективності використання державних ресурсів усіх видів, здатний законними шляхами захищати фінансові інтереси своєї держави та її громадян, стимулювати більш ефективно використання державних і муніципальних коштів [83]. Водночас, на наш погляд, за достатньої повноти наведеного визначення воно все ж таки випускає з виду такий важливий в умовах демократизації суспільства різновид фінансових інтересів, як фінансові інтереси територіальних громад, пов'язані з формуванням і використанням коштів місцевих бюджетів.

Податковий контроль тлумачиться і як процес, що забезпечує досягнення поставлених цілей, завдань і планових параметрів, у т.ч. шляхом застосування податкових санкцій [28]. Дещо спрощено розглядають податковий контроль і як установлений суспільний механізм, що є певною сукупністю дій одних людей, спрямованих на поведінку інших, і примушує останніх до певного типу поведінки [24].

О. Жигаленко, з огляду на його мету, тлумачить податковий контроль як організацію контрольної діяльності з виконання податкових зобов'язань, запобігання та припинення податкових правопорушень і відшкодування втрат бюджету, понесених через недотримання цих вимог у рамках реалізації встановлених заходів відповідальності [26].

А. Чередніченко наголошує на системності поняття «податковий контроль», що проявляється у тісній взаємодії і нерозривній єдності контролюючого та підконтрольного суб'єктів, предмета контролю, об'єктів і контрольних дій для досягнення основної мети контролю –

наповнення бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. У її баченні податковий контроль є системою дій та заходів в управлінні фінансами країни, які спрямовані на забезпечення додержання суб'єктами господарювання чинного законодавства з оподаткування з метою наповнення фінансовими ресурсами бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів [85]. Причому складові системи податкового контролю, на її думку, мають визначатись таким чином (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Визначення понятійного апарату системи податкового контролю

Термін	Визначення
Контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю)	Орган (органи) контролю, які відповідно до чинного законодавства мають повноваження для здійснення контролю (податкові органи різних рівнів, митні органи, установи Пенсійного фонду), що спрямовують контрольні дії на діяльність фізичної чи юридичної особи (осіб) – платника певних податків – з метою реалізації основної функції податків – наповнення бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів
Підконтрольний суб'єкт (суб'єкт контролю)	Фізична чи юридична особа (особи) – платники податку, на результати фінансово-господарської діяльності яких зорієнтовані контрольні дії, спрямовані на встановлення відповідності вимогам чинного законодавства показників, на підставі яких визначено та відображено у звітності дані про розміри певних податків до сплати та про фактичну сплату за відповідний звітний період
Контрольні дії	Дії контролюючого суб'єкта, спрямовані на встановлення відповідності показників податкової звітності контрольованого платника податку (підконтрольного суб'єкта) вимогам чинного законодавства з оподаткування тими податками, які стали предметом перевірки за певний період господарської діяльності, здійснення інших дій, безпосередньо пов'язаних з виконанням платником своїх податкових зобов'язань (постановка на облік в органах податкової служби, складання та подання податкової звітності тощо)
Предмет контролю	Задokumentовані та відображені в податковому обліку й звітності результати фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за відповідний період, які підлягають контролю (перевірці) у зв'язку зі справлянням податків та на які спрямовано контрольні дії
Об'єкт контролю	Відповідні об'єкти оподаткування платників податків, визначені чинним законодавством (доходи, прибуток, обсяги реалізації, обороти з реалізації, митна вартість тощо), за результатами фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта за період, що підлягає контролю

Джерело: [85].

Більш повно сутність податкового контролю тлумачиться як діяльність податкових органів із спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [10]. Однак, на думку Ю. Соловйової, така позиція є достатньо спірною через те, що податковий контроль фактично пов'язаний з податковим органом. Навряд чи визначення податкового контролю логічно більше пов'язувати з діяльністю тільки цих організацій. Так, безумовно, вони є основними. Проте виникає запитання, хто здійснює контроль за нарахуванням, стримуванням ПДВ при перетинанні митного кордону, коли необхідно сплатити ПДВ чи акцизний збір. Основним критерієм визначення має бути об'єкт контрольних дій – система обов'язкових платежів у країні [77].

На наше переконання, ДПК здійснюють не лише податкові, а й митні органи, а також рахункові палати в частині контролю податкових надходжень до дохідної частини державного і місцевих бюджетів й використання наданих суб'єктам господарювання і фізичним особам податкових пільг.

На необхідності досягнення ефективності податкової системи акцентує увагу в своєму визначенні податкового контролю Л. Сибага-туліна, яка під останнім розуміє діяльність уповноважених державних органів, що забезпечують у рамках законодавства виконання зобов'язань платників податків за платежами і ефективність функціонування податкової системи. Таке уточнення дозволяє відслідковувати двоєдиний, тотожний прояв функцій оподаткування: фіскальної і регулюючої. Одночасна реалізація цих функцій забезпечує оптимальне співвідношення вимог до поведінки податкових органів і платників податків [76].

Втім, як слушно заявляє Л. Артамонова, законодавством за податковими органами закріплені права й обов'язки, що виходять за рамки законодавчо закріпленого поняття «податковий контроль». Серед них: державна реєстрація юридичних осіб і індивідуальних підприємств, перевірка правильності застосування контрольно-касової техніки і повноти врахування виручки, контроль за дотриманням валютного

законодавства, проведенням лотерей і азартних ігор та контроль за виробництвом тютюнової продукції. Таким чином, податковий контроль і зазначені заходи об'єднуються в ширше поняття «контрольна робота податкових органів», яке в науці про податки не розкрито. При цьому в економічній літературі податкове адміністрування: 1) часом ототожнюється з податковим контролем; 2) розуміється як управління оподаткуванням; 3) прирівнюється до правового регулювання взаємовідносин між платниками податків і податковими органами; 4) практично прирівнюється до поняття «контроль податкових органів»; 5) представлено як діяльність податкових органів, спрямовану на дотримання податкового законодавства. Однак думки вчених-економістів переважно збігаються в тому, що «податкове адміністрування» є більш широким поняттям ніж «податковий контроль» за рахунок заходів організаційного й управлінського характеру, здійснюваних податковими органами, таких як: порядок установлення, зміни, скасування сплати податків, облік податкових платежів, їх планування і прогнозування, вжиття заходів з забезпечення виконання зобов'язань, стягнення податків й інші [5].

З урахуванням вищезазначеного, на нашу думку, під ДПК слід розуміти діяльність уповноважених державою органів з контролю за дотриманням платниками податків, податковими агентами і платниками зборів та обов'язкових платежів правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів і державних позабюджетних фондів, а також відшкодування частини утриманих податків з метою збалансування інтересів учасників податкових відносин, контролю за реалізацією підконтрольними суб'єктами своїх прав, зниження податкових ризиків держави, територіальних громад, господарюючих суб'єктів і населення, виявлення порушень податкового законодавства, запобігання їх виникненню, підвищення податкової культури і дисципліни платників податків (обов'язкових зборів і платежів).

Немає однозначного розуміння й функціонального призначення податкового контролю. Так, Л. Черномордов зазначає, що податковий контроль реалізує головну функцію податків – фіскальну. Він є її носієм, а економічна функція проявляється через механізм головної, фіскальної функції. Ступінь прояву економічної функції залежить від того, як здійснюється збір податків [86].

Як зазначає Г. Нестеров, концептуально податковий контроль виступає як процес реалізації продуктивної функції податкової системи через функції системи (інститути) податкового контролю. Таким чином, система податкових відносин є частиною фінансових відносин, пов'язаних з перерозподілом ВВП, у т.ч. в інтересах економічної (включаючи фінансову) безпеки, проявляє свої функції в межах потоку грошових коштів зі сфери «бізнес» у сферу «бюджет». Ця її трансфертна здатність визначається як фіскальна функція податкового контролю, що діє незалежно від рівня розвитку економіки. Крім того, цей дослідник виокремлює й такі функції податкового контролю, як конституційна, координуюча і правова [53].

На нашу думку, з таким визначенням не можна погодитися повною мірою, оскільки, по-перше, зазначений дослідник штучно звужує потік грошових ресурсів лише в межах бізнес ↔ бюджет, випускаючи з виду таке важливе джерело поповнення місцевих і державного бюджету, як податок з доходів фізичних осіб, що сплачується за рахунок фінансів домогосподарств, а також не враховуючи сплату податків різними державними установами. По-друге, навряд чи можна погодитися з твердженням щодо фіскальної функції податкового контролю, оскільки остання загалом за своєю природою притаманна безпосередньо податкам, обов'язковим зборам і платежам, а не контрольній складовій податкової системи. У цьому плані, на наш погляд, доцільно зазначати саме про контрольну функцію. Викликає сумнів і правомірність виокремлення конституційної і правової функцій податкового контролю.

А. Чередніченко виокремлює такі функції податкового контролю, як функцію прогнозування, аналітичну, нормативну, управлінську, координаційну і профілактичну [85]. Однак навряд чи можна вважати функцію прогнозування, аналітичну, нормативну функціями саме податкового контролю.

На наш погляд, з огляду на вищевикреслену природу ДПК, правомірно акцентувати увагу, поряд з традиційно вживаними, і на таких його функціях, як профілактична, політико- і безпекозабезпечуюча. Сутність першої полягає у зниженні внаслідок контролю рівня економічних (податкових) злочинів і податкових ризиків; другої – реальному впливі ДПК на реалізацію фінансової, грошово-кредитної, бюджетної, податкової, митної і валютної політик, а третьої – забезпеченні

національної безпеки загалом і фінансової безпеки держави й її регіонів, галузей господарського комплексу, господарюючих суб'єктів і окремих громадян зокрема.

Серед найбільш усталених принципів ДПК в економічній літературі виокремлюються принципи [5]: законності; об'єктивності; єдності; гласності; дотримання податкової таємниці; неприпустимості завдання шкоди і втручання; ефективності.

Принципи організації ДПК можна поділити на загальні і специфічні [53]. До першої групи входять загальні принципи контрольної діяльності: безплатність здійснення, правомочність, професіоналізм, визначеність предмета контролю, координація і взаємодія органів контролю, повнота, превентивність. До специфічних принципів організації ДПК належать: дотримання процесуальної форми, презумпція невинності платника податків і правоти платника податків, дотримання податкової таємниці, забезпечення оптимального поєднання фіскальної і регулюючої спрямованості податкового контролю (принцип недопущення завдання шкоди платнику податків).

О. Жигаленко виокремлює три групи принципів податкового контролю:

- 1) загальні принципи, які відповідають нормам правової діяльності країни;
- 2) спеціальні принципи здійснення податкового контролю;
- 3) спеціальні принципи організації податкового контролю [26].

На думку І. Литвинчук і Н. Бурківської, серед принципів податкового контролю [42]: чітке законодавче визначення повноважень, меж та способу здійснення податкового контролю; встановлення прозорого правового статусу учасників контрольної діяльності; достатній рівень урегульованості процедурно-процесуальної регламентації контрольної діяльності; встановлення різних адміністративних процедур податкового контролю відповідно до його напрямів; здійснення податкового контролю відповідно до чітко визначених цілей, завдань, форм та строків контролю.

У свою чергу, Л. Артамонова пропонує доповнити перелік принципів податкового контролю принципом інформаційного супроводу, без якого, на її думку, ефективне здійснення контрольної роботи в сучасних умовах ставиться під сумнів. Зміст цього принципу розкривається в таких напрямках розвитку інформаційного супроводу, як централізація обробки даних за рахунок створення центрів обробки

даних; розширення електронного документообігу; застосування інтернет-сервісів. Адекватне застосування зазначених напрямів і їх використання як одного з резервів підвищення ефективності методів контрольної роботи свідчить про те, що принцип інформаційного супроводу устоявся у практичній діяльності податкових органів, що може сприяти його закріпленню в теоретичних положеннях про контрольну роботу [5].

Загальноправовими принципами організації податкового контролю є принципи [1]: законності, юридичної рівності, пріоритету захисту прав і інтересів платників податків, гласності, відповідальності. А серед принципів раціональної організації податкових перевірок виокремлюються спеціально-правові принципи податкового права [80]: загальності податкового контролю; єдності податкового контролю; територіальності податкового контролю; обмеження сфери податкового контролю лише питаннями виконання особою обов'язків, передбачених податковим законодавством; презумпції добросовісності платників податків, податкових агентів; дотримання податкової таємниці; відшкодування збитків, завданих неправомірними діями посадових осіб при проведенні податкових перевірок.

Правове ж регулювання контрольної діяльності податкових органів повинне базуватися на таких принципах [42]: чітке законодавче визначення повноважень, меж та способу здійснення податкового контролю; встановлення прозорого правового статусу учасників контрольної діяльності; достатній рівень урегульованості процедурно-процесуальної регламентації контрольної діяльності; встановлення різних адміністративних процедур податкового контролю відповідно до його напрямів; здійснення податкового контролю відповідно до чітко визначених цілей, завдань, форм та термінів контролю.

Г. Айтхожина наголошує, що не можна забувати, що зміцнення податкової дисципліни, виховання добросовісності, законослухняності платників неможливо досягти без практичної реалізації принципу створення умов незворотності покарання за скоєння порушення [1].

В економічній літературі відсутній єдиний підхід до визначення характеру здійснення податкового контролю і сутності його окремих різновидів. У нинішніх умовах поряд з поточним і наступним зростає значущість проведення попереднього податкового контролю. Якщо, на думку одних дослідників, попередній ДПК зводиться виключно до інформування і проведення роз'яснювальної роботи [21; 50], то інші

під ним, крім вищезазначеного, розуміють ще й планування проведення податкових перевірок, а також профілактику і попередження порушень чинного податкового законодавства [18; 56]. Л. В. Спіріна попередній ДПК тлумачить як сукупність самостійних форм податкового контролю, здійснюваних суб'єктами контролю (податковими, митними і фінансовими органами) до здійснення платниками податків фінансово-господарських операцій і спрямованих на попередження (профілактику) податкових правопорушень і злочинів, а також на планування контрольних заходів стосовно платників податків. При цьому вона виокремлює такі функції попереднього ДПК, як державна реєстрація платників податків, ведення їх обліку, облік податкових надходжень, реєстрація контрольної-касової техніки, ведення реєстру лотерей, а також попереджувальна (превентивна) функція [78].

Л. Черномордов класифікує податковий контроль за [86]: суб'єктами, що здійснюють контроль – на державний і недержавний; часом здійснення контролю – попередній, поточний, наступний; обсягом контрольованої діяльності – комплексний, цільовий, тематичний; джерелами отримання відомостей і даних – документальний і фактичний; місцем проведення контролю – камеральний і виїзний; ступенем охоплення предметів контролю – суцільний і вибіркового; за планом проведення контролю – плановий і позаплановий; методами контролю – перевірка, інвентаризація та обстеження.

ДПК включає: контроль за дотриманням обов'язків платників податків, контроль за реалізацією платниками податків своїх прав, а також профілактичні контрольні заходи (рис. 2.1).

Загалом класифікація видів податкового контролю за різними критеріями дозволяє шляхом системно-структурного аналізу виробити найефективніший з практичної точки зору підхід до досягнення кінцевих цілей податкового контролю [81].

Т. Кравцова вважає, що метою податкового контролю є встановлення достовірності даних про повноту, своєчасність, реальність виконуваних господарських операцій, а також законність дій, виконуваних посадовими особами юридичних осіб і фізичними особами – платниками податків, виявлення порушень норм чинного законодавства та вжиття заходів щодо усунення допущених порушень і недоліків, включаючи притягнення до відповідальності посадових осіб за порушення законності [36].



Рис. 2.1. Напрями податкового контролю [22]

Однак, на нашу думку, крім вищезазначеного, податковий контроль має бути спрямований не лише на з'ясування існуючих недоліків, проблем і невирішених питань, а й запобігати їх виникненню.

Здійснення ДПК діяльності фізичних осіб має супроводжуватись з'ясуванням мінімізації податків на доходи фізичних осіб, їх рухоме і нерухоме майно (транспортного і земельного податків, податку на майно), на дохід від володіння таким майном і перехід права власності за угодами. При цьому ДПК щодо них може здійснюватись за такими основними напрямками: розробка методів проведення перевірки достовірності інформації, наведеної в податковій звітності; створення єдиної інформаційної бази податкових органів [84].

З огляду на те, що податкові відносини є найбільш формалізованою сферою суспільних відносин, актуальності набуває інституціональний підхід у дослідженні проблематики податкового контролю, оскільки податковий інституціоналізм вводить в економічну теорію конкретно-історичні аспекти господарських відносин через прийняття постулатів про неповну раціональність та інформованість економічних агентів, їх опортуністичну поведінку [14].

При цьому слід зазначити, що з теоретико-методологічної точки зору ступінь розробленості проблематики системи планування податкового контролю як об'єкта інституціонального регулювання недостатньо розвинений і не є вичерпним.

Водночас обґрунтування інституціонального підходу до дослідження системи планування податкового контролю дозволяє аргументувати її в розвитку, взаємозв'язку різних податкових інститутів і їх елементів, реалізувати синтез комплексного, системного і ситуаційного підходів до досліджуваної теми. Оскільки податкові інститути впорядковують податкові відносини в державі, діяльність і поведінку суб'єктів податкових правовідносин, то інституціональний підхід забезпечує процес пізнання і розвитку планування податкових перевірок у системній цілісності податкового адміністрування, складності його системної організованості, в усьому розмаїтті притаманних йому зв'язків і відносин [1].

В останніх дослідженнях виокремлюється компетентісно-сервісна концепція модернізації податкових інститутів, що базується на компетентісному підході і сервісній парадигмі. Так, І. Вазарханов наголошує, що створення концепції модернізації податкових інститутів вимагає уточнення можливостей і компетенцій усіх учасників податкових відносин. Спрямованість розробки інструментарію різноманітна і стосується як посилення фіскальної функції оподаткування, так і нових векторів податкової діяльності – антикризового та антитіньового впливу на економічні процеси.

При цьому дослідник розглядає податковий інститут як єдиний комплекс правил дій і санкцій за невиконання (податкове законодавство та система санкцій, включаючи штрафи, адміністративну і кримінальну відповідальність), дій держави та гаранта з виконання правил (податкові органи, процедури і взаємодії з державними структурами, судовою та законодавчою владою) і практично реалізованих дій

платників податків, оцінювані з точки зору відповідності встановленим правилам, що зумовлює взаємопов'язаний розвиток правил та механізмів податкової діяльності, а також ставить нові цілі: формування кращих моделей дій платників податків у рамках законодавчо встановлених правил, які їм ясні і зрозумілі, усвідомлюються як важливий обов'язок та дотримання яких їм вигідно порівняно з ризиком санкцій внаслідок ухилення від них.

Відтак податкові інститути включають і систему податків, і спосіб організації податкових органів, і дію інших механізмів державного регулювання, пов'язаних з податковою сферою (рис. 2.2) [11].



Рис. 2.2. Основні функціонально-структурні елементи податкових інститутів [11]

На думку С. Богачова, поняття «податковий контроль» і «податкова перевірка» не є тотожними, оскільки податковий контроль має бути більш широким, тому що включає в себе податкову перевірку, а також й інші форми такого контролю. Водночас у системі податкового контролю, що складається з багатьох ланок і має різні напрями його

реалізації, податкові перевірки є найзначущим і найскладнішим інструментом, що посідає в ній особливе місце [6].

Більшість дослідників під формами ДПК розуміють способи конкретного вираження та організації контрольних дій. Дійсно, зовнішній прояв конкретного змісту тієї чи іншої форми податкового контролю в організації контрольної діяльності виражається у здійсненні сукупності конкретних дій із застосування тих чи інших прийомів і способів для виявлення наявності фактів податкових правопорушень чи встановлення фактів відсутності таких. Тобто це організаційна єдність контрольних заходів і процедур, об'єднаних єдиною метою. Водночас визначення форм податкового контролю виключно як законодавчо регламентованих способів організації контрольних заходів не охоплює всю складність і повноту цього питання. Загальновизнаними формами контрольної діяльності податкових органів є камеральна перевірка (перевірка податкових декларацій) і виїзна перевірка (податковий аудит).

Об'єктом же податкової перевірки є дії (бездіяльність) особи, що перевіряється, з належного обліку і здійснення операцій з об'єктами оподаткування, дотримання порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), правомірного використання податкових пільг, а предметом – грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації та інші носії інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

В умовах нерівномірного податкового навантаження в національній економіці, нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних позабюджетних фондів, неефективної системи податкових пільг, високої плинності чинного податкового законодавства, впровадження податкових інновацій, а відтак – істотної невизначеності діяльності платників податків, низької податкової культури юридичних і фізичних осіб особливої уваги потребує вдосконалення, підвищення дієвості й ефективності податкового контролю.

2.2. Методика аналізу податкових надходжень як база податкового планування і прогнозування

Історія податкових фінансів засвідчила, що податкові надходження залишаються одним з основних джерел наповнення бюджету та є фактором визначення і планування розвитку держави у майбутньому. Аналіз податкових надходжень та факторів їх формування сприяє прийняттю управлінських рішень з метою підвищення ефективності податкового адміністрування, є основою для прогнозування і послідовного планування податкових надходжень.

Необхідно зважати на те, що між прогнозуванням і плануванням існують розбіжності, основною з яких є їх характер: планування має директивний характер, а прогнозування – ймовірнісний. Як результат, прогнозування є дослідницькою базою планування з власною методологічною та методичною основою, відмінною від планування [1, с. 70]. Адже правильно розроблений прогноз податкових надходжень уповноваженими на це державними органами дозволяє забезпечити як якість запланованих показників, так і можливість виконання плану податкових надходжень [57, с. 104].

У теорії та практиці оподаткування виокремлюють такі методи прогнозування податкових надходжень:

1. Загальний аналіз. Проводиться дослідження надходжень податків та зборів як за рівнями бюджетної системи, так і видами та групами податків в абсолютному значенні. При цьому визначається структура сум податків та зборів за кожен рік аналізованого періоду, здійснюється аналіз змін у співвідношеннях питомої ваги податків та встановлюються причини динаміки структури податкових надходжень.

2. Порівняльний аналіз. Здійснюється порівняння фактичних показників з прогнозними та/або відповідними показниками минулих періодів. Особлива увага в дослідженні відводиться тим податкам, що мають найбільші ланцюгові та базові темпи зростання. Обов'язковим елементом такого аналізу є встановлення причин їх зміни.

3. Економіко-статистичні методи. За допомогою використання останніх досліджуються характерні особливості структури надходжень, їх тенденції та закономірності, зв'язок явищ, що відбуваються в економіці, з обсягами надходжень податків та зборів [72].

Схожої думки щодо видів аналізу та прогнозування податкових надходжень дотримуються науковці Ю. М. Воробйов та Л. З. Сітшаєва, виокремлюючи при цьому два підходи до їх класифікації. Перший підхід передбачає дослідження закономірностей розвитку економічних процесів шляхом застосування таких методів: метод макроекономічних показників, макроекономічний інтегрований метод, метод міжгалузевого балансу та інші. Наприклад, метод макроекономічних показників передбачає дослідження даних, що характеризують тенденції зміни загальноєкономічних показників розвитку країни, галузей народного господарства, конкретного регіону. Другий підхід базується на використанні економіко-математичних методів прогнозування, серед яких значного використання набули методи та моделі кореляційно-регресійного аналізу, методи та моделі прогнозування часових рядів економічних систем, імітаційні моделі. У процесі дослідження вивчаються залежності між економічними явищами та процесами: функціональні, стохастичні, кореляційні [16, с. 17].

І. А. Яковлева [89] у контексті дослідження короткострокових прогнозів податкових надходжень виокремлює методики аналізу, що базуються на мікроімітаційному, макроекономічному та екстраполяційному моделюванні.

У мікроімітаційній моделі аналіз податкових надходжень здійснюється на основі репрезентативної вибірки податкових декларацій фізичних осіб за певний період, дані з яких агрегуються за допомогою спеціально визначених вагових коефіцієнтів таким чином, що б дозволило відображати поведінку та структуру всіх платників податків на певній території.

У макроекономічних моделях за допомогою регресійного аналізу оцінюється залежність обсягів податкових надходжень або величини бази оподаткування від макроекономічних показників, що характеризують базу оподаткування або впливають на рівень стягнення податків.

Екстраполяційні моделі будуються, виходячи з інформації про податкові надходження за попередні періоди. У визначенні прогнозу податкових надходжень з екстраполяційних моделей найчастіше використовують експоненціальне згладжування, трендові моделі, авторегресійні моделі ковзної середньої. Серйозним недоліком екстраполяційних моделей є неврахування можливих змін у майбутньому, а

отже, велика ймовірність помилки в середньо- та довгострокових прогнозах.

Проведений теоретичний огляд методик засвідчив наявність різних підходів до аналізу податкових надходжень та їх прогнозування. Однак використання на практиці лише однієї з наявних методик є недостатнім для отримання повної інформації про стан податкових надходжень та їх прогнозування з метою податкового планування, а тому потребує комплексного підходу з урахуванням нормативно-правового та методологічного забезпечення, що використовується контролюючими органами у сфері оподаткування в Україні.

Провідна роль у процесі прогнозування та планування податкових надходжень до бюджетів в Україні відведена Державній фіскальній службі України, яка, згідно зі статтею 41 Податкового кодексу України [58], є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Свою діяльність з прогнозування доходів та забезпечення надходжень до бюджету та єдиного внеску Державна фіскальна служба України здійснює на основі постанов Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 160 «Про утворення державної фіскальної служби України» та № 236 «Про Державну фіскальну службу», Бюджетного, Податкового та Митного кодексів України, законів про Державний бюджет України на відповідний бюджетний рік та інших нормативно-правових актів, у тому числі постанови Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2003 року № 621 «Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету» зі змінами.

З урахуванням показників макроекономічного розвитку держави Державна фіскальна служба України у частинах, визначених Податковим та Митним кодексами (щодо надходження доходів до бюджету), Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (щодо єдиного внеску),

здійснює розрахунок обсягів надходжень платежів до бюджету шляхом щомісячного формування показників сум прогнозних надходжень у розрізі податків та зборів і за основними напрямками роботи, або так званих «індикативних показників». Індикативні показники на відповідний період визначаються відповідно до Порядку визначення показників прогнозних надходжень та підготовки проекту наказу Державної фіскальної служби України про індикативні показники доходів та єдиного внеску, затвердженого наказом Державної фіскальної служби України від 11.11.2014 № 262 [60].

Визначення індикативних показників здійснюється у розрізі основних та додаткових показників.

До додаткових індикативних показників відносять показники, які визначаються з метою посилення певних напрямів роботи підрозділів Державної фіскальної служби України. Формування переліку додаткових індикативних показників здійснюється на основі інформації структурних підрозділів Державної фіскальної служби України щодо результатів забезпечення доходів бюджету у попередніх періодах, проблемних питань організації роботи за напрямками діяльності, специфіки адміністрування платежів у плановому періоді та визначених завдань Державної фіскальної служби України щодо визначення резервів з наповнення бюджету у реальному секторі економіки, забезпечення відповідності податкових нарахувань стану розвитку секторів національної економіки та об'єктивній оцінці податкової та митної бази.

До основних індикативних показників належать показники надходжень за податками (зборами) та іншими платежами за напрямками адміністрування податків і зборів, митних платежів та єдиного соціального внеску.

Індикативні показники податкових надходжень визначаються з урахуванням:

- положень Податкового кодексу щодо строків сплати податкових платежів;
- затверджених фінансових планів державних підприємств щодо прогнозу розрахунків із бюджетом на поточний рік, фактичний стан розрахунків цих платників із бюджетом;
- протоколів засідань робочих груп з платниками податків з питань забезпечення повноти та своєчасності розрахунків з бюджетом;

- положень Митного кодексу щодо митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення в будь-якому митному органі з пред'явленням їх цьому органу;
- надходжень сум розстрочених платежів відповідно до ст. 100 Податкового кодексу України, термін сплати яких припадає на прогнозний місяць.

Індикативний показник податкових надходжень до Державного бюджету України розраховується як алгебраїчна сума індикативних показників доходів з податків, зборів та інших платежів, адміністрування яких покладено на Державну фіскальну службу України.

Алгоритм визначення індикативного показника надходжень з кожного окремого податку, збору та іншого платежу відрізняється між собою, що зумовлено особливостями в оподаткуванні тих чи інших об'єктів та впливом макроекономічних показників на стан податкових надходжень.

Наприклад, при розрахунку індикативного показника надходжень з податку на прибуток враховується:

- вплив економічних показників на обсяги платежів (зростання ВВП, обсягів виробництва, прибутковості діяльності, індексу інфляції, обсягів експортно-імпортних операцій та темпів експорту та імпорту порівняно з попереднім роком, інші фактори);
- зміна порядку адміністрування (зміна ставок, удосконалення податкового та митного законодавства, спеціальні режими оподаткування та інші фактори);
- розмір щомісячного авансового внеску з податку на прибуток у відповідному році за даними бази електронної звітності Державної фіскальної служби України (відповідно до статті 57 Податкового кодексу сума щомісячних авансових внесків обчислюється у розмірі не менше $1/12$ нарахованої суми податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) рік, зменшеної на суму сплачених авансових внесків з цього податку при виплаті дивідендів, яка залишилась не зарахованою у зменшення податкового зобов'язання з цього податку, без подання податкової декларації);
- надходження авансових внесків при виплаті дивідендів за рік, що передує прогнозному;
- надолуження недобору по платниках, які за даними декларацій за попередній рік повинні сплачувати авансові внески ($1/12$), а за

І квартал поточного року отримали нульовий або збитковий об'єкт оподаткування та подали декларацію;

– динаміка надходжень за аналогічний період минулого року та попередніх місяців поточного року, податковий борг (без банкрутів та судів), надміру сплачені суми, резерви, наявні та неопрацьовані в попередніх періодах, питому вагу регіонів у загальній сумі надходжень у попередніх періодах;

– сплата щомісячних авансових внесків з податку на прибуток та інші критерії, притаманні відповідному регіону;

– показники надходжень податку відповідно до статті 160 Податкового кодексу [49].

Розрахунок індикативного показника доходів з податку на прибуток підприємств здійснюється за формулою:

$$РН_{ПнП} = АВ_{1/12} + ПН_{Пн} + ІФ_{ПнП},$$

де $РН_{ПнП}$ – прогнозний розрахунок надходжень податку на прибуток підприємств на відповідний місяць;

$АВ_{1/12}$ – надходження щомісячного авансового внеску з податку на прибуток підприємств до Державного бюджету у відповідному податковому періоді;

$ПН_{Пн}$ – прогнозне надходження податку відповідно до статті 160 Податкового кодексу у відповідному місяці;

$ІФ_{ПнП}$ – надходження податку на прибуток підприємств за рахунок інших факторів у відповідному місяці.

У зв'язку з прийняттям Закону України від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [61] та викладення розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу в новій редакції формула розрахунку потребує уточнення. Якщо до зміни редакції розділу стаття 160 Податкового кодексу передбачала, що резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності, крім доходів, зазначених у пунктах 160.3–160.6 статті 160, зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у пункті 160.1 цієї статті, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх

рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності, то в новій редакції така стаття взагалі відсутня. Вказівку на особливість оподаткування нерезидентів можна знайти в підпункті 141.4.2 пункту 141.4 статті 141 чинної редакції розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України. Таким чином, затверджена наказом Міністерства доходів та зборів України від 11.12.2013 № 796 формула розрахунку індикативного показника надходжень з податку на прибуток потребує уточнення, а саме: «ПН_{Пн} – прогнозне надходження податку відповідно до пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу у відповідному місяці».

Іншим недоліком, на нашу думку, який є в методиці визначення прогнозу індикативних показників надходжень як податків, зборів (платежів) в цілому, так і податку на прибуток підприємств зокрема, та за основними напрямками діяльності у розрізі територіальних органів Державної фіскальної служби України варто відзначити невизначеність конкретного кола факторів, їх напряму дії та пайової участі у впливі на формування індикативного показника доходу того чи іншого податку, збору (платежу).

Частково цей недолік можна усунути, доповнивши діючу в Державній фіскальній службі України методику аналізу податкових надходжень результатами дослідження, проведеного в 2008 році експертами Центру соціально-економічних досліджень CASE Україна та Інституту економічних досліджень та політичних консультацій на запит Міністерства фінансів України за фінансової підтримки з боку Комісії блакитної стрічки ПРООН. Досліджуючи фіскальну стабільність (вразливість) України, науковцями було запропоновано два підходи оцінки фіскальної стабільності / вразливості, зважаючи на різні види ризиків і на чутливість фіскальних параметрів щодо цих ризиків, один з яких – підхід індикаторів – дозволяє оцінити внесок кожного конкретного фактора.

Основними параметрами запропонованої методики є:

1. Часовий період: методологія оцінює коротко- та середньострокові ризики, що стосуються одно- та п'ятирічного проміжку часу відповідно.

2. Рівень аналізу: проаналізовано агреговані фіскальні показники на державному рівні, тобто на рівні державного бюджету;

3. Методологія є комбінацією кількісних та якісних показників. Там, де можливо, представлені кількісні оцінки. Також представлені зв'язки між різними показниками, що дозволяє створити цілісну систему.

4. Система включає як загальновідомі, так і нові показники. Розробка нових показників зроблена на основі економетричного тестування, яке дозволяє визначити значущість зв'язків між запропонованим показником та певною статтею чи частиною бюджету [7, с. 4].

Підхід «індикаторів» дозволяє визначати вплив зовнішніх факторів (індикаторів) на фіскальну стабільність і обчислювати порогові значення для кожного фактора. В його основі лежить процес історичного оцінювання криз та шоків, які є типовими для фіскальної системи України, що дозволяє прогнозувати здатність уряду забезпечити достатню кількість фінансових ресурсів для покриття витрат бюджету. Фіскальна система вважається нестабільною, якщо виконання статей по доходах державного бюджету перебуває нижче цільового рівня (що є плановим рівнем). Недовиконання дохідної частини бюджету може призвести до:

1) недофінансування бюджетних видатків;

2) зростання державного боргу і, відповідно, зростання державних запозичень (боргове ярмо) [7, с. 49].

Недоліком, на нашу думку, можна вважати наявність у запропонованому підході (моделі) лише двох залежних змінних, а саме: надходження по податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств.

Але при цьому не можна не погодитися з обґрунтуванням авторів моделі щодо вибору саме цих податків, що їх загальна частка в доходах державного бюджету складає більше половини, а тому їх значимість для Державного бюджету України та фінансової стабільності є високою [7, с. 49].

Обидві залежні змінні зазнають позитивного або негативного впливу від незалежних змінних. Зростання або зменшення величини незалежної змінної у випадку негативного впливу зменшує величину залежної змінної. Наприклад, зниження реального ВВП внаслідок економічної рецесії в країні може призвести до зниження прибутків

підприємств і, відповідно, до скорочення надходжень від податку на прибуток підприємств [7, с. 51].

Повертаючись до методики розрахунку індикативного показника надходжень з податку на прибуток, якою користується Державна фіскальна служба України, вважаємо, що останню можна поглибити шляхом урахування інтерпретації залежностей і процесу моніторингу, здійсненої експертами Центру соціально-економічних досліджень CASE України та Інституту економічних досліджень та політичних консультацій.

З інтерпретацій з податку на прибуток підприємств варто виділити наступні:

1) після того, як темп зростання індексу цін виробників зменшився більше ніж на 11 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність перевиконання планових рівнів з податку на прибуток підприємств падає на 5 % і більше. Така ситуація є звичною, якщо відбувається зниження темпу зростання цін світового ринку на внутрішні товари і послуги, що призводить до зниження виручки і чистого доходу внутрішніх компаній, які орієнтовані на експорт;

2) після того, як темп зростання індексу споживчих цін знижується більше ніж на 7 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток підприємств падає на 5 % і більше. Така залежність відображає специфіку України, коли внутрішній споживчий ринок зростає набагато швидше порівняно з країнами, що розвиваються. Це було спричинено зростанням рівня доходів населення і споживчих цін, що допомагало внутрішнім компаніям швидко збільшувати їх ринкові частки. Тому зростання рівня цін було важливим фактором для підвищення прибутковості компаній і зростання надходжень з податку на прибуток. Ця залежність відображає оптимальний рівень індексу споживчих цін, який не призводить до кризи фіскальної системи;

3) після того, як темп зростання роздрібної торгівлі знижується більше ніж на 17 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток підприємств падає на 5 % і більше. Основною причиною є зниження темпу зростання роздрібних продажів, що призводить до падіння виручки підприємств і їх чистого доходу;

4) після того, як темп зростання індексу ПФТС знижується більше ніж на 13 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток падає на 5 % і більше. Така залежність може бути пояснена тим, що кожен індекс ринку цінних паперів, як наприклад ПФТС, є насправді «індикатором раннього попередження» для корпоративних прибутків загалом у національній економіці. Суть в тому, що поточна ціна ринкових цінних паперів насправді відображає майбутні очікування інституційних інвесторів про прибутковість компанії, цінні папери якої виставлені на торги на ринку цінних паперів. Тому зниження темпу зростання індексу ПФТС може передбачити майбутні проблеми з корпоративними прибутками і виконанням плану з надходження з податку на прибуток підприємств відповідно;

5) після того, як темп зростання укріплення ефективного обмінного курсу національної валюти (гривні) зростає більше ніж на 3 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток підприємств падає на 5 % і більше. З точки зору фірми (особливо для компанії, орієнтованої на експорт) укріплення гривні призводить до втрат від обмінного курсу, тому що на доходи, які отримані в іноземній валюті, компанія отримує менше грошей у національній валюті. Такі втрати спричинять негативний вплив на маржу чистого доходу компаній, орієнтованих на експорт. З іншого боку, укріплення гривні мало б знизити ціну імпортованих товарів і послуг для фірм, але такий позитивний вплив на корпоративну прибутковість проявить себе лише у довгостроковій перспективі, тому що національні компанії імпортують в основному інвестиційні товари;

6) після того, як темп зростання ВВП знизився більше ніж на 4 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток падає на 5 % і більше. Зростання реального ВВП є індикатором бізнес-активності по всій країні і тому він може також бути використаний, як умовний індикатор прибутковості компаній. Таким чином, уповільнення темпу зростання реального ВВП може вказати на скорочення виручки і чистого доходу компаній;

7) після того, як зростає темп зростання індексу споживчих цін більше ніж на 15 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток підприємств падає на 5 % і більше;

8) після того, як темп зростання індексу будівництва знизився більше ніж на 3 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток падає на 5 % і більше, тому що зниження темпу зростання в будівництві знизить загальні прибутки у країні, включаючи прибутки підприємств будівництва і пов'язаних галузей.

9) після того, як темпи зростання реальних зарплат знизилися більше ніж на 0 % (зміна щодо попереднього року), ймовірність виконання планових рівнів з податку на прибуток підприємств падає на 5 % і більше через те, що воно може призвести до зниження ефективного попиту всередині країни і зниження прибутковості внутрішніх підприємств [7, с. 55–56].

Аналогічного поглиблення в методиці розрахунку індикативного показника надходжень можна досягти і по іншому бюджетоутворюючому податку – податку на додану вартість, тоді як удосконалення методики аналізу податкових надходжень як бази податкового планування і прогнозування з інших податків, зборів (платежів) потребує подальших досліджень.

2.3. Проблеми методики доперевірочного аналізу платників податків

Сучасні економічні та політичні процеси в Україні зумовлюють необхідність формування податкової системи на якісно новому рівні, суттєво наближеному до європейських стандартів. Основною запорукою євроінтеграції мають стати детінізація економіки, подолання корупції, зміцнення довіри між державою та бізнесом, стабілізація податкового законодавства, підвищення ефективності та удосконалення податкового контролю.

Ефективний податковий контроль – важлива складова функціонування податкової системи в економічному та соціальному контексті – з огляду на необхідність забезпечення фінансових потреб держави має базуватись на засадах формування максимально зручних і необтяжливих умов оподаткування бізнесу, у тому числі за рахунок подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, впорядкування системи планування, організації та здійснення податкових перевірок, використання сучасних аналітичних інструментів їх

проведення, що дозволяють визначати приховану податкову базу і запобігти ухилянню від оподаткування, сприяння підвищенню податкової культури, дисципліни у суспільстві та ефективності податкового адміністрування загалом [46].

На сьогодні фіскальною службою впроваджено багато нових форм і методів роботи з платниками податків для спрощення ведення бізнесу та забезпечення максимальної ефективності у роботі. Нині підрозділами, на які покладено функції здійснення контрольно-перевірочної роботи за допомогою наявних баз даних, здійснюється якісний доперевірочний аналіз суб'єктів господарювання, визначаються можливі ризики.

У вітчизняній науці триває накопичення теоретичних і практичних матеріалів з питань доперевірочного аналізу. Якщо проблеми податкового контролю досліджуються досить широко, то питанню доперевірочного аналізу як елемента, який підвищує ефективність контрольно-перевірочної роботи в економічній літературі, надається недостатньо уваги.

Якщо ж безпосередньо говорити про наукові дослідження, які спрямовані на вирішення проблем методики доперевірочного аналізу, то серед вітчизняних і зарубіжних учених, які активно протягом останніх років працюють у цьому напрямі, слід виділити Ю. В. Васюк [12], Е. В. Кондукову [34], М. І. Мельник [46], І. В. Андрущенко [3].

Підсумовуючи короткий огляд спеціалізованої літератури з означеної проблематики, зазначимо, що, незважаючи на важливість, питання теоретико-методичних підходів доперевірочного аналізу вимагає напрацювання ефективного методичного інструментарію у сфері аналізу та оцінки суб'єктів господарювання на різних етапах контрольно-перевірочної роботи органами Державної фіскальної служби України.

Вивчення практики організації аналітичної роботи у ході проведення документальних перевірок фіскальними органами дає підстави вважати рівень її методичного забезпечення недостатнім. На сьогодні в Україні практично відсутня методика доперевірочного аналізу, яка давала б можливість дотримуватись єдиного алгоритму та системи показників аналізу.

Якщо повернутися до історії становлення Державної фіскальної служби України, можна виділити декілька етапів розвитку аналізу платників податків, які відрізнялися своїми підходами та завданнями.

Перший етап (1990–1995 рр.) – аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства як платника податків був недоцільним, оскільки документальна перевірка і заходи фактичного контролю базувалися на принципі періодичної перевірки всіх платників на рівноправній основі.

Другий етап (1998 р.) – Державна податкова адміністрація впроваджує перші методичні рекомендації щодо аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій, які рекомендуються для використання при оцінці стану роботи підприємств та визначення шляхів поліпшення їх діяльності [41]. Підґрунтям для методичних рекомендацій служили традиційні методи економічного аналізу, якщо не брати до уваги податкові аспекти – аналіз податкового навантаження, структура нарахованих податків, недоїмки і впливу нормативних актів на рівень податкового навантаження підприємств.

Третій етап (2000 р.) – поступово складається думка про те, що підвищення ефективності і скорочення строків податкової перевірки вимагає групування платників податків за кількома критеріями і розробки індивідуального підходу до кожної такої групи. Зокрема, виокремлюють групи платників податків за масштабами діяльності (великі платники податків, малий бізнес), галузями і видами діяльності, окремими господарськими операціями (готівкові розрахунки, експортно-імпорتنі операції та інші) [34].

Четвертий етап (2002 р.) – Державна податкова адміністрація затверджує Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту [65], які покликані встановити партнерські відносини між податковими органами і платниками податків, що відбуватимуться на принципах доброчесності, неупередженості та прозорості. Основною метою методичних рекомендацій є створення системного підходу до організації роботи з клієнтами (юридичними особами) у напрямі забезпечення проведення кабінетного аудиту з використанням результатів електронної перевірки та стимулювання самостійного виконання платниками податків зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами відповідно до чинного законодавства.

П'ятий етап (2003 р.) – затверджені Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання [67] та Методичні рекомендації щодо взаємодії між підрозділами органів Державної податкової адміністрації

України при організації документальних перевірок для впровадження єдиного підходу до організації і проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання, та з метою забезпечення об'єктивності та прозорості при здійсненні контрольно-перевірочної роботи.

Шостий етап (2009 р.) – розроблено спеціальну методику для потреб податкових органів, яка передбачала здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності при проведенні перевірок [63]. Методика містить аналітичні таблиці, які базуються на горизонтальному і вертикальному аналізі фінансової звітності підприємства платника податків. Протягом певного періоду була рекомендована для проведення фінансового аналізу всіх відібраних для перевірки платників податків на етапі доперевірочного аналізу та служила основою для розробки більш удосконалених методичних рекомендацій.

Сьомий етап (2011 р.) – затверджено Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання [68], відповідно до яких на нормативному рівні відбулося повернення ризико-орієнтованої системи відбору платників податків і їх доперевірочного аналізу.

Методичні рекомендації неодноразово змінювались та уточнювались, що є загалом позитивним моментом та переважно спрямованим на усунення помилок та неточностей, допущених у поточній редакції.

На сьогодні затверджений Міністерством фінансів України Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, який розроблений з метою забезпечення єдиного підходу до формування щоквартального плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків. Відповідно до Порядку на кожного платника податків, який включений до проекту плану-графіка, подається Інформаційно-аналітична довідка засобами інформаційних систем ДФС України.

Для проведення доперевірочного аналізу необхідно використовувати всю наявну інформацію щодо платника податків та його фінансово-господарської діяльності, отриману як з внутрішніх, так і зовнішніх джерел. До інформації з внутрішніх джерел належить інформація, що накопичується в органах Державної фіскальної служби України:

– реєстраційні дані суб'єкта господарювання, що знаходяться у справі платника та в інформаційних базах даних;

– дані податкової звітності платника податків (декларацій, розрахунків тощо), в яких наведено інформацію про розміри оподатковуваних оборотів по податках (податку на прибуток, ПДВ, акцизному податку тощо), середньооблікову чисельність працюючих, наявність та розміри пільг, які застосував платник податків, розміри податкових зобов'язань та іншу інформацію;

– дані карток особових рахунків платника податку, в яких наведено інформацію про розмір задекларованих до сплати (відшкодування) сум податків, їх сплату, наявність та розмір податкового боргу, а також про розрахунковий розмір штрафних (фінансових) санкцій за несвоєчасну сплату узгоджених податкових зобов'язань такого платника податків;

– дані підрозділів погашення прострочених податкових зобов'язань щодо наявності податкового боргу та перебування активів платника у податковій заставі, дані (службові записки) інших підрозділів фіскальної служби щодо встановлених ними податкових ризиків;

– дані, отримані за результатами проведених перевірок платника податків, зокрема при проведенні камеральних, документальних невиїзних, планових та позапланових виїзних, у т.ч. результати перевірок суб'єкта господарювання з питань правових відносин з іншими контрагентами;

– дані митної декларації та інформація про імпортно-експортні операції суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності;

– дані інших інформаційних ресурсів органів державної фіскальної служби (у т.ч. і тих, що надійшли від інших компетентних органів на адресу фіскальних органів).

До інформації із зовнішніх джерел належить інформація, що накопичується в органах Державної фіскальної служби, яку отримують з таких джерел:

– Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку – інформація про власників, які володіють 10 % і більше акцій емітента, перелік незалежних реєстраторів на вторинному ринку цінних паперів, укладені угоди з цінними паперами;

– Міністерство фінансів України – інформація щодо класифікаторів видів економічної діяльності;

– Державна служба статистики – інформація про організаційно-правові форми господарювання; про зведені дані у розрізі регіонів, видів діяльності, форм власності та інформація про кількість фізичних осіб;

– Єдиний державний реєстр судових рішень – інформація про претензійно-позовну роботу щодо підприємств–платників податків;

– відкриті джерела (засоби масової інформації, Інтернет тощо);

– інші уповноважені органи – щодо діяльності окремих суб'єктів господарювання (групи суб'єктів господарювання) та містить інформацію про ризики мінімізації сплати податкових зобов'язань.

Отже, доперевірочний аналіз платників податків повинен базуватися на достовірній інформації з внутрішніх та зовнішніх джерел, що потребує запровадження ефективних методів перевірки звітних даних з обов'язковим використанням методів зіставлення показників податкової і фінансової звітності.

На підставі вище зазначеного можна зробити висновок, що застосування доперевірочного аналізу у практичній діяльності фіскальних органів відбувається на двох рівнях.

Перший рівень – застосування доперевірочного аналізу під час відбору платника податків для проведення перевірки.

Відбір суб'єкта господарювання для проведення перевірки здійснюється ДФС України. При цьому з метою зменшення втручання у діяльність суб'єкта господарювання шляхом зменшення кількості перевірок планування здійснюється з використанням автоматизованої системи відбору платників податків, яка визначає першочерговість їх включення до плану-графіка залежно від встановлених ризиків у діяльність таких платників податків.

Тобто підвищення якості планування заходів контролю у фіскальних органах та мінімізація втручання у діяльність суб'єкта господарювання з боку держави шляхом зменшення кількості перевірок залежить від правильності відбору найбільш ризикових суб'єктів господарювання саме завдяки поглибленому доперевірочному аналізу.

Зважаючи на те, що контролюючі органи мають право на здійснення різних заходів контролю стосовно платника податків, на особливу увагу заслуговує питання проведення документальної планової перевірки, а саме, в контексті висвітлення актуальності доперевірочного

аналізу, її перший етап – складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок (далі план-графік).

Як видно на рис. 2.3, план-графік складається з чотирьох розділів.

До розділу I плану-графіка включаються підприємства реально-го сектору економіки, які належать до кластерних об'єднань платників податків, та їх контрагенти, які використовують схеми мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування, провадять фінансово-господарську діяльність, повинні сплачувати податки та взяті на облік у контролюючих органах як платники податків за основним місцем обліку, або щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство, або які перебувають у стані зміни свого місцезнаходження.

При плануванні враховуються показники за результатами діяльності підприємств за попередній рік.

Формування переліку платників податків – юридичних осіб, що належать до кластерних об'єднань платників податків, та їх контрагентів для відбору до підрозділу А плану-графіка проводиться за критеріями ризиків, у тому числі за даними інформаційних систем ДФС.

До плану-графіка, в першу чергу, включаються платники податків, які за результатами господарської діяльності мають найбільші ризики несплати до бюджету податків та зборів, обов'язкових платежів.

До підрозділу С плану-графіка відбираються платники податків – суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, які відповідно до інформації з автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР) та згідно з Порядком заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа здійснюють:

- оформлення митних декларацій у митних режимах за кодами 31, 51 зі звільненням від оподаткування митними платежами;
- оформлення митних декларацій зі звільненням від сплати митних платежів за кодами пільг 014, 099, 102, 112, 120, 137, 153, 202, 400, 401, 402, 403, 404, 500, 501, 502, 503, 517;
- сплату «ліцензійних платежів» на рахунок нерезидента;
- митне оформлення товарів суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності за ціною, що є нижчою, ніж митна вартість ідентичних/подібних товарів попередніх митних оформлень;

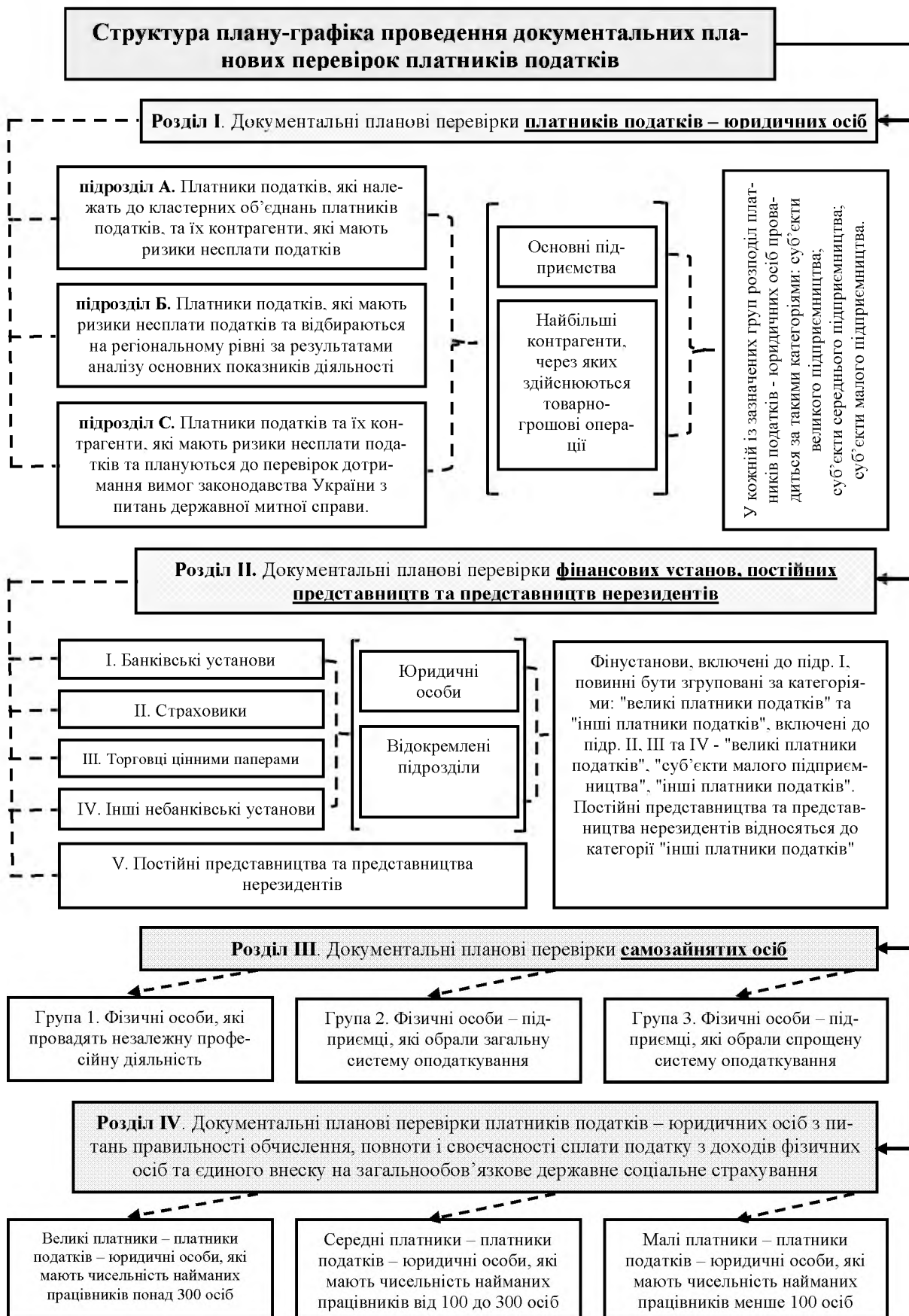


Рис. 2.3. Структура плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (складено автором)

- митне оформлення товарів з ризиком неправильної класифікації згідно з УКТ ЗЕД, що впливає на надходження митних платежів до бюджету;
- декларування в одній партії товарів з високим податковим навантаженням та незначною вагою разом з товарами з низьким податковим навантаженням та великою вагою;
- декларування складових митної вартості в декларації митної вартості з ризиком недостовірності зазначення числових значень (витрати на транспортування, навантаження, розвантаження, страхування, інженерні, дослідно-конструкторські роботи тощо).

До розділу II плану-графіка включаються фінансові установи, постійні представництва, представництва нерезидентів, що ведуть фінансово-господарську діяльність, використовують схеми мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування, повинні сплачувати податки та взяті на облік у контролюючих органах як платники податків за основним місцем обліку, або до яких порушено провадження у справі про банкрутство, або які перебувають у стані переходу до іншого територіального органу ДФС.

При плануванні враховуються показники за результатами діяльності підприємств за попередній рік.

До розділу III плану-графіка відбираються платники податків – самозайняті особи, які є фізичними особами – підприємцями або провадять незалежну професійну діяльність, за умови, що такі особи не є працівниками в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

До переліку самозайнятих осіб відбираються платники податків, які провадять фінансово-господарську діяльність, сплачують податки, збори, інші платежі та взяті на облік, як платники податків за основним місцем обліку або зареєстровані у контролюючих органах.

При відборі самозайнятих осіб до плану-графіка обов'язково враховується інформація, наявна в інформаційних системах ДФС.

До розділу IV плану-графіка відбираються платники податків – юридичні особи, які задіяні у схемах мінімізації та ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску.

Платники податків – юридичні особи, які мають ризик несплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску, відбираються на регіональному рівні за результатами аналізу наявних ризиків.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків та першочерговість включення їх до плану-графіку визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний.

Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік.

Отже, основним завданням доперевірочного аналізу на етапі планування заходів контролю уповноваженими державними органами щодо платників податків є об'єктивне та багатовекторне оцінювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою правильності визначення приналежності останніх до тієї чи іншої групи ризику.

Окремо слід зазначити, що кожна група платників виокремлюється від інших притаманними лише їй уніфікованими критеріями, які, в свою чергу, дають можливість класифікувати суб'єкта господарської діяльності як сумлінного платника податків чи платника, який потенційно може використовувати схеми ухилення від оподаткування.

Під час доперевірочного аналізу юридичних осіб, які належать до кластерних об'єднань платників податків, та їх контрагентів у першу чергу необхідно звертати увагу на недопустимість існування таких індикаторів ризиковості у процесі їх фінансово-господарської діяльності, як:

а) рівень зростання податку на прибуток нижчий за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;

б) рівень сплати податку на прибуток нижчий за рівень сплати податку по відповідній галузі;

в) рівень сплати податку на додану вартість нижчий за рівень сплати податку по відповідній галузі;

г) наявність відносин з контрагентами, які перебувають у розшуку, або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій досягає понад 5 % загального обсягу постачання;

д) наявність інформації про непідтвердження реального здійснення операції з придбання із сумою податку на додану вартість понад 5 % загального обсягу податкового кредиту;

е) наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого зіставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту за відсутності заяви платника податків щодо порушення платником податку на додану вартість (контрагентом) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних;

є) здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів – засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямыми поставками у сумі операцій понад 5 % обсягів поставання;

ж) декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом одного податкового (звітного) періоду;

з) наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів органів ДФС щодо взаємовідносин із платниками податків:

- які мають ознаки фіктивності;
- які є учасниками конвертаційних центрів;
- реєстрацію яких скасовано у судовому порядку;
- стосовно яких розпочато досудове розслідування;
- стосовно яких заведено оперативно-розшукову справу;
- стосовно яких встановлено факт неподання податкової звітності;
- які перебувають у розшуку;
- які визнані банкрутами;

и) обсяги операцій із пов'язаними особами або неплатниками податку на прибуток перевищують 20 % суми витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;

і) формування податкового кредиту за рахунок взаємовідносин з постачальниками, які зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування (сільгоспвиробники) із незначною кількістю працюючих (менше 10 осіб), незначною площею сільськогосподарських угідь або земельно-водного фонду (менше 100 га), у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту;

й) виплата доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах;

к) декларування чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на рівні або нижче собівартості реалізованої продукції.

При доперевірочному аналізі фінансових установ, постійних представництв, представництв нерезидентів першочерговим завданням контролюючих органів є оцінка ступеня приналежності суб'єкта господарювання до тих платників податків, що здійснюють свою діяльність із використанням схем мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від оподаткування, шляхом перевірки їх фінансово-господарської діяльності на відповідність факторам ризику.

Так, для оцінки діяльності банківських установ в першу чергу аналізують такі показники:

- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом одного податкового (звітного) періоду;
- сума страхового резерву за рахунок витрат становить більше 50 % суми витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування;
- перевищення прибутку до оподаткування у фінансовому обліку над прибутком, що підлягає оподаткуванню в податковому обліку;
- наявність операцій факторингу (відступлення права вимоги);
- наявність інформації щодо здійснення банківською установою операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких перебувають у переліку (списку) емітентів, що мають ознаки фіктивності, які визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України;
- здійснення операцій з цінними паперами, обіг яких скасовано, зупинено за рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України.

Для оцінки діяльності небанківських установ аналізуються показники:

- декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом одного податкового (звітного) періоду;
- перевищення прибутку до оподаткування у фінансовому обліку над прибутком, що підлягає оподаткуванню в податковому обліку;
- наявність операцій факторингу (відступлення права вимоги);
- здійснення операцій з цінними паперами, обіг яких скасовано, зупинено за рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України;

- наявність інформації щодо здійснення небанківською установою операцій з купівлі-продажу та інших способів відчуження цінних паперів, емітенти яких перебувають у переліку (списку) емітентів, що мають ознаки фіктивності, які визначаються Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України.

Для оцінки діяльності платників податків – постійних представництв та представництв нерезидентів аналізуються показники:

- рівень зростання податку на прибуток нижчий за рівень зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;

- наявність відносин з контрагентами, які перебувають у розшуку або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума операцій сягає понад 5 % загального обсягу постачання;

- наявність розбіжностей у платника податків згідно із Системою автоматизованого зіставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту у розрізі контрагентів (завищення податкового кредиту) у сумі понад 5 % загального обсягу податкового кредиту за відсутності заяви платника податків щодо порушення платником податку на додану вартість (контрагентом) порядку реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних;

- відсутність витрат, понесених представництвом, при декларуванні доходів, звільнених від оподаткування на підставі міжнародного договору;

- наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів ДФС, що свідчить про ухилення від оподаткування, та щодо взаємовідносин із платниками податків, щодо яких: реєстрацію скасовано у судовому порядку; заведено оперативно-розшукову справу; порушено кримінальну справу.

При доперевірочному аналізі платників податків – самозайнятих осіб, які є фізичними особами – підприємцями або провадять незалежну професійну діяльність, у першу чергу звертається увага на показники їх діяльності, які можуть свідчити про високий ступінь ризиковості, а саме:

- перевищення суми доходів, отриманих платником податків за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 127 (інші доходи) та/або 157 (дохід, виплачений самозайнятій особі), суми доходу від провадження господарської діяльності на 10 % та більше;

- перевищення обсягів експортних операцій над задекларованою сумою доходу на 10 % та більше;
- заниження податкового зобов'язання в обсязі, що становить 10 % та більше суми задекларованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за календарний рік та/або завищення податкового кредиту з податку на додану вартість в обсязі, що становить 5 % та більше суми задекларованого податкового кредиту з податку на додану вартість;
- декларування сум доходу на рівні або менше рівня витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування;
- розмір інших витрат, у тому числі вартість виконаних робіт, наданих послуг становить 30 % або більше задекларованої в податковій звітності вартості документально підтверджених витрат, пов'язаних з господарською діяльністю платника податків;
- наявність розбіжностей між сумою чистого оподаткованого доходу, відображеною в декларації про майновий стан і доходи, та сумою доходу, зазначеною у звіті про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску, на 5 % та більше;
- нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску;
- порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів;
- невідповідність обсягів імпорتنих операцій задекларованому доходу або обсягам постачання на 20 % та більше;
- наявність інформації, що свідчить про ухилення від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом.

Індикаторами для поглибленого вивчення фінансово-господарської діяльності платників податків – юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів

фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування під час доперевірочного аналізу можуть бути такі критерії:

- несплата податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску або його сплата у розмірі менше 1 % доходу за попередній звітний період платником податку – юридичною особою, дохід якої становить понад 1 млн грн;
- нарахування заробітної плати у сумі менше законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за наявності доходу за попередній звітний період у сумі 1 млн грн та більше;
- нарахування та виплата доходів за ознаками, визначеними Довідником ознак доходів, 101 (заробітна плата, нарахована (виплачена) та/або 102 (виплати відповідно до умов цивільно-правового договору) у сумі понад 40 мінімальних зарплат без утримання, перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та/або єдиного внеску;
- відсоток утриманої суми податку на доходи фізичних осіб нижче за 10 % суми виплаченого доходу у вигляді заробітної плати;
- наявність кредиторської заборгованості з податку на доходи фізичних осіб у сумі понад 10 % суми сплаченого податку на доходи фізичних осіб у попередньому звітному періоді, але не менше 100 тис. грн;
- збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди більше ніж на 20 % загальної суми нарахованого єдиного внеску за останні 12 місяців, що передують звітному;
- порушення більше ніж на 30 календарних днів встановлених строків подання звітності з єдиного внеску за шість або більше звітних періодів протягом календарного року;
- порушення встановлених строків сплати єдиного внеску більше ніж на 365 днів.

Підсумовуючи наведене вище, можемо однозначно стверджувати, що якість формування плану-графіка, у тому числі якість відбору платників до перевірок на підставі встановлених ризиків у їх діяльності, розрахунок періоду перевірки, термінів проведення перевірки, періодичності включення платників податків до плану-графіка напряму залежать від якості доперевірочного аналізу.

Другий рівень – повинен виконувати роль фундаменту та забезпечувати подальше проведення податкової перевірки. Доперевірочний аналіз є невід'ємною частиною процесу підготовки до проведення документальних перевірок і здійснюється на підставі інформації, отриманої від відповідних структурних підрозділів, а також іншої наявної в органі ДФС інформації щодо платника податків, отриманої як із внутрішніх, так і зовнішніх джерел [66].

Розглядаючи сучасний стан та тенденції розвитку методики доперевірочного аналізу платників податків, необхідно зазначити, що чинне законодавство України не виділяє окремо цей напрям. Одним з небагатьох документів, де зустрічаються згадки про доперевірочний аналіз, є Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків, де передбачено, що доперевірочний аналіз здійснюється при організації документальної перевірки.

У ході доперевірочного аналізу виділяють такі формальні критерії:

- а) загальних реєстраційних даних;
- б) показників фінансової (за наявності) та податкової звітності (при виявлених розбіжностях проаналізувати причини);
- в) інформації про пов'язаних осіб;
- г) інформації, отриманої з ДКЦПФР, про укладені угоди з цінними паперами;
- д) інформації, отриманої від інших підрозділів;
- е) інформації щодо проведених операцій з нерезидентами;
- є) інформації із відкритих джерел (ЗМІ, Інтернету тощо);
- ж) інформації щодо взаємовідносин з будь-якими контрагентами;
- з) інформації щодо застосування платником податків схем ухилення від оподаткування або схем мінімізації (за наявності);
- і) іншої інформації щодо платника податків, яка може бути використана при проведенні доперевірочного аналізу, з метою визначення можливих ризиків порушень платником податків чинного законодавства та питань, що підлягають першочерговій перевірці [66].

Процедура оцінки критеріїв вимагає дослідження кожного та визначення впливу на господарську діяльність підприємства з метою виявлення ризикових операцій, що можуть свідчити про потенційні порушення податкового, валютного та іншого законодавства.

Отже, доперевірочний аналіз проводиться з метою виявлення спроб відходу від податків, помилок заповнення податкової і фінансової звітності, визначення податкових ризиків на підставі інформації, отриманої як з внутрішніх, так і зовнішніх джерел. Усе вище зазначене дозволяє виявити вузькі місця підприємства, спрогнозувати як фінансові, так і податкові ризики та упередити негативні наслідки.

Однак процес проведення доперевірочного аналізу платників податків обмежений багатьма законодавчо встановленими факторами та недосконалою процедурою його проведення. Результати дослідження та впровадження доперевірочного аналізу, а також напрямів удосконалення методики обговорювалися на науково-практичних конференціях та найшли своє відображення у наукових статтях. Якщо повернутися до практичної діяльності, то фахівцям Державної фіскальної служби України бракує методичного інструментарію, який давав би можливість дотримуватись єдиного підходу до проведення доперевірочного аналізу платників податків.

Доперевірочний аналіз може ефективно впливати на контрольно-перевірочну роботу та значно мінімізувати час, необхідний на проведення перевірки за рахунок законодавчих та нормативних документів, внутрішніх документів, які регламентують процедури проведення аналізу.

Проаналізувавши ряд інформаційно-аналітичних довідок, що оформляються на підставі доперевірочного аналізу, який здійснює підрозділ контрольно-перевірочної роботи, можна виділити такі напрями:

- дослідження особової справи;
- оцінка потенційних ризиків на основі особової справи;
- вивчення наявних дозвільних документів і результатів попередніх перевірок;
- перевірка наявності свідоцтва платника ПДВ;
- аналіз чисельності працюючих;
- перевірка наявності рахунків у банках;
- податкові пільги;
- аналіз податкової звітності, динаміки та рівня сплати суб'єктом господарювання податків;
- аналіз наявності основних засобів;
- дослідження результатів попередніх перевірок.

Зважаючи на те, що методика доперевірочного аналізу чітко не регламентується жодним нормативним, правовим та методичним документом, але в практичній діяльності частково застосовується, доречно розглянути всі методичні підходи та навести характеристики вищезазначених напрямів, поєднавши як практичну точку зору, так і наукову.

1. Дослідження особової справи. Досліджується особова справа платника податків стосовно загальних реєстраційних даних, що базується на основі зібраної і опрацьованої інформації нормативно-правових актів, адміністративних, розпорядчих, інших документів, які регламентують порядки обліку платників податків, а також організацію забезпечення контролю за повнотою сплати податків; показників статистичної звітності, реєстрів і відомчих баз даних органів виконавчої влади щодо платників податків; інформації, одержаної як відповідь на запити податкового інспектора, відповідального за проведення податкової перевірки, опрацьованих даних засобів масової інформації, спеціальних видань.

У ході доперевірочного аналізу працівник, відповідальний за проведення перевірки платника податків, або працівник відділу підготовки до перевірки повинен ознайомитись з фінансово-господарською діяльністю підприємства на основі вивчення документів (статуту, документів про реєстрацію, списку філіалів і дочірніх компаній, бухгалтерської і статистичної звітності, податкових декларацій і розрахунків, матеріалів попередніх перевірок та іншої інформації, зібраної по даному підприємству з внутрішніх і зовнішніх джерел), що є у фіскальному органі.

Крім того, необхідно отримати інформацію про зовнішні фактори, що впливають на господарську діяльність платника та відображають економічну ситуацію і галузеві особливості, а також про внутрішні фактори, які пов'язані з індивідуальними особливостями. Зокрема, потрібно ознайомитися з організаційно-управлінською структурою підприємства, видами виробничої діяльності і номенклатурою продукції, що випускається, структурою капіталу, існуванням дочірніх (залежних) підприємств, наявністю порушень податкового законодавства, раніше виявлених податковими та іншими контролюючими і правоохоронними органами.

Особливу увагу слід приділити підприємствам, які займаються різними видами діяльності, мають одного працівника – директора і

бухгалтера в одній особі, мають доходи, які рівні витратам, тобто при великих обсягах у бюджет нічого не сплачують. Не слід залишати без уваги підприємства, які зареєстровані за однією адресою та ще й на одних і тих самих осіб.

У ході аналізу фіскальні органи чітко прослідковують ланцюжок відкриття і закриття підприємств одними і тими ж засновниками, власниками, керівниками. Якщо власник закрив, наприклад, три старі свої підприємства і створює нові, то з першого дня діяльності такі підприємства наділені «особливою увагою» податківців. Крім того, у зв'язку із запровадженням додатка п'ятого до податкової декларації з податку на додану вартість, фіскальні органи мають змогу постійно спостерігати, з ким співпрацює підприємство.

2. Оцінка потенційних ризиків на основі особової справи. Дослідивши особову справу платника податків, можна встановити такі потенційні ризики:

- ухилення від оподаткування або мінімізація податків шляхом використання перереєстрації суб'єкта господарювання (зміни назви, організаційно-правової форми, форми власності), зокрема і у разі зміни місця перебування на обліку в органах ДФС України;
- відсутність або невідповідність забезпеченості суб'єкта підприємницької діяльності фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами, внесеними до зареєстрованого капіталу, для погашення боргових зобов'язань при ліквідації такого суб'єкта господарювання;
- можливість припинення діяльності суб'єкта господарювання (у т.ч. неофіційного, що призводить до розшуку платника) у зв'язку із незначними розмірами зареєстрованого капіталу суб'єкта господарювання або неповним його формуванням та декларуванням при цьому значних обсягів фінансово-господарської діяльності;
- безпосередній та достатній вплив окремого або декількох засновників та/або посадових осіб на формування фінансово-господарської політики суб'єкта господарювання та прийняття посадовими особами розпорядчих рішень, у т. ч. і щодо податкової політики;
- участь платника податків (його засновників, посадових осіб) у діяльності так званих «несумлінних» платників податків, що може свідчити про можливість використання схем мінімізації та ухилення від оподаткування;
- заниження отриманих доходів або завищення понесених витрат суб'єктом господарювання від володіння корпоративними правами;

– заниження об'єкта оподаткування шляхом неврахування (неповного врахування) результатів діяльності структурних підрозділів, що перебувають на консолідованій сплаті податків, невідображення (неповне відображення) структурними підрозділами фактично отриманих доходів, вплив специфіки виробництва (надання послуг, виконання робіт) на перерозподіл доходів і витрат між головним підприємством і його структурними підрозділами;

– заниження отриманих доходів по господарських взаємовідносинах із пов'язаними з платником податків особами у зв'язку із незастосуванням рівня звичайних цін, передбачених чинним законодавством.

3. Вивчення наявних дозвільних документів і результатів попередніх перевірок. Аналізуючи інформацію про наявність у платника податків дозвільних документів, особливу увагу слід надати матеріалам попередніх перевірок щодо видів діяльності, які здійснює суб'єкт господарювання, а також про отримані ліцензії, патенти та дозволи. Згідно з документами встановити, чи були факти здійснення діяльності без ліцензії, патентів, дозволів, а також чи терміни дії не закінчились.

Проводиться аналіз необхідності отримання патентів на здійснення видів діяльності, ліцензування певних видів діяльності, передбачених у Довідці про включення до ЄДРПОУ, та порівняння їх із видами діяльності, які фактично здійснював суб'єкт господарювання в раніше перевіреному періоді і в періоді, за який буде проводитись перевірка (за наявності відповідної інформації).

У ході доперевірочного аналізу може бути виявлений потенційний ризик, а саме здійснення діяльності, що підлягає патентуванню, ліцензуванню без відповідних дозвільних документів або за документами, термін дії яких закінчився.

4. Перевірка наявності свідоцтва платника ПДВ. Досліджуються видані свідоцтва платника податку на додану вартість (у разі наявності документи, на підставі яких анульовано(і) свідоцтво(а) платника ПДВ).

При цьому можливе встановлення таких потенційних ризиків:

– несплата ПДВ до бюджету у зв'язку із відсутністю реєстрації суб'єкта господарювання як платника ПДВ при досягненні ним встановлених обсягів здійснення операцій, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість;

- безпідставне формування податкового кредиту у контрагентів суб'єкта господарювання за рахунок виписки ним податкових накладних до дня отримання свідоцтва платника ПДВ;
- безпідставне формування податкового кредиту у контрагентів суб'єкта господарювання за рахунок виписки ним податкових накладних після анулювання свідоцтва платника ПДВ;
- заниження податку на додану вартість за рахунок ненарахування платником податкових зобов'язань при анулюванні реєстрації платника ПДВ (ліквідація, реорганізація) на умовний продаж залишків ТМЦ або основні фонди, щодо яких був нарахований податковий кредит у минулих періодах.

За результатами проведеного аналізу причин анулювання свідоцтва платника ПДВ та відсутності подальшого зменшення обсягів реалізації (зокрема задекларованих у Деклараціях з податку на прибуток підприємства) при виході на перевірку суб'єкта господарювання в першу чергу необхідно розглянути питання щодо організації проведення перевірок контрагентів з питань правомірності формування ними податкового кредиту по відносінах з суб'єктом перевірки.

5. Аналіз чисельності працюючих. Під час доперевірочного аналізу досліджується інформація щодо чисельності працюючих у суб'єкта господарювання як за основним місцем роботи, так і за сумісництвом на підставі баз даних та матеріалів попередніх перевірок, особливої справи суб'єкта господарювання.

При цьому можливе встановлення наступного потенційного ризику, а саме відсутність у суб'єкта господарювання необхідної кількості працюючих для здійснення виробництва (надання послуг, виконання робіт) у задекларованих обсягах.

6. Перевірка наявності рахунків у банках. У ході доперевірочного аналізу досліджується інформація щодо наявності рахунків у банках та інших фінансових установах, наявності ліцензій Національного банку України у разі відкриття рахунку за межами України на підставі матеріалів попередніх перевірок, особливої справи суб'єкта господарювання та інформації баз даних щодо поданих банком повідомлень про відкриття/закриття рахунків у фінансовій установі.

При цьому можливе встановлення таких потенційних ризиків:

- порушення фінансовими установами термінів направлення до органу державної фіскальної служби повідомлення про відкриття або закриття рахунку такого суб'єкта господарювання;

- ухилення від оподаткування шляхом приховування суб'єктом господарювання здійснених операцій з певного рахунку (декількох рахунків) із подальшим невідображенням ним у бухгалтерському обліку таких операцій та ненадання таких відомостей перевіряючому при проведенні перевірки;

- неотримання ліцензій Національного банку України у разі відкриття рахунку за межами України.

При цьому слід звернути увагу на те, що під час проведення перевірки слід обов'язково врахувати, що з метою забезпечення всебічної перевірки повноти визначення оподатковуваних оборотів та об'єктів оподаткування перевіряючий повинен перевірити, чи відображено в бухгалтерському обліку платника податків рух коштів по всіх рахунках, інформація про відкриття яких надійшла до фіскальних органів.

7. Аналіз застосування суб'єктом господарювання податкових пільг. Досліджується інформація щодо застосування суб'єктом господарювання податкових пільг на підставі поданих суб'єктом декларацій, розрахунків, звітів, інформації баз даних та матеріалів попередніх перевірок.

При цьому можливе встановлення таких потенційних ризиків:

- зниження податкових зобов'язань за рахунок застосування податкових пільг, які не передбачаються законодавством;

- зниження податкових зобов'язань за рахунок неправильного застосування обсягу податкових пільг (не до тих операцій (частини операцій), що звільняються від оподаткування або з недотриманням встановлених обмежень на застосування пільг);

- зниження податкових зобов'язань за рахунок застосування податкових пільг за рішеннями судових органів.

У разі застосування суб'єктами господарювання податкових пільг на підставі рішень судових органів необхідно дослідити судову практику та вжити заходів (у разі можливості) щодо оскарження таких рішень.

8. Аналіз податкової звітності, динаміки та рівня сплати суб'єктом господарювання податків. Досліджуються подані суб'єктом господарювання декларації, розрахунки та звіти щодо узгодженості їх показників, структури та динаміки кожної їх складової, а також динаміка та рівень сплати суб'єктом господарювання податків

(зборів, обов'язкових платежів), встановлених законодавством, на підставі інформації баз даних.

В ході доперевірочного аналізу слід порівняти динаміку нарахування певного виду податку із показником чинника, від якого безпосередньо або опосередковано залежить рівень нарахування такого податку.

Під час доперевірочного аналізу застосування суб'єктом господарювання податкових пільг можливо встановити такі потенційні ризики:

- заниження (завищення) показників певного рядка поданих декларацій (розрахунків, звітів) при наявності нерівномірної динаміки його декларування (почергове збільшення або зменшення) в різних податкових періодах, що виявляється горизонтальним методом;
- заниження (завищення) показників певного рядка поданих декларацій (розрахунків, звітів) при наявності необґрунтовано високих показників (питомої ваги) показника певного рядка декларації (розрахунку, звіту) у загальному обсязі показника по групі, що виявляється вертикальним методом;
- неправомірне зменшення рівня сплати окремого податку при збільшенні/зменшенні показника відповідного чинника, що виявляється факторним методом;
- заниження податкових зобов'язань по податку на прибуток за рахунок завищення витрат або заниження доходу при зміні системи оподаткування.

При цьому дослідженні варто використати горизонтальний, вертикальний та факторний аналіз структури поданих суб'єктом господарювання податкових декларацій, розрахунків та звітів.

9. Аналіз наявності основних засобів. У процесі доперевірочного аналізу досліджується інформація щодо наявності у суб'єкта господарювання основних фондів (будівлі, споруди тощо) на підставі наявних інформаційних ресурсів та баз даних фіскальних органів.

При цьому можливо встановити такий потенційний ризик:

- відсутність у суб'єкта господарювання відповідних основних засобів, виробничих приміщень, обладнання для здійснення певного виду господарської діяльності та у обсягах, задекларованих платником, вказує на існування ризику надання таким суб'єктом господарювання.

10. Дослідження результатів попередніх перевірок. Досліджуються результати попередніх перевірок суб'єкта господарювання на підставі інформації, що наявна в особовій справі платника, а саме:

- попередньої планової/позапланової виїзної перевірки на предмет проведення аналізу діяльності платника податків у попередніх періодах, вивчаються встановлені порушення та схеми ухилення від сплати податків, у разі якщо їх застосування було встановлено попередніми перевітками;

- позапланових перевірок платника податків, проведених з окремих питань, за період, що підлягає перевірці;

- позапланових перевірок платника податків, а також інших платників податків, проведених з питань правових відносин за період, що перебуває в межах періоду перевірки.

У ході доперевірочного аналізу можливе встановлення таких потенційних ризиків:

- допущення суб'єктом господарювання у періоді, що підлягає перевірці, попередньо встановлених порушень та схем мінімізації податкових зобов'язань;

- неврахування суб'єктом господарювання в таких деклараціях встановленого попередньою перевіркою завищення від'ємного значення між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ (яке не вплинуло на визначення суми бюджетного відшкодування ПДВ);

- сплата суб'єктом господарювання нарахованих за результатами перевірки податкових зобов'язань за рахунок декларування в наступних податкових періодах коригувань показників певних складових декларацій (розрахунків, звітів), що впливають на зменшення податкових зобов'язань;

- недостовірне (неповне) декларування податкових зобов'язань, що встановлюється за результатами раніше проведених перевірок суб'єкта господарювання з питань правових відносин із контрагентами, під час проведення яких було встановлено факти невідповідності даних, задекларованих контрагентами;

- недостовірне (неповне) декларування податкових зобов'язань, що встановлюється за результатами раніше проведених перевірок контрагентів з питань правових відносин із суб'єктом господарювання, під

час проведення яких встановлено факти невідповідності даних, задекларованих суб'єктом господарювання.

Отже, підсумовуючи вищезазначене, слід зазначити, що доперевірочний аналіз проводиться органами Державної фіскальної служби України на двох рівнях та з ризикоорієнтованим підходом, але на поточний момент офіційної методики та єдиного підходу не використовується.

Ретроспективна оцінка впровадження та застосування доперевірочного аналізу показує, що в практичній діяльності постійно змінюється його місце і значення від основного інструменту відбору платників податків до отримання відповідей на окремі питання у процесі контрольно-перевірочної роботи.

Доперевірочний аналіз платників податків повинен зайняти провідне місце в системі контрольно-перевірочної роботи, що викликано необхідністю своєчасно виявляти операції, які сприяють мінімізації податкових відрахувань, а також норми законодавства, за допомогою яких відбувається оптимізація оподаткування.

На сьогодні це повинно стати одним з пріоритетних завдань органів Державної фіскальної служби України, оскільки впровадження стандартного підходу до аналізу забезпечить вирішення ряду питань, пов'язаних із проведенням документальної перевірки та максимально підвищить ефективність роботи з руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань.

2.4. Аналітичні аспекти оцінки податкових ризиків ПДВ

Податок на додану вартість (ПДВ) домінує серед сукупності податків, що надходять до бюджету України. Він виступає інструментом регулювання виробництва та контролю за споживанням. Це податок, який виконує яскраво виражену фіскальну функцію. ПДВ є одним із домінуючих податків, яким маніпулює тіньовий сектор через недосконалість законодавства. Зокрема, це проявляється в ухиленні від сплати ПДВ, незаконному відшкодуванні величезних сум податку з державного бюджету, значній кількості зловживань платників при користуванні пільгами і формуванні податкового кредиту, що є досить обтяжливими для бюджету.

Характеризуючи ПДВ, слід зазначити, що він є одним з найбільш суперечливих у податковій системі України. Разом з його запровадженням розпочався етап формування вітчизняної податкової системи, наближеної до світових і, головним чином, європейських стандартів. З одного боку, це одне з потужних джерел формування доходів бюджету, а з іншого, – нестабільність правового регулювання і складність адміністрування дають підстави стверджувати, що ПДВ часто був загрозою для економіки України як через недосконалості його механізму функціонування, так і системи адміністрування.

У системі функціонування ПДВ виключне значення має досконалий, простий і вичерпний бухгалтерський облік, який зробить його більш прозорим, а це, в свою чергу, спрощує роботу податкового інспектора при проведенні податкового аудиту ПДВ, а також посилення відповідальності за порушення норм з регулювання ПДВ. Крім того, слід пам'ятати, що ряд порушень податкового законодавства з ПДВ здійснюється не навмисно, а через заплутаність і постійні зміни в законодавстві.

Вагомий внесок у розробку фундаментальних питань оподаткування зробили зарубіжні вчені: Е. Аткинсон, Д. Б'юкенен, М. Кін, Р. Масгрейв, Дж. Стігліц, А. Сандмо, Дж. Мірліз, Ф. Рамсей, В. Танзі, Дж. Шлемрод, Р. Холл та ін.

Питання адміністрування та податкового аудиту ПДВ надзвичайно актуальні також в Україні та привертають до себе увагу, тому їх дослідженням займалися такі науковці: В. Андрущенко, В. Буряковський, О. Будько, В. Вишневський, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, О. Дудоров, П. Гарасим, А. Гарасим, М. Коцупатрий, А. Нікітішин, Т. Пасько, Т. Семенко, Н. Ткаченко, П. Хомин, К. Швабій, І. Ящишина та ін. Водночас, незважаючи на істотний науковий доробок, у вітчизняній науці залишаються малодослідженими питання, які б розкривали проблематику організації та методики податкового аудиту ПДВ.

Проблеми, пов'язані з податковим аудитом ПДВ в Україні, завжди були найбільш значущими й актуальними у сфері взаємовідносин держави і платників податків. Від моменту запровадження ПДВ у 1992 році і до сьогодні відбуваються численні дискусії з приводу як доцільності існування цього податку, так і щодо вдосконалення методів та методичних прийомів, які б покращували та робили більш ефективною податкову перевірку ПДВ.

Абсолютно очевидно, що сам по собі ПДВ не містить стільки негативу як для платників податків, так і для системи державних фінансів, як іноді намагаються це представити окремі експерти.

У формуванні дохідної частини Державного бюджету України ПДВ відіграє важливу роль, тобто цей податок є фіскально значущим. Щоб побачити реальну значимість ПДВ для бюджету, розглянемо його місце та частку в доходах Державного бюджету, які відображені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Динаміка частки ПДВ у складі доходів Державного бюджету
України за 2010–2015 рр.**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Доходи Державного бюджету, всього (млн грн)	233990,5	311898,2	344711,4	337617,6	354966,2	531550,8
Податкові надходження Державного бюджету, млн грн	166872,2	261605,0	274715,2	262777,1	280178,3	409417,5
У тому числі ПДВ, млн грн	86315,9	130093,8	138826,8	128269,3	139024,3	178452,4
Частка ПДВ у доходах Державного бюджету, %	36,89	41,71	40,27	37,99	39,17	33,57
Частка ПДВ у податкових надходженнях Державного бюджету, %	51,73	49,73	50,53	48,81	49,62	43,59

Джерело: Статистичний щорічник України за 2015 рік. Державна служба статистики України.

За даними Міністерства фінансів України, у 2015 році чисте saldo надходжень зі сплати ПДВ у цілому до бюджету України становило 178452,4 млн грн. Це третина усіх доходів Державного бюджету України, майже половина всіх податкових надходжень та 9 % ВВП.

Проте частка ПДВ в Державному бюджеті та в податкових надходженнях дещо зменшилася в 2015 році порівняно з минулими роками. Це викликано рядом об'єктивних та суб'єктивних причин.

Для розрахунку планових показників надходжень з ПДВ розроблено Методику прогнозування надходжень податку на додану вартість [19], згідно з якою розраховуються прогнозні надходження ПДВ при формуванні проекту державного бюджету. Визначення динаміки ПДВ здійснюється в розрізі таких кодів бюджетної класифікації:

- ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг);
- ПДВ з ввезених на територію України товарів;
- бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами.

Об'єктивними причинами відхилення фактичних показників надходження ПДВ від планових є:

- нестабільна політична та економічна ситуація;
- наявність значної тіньової інфраструктури, що унеможливає отримання повної та достовірної інформації;
- зростання випадків використання схем для ухилення від сплати ПДВ;
- великий перелік пільг зі сплати ПДВ, що зменшує доходи бюджету України.

Проблеми, пов'язані з функціонуванням ПДВ, спричинені в основному впливом суб'єктивних чинників: корупція, лобіювання приватних інтересів, бюрократизація управлінських процедур тощо.

Розглянемо стан надходження ПДВ до бюджету України в розрізі регіонів (табл. 2.3).

З таблиці видно, що найбільше надходжень забезпечує Київська область та м. Київ – це 22799,8 млн грн та 80075,8 млн грн відповідно, тобто це становить більше половини всіх надходжень. Водночас такі області, як Донецька та Івано-Франківська декларують негативні значення з ПДВ, тобто бюджет лише втрачає кошти з ПДВ на ці регіони.

Щоб зрозуміти основні проблеми, які впливають на ефективність функціонування ПДВ, слід розглянути основні норми законодавства з ПДВ.

В Україні діють такі ставки ПДВ: загальна – 20 %, на експорт – 0 %, на фармацевтичну продукцію – 7 %.

**Розділ 2. Аналітичне забезпечення діяльності
органів податкового контролю**

Головна зміна, яка викликала шалений опір з боку аграрних холдингів, це спецрежим ПДВ. Його повне скасування відбулося з 1 січня 2017 року.

Таблиця 2.3

**Інформація щодо надходження ПДВ до загального фонду
Державного бюджету та відшкодування ПДВ з бюджету
станом на 31.12.2015, млн грн**

Область	ПДВ усього	у тому числі:		
		ПДВ із вироб- лених в Україні товарів (робіт, послуг) (14010100)	Бюджетне відшкоду- вання ПДВ (14010200)	ПДВ із ввезе- них на тери- торію України товарів (14010300)
Вінницька	896,1	1 081,9	-1 519,9	1 334,1
Волинська	2 505,4	490,3	-956,6	2 971,7
Дніпропетровська	8 443,7	9 540,0	-14 343,5	13 247,1
Донецька	-2 847,9	3 608,7	-9 827,6	3 371,1
Житомирська	5 552,3	782,3	-447,5	5 217,5
Закарпатська	1 846,3	605,4	-653,5	1 894,3
Запорізька	872,8	2 052,5	-6 091,2	4 911,5
Івано-Франківська	-983,6	741,9	-2 879,1	1 153,6
Київська	22 799,8	3 806,6	-2 618,6	21 611,8
Кіровоградська	98,6	561,1	-959,4	496,8
Луганська	2 254,0	1 389,0	-53,6	918,6
Львівська	8 313,2	3 235,6	-1 550,3	6 627,9
Миколаївська	2 908,9	724,5	-288,5	2 472,9
Одеська	13 285,5	5 774,1	-2 705,4	10 216,9
Полтавська	3 711,7	2 056,2	-677,0	2 332,5
Рівненська	2 382,3	581,2	-503,3	2 304,4
Сумська	3 015,8	698,4	-979,5	3 297,0
Тернопільська	1 251,5	839,0	-168,5	580,9
Харківська	10 940,1	4 667,9	-1 215,5	7 487,7
Херсонська	1 125,2	492,3	-333,7	966,5
Хмельницька	1 888,9	709,1	-466,0	1 645,8
Черкаська	1 907,0	1 022,8	-458,7	1 342,9
Чернівецька	1 436,5	381,7	-91,1	1 145,9
Чернігівська	3 089,8	661,5	-695,3	3 123,6
м. Київ	80 075,8	60 198,1	-17 921,9	37 797,6
Всього	176 767,5	106 702,3	-68 405,3	138 470,5

Джерело: складено автором за даними Державної казначейської служби України.

Хоча в парламенті зареєстрували вже три законопроекти, які передбачають повернення спецрежиму ПДВ для сільгоспвиробників на 100 %, як це було раніше.

Ще одне нововведення стосується ведення та офіційної публікації двох реєстрів бюджетного відшкодування ПДВ.

Один – для реєстрації заяв так званих «автоматників», у яких частка експорту в обсязі виручки перевищує 40 %, а вартість основних фондів не менше 1/3 заявлених до відшкодування сум. Другий – для всіх інших. При цьому податковий орган може виключити платника податку з числа «автоматників», наприклад, якщо податківці не знайдуть його за його юридичною адресою.

В обох реєстрах зазначають дані не тільки про надходження заяв та їх обробку, а й про дату висновку, який надісланий Держказначейству для перерахування відповідних сум на рахунок платника ПДВ, дату і суму ПДВ, яка була фактично відшкодована.

Це повинно допомогти зробити систему повернення ПДВ з бюджету прозорішою та зручнішою для платників податку.

До розділу V ПКУ [58] внесено значну кількість змін, переважно пов'язаних з процедурами електронного адміністрування ПДВ, які можна розглядати як переваги та кроки до прозорості в системі ПДВ:

- критерієм обов'язкової реєстрації суб'єкта платником ПДВ є обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців у розмірі, що перевищує 1 000 000 грн (раніше було 300 000 грн);

- скорочено граничний термін включення податкових накладних до податкового кредиту до 180 днів (для платників податку, що застосовують касовий метод – до 60 календарних днів, для банківських установ – при одержанні ними права власності на заставне майно);

- платники ПДВ матимуть право декларувати від'ємне значення податку для бюджетного відшкодування у місяці отримання такого від'ємного значення (а не у наступному місяці, як було раніше);

- скасовано паперові форми податкових накладних. Відповідно до п. 201.1 ПКУ платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, складену в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних;

- податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу всіма платниками в електронній формі з дотриманням умови

щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб. До цього такий обов'язок було передбачено лише для великих та середніх підприємств.

Перш за все система електронного адміністрування ПДВ забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку:

- сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунках коригування до них;

- сум податку, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України;

- сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ;

- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

Для кожного платника податку Казначейством відкрито один електронний рахунок.

Відкриття та обслуговування електронних рахунків Казначейством здійснюється на безоплатній основі. Інформація про рух коштів на електронних рахунках платникам податку надається ДФС України за відповідним запитом платника на безоплатній основі без обмеження у часі та кількості запитів.

Пунктом 1201.1 ст. 1201 Податкового кодексу України передбачені штрафи за порушення платниками податку термінів реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних у таких розмірах:

- 10 % від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів;

- 20 % від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

- 30 % від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

- 40 % від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації на 61 і більше календарних днів.

Штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних та розрахунків коригування в ЄРПН застосовуються у разі, якщо такі накладні та розрахунки коригування підлягають наданню покупцям – платникам ПДВ.

Пунктом 1201.2 ст. 1201 Податкового кодексу України визначено, що відсутність з вини платника реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом 180 календарних днів з дати їх складання тягне за собою накладання штрафу в розмірі 50 % від суми податку на додану вартість, зазначеної в такій податковій накладній/розрахунку коригування.

Відповідні зміни внесено до ст. 120-1 ПКУ, в якій до того ж з'явився новий п. 120-1.4 ПКУ. При цьому штрафи є різними за розміром та залежать від того, коли податківці знайшли помилки в обов'язкових реквізитах податкових накладних:

- якщо помилку виправлено до податкової перевірки, то при податковій перевірці штрафу не буде;
- якщо помилку знайдено податківцями під час перевірки і видано податкове повідомлення-рішення (далі – ППР) про необхідність виправлення (через розрахунок коригування) – штраф 170 грн;
- якщо помилку не виправлено (тобто припис не виконано протягом 10 днів з дати його отримання), то податківці застосовують штраф від 10 % до 100 % суми ПДВ у такій податковій накладній. Розмір штрафу залежатиме від того, скільки днів минуло з дати, до якої помилку треба було виправити.

З метою забезпечення стабільного розвитку економіки, рівних та конкурентних умов ведення бізнесу, унеможливлення фіскального тиску та нівелювання податкових ризиків у діяльності сумлінних платників податків, вжиття профілактичних заходів щодо запобігання вчиненню правопорушень, належної координації роботи органів ДФС з упередження необґрунтованого формування податкового кредиту у значних розмірах прийнято наказ ДФС № 543 [62], яким затверджено порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ.

Етапи комплексного відпрацювання податкових ризиків з податку на додану вартість включають такі складові:

- рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з ПДВ);

- електронний контроль ризиків (після граничного терміну подання звітності з ПДВ);
- податковий контроль ризиків (після граничного терміну сплати грошових зобов'язань з ПДВ).

Рання податкова діагностика – це щоденне виявлення, узагальнення та відпрацювання податкової інформації щодо можливих податкових ризиків платників ПДВ за допомогою ЄРПН, інших ресурсів інформаційно-аналітичного забезпечення.

Рання податкова діагностика як перший етап має на меті виявлення фактів реєстрації податкових накладних у ЄРПН платниками податків, які формують податковий кредит з ознаками ризику іншим платникам податків, а також маніпулювання показниками звітності в поданих деклараціях, уточнюючих розрахунках з податку на додану вартість та розрахунках коригування (додатка 1 до декларації з ПДВ) за минулі періоди. Така діагностика здійснюється на підставі результатів зіставлення в автоматичному режимі даних ЄРПН, проведених операцій за попередні податкові періоди та податкових декларацій з ПДВ, що подаються платником податку до граничного терміну подання та/або уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок, та/або розрахунків коригування.

Електронний контроль ризиків, як другий етап, – це автоматизоване виявлення податкових ризиків на підставі даних податкової звітності. Починаючи з наступного робочого дня після граничного терміну подання податкової звітності, щоденно до граничного терміну сплати на рівні ДФС України формуються переліки «Платники ПДВ, які різко підвищують економічну активність», та платники, у яких виявлено ознаки маніпулювання звітністю.

Податковий контроль ризиків, як третій етап, здійснюється після граничного терміну сплати грошових податкових зобов'язань. Протягом 5 робочих днів після граничного терміну сплати податкових зобов'язань Координаційно-моніторинговим департаментом та Департаментом розвитку ІТ ДФС відтворюються ймовірні схеми ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання та доводяться до територіальних органів ДФС засобами телекомунікаційного зв'язку. При відтворенні ймовірних схем ухилення від оподаткування враховуються показники уточнюючих розрахунків та поданої з порушенням граничних термінів звітності.

Напрацьована доказова база щодо ознак фіктивності суб'єкта, підтвердження неможливості здійснення таким суб'єктом господарських операцій передається до відповідних підрозділів податкового та митного аудиту / доходів і зборів з фізичних осіб для оформлення матеріалів перевірок чи узагальненої податкової інформації при неможливості проведення перевірок, оподаткування юридичних осіб (щодо платників ПДВ, які декларують суми ПДВ до відшкодування).

Матеріали, що свідчать про вчинене кримінальне правопорушення, передаються до слідчих підрозділів для прийняття рішення згідно зі ст. 214 КПК України.

З метою удосконалення податкового аудиту ПДВ перш за все слід розробити просту і прозору систему справляння і сплати ПДВ, що, в свою чергу, зведе до мінімуму можливість побудови незаконних схем відшкодування та ухилення від сплати ПДВ.

Слід також розглянути особливості перевірки ПДВ при застосуванні різних видів податкових перевірок.

Згідно з Податковим кодексом усі податкові перевірки поділяють на камеральні, документальні (планові, позапланові, виїзні та не-виїзні) та фактичні. Строки їх проведення наведені у табл. 2.4.

У ПК України камеральна перевірка визначена як самостійний вид перевірок, тому нормативними актами встановлені порядок її проведення і порядок оформлення результатів цього виду перевірки.

Відповідно до пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 гл. 8 розд. II ПК України [16] камеральною вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу ДФС виключно на підставі даних, вказаних у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків. Її перевірці підлягає уся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку і його присутність при проведенні камеральної перевірки не обов'язкова.

Порядок оформлення результатів камеральної перевірки здійснюється відповідно до вимог ст. 86 гл. 8 розд. II ПК України [58]. За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у 2-х екземплярах, який підписується посадовцями такого органу, що проводили перевірку, і після реєстрації в органі ДФС вручається або направляється для підписання впродовж 3-х робочих днів платнику податків в порядку, визначеному ст. 42 гл. 2 розд. II ПК України.

Строки проведення перевірок

Планові виїзні документальні перевірки	Позапланові виїзні документальні перевірки	Фактичні перевірки
<p>Не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки платника повідомляють про її проведення</p> <p>Тривалість перевірок не повинна перевищувати:</p> <p>для ВПП – 30 робочих днів; для суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів; для інших платників податків – 20 робочих днів.</p> <p>Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби: для великих платників податків не більше ніж на 15 робочих днів; для суб'єктів малого підприємництва – не більше ніж на 5 робочих днів; для інших платників податків – не більше ніж на 10 робочих днів</p>	<p>Здійснюється без попередження платника податків</p> <p>Тривалість перевірок не повинна перевищувати: для великих платників податків – 15 робочих днів; для суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів; для інших платників податків – 10 робочих днів.</p> <p>Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби для великих платників податків – не більше ніж на 10 робочих днів; для суб'єктів малого підприємництва – не більше ніж на 2 роб. дні; для інших платників податків – не більше ніж на 5 робочих днів</p>	<p>Здійснюється без попередження платника податків</p> <p>Тривалість перевірок не повинна перевищувати 10 діб.</p> <p>Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника органу державної податкової служби не більше ніж на 5 діб</p>

Згідно з Методичними рекомендаціями № 165 [48] та наказом № 724 [12] камеральна перевірка даних, заявлених у податковій звітності з ПДВ, проводиться впродовж 30 календарних днів, наступних за граничним строком отримання такої звітності.

Камеральна перевірка податкової звітності з ПДВ, наданої платниками податків, які мають право на автоматичне відшкодування податку, проводиться впродовж 20 календарних днів, наступних за граничним строком подання Податкової декларації.

Вказані перевірки можуть проводитися двома способами:

- в електронній формі;
- підрозділами податкового та митного аудиту/доходів та зборів з фізичних осіб зіставленням цих програмних продуктів, результатів

автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел.

З 01.01.2014 діє порядок подання податкової звітності з використанням електронного кабінету платника податків, який передбачає, що:

1) платником здійснюється авторизація за допомогою особистого електронного ключа, заповнюються показники звітності і застосовується електронний цифровий підпис;

2) система відразу перевіряє правильність показників звітності і видає повідомлення про прийом звітності;

3) при виявленні системою помилки в звітності платник не зможе зареєструвати звітність без виправлення помилок.

Також встановлено, що після закінчення строку, наданого платнику податків в інформаційному (електронному) повідомленні для самостійного виправлення помилок, проводиться камеральна (електронна) перевірка, за результатами якої складається (формується):

– акт про результати камеральної перевірки – у разі встановлення помилок (порушень) у податковій звітності або неподання (несвоєчасного подання) податкової звітності;

– довідка про результати камеральної перевірки – у разі відсутності помилок (порушень) у податковій звітності.

Камеральна перевірка податкової звітності з ПДВ відрізняється від перевірок звітності з інших податків тим, що дані податкових декларацій зіставляються з іншою інформацією, одержаною з інших джерел, можуть аналізуватися розбіжності, виявлені за результатами електронної обробки (звіряння) податкової звітності з ПДВ і обробки даних Єдиного реєстру податкових накладних, реєстрів виданих та одержаних податкових накладних, баз митниці по митних деклараціях (МД).

На першому етапі перевірки подання Податкової декларації з ПДВ працівники органу ДФС, що здійснюють прийом звітності, візуально визначають, чи є поданий документ податковою декларацією з ПДВ.

Податкова декларація приймається органом ДФС без попередньої перевірки вказаних у ній показників. Зареєстровані в органі ДФС Податкові декларації підлягають камеральній перевірці.

Якщо за результатами візуального контролю податкової звітності з ПДВ недоліків в її оформленні не встановлено, така звітність вважається прийнятою і підлягає подальшій обробці, для якої використовується система автоматизованого зіставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДФСУ.

Після введення інформації податкової звітності з ПДВ в електронну базу податкової звітності така інформація в розрізі контрагентів підлягає зіставленню засобами системи автоматизованого зіставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДФСУ з метою виявлення платників ПДВ, якими занижена сума податкових зобов'язань або завищена сума податкового кредиту.

Другий етап перевірки полягає у виявленні арифметичних та/або логічних помилок. Так, згідно з Методичними рекомендаціями № 165 перше, що перевіряється, – це арифметичні та/або логічні помилки при заповненні Податкової декларації з ПДВ і додатків до неї.

На третьому етапі здійснюється перевірка правильності застосування податкового законодавства. Так, при камеральній (електронній) перевірці встановлюється обґрунтованість застосування ставок податку (стст. 193–195 розд. V ПК України) і податкових пільг (ст. 197 розд. V, підрозд. 2 розд. XX ПК України, міжнародні договори (угоди), ратифіковані Верховною Радою України), правильність відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування.

На четвертому етапі проведення камеральної перевірки податковими органами проводиться відпрацювання сум ПДВ, які формують податковий кредит за податковими накладними, не зареєстрованими у ЄРПН.

Відповідно до п. 201.10 ст. 201 розд. V ПК України відсутність факту реєстрації платником податків – продавцем товарів/послуг податкових накладних в ЄРПН та/або порушення порядку заповнення податкової накладної не надає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту. При цьому продавець не звільняється від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Комплексне відпрацювання податковими органами платників ПДВ, які декларують за звітний період податковий кредит, сформований за рахунок податкових накладних, не зареєстрованих в ЄРПН, проводиться відповідно до вимог Методичних рекомендацій № 724. Також на підставі податкових накладних піддається звірянню рух імпортованих та/ або підакцизних товарно-матеріальних цінностей. Таке відпрацювання проводиться звірнянням кодів УКТ ЗЕД, вказаних у:

- імпортних МД платника податків і податкових накладних, виписаних покупцю;
- податкових накладних, одержаних від постачальника, та податкових накладних, виписаних платником ПДВ.

При виявленні невідповідності кодів УКТ ЗЕД товарів, що імпортуються та/або підакцизних і поставлених контрагентам, податкова звітність таких платників підлягатиме додатковому відпрацюванню.

На п'ятому етапі здійснюється камеральна (електронна) перевірка уточнюючого розрахунку, що проводиться впродовж 30 днів, наступних за днем фактичного його подання. Згідно з п. 50.1 ст. 50 гл. 2 розд. II ПК України, якщо в майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться в раніше поданій ним податковій декларації, він зобов'язаний направити уточнюючий розрахунок до такої Податкової декларації за тією формою, що діє на момент подання уточнюючого розрахунку.

При цьому необхідно пам'ятати таке:

- строк позовної давності подання уточнюючих розрахунків визначається не пізніше за закінчення 1 095 днів, наступних за останнім днем граничного строку подання Податкової декларації, а якщо така податкова декларація була подана пізніше, – за днем фактичного подання;

- якщо факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів виявлений самостійно, необхідно:

а) або направити уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 3 % від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

б) або відобразити суму недоплати у складі Податкової декларації з цього податку, яка подається за податковий період, наступний за періодом, в якому виявлений факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі 5 % від такої суми, з

відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку;

- уточнюючі розрахунки при проведенні документальних планових та позапланових виїзних перевірок до поданих раніше Податкових декларацій за будь-який звітний (податковий) період по відповідному податку та збору, який перевіряється контролюючим органом, не подаються;

- якщо уточнюючий розрахунок до Податкової декларації поданий за період, який уже перевірявся, то контролюючі органи мають право на проведення позапланової перевірки платника податків;

- при поданні уточнюючих розрахунків, відповідно до яких змінюються показники розрахунків з контрагентами, податківці перевірятимуть:

- а) дати виписки податкових накладних (з метою недопущення включення в податкове зобов'язання та/або податковий кредит податкових накладних з датою виписки, що перевищує 365 календарних днів (п. 198.6 ст. 198 ПК України);

- б) відповідність уточнених показників податкових зобов'язань та/або податкового кредиту платника показникам, що декларуються контрагентом у відповідному звітному періоді.

Оскільки наслідком декларування платником в уточнюючому розрахунку збільшення суми податкового кредиту (за відсутності інформації про декларування контрагентом відповідної суми податкового зобов'язання) є виникнення нових сум розбіжностей, сума такого уточнення підлягає зменшенню в процесі проведення виїзної/невиїзної документальної планової/позапланової перевірки.

За результатами проведених камеральних перевірок податківці здійснюють:

- складання актів, підготовку та направлення платникам податкових повідомлень-рішень у цілях застосування, згідно з п. 120.1 ст. 120 гл. 11 розд. II ПК України, штрафних санкцій до платників податків, що не подали у встановлені строки до податкового органу податкову звітність з ПДВ;

- складання актів у разі, якщо результати камеральної перевірки податкової звітності платника свідчать про наявність у такій звітності помилок (порушень);

– підготовку і направлення податкових повідомлень-рішень у разі, якщо результати камеральної перевірки податкової звітності платника свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, завищення суми бюджетного відшкодування від'ємного значення суми ПДВ (згідно з п. 123.1 ст. 123 гл. 11 розд. II ПК України). Додаткова сума ПДВ, нарахована за результатами перевірки, підлягає внесенню до бюджету у строки, зазначені у повідомленні, але не пізніше 10 календарних днів із дати вручення такого повідомлення-рішення. Результати камеральної перевірки можуть послужити підставою для проведення позапланової документальної перевірки;

– виявлення та розшук суб'єктів господарювання, яких необхідно розшукувати, у разі, якщо платнику податку неможливо вручити документ (лист, акт камеральної перевірки, податкове повідомлення-рішення тощо);

– виявлення підприємств групи ризику, що вимагають документальної перевірки, тобто формування висновків про необхідність проведення документальної перевірки платника за результатами камеральних перевірок податкової звітності й обробки іншої наявної в базах даних і звітної частини облікової справи платника податкової інформації (обробка результатів Системи автоматизованого зіставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів, розбіжностей у реєстрах виданих та одержаних податкових накладних контрагентів, цих митних органів, інформації Єдиного державного реєстру тощо).

Якщо в результаті автоматизованого порівняння даних податкової звітності з ПДВ встановлено розбіжності або платником податку заявлено бюджетне відшкодування ПДВ, протягом 30 днів, що слідує за днем надходження податкової декларації до податкового органу, проводиться невиїзна документальна перевірка.

Невиїзна документальна перевірка ПДВ включає:

1) доперевірочний аналіз з обов'язковим дослідженням питання наявності у платника права на отримання бюджетного відшкодування;

2) звірку даних декларації з наявними в податкових органах інформаційними базами даних, у тому числі достовірності здійснення операцій з імпорту товарів; перевірку на наявність арифметичних та логічних помилок у декларації;

3) визначення наявності та стану усунення розбіжностей у податкових періодах, починаючи з періоду виникнення від'ємного значення;

4) побудову імовірних схем залучення платником до ланцюгів постачання ризикових контрагентів, які при здійсненні оподатковуваних операцій не задекларували податкові зобов'язання.

Під час проведення невиїзної документальної перевірки підлягають перевірці такі документи:

1) податкова звітність (декларація з ПДВ, уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок;

2) реєстри отриманих та виданих податкових накладних;

3) фінансово-господарські документи, що підтверджують сплату грошових коштів (платіжні доручення, виписки банківських установ, прибуткові та видаткові касові ордери та інші);

4) фінансово-господарські документи, що підтверджують передачу товарів, виконання робіт, надання послуг (товарно-транспортні накладні, податкові накладні, рахунки-фактури, довіреності на отримання товарно-матеріальних цінностей, акти приймання-передачі виконаних робіт, наданих послуг, договори оренди приміщень, наявність власних виробничих потужностей, трудових ресурсів, складських приміщень);

5) господарські договори, укладені платником ПДВ з контрагентом, у взаємовідносинах з яким виявлено розбіжності;

6) платіжні доручення на перерахування суми ПДВ у бюджет.

У разі неотримання перелічених документів протягом 15 днів з моменту направлення запиту платнику ПДВ працівник підрозділу оподаткування юридичних та фізичних осіб передає перелік таких платників до підрозділу податкової міліції з наданням інформації про вжиті заходи.

Запровадження електронного адміністрування ПДВ викликало необхідність введення додаткових субрахунків бухгалтерського обліку, а саме в Інструкції № 291 [31]: до рахунку 31 «Рахунки в банках» відкрито додаткові субрахунки. Субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі казначейства відповідно до законодавства, тощо. Субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» призначений для обліку коштів в іноземній валюті,

що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.

Під час проведення виїзних планових та позапланових перевірок ПДВ слід пам'ятати про особливості, відображені ПДВ у бухгалтерському обліку, а саме, що правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ, не збігається з моментом визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку.

З прийняттям Податкового кодексу визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства відбувається за правилами бухгалтерського обліку, тобто незалежно від дати надходження або сплати коштів. По ПДВ правило першої події так і залишилося та регулюється п. 187.1 Податкового кодексу.

Це означає, що базові податки розраховуються за різними принципами, хоча вони частково стосуються одного і того ж економічного показника – прибутку, оскільки додана вартість – це прибуток плюс заробітна плата, а тому оподаткування їх за різними подіями – нон-сенс.

При отриманні передоплати підприємство використовує субрахунок 643 «Податкові зобов'язання», на якому, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, ведеться облік суми ПДВ.

Субрахунок 643 є пасивним, транзитним, оскільки на ньому тимчасово за дебетом обліковується сума ПДВ, яка в момент отримання авансу визнана як податкове зобов'язання. При цьому дебетові обороти на субрахунку 643 виникають раніше за кредитові і до моменту здійснення заключної операції (відвантаження товарів, робіт, послуг) будуть відображені у складі другого розділу Балансу «Оборотні активи», що необґрунтовано збільшує активи підприємства.

Крім того, назва субрахунку не відповідає дійсному його призначенню. Сума податкових зобов'язань, яка збільшує заборгованість підприємства до бюджету, відображається на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (відповідному аналітичному рахунку). Тому назву субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» слід змінити на «Податкові розрахунки з податкових зобов'язань», акцентувавши увагу, що він використовується тимчасово і у випадку здійснення передплати.

Якщо на момент складання фінансової звітності не отримані товари (послуги), то сума податкового кредиту, підтвердженого податковою накладною, буде відображатися в пасиві Балансу в складі поточних зобов'язань.

Водночас фактично ніяких зобов'язань у підприємства не виникає. За цих умов слід змінити назву субрахунку 644 «Податковий кредит» на «Податкові розрахунки з податкового кредиту».

В аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» доцільно відкрити аналітичні рахунки:

- 6441 «Підтверджений податковий кредит»;
- 6442 «Непідтверджений податковий кредит».

Це забезпечить контроль за сумами податкового кредиту, за якими відсутні податкові накладні (або не належно оформлені податкові накладні) [9].

Крім того, не слід забувати про регулюючу функцію ПДВ. Щоб підвищити ступінь ділової активності економіки України в цілому, податкове навантаження з ПДВ треба послабити.

Якщо зменшити основну ставку податку та ввести кілька пільгових, то у суб'єктів господарювання можуть з'явитися додаткові стимули для збільшення обсягів виробництва. Таким чином розшириться база оподаткування і зросте загальна сума доходів зведеного бюджету. Також через зниження ставок ПДВ зросте сукупний попит населення.

В Україні доцільно було б встановити такі види ставок:

- основна – 17 %;
- підвищені – 20 % і 25 %;
- знижені – 0 %, 7 % і 10 %.

Знижені ставки доцільно застосовувати під час реалізації деяких товарів вітчизняного виробництва: продуктів харчування, ліків, дитячих товарів, товарів щоденного попиту тощо.

Що стосується підвищених ставок, то, наприклад, обороти з реалізації підакцизної продукції вітчизняного виробництва можна оподатковувати ПДВ за ставкою 20 %, а іноземного виробництва – за ставкою 25 %. Вибір підакцизної продукції як бази оподаткування підвищеними ставками ПДВ дозволить максимально реалізувати регулюючу функцію цього податку: шляхом обмеження споживання імпортної та шкідливої для здоров'я продукції та шляхом підтримки вітчизняного виробника.

Дослідивши недоліки функціонування ПДВ, зокрема актуальні проблеми податкового аудиту ПДВ, вважаємо за можливе запропонувати напрями вдосконалення механізму справляння та організації і методики податкового аудиту ПДВ:

- встановити диференційовані ставки ПДВ;
- обмежити перелік пільг, залишити тільки пільги, що стосуються предметів першої необхідності;
- ліквідувати правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ і яке не збігається з моментом визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку, як це вже зробили з податку на прибуток;
- внести відповідні корективи до робочого плану рахунків кожного підприємства, необхідність яких пов'язана з електронним адмініструванням ПДВ;
- у зв'язку з постійними змінами важливим напрямом контролю ПДВ є підготовка громадської думки, податкове консультування платників і професійна підготовка персоналу податкових органів;
- забезпечити подальше доопрацювання нормативно-правової бази з ПДВ, яка з кожним роком удосконалюється, усуваючи потенційні шляхи ухилення від сплати податкових зобов'язань.

Важливою передумовою ефективної протидії зловживанням з ПДВ є робота на попередньому етапі – під час реєстрації платників ПДВ. Запроваджений порядок реєстрації платників ПДВ уже на цьому етапі дозволяє з'ясувати репутацію платника податку.

Слід зазначити, що ефективність системи адміністрування ПДВ в Україні зросла після запровадження єдиного реєстру податкових накладних, електронного адміністрування ПДВ та з прийняттям наказу ДФС № 543 [18], яким затверджено порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ.

Незважаючи на суттєві здобутки в процесі підвищення ефективності адміністрування та податкового контролю ПДВ, система адміністрування і податкового контролю такого податку потребує подальшого вдосконалення.

Удосконалення потребує система податкового контролю шляхом підвищення ефективності електронних камеральних і документальних перевірок.

З огляду на це, пропозиції щодо удосконалення контролю при адмініструванні ПДВ полягають у такому:

- у зв'язку із запровадженням електронного адміністрування ПДВ запровадити електронну систему проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об'єктивні результати перевірок без порушення термінів їхнього проведення;
- здійснювати заходи щодо профілактики та запобігання скоєнню підприємствами правопорушень у сфері ПДВ, як результат – недопущення зловживань з боку підприємств, а отже, недопущення втрат бюджету;
- проводити перевірки з відшкодування ПДВ виключно електронною системою проведення перевірок, що забезпечить недопущення зловживань з боку як податківців, так і підприємств.

Виконання цих завдань у повному обсязі забезпечить досягнення високої ефективності ПДВ в найближчі роки.

У зв'язку з цим надзвичайно актуальним і практично значущим є питання як удосконалення окремих елементів функціонування ПДВ, так і підходів щодо особливостей проведення різних податкових перевірок.

2.5. Проблеми податкового контролю податку на доходи фізичних осіб

У кожній державі громадяни зобов'язані віддавати частину своїх доходів на загальнодержавні потреби. Досконалість форм і методів передавання цих коштів свідчить про рівень розвитку держави. Проте податки є й дуже небезпечною зброєю в розпорядженні держави. Без наукової концепції податкової політики вони можуть перетворитися на гальмо економічного розвитку держави. Тому досить важливо, щоб кожна країна мала розумну, досконалу та ефективну податкову політику.

У нашій державі створено податкову систему, яка за своїм складом і структурою подібна до податкових систем розвинених європейських країн. Податкове законодавство України розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики різних міжнародних економічних організацій. Проте, на відміну від країн ЄС, податкова система України не є

інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє формуванню умов для добровільної сплати податків та соціальної справедливості. Тому в таких умовах саме податковий контроль повинен відігравати основну роль у справі фіскальної ефективності оподаткування та сприяти зменшенню випадків ухилення від сплати податків, в тому числі податку на доходи фізичних осіб.

Проблема підвищення ефективності податкового контролю за сплатою податку на доходи фізичних осіб досліджувалася у працях таких вітчизняних науковців, як: Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Васюк Ю. М. Гончаров Ю. В., Демченко Т. М., Жигаленко О. В., Кривіцький В. Б., Мандибура В. О., Онишко С. В., Соколовська А. М., Швабій К. І., Яроцька Т. Р. та ін.

Але з метою удосконалення адміністрування податку на доходи фізичних осіб та надання дієвих рекомендацій щодо підвищення ефективності податкового аудиту, його нарахування та сплати необхідне подальше дослідження цього питання. Адже оподаткування доходів населення, поряд з іншими факторами, визначає характер сучасних економічних і соціальних змін у державі.

Найефективнішим методом контролю з боку державних податкових органів є податковий аудит (податкова перевірка). Проведення аудиту і формування висновків за його результатами є найбільш складним і конфліктним моментом взаємовідносин між платником та податковим органом. Водночас проведення аудиту є досить дорогою процедурою і вимагає залучення найбільш кваліфікованих працівників податкових органів, значного часу та відволікає тією чи іншою мірою платника податків від основної діяльності. Усе це потребує зваженого підходу податкових органів при плануванні та проведенні аудиту. Проте поняття податкового аудиту використовується лише у практичній діяльності контролюючих органів та суб'єктів господарювання, а в нормативно-правових актах України переважно застосовується поняття перевірки.

Податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків. Метою проведення податкового аудиту в загальному розумінні можна вважати підтвердження того, що податкова звітність, подана до контролюючих органів,

правильно відображає всі аспекти господарської діяльності, а сама діяльність відповідає вимогам чинного законодавства [25].

Основними завданнями податкового аудиту податку на доходи фізичних осіб у податкового агента є:

- оцінка реальності визначення об'єкта оподаткування;
- дотримання податкового законодавства по операціях, пов'язаних з визначенням оподатковуваного доходу для нарахування податку на доходи фізичних осіб й утримання податку щодо кожного громадянина;
- встановлення впевненості в дотриманні чинного законодавства, правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних посадових осіб при здійсненні розрахункових операцій з бюджетом, розробці заходів з реалізації результатів контролю з метою попередження зловживань і порушень;
- аналіз зв'язку функцій податку з формуванням його на підприємстві;
- оцінка формування фонду заробітної плати, зв'язок його з продуктивністю праці для майбутньої безперервної діяльності підприємства та перспективності в формуванні частки бюджету з податку на доходи фізичних осіб;
- оцінка податку на доходи фізичних осіб, його стабільності та перспектив збільшення;
- отримання достатніх доказів впевненості в правильності організації та оцінки оплати праці;
- оцінка нарахування податку на доходи фізичних осіб, достовірності відображення і розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень подання фінансової звітності;
- перевірка своєчасності утримання і перерахування податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

Під час податкового аудиту податку на доходи фізичних осіб необхідно враховувати, що виплата доходів може здійснюватися натуроплатою, переказуванням коштів на карткові рахунки фізичних осіб у банківських установах, через касу підприємства, у вигляді не своєчасно повернутих підзвітних сум, компенсаційних виплат понад встановлені чинним законодавством норми, а також фінансуванням особистих потреб фізичних осіб тощо.

Європейський досвід засвідчує зменшення втручання контролюючих органів у діяльність платників податків. Тому в останні роки держава приділяє багато уваги регулюванню процесів проведення податкового аудиту, конкретизації його процедур, прав та обов'язків як контролюючих органів, так і платників податків.

Основним суспільним призначенням податків є покриття фінансових потреб держави, що забезпечується за допомогою фіскальної функції. Податок на доходи фізичних осіб разом з іншими податками повинен формувати основну частину дохідної частини бюджету держави, тому виконання ним фіскальної функції було очевидним з моменту його виникнення [74].

Виконання податком на доходи фізичних осіб фіскальної функції, насамперед, залежить від рівня доходів основної маси населення. Ще одним із факторів, що визначає ефективність виконання фіскальної функції податком на доходи фізичних осіб, є прогресивні ставки. Крім того, важливу роль відіграє податковий контроль. Від його ефективності значною мірою залежить виконання платниками податку їх обов'язків.

У розвинених країнах прибутковий податок в основному формує більше третини всіх податкових надходжень у бюджет, у країнах, що розвиваються, його частка коливається від 7 до 15 %. Перевага цього податку полягає у тому, що його платниками є практично все працездатне населення країни. До того ж цей податок – досить стабільне і стійке дохідне джерело бюджету. Він, в основному, зараховується у місцеві бюджети, з яких фінансуються видатки, пов'язані з життєзабезпеченням населення. Саме в податку на доходи фізичних осіб реалізуються такі найважливіші принципи побудови податкової системи, як загальність і рівномірність податкового тягаря [45].

Крім того, за інших рівних умов податок на доходи фізичних осіб легше ніж інші податки контролюється податковими органами, від його сплати складніше ухилитися несумлінним платникам.

Особливості цього податку накладають на законодавчі й виконавчі органи будь-якої країни велику економічну і соціальну відповідальність за побудову шкали податку, встановлення розміру неоподаткованого доходу, розміру податкових пільг і відрахувань, а також за побудову системи контролю за його сплатою [73].

Проте у нашій країні податок на доходи фізичних осіб не став домінуючим у доходах бюджету. Незважаючи на те, що його відрахування збільшилося в загальній сумі всіх доходів, але його частка в доходах українського бюджету не досягає рівня розвинених країн.

Недостатня роль податку на доходи фізичних осіб у формуванні доходів українського бюджету пояснюється такими причинами:

- низьким, порівняно з економічно розвиненими країнами, рівнем доходів переважної більшості населення України;
- зниженням чисельності населення;
- затримками виплат заробітної плати частині працівників як сфери матеріального виробництва, так і працюючим у бюджетних організаціях;
- зниженням рівня правопорядку в суспільстві;
- поширенням практики масового ухилення від оподатковування осіб з високими доходами, у зв'язку із чим у бюджет надходить не більше половини сум цього податку. Разом з тим, як це не парадоксально, основну частку цього податку забезпечують у бюджеті України надходження від доходів низькозабезпеченої частини населення, оскільки тут найбільш низький відсоток ухилення від його сплати;
- низькою ефективністю системи податкового контролю [44].

Контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів є пріоритетним завданням податкових органів. Але у період реформування української економіки рівень фінансової і податкової дисципліни в країні різко впав. Податкова злочинність, тіньовий оборот товарів і коштів, вивіз капіталів за кордон набули масштабного характеру. Такі риси української тіньової економіки, як: великомасштабність дій, високі темпи зростання, залучення у неї значної частини населення, зрощування з організованою злочинністю і корупцією – створюють сприятливий ґрунт для ухилення від сплати податків, здійснення іншої забороненої законом діяльності.

Про реальні масштаби податкової злочинності свідчать такі показники:

- значний розрив між офіційними і реальними доходами окремих категорій населення;
- очевидна різниця між витратами на споживання окремих громадян (придбання у великих обсягах іноземної валюти, нерухомості,

автомобілів, предметів обстановки і дорогих послуг) і задекларованими ними доходами;

- прихована зайнятість населення (наявність значного числа працюючих на підприємствах, не зареєстрованих у податкових органах або здійснюючих незаконну підприємницьку діяльність);

- зростання обсягу готівки, що перебуває у позабанківському обороті (використання такої готівки у розрахунках з оплати праці) [74].

Податок на доходи фізичних осіб фактично перетворився на податок на заробітну плату тих, хто працює у «прозорому» секторі економіки. Водночас досить значний обсяг доходів громадян, які отримуються у «тіньовому» секторі, повністю уникає оподаткування. Динамічно нарощується тиск на фонд відтворення населення з боку непрямих податків, які відрізняються від прямих більшою прихованістю і тому більшою соціальною несправедливістю, оскільки в однаковій пропорції стягуються з покупців без урахування рівня диференціації їхніх особистих доходів. Вони є податками на бідних і своєрідним прихованим привілеєм багатих.

Реальна оцінка податкового потенціалу, рівнів оподаткування, а головне – перспектив розширення бази оподаткування істотно залежить від розкриття масштабів тіньової економіки, ступеня її впливу на формування основних параметрів податкової системи, системи перерозподілу доходів населення, характеру відносин податкових органів із платниками податку.

Соціальні умови виникнення тіньової економіки характеризуються низьким рівнем життя населення, високим рівнем безробіття та орієнтацією населення на отримання доходу будь-яким способом. Основними проблемами «тінізації» економічних відносин визнано тіньову зайнятість та «тінізацію» фінансових потоків [13].

Сьогодні найбільшого поширення одержали такі схеми мінімізації оподаткування: виплата зарплати у вигляді дивідендів; реєстрація працівників як підприємців без утворення юридичної особи і перевід їх на спрощену систему оподаткування; використання векселів; використання корпоративних карт; виплата зарплати «у конвертах»; приховані форми позик [73].

Одержала поширення схема мінімізації платежів щодо податку на доходи фізичних осіб, зміст якої полягає в тому, що окремі види

виплат у вигляді оплати праці проводяться у формі проміжних (квартальних, піврічних) дивідендів. При цьому організація проводить емісію, звичайно привілейованих акцій, і поширює їх між своїми працівниками. Дивіденди за даними акціями виплачуються замість преміальних та ін. [35].

У зв'язку з цим у роботі податкових органів провідну роль необхідно відвести заходам щодо припинення податкових порушень. Потрібно, у першу чергу, проводити регулярні перевірки найбільших податкових агентів, платників податків та проводити роботу зі злісними неплательниками.

При виявленні у податкових агентів порушень, пов'язаних з неправильним або неповним утриманням і несвоєчасним перерахуванням податку, доцільно спростити порядок стягнення сум недобору і наділити додатковими правами податкові органи [74].

Основним критерієм відбору платників податків для проведення документальних перевірок є результати детального аналізу накопичених даних про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання. Проте важливими умовами ефективної роботи при організації і плануванні податкового аудиту правильності нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб є отримання податковим органом відомостей як з внутрішніх, так і зовнішніх джерел. Аналіз таких відомостей дозволяє більш ретельно вивчити діяльність платника та зробити об'єктивні висновки.

Методи податкового аудиту мають важливе значення у організації і проведенні перевірки за податком на доходи фізичних осіб. Вони дозволяють визначити факти ухилення від оподаткування, заниження або приховування об'єкта оподаткування, визначення реальної бази оподаткування.

Виконання основних завдань при проведенні податкового аудиту податку на доходи фізичних осіб покладається на податкового аудитора, який зобов'язаний виконувати подвійну функцію: безпосередньо податкового контролера та консультанта з питань оподаткування.

Податковий аудит повинен сприяти виконанню податком на доходи фізичних осіб фіскальної та економічної функцій, забезпечити високу ефективність системи оподаткування доходів населення. Проте на сучасному етапі розвитку податковий аудит за сплатою податку на доходи фізичних осіб потребує удосконалення. Це необхідно, перш за все, у зв'язку з розповсюдженням випадків ухилення від сплати податку, приховування значних сум доходів, в тому числі неправильного

відображення в обліку сум заробітної плати на значній кількості підприємств.

Основні завдання сучасного податкового аудиту повинні кореспондувати з фундаментальними принципами оподатковування і бути спрямовані на максимально можливий збір податків при мінімізації відповідних витрат. Удосконалення податкового аудиту ґрунтується на скороченні можливостей для «довільних дій» податкових органів з одночасним забезпеченням гарантій дотримання інтересів бюджету при виконанні платниками податку обов'язків щодо сплати податкових платежів.

Ефективність податкового контролю за сплатою податку на доходи фізичних осіб може бути оцінена як співвідношення отриманого результату (надходження податку, зменшення ухилень від сплати податку, збільшення платників податку і т. д.) та суми витрат, пов'язаних із проведенням податкового контролю (утримання податкового апарату, забезпечення комп'ютерною технікою, програмними продуктами і т. д.).

Оцінюючи ефективність податкового контролю в загальному, необхідно розрахувати, скільки в середньому коштує утримання податкової служби платникам податків і суспільству взагалі. Для цього необхідно зіставити дані щодо мобілізованих податків податковими органами, витрат на їх утримання та кількості економічно активного населення [74].

Витрати на організацію та регулювання податкових відносин, прогнозування, аналіз податкових надходжень і проведення податкового контролю зростають, що не забезпечується аналогічним приростом мобілізованих податків податковими органами. Дати ґрунтовне пояснення факторам, що впливають на таку ситуацію, досить важко. Для цього потрібно детально проаналізувати статті витрат податкових органів, що є їх внутрішньою таємницею.

Ефективність роботи податкової служби України є досить низькою. Наприклад, багаторічні дослідження ефективності діяльності податкової служби США вказують на те, що тривалий період у цій країні для збору 100 доларів податків потрібно не більше 1 долара адміністративних витрат. У Данії 1 крона витрат на адміністрування податків генерує 113 крон податкових надходжень. В Україні ж 1 гривня адміністративних витрат дає лише близько 31 гривні податкових надходжень бюджету [74].

Точне встановлення показників для визначення ефективності податкового контролю за сплатою податку на доходи фізичних осіб є проблематичним і на такому етапі розвитку податкового адміністрування може бути лише приблизним.

В Україні, на думку експертів, ухилення від сплати податків носить масовий характер, і була б логічною і цілком обґрунтованою жорсткість відповідальності після того, як податкове навантаження буде знижене до оптимальних розмірів і з'являться гарантії, що така податкова політика «всерйоз і надовго» [13]. Необхідно підвищити відповідальність фізичних осіб за несплату податку і за неподання податкових декларацій та відповідальність податкових агентів за непередставлення або неповне подання відомостей про доходи, виплачені ними фізичним особам. Тоді податковий контроль буде обходитися дешевше і стане набагато ефективнішим.

Отже, при лібералізації системи оподаткування і зниженні податкового навантаження податкові санкції повинні посилюватися. Завдання посилення штрафних санкцій взаємопов'язане з необхідністю переорієнтації економічних відносин таким чином, щоб фізичним особам було не вигідно використовувати схеми мінімізації податкових зобов'язань.

Проте це не означає, що самі податківці за порушення законодавства можуть залишатися безкарними. На сьогодні системі ставлення податківців до платників податку властивий звинувачувальний характер при одночасній безконтрольності й апriorі безгрішності податкових органів. Це дозволило створити в Україні адміністративно-каральну за методами впливу організацію державної податкової служби [35].

А наслідками цього є:

- негативний інвестиційно-бізнесовий клімат;
- неефективна система збору податків з вузькою податковою базою, приховуванням доходів від оподаткування, надмірними витратами, дублюванням одних і тих самих функцій різними органами, безвідповідальністю за невиконання обов'язків;
- неофіційна система злочинних зловживань у перерозподілі податкових надходжень.

У зв'язку з цим нову модель податкових відносин повинні відзначати уніфікованість, спрощеність і однозначність норм, зобов'язань,

звітності, рівноправність відносин та взаємоповага між платниками податків і податківцями, судовий захист майнових прав платників податків, якісне обслуговування податківцями платників податків.

Основою контролю за правильністю і своєчасністю сплати податку є інформаційна база про одержуваний фізичними особами дохід. На думку вчених, чим вищі доходи, тим менше вони виявляються податковими органами. Фізичні особи, що одержують високі доходи, як правило, мають безліч джерел доходів, на відміну від осіб з низькими доходами, у т.ч. погано контрольовані податковими органами доходи від власності і від підприємницької діяльності. Відсутність декларування видатків платників податку з доходів фізичних осіб знижує можливості податкових органів у виявленні фактично отриманих доходів. Відстежити всі особисті доходи в ринковій економіці – завдання непросте, що підтверджується досвідом закордонних податкових служб [37].

Виходом у такій ситуації могло б стати створення комплексної системи контролю за доходами населення шляхом декларування не тільки доходів, але й видатків громадян. У розвинених країнах, незважаючи на налагоджений механізм оподатковування населення, що функціонує багато років, технічну оснащеність податкових органів, що дозволяє переробляти величезні масиви даних про доходи фізичних осіб, психологічну готовність населення сплачувати податки, декларуються як доходи, так і видатки.

При високому рівні прихованих доходів декларування видатків необхідне не в разовому порядку, коли відбулося придбання майна, а в кінці року, разом з доходами. Звичайно, перехід на цю систему декларування не може бути зроблений швидко і вимагає створення відповідних умов: підвищення технічної оснащеності податкових органів і можливостей контролювати правильність відомостей, що вказуються фізичною особою.

При проведенні деклараційних кампаній контрольна діяльність податкових органів повинна бути спрямована, в першу чергу, на найбільш забезпечені верстви населення. Потрібно зосередити увагу на одержувачів високих доходів, для яких встановити суворі міри відповідальності за перекручування відомостей, а при непередставленні декларації розрахунок доходу і податку проводити податковими органами. Крім того, з метою скорочення можливостей приховання доходів і

майна через його оформлення на членів родини декларувати треба доходи й видатки родини.

Також необхідно розширити повноваження податкових органів щодо оцінки доходів з використанням непрямих даних, що свідчать про розміри одержуваного доходу, виходячи зі способу життя платника податку, тобто на основі так званих «зовнішніх ознак» багатства. Для цього потрібно розробити таблиці, що дають право податковим органам при відсутності даних про джерела доходу в декларації про доходи і видатки або в спеціальній декларації про джерела коштів, при контролі за видатками або при відмові декларувати доходи або видатки встановлювати дохід на основі відомостей про придбання майна. З удосконаленням системи податкового контролю і підвищенням податкової дисципліни потреба у використанні непрямих методів оцінки прибутковості буде зменшуватися, тому що загальноприйнята система буде більш об'єктивно враховувати доходи і видатки фізичних осіб і встановлювати їхні взаємини з бюджетом [73].

Контрольна робота податкових органів у сфері оподаткування доходів населення передбачає прийом та обробку великого масиву інформації, обсяги якої щорічно зростають, що потребує поліпшення технічної оснащеності податкових органів. Рівень податкового контролю також значною мірою залежить від рівня освіти та кваліфікації працівників податкових органів.

Однією з важливих умов ефективного функціонування системи оподаткування доходів фізичних осіб є психологічна підготовленість платників до сплати податку. При введенні в 1992 році прибуткового податку був відсутній досвід участі населення в податковому процесі, обліку доходів і видатків, декларуванні доходів. Усі ці умови несприятливо впливали на податкову дисципліну платників податків, при низькому рівні податкового адміністрування сприяли прихованню доходів і ухиленню від виконання податкових зобов'язань. Тому в Україні заново доводиться формувати менталітет законослухняного громадянина та платника податків [23].

Зміни і складність податкового законодавства вимагають значного розширення діяльності податкових органів щодо роз'яснення порядку оподаткування, у першу чергу, для представників малого бізнесу, у тому числі індивідуальних підприємців і фізичних осіб, що не мають фахової освіти і відповідних знань.

Крім того, згода платників податків на сплату податку на доходи фізичних осіб у розвинених країнах забезпечується завдяки наявності системи суспільного контролю за використанням бюджетних коштів. Але якщо в розвинених країнах використання бюджетних коштів піддається твердому суспільному контролю, то для України ще повинні бути створені умови, при яких громадянам стане зрозумілим взаємозв'язок між податковими платежами і наданими суспільними послугами [74].

Відсутність системи, що забезпечує прозорість інформації про напрями використання бюджетних коштів і оцінку ефективності їх використання, є однією з перешкод для успішного функціонування системи оподаткування доходів фізичних осіб. Тому створення системи контролю за використанням бюджетних коштів, інформування платників податків про напрями витрат податкових платежів і покарання осіб, що допустили нецільове використання бюджетних коштів, є однією з необхідних умов скорочення розмірів «тіньової» економіки і зниження обсягів приховуваних від оподаткування доходів.

Отже, ефективним податковий контроль буде тільки тоді, коли податкові органи будуть мати достовірні джерела інформації про доходи населення і широкі повноваження щодо їх перевірки та оцінки для цілей оподаткування. Наявність значного обсягу інформації про платників податків дозволить істотно змінити організацію контрольної роботи за доходами фізичних осіб, створить умови для введення загального декларування доходів і видатків. При здачі декларації доходи, що вказуються платником, а при необхідності і видатки, будуть зіставлятися з відомостями, що надійшли від різних джерел.

Діяльність податкових органів повинна стати публічною і підконтрольною громадськості. Засоби масової інформації і громадські організації, що діють в інтересах платників податків, повинні отримувати можливості ознайомлення з рішеннями податкових органів, із їх звітністю, із витратами коштів на утримання податкової служби тощо. Громадськість повинна також брати участь в обговоренні та прийнятті рішень податкових органів, у перевірці виконання ними своїх зобов'язань перед платниками податків та реальності покарань податківців, що порушили норми законодавства.

Найвагомішою проблемою на шляху формування ефективної системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні є несформованість ідеології добровільної сплати податків у громадян України і

саме тому значна кількість платників податків не бажають визнавати таке зобов'язання, не роблять свій внесок у бюджети держави, підтримуючи таким чином розвиток та стабільність соціально-економічної політики країни.

Система контролю за сплатою податку на доходи фізичних осіб в Україні залишається недосконалою та потребує подальшого послідовного реформування. Очевидним є те, що неможливо охопити контролем абсолютно всіх мешканців країни. Тому на виконання закону повинні впливати не тільки караючі заходи держави, але й суспільна мораль, що засуджує несплату податків. Крім того, пряма залежність між ухиленням від сплати податків і зменшенням ефективності державних витрат робить поліпшення контролю за використанням громадських коштів однією з головних передумов удосконалення податкових відносин в Україні.

Список використаних джерел до розділу 2

1. Айтхожина Г. С. Случайный выбор в планировании налоговых проверок / Г. С. Айтхожина // Вестник Омского университета. – 2010. – № 1. – С. 37. – (Серия «Экономика»).
2. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. Новицького А. М., Лисенка В. В., Швабія К. І.]. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 556 с.
3. Андрущенко В. І. Комплексний економічний аналіз діяльності базових корпоративних структур у системі функцій органів державної податкової служби / В. І. Андрущенко // Економіка та держава. – 2011. – № 3 – С. 94–97.
4. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
5. Артамонова Л. Г. Совершенствование методов контрольной работы налоговых органов РФ : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Л. Г. Артамонова. – М., 2010. – 25 с.
6. Богачев С. И. Налоговый контроль в Республике Казахстан и направления его совершенствования : автореф. дисс. на соискание

учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / С. И. Богачев. – Караганда, 2006. – 31 с.

7. Боярчук Д. Комплексна оцінка фіскальної стабільності в Україні [Електронний ресурс] / Д. Боярчук, А. Колесніченко, В. Мовчан. – К. : Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна та Інститут економічних досліджень та політичних консультацій, 2008. – 67 с. – Режим доступу : <http://www.case-ukraine.com.ua/archive/u/publications/88a105b34bf4c36f0aad378bb0789127.pdf>

8. Брызгалин А. В. Правовое значение процедурных аспектов при осуществлении налогового контроля и при производстве по делам о налоговых правонарушениях / А. В. Брызгалин // Федеральный арбитражный суд Уральского округа. Практика. Комментарии. Обзоры. – 2002. – № 2.

9. Будько О. В. Особливості нарахування і сплати ПДВ в бухгалтерському обліку згідно з ПКУ / О. В. Будько // Ефективна економіка. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua>

10. Буряк П. Ю. Податковий контроль : підруч. / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. – К. : Хай-Тек Прес, 2007. – С. 56.

11. Вазарханов И. С. Компетентностно-сервисная концепция модернизации российских налоговых институтов : автореф. дисс. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / И. С. Вазарханов. – Ростов-на-Дону, 2012. – 43 с.

12. Васюк Ю. М. Врахування ризиків при здійсненні податкового контролю в Україні / Ю. М. Васюк // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 6. – С. 93–97.

13. Васюк Ю. М. Деякі практичні аспекти організації податкового контролю в Україні / Ю. М. Васюк // Економіка та держава. – 2010. – № 1. – С. 88–89.

14. Вишневский В. П. Эволюционная теория и налоговые популяции / Вишневский В. П., Гурнак О. В., Вишневская Е. Н. // Европейский вектор экономического развития. – 2012. – № 2. – С. 167.

15. Власова О. Є. Реалії бюджетного відшкодування ПДВ в Україні [Електронний ресурс] / О. Є. Власова. – Режим доступу : http://uspp.kh.ua/?page_id=18

16. Воробйов Ю. М. Прогнозування податкових надходжень в контексті Податкового кодексу України / Ю. М. Воробйов, Л. З. Сітшаєва // Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції : наук.-практ.журнал. – 2010. – № 4. – С. 13–23.

17. Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні : особливості, проблеми, перспективи : [монографія] / О. М. Воронкова. – Ірпінь : НУДПСУ, 2012. – 396 с.

18. Гармаева М. А. Правовое обеспечение финансового контроля в Российской Федерации / Гармаева М. А., Горева А. В., Конюхова Т. В. // Право и экономика. – 2006. – № 4. – С. 45–50.

19. Головна служба соціально-економічного розвитку Секретаріату Президента провела аналіз реального стану української економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/news/14186.html>

20. Гончаров Ю. В. Податкова політика держави і оподаткування доходів населення / Ю. В. Гончаров // Економіка України : глобальні виклики і національні перспективи: колективна монографія / за редакцією Бесєдіна В. Ф., Музиченка А. С. – Київ, 2011. – С. 54–59.

21. Гостева М. А. Налоговое администрирование и налоговый контроль / М. А. Гостева // Финансовая газета. – 2007. – № 3.

22. Гостева М. А. Система внутреннего налогового контроля организации : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / М. А. Гостева. – М., 2008. – 25 с.

23. Дедекаєв В. А. Критерії якості контрольно-перевірочної роботи : монографія / Дедекаєв В. А., Перчиков В. Е., Мамишев А. В. – Київ : МП «Леся», 2007. – 144 с.

24. Дементьев В. В. Что мы исследуем, когда исследуем институты? / В. В. Дементьев // Terra Economicus. – Т.7. – 2009. – № 1. – С. 27.

25. Демченко Т. М. Податок з доходів фізичних осіб у системі державних доходів / Т. М. Демченко // Регіональна економіка. – 2012. – № 2. – С. 270–276.

26. Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / О. В. Жигаленко. – К., 2009. – 24 с.

27. Жигаленко О. В. Принципи податкового контролю / О. В. Жигаленко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2. – С. 119–128.

28. Ивлева О. А. Налоговый менеджмент : сущность и содержание / О. А. Ивлева // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2013. – № 1. – С. 201.

29. Іванський А. Й. Правові перспективи удосконалення відшкодування податку на додану вартість в Україні з урахуванням європейського досвіду / А. Й. Іванський // Науково-інформаційний вісник ПРАВО. – 2011. – № 3. – С. 20–27.

30. Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ / Затв. наказом МФУ від 01.07.97 р. № 141 (із змінами) // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (із змінами) // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

32. Інформація Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>

33. Кізима А. Я. Планування та прогнозування податкових надходжень : навчальний посібник / А. Я. Кізима. – Тернопіль, 2005. – 168 с.

34. Кондукова Е. В. Проблеми розвитку методики фінансово-економічного аналізу в податковому контролі / Е. В. Кондукова // Економічний аналіз. – 2015. – Том 20. – С. 164–169.

35. Корнус В. Г. Проблеми взаємовідносин між контрольними органами та платниками податків / В. Г. Корнус // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 4. – С. 37–43.

36. Кравцова Т. М. Організаційно-правові проблеми удосконалення законодавства України про податковий контроль / Т. М. Кравцова // Науковий вісник Чернівецького університету. – Вип. 227. – 2004. – С. 92.

37. Кривіцький В. Б. Адміністрування ПДФО / В. Б. Кривіцький, А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3–14.

38. Крохина Ю. А. Налоговое право России / Ю. А. Крохина. – М. : Норма, 2003. – 303 с.

39. Курбанов М. А. Роль налогового менеджмента в реализации налоговой политики государства / М. А. Курбанов // Транспортное дело России. – 2011. – № 7. – С. 61.

40. Лист ДПА України від 17.03.2009 № 2393/7/23-308 «Щодо здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності при проведенні перевірок».

41. Лист ДПА України від 27.01.1998 № 759/10/20-2117 «Щодо Методичних рекомендацій по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій».

42. Литвинчук І. В. Податковий контроль : напрями удосконалення [Електронний ресурс] / І. В. Литвинчук, Н. М. Бурківська. – Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/2_48/43.pdf

43. Малютін І. А. Податкова перевірка – особливий метод державного фінансового контролю / І. А. Малютін // Правове регулювання економіки: зб. наук. праць КНЕУ ім. В. Гетьмана. – 2008. – № 8. – С. 58–68.

44. Мамонова Г. В. Напрями підвищення фіскальної ефективності оподаткування доходів населення / Г. В. Мамонова, О. Г. Рябчук // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. праць. – № 1(128), Київ : НДІІ, 2012. – С. 177–182.

45. Маринців Н. А. Проблемні аспекти визначення поняття податкового контролю в Україні / Н. А. Маринців // Право України. – 2011. – № 4. – С. 43–47.

46. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія / М. І. Мельник, І. В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. – 330 с.

47. Методичні рекомендації щодо комплексного відпрацювання платників ПДВ, які формують податковий кредит за податковими накладними, не зареєстрованими в ЄРПН, затверджені наказом ДФСУ від 29 листопада 2013 року № 724 // Електронний ресурс. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MDS00413.html

48. Методичні рекомендації з організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, окрім перевірок податкової декларації про майнове положення та доходи і податкову декларацію платника єдиного податку – фізичної особи-

підприємця, затверджені наказом Міндоходів України від 14.06.2013 № 165 // Електронний ресурс. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MDS00152.html

49. Методичні рекомендації щодо визначення прогнозу індикативних показників надходжень податків, зборів (платежів) та за основними напрямками діяльності у розрізі територіальних органів Міндоходів : наказ Міністерства доходів та зборів України № 796 від 11.12.2013 (для службового користування).

50. Налоговый процесс : учеб. пособ. / под ред. А. Н. Козырина. – М. : ЦППИ, 2007. – 154 с.

51. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ. Аналітична записка НІСД // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>

52. Наumenко М. А. Можливість заміни ПДВ в Україні / М. А. Наumenко // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 7 (49). – С. 56–62.

53. Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Г. Г. Нестеров. – М., 2009. – 26 с.

54. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 38–45.

55. Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории / О. А. Ногина. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.

56. Овчинников Г. В. Система государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины : дис. ...канд. экон. наук : 08.00.10 / Г. В. Овчинников. – М., 2004. – 169 с.

57. Планування податкових надходжень: теорія та практика : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2011. – 339 с.

58. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами і доповненнями) // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

59. Податковий менеджмент : підручник / [Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В.]. – К. : Знання, 2008. – 522 с.

60. Порядок визначення показників прогностичних надходжень та підготовки проекту наказу Державної фіскальної служби України про індикативні показники доходів та єдиного внеску : наказ Державної фіскальної служби України № 262 від 11.11.2014 (для службового користування).

61. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

62. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : наказ ДФС України від 28 липня 2015 року № 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

63. Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки : наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2006 № 170.

64. Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість : наказ від 31.08.2004 р. № 545/315/502/637 [Електронний ресурс]. – Зареєстровано в Мін'юсті України 23.09.2004 за № 1202/9801. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.1203.0c>

65. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб) : наказ ДПА України від 25.11.2002 № 567.

66. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : наказ ДФС України від 31.07.2014 № 22.

67. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання : наказ ДПА України від 26.11.2003 № 565.

68. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : наказ ДПА України від 01.04.2011 № 190.

69. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : наказ ДПС України від 27.06.2012 № 553.

70. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524.

71. Рева Д. Р. Правове регулювання податкового контролю в Україні : автореф. дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д. Р. Рева. – Харків, 2005. – 20 с.

72. Родионова О. А. Учет, анализ и прогнозирование налоговых поступлений / О. А. Родионова, М. М. Подлесных [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.google.com.ua/url?url=http://nalog-i.ru/ranh/5/uaip.doc&rct=j&q=&esrc=s&sa=U&ei=aHO2VLKYEc7baPv7gaAN&ved=0CBgQFjAB&usg=AFQjCNE_o_eR5M9BxsaNrKnvC9EZAfWvNvw

73. Рябчук О. Г. Необхідність посилення податкового контролю за сплатою податку з доходів фізичних осіб / О. Г. Рябчук // Фінансове забезпечення економічного розвитку держави в умовах інтеграційних процесів : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. до 10-річчя економічних факультетів. – Ірпінь, Національний університет державної податкової служби України, 2007. – С. 55–59.

74. Рябчук О. Г. Необхідність удосконалення адміністрування податку з доходів фізичних осіб / О. Г. Рябчук // Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць. – № 1 (92) – К. : НДЕІ, 2009. – С. 82–88.

75. Рябчук О. Г. Фіскальна значимість оподаткування доходів громадян / О. Г. Рябчук // Економіка України : макропроблеми розвитку [колективна монографія за ред. В. Ф. Бесєдіна, А. С. Музиченка]. – К. : НДЕІ, 2008. – С. 305–316.

76. Сибагатуллина Л. Р. Совершенствование налогового контроля в современных условиях : автореф. дисс ... на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Л. Р. Сибагатуллина. – Екатеринбург, 2008. – 27 с.

77. Соловйова Ю. О. Податковий контроль як спеціальний вид державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Ю. О. Соловйова. – Режим доступу: http://www.lex-line.com.ua/?go=full_article&id=250.

78. Спирина Л. В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции / Л. В. Спирина // Вестник ПАГС. – 2010. – № 3. – С. 157-159.

79. Суботович Ю. Л. ПДФО у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів / Ю. Л. Суботович // Економіка АПК. – № 4. – 2012. – С. 78–82.

80. Суворов М. А. Правовые принципы проведения налоговых проверок / М. А. Суворов // Известия Томского политехнического университета. – Т. 306. – 2003. – № 2. – С. 134-136.

81. Тотикова Т. Е. Развитие теоретических аспектов формирования эффективного налогового контроля в России / Т. Е. Тотикова // Вестник Поволжской академии государственной службы. – 2010. – № 4. – С. 153.

82. Федосов В. М. Теорія фінансів : [підручник] / В. М. Федосов. – К. : ЦУЛ, 2010. – 572 с.

83. Французов Д. В. Организация налогового контроля в системе государственного регулирования : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» / Д. В. Французов. – М., 2008. – 23 с.

84. Челышева Э. А. Специфика налогообложения и риски налогового контроля физических лиц / Э. А. Челышева // Вопросы регулирования экономики. – Т. 1. – 2010. – № 4. – С. 26–27.

85. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / А. П. Чередніченко. – Одеса, 2005. – 20 с.

86. Черномордов Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля / Л. И. Черномордов // Культура народов Причерноморья. – 2008. – № 144. – С. 57.

87. Шашкова Т. Н. Совершенствование системы планирования налогового контроля организаций : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Т. Н. Шашкова. – М., 2007. – 24 с.

88. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення : проблеми науки та практики : [монографія] / К. І. Швабій. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – 296 с.

89. Яковлева И. А. О моделях прогнозирования налоговых поступлений / И. А. Яковлева // Фундаментальные исследования. – 2008. – № 3 – С. 123–124.

90. Якупов З. С. Институт налогового контроля в системе государственного финансового контроля / З. С. Якупов // Казанский экономический вестник. – 2013. – № 2. – С. 80–84.

91. Ярошенко Н. В. Вплив ПДФО на фінансово-господарську діяльність підприємств / Н. В. Ярошенко // Актуальність проблеми економіки. – № 2. – 2009. – С. 94–100.

92. Green Paper. On the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM (2010)695 final [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF>

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ РИЗИКІВ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю

Основним різновидом державного фінансового контролю є бюджетний контроль, оскільки від бюджетів усіх рівнів значно залежить рівень забезпечення життєдіяльності будь-якої держави і територіальних утворень, розв'язання нагальних наявних у суспільстві соціально-економічних проблем, а бюджетна політика є основним елементом державної фінансової політики. Крім того, обмежене (недостатнє/неналежне) бюджетне забезпечення соціально-економічного розвитку, низька результативність і ефективність бюджетних видатків, недосконалі міжбюджетні відносини, неналежний бюджетний контроль є загрозою економічній (фінансовій) безпеці держави, регіону, галузі господарського комплексу.

Досконалий, своєчасний і результативний бюджетний контроль (особливо аудит ефективності) навпаки підвищує рівень такої безпеки, сприяє реєстрації фактів корупції й мінімізації корупційних проявів у бюджетній сфері.

Для характеристики ДФК у бюджетній сфері використовуються терміни «фінансовий контроль в бюджетній сфері» [22], «бюджетний контроль» [68], «бюджетно-фінансовий контроль» [38], «фінансово-бюджетний контроль» [68], «аудит ефективності бюджетних видатків» [59], «аудит доцільності» [25], «зовнішній аудит бюджетів», «оцінка результатів при бюджетуванні, орієнтованому на результат» [57].

При цьому концепція управління ресурсами розглядає формування бюджету переважно за допомогою екстраполяції видатків, що склалися, за бюджетною класифікацією, що за наявності жорстких бюджетних обмежень зумовлює збалансованість бюджету і виконання бюджетних проектувань. Втім у цьому випадку бюджетні видатки є недостатньо обґрунтованими, а бюджетне управління здебільшого передбачає контроль відповідності їх фактичних і планових значень.

Натомість у рамках концепції управління результатами бюджет формується виходячи з цілей і планованих результатів державної політики. Бюджетні асигнування при цьому визначаються з огляду на необхідність досягнення кінцевих результатів реалізації бюджетних програм. Здійснюються моніторинг і наступний зовнішній аудит результатів діяльності, оцінка діяльності розпорядників бюджетних коштів ведеться за досягнутими результатами [34].

У країнах з казначейською системою виконання держбюджету остання, з огляду на обов'язковість процедури списання коштів з казначейських рахунків виключно в момент реальної оплати договорів, товарів і послуг для одержувачів бюджетних коштів, а також повноти і достовірності інформації, яку забезпечує казначейський облік видатків, використовується для організації попереднього і поточного контролю законності витрачання бюджетних коштів. Натомість у країнах з банківськими системами застосовується здебільшого наступний контроль.

Хоча слід зазначити, що ще на початку 2000-х рр. дослідниками висловлювалась думка, що немає достатніх підстав для віднесення контрольної діяльності казначейства до фінансового контролю. При цьому зазначалось, що здійснювана органами казначейства діяльність є видом управлінського контролю, що проводиться в цілях забезпечення управління технологічними процесами руху, в часовому і просторовому вимірі, бюджетних коштів. Управління ж цими коштами є методом адміністративного централізованого керівництва, що базується на прийомах урахування міркувань економічної ефективності на рівні суб'єктів макроекономіки. Врахування показників економічної ефективності на рівні суб'єктів мезо- і мікроекономіки для цієї системи вважається неприйнятним і не повинно розглядатися як її функціональне завдання [31].

Утім, на наш погляд, казначейський контроль за своїми суттєвими ознаками (об'єктно-суб'єктний ряд, порядок здійснення, інформаційна база, методи) повноправно може бути віднесений до такого різновиду ДФК, як бюджетний контроль.

Стан бюджетного контролю зумовлюється дією численних чинників. Серед них, на наш погляд, належне місце належить:

- сталості/мінливості регламентації бюджетного процесу;

- спрямованості бюджетного процесу (на фінансування поточних потреб/ орієнтованого на результат), його транспарентності (що полегшує/ускладнює здійснення ДФК у бюджетній сфері);
- дотриманню програмно-цільового підходу (у класичному розумінні цього поняття) до формування бюджетних параметрів; обґрунтованості бюджетних програм (що більш чітко окреслює предмет і об'єкти бюджетного контролю);
- обсягу зведеного, державного і місцевих бюджетів, а також прийнятому порядку розподілу бюджетних коштів між рівнями бюджетної системи (надмірна централізація в держбюджеті/децентралізація), що визначають обсяг і орієнтованість контрольних заходів різного профілю;
- процедурам підготовки, прийняття, внесення необхідних змін і виконання бюджетів і відповідного звітування (порядок і якість здійснення яких вимагає проведення відповідних контрольних заходів);
- бюджетній перспективі (затвердження бюджетів на 1–3–5 років), що робить процес бюджетного контролю неперервним і вимагає дотримання наступності контрольних заходів;
- стану організації внутрішнього контролю (його масштабу і якості) розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, що не тільки підвищує рівень законності, обґрунтованості й ефективності використання отриманих ними коштів, а й полегшує роботу органам ДФК, оскільки останні у своїй діяльності можуть використовувати результати внутрішнього контролю;
- статусу ВОФК, рівню їх незалежності, укомплектованості висококваліфікованими кадрами, координації діяльності з правоохоронними і судовими органами, що позначається на результативності, ефективності й якості здійснюваних ними контрольних заходів;
- можливості (чи її відсутності) контролю формування дохідної частини бюджетів, що забезпечує (чи не забезпечує) комплексність здійснюваного бюджетного контролю;
- рівню стандартизації й методичного забезпечення діяльності органів бюджетного контролю, що значною мірою зумовлює рівень їх контрольних заходів;
- наявності чіткої системи критеріїв і показників результативності і ефективності використання бюджетних коштів, що сприяє розширенню застосування аудиту ефективності;

- рівню суспільної довіри до функціонування контролюючих органів, які здійснюють бюджетний контроль, що підвищує їх суспільну значущість;
- наявності/відсутності досконалої бюджетної звітності та іншої інформації про перебіг бюджетного процесу в країні загалом і в окремих підконтрольних суб'єктах; можливістю/її відсутністю обміну різними контролюючими органами такою інформацією;
- рівню тінізації відносин і корупційних проявів у бюджетній сфері, що значною мірою позначається на результативності бюджетного контролю;
- використанню/його відсутності ризикоорієнтованого бюджетного контролю, що уможливорює оптимізацію кількості контрольних перевірок, підвищення їх якості;
- наявності чіткого класифікатора бюджетних правопорушень, що сприяє підвищенню уніфікації і обґрунтованості результатів контрольних заходів;
- судовій перспективі покарання винних у бюджетних правопорушеннях.

В економічній літературі відсутнє усталене всебічне визначення бюджетного контролю. Так, бюджетний контроль здебільшого розглядається як контроль за видатками бюджетів різних рівнів. За О. Синєвою, ДФК за видатками держбюджету є функцією управління, яка є одним з інструментів підвищення ефективності бюджетних видатків, елементом бюджетної політики держави, стадією бюджетного процесу, відтак, вдосконалення бюджетної політики загалом має певним чином позначитись на системі ДФК [58]. Однак, на наш погляд, не можна зводити бюджетний контроль виключно до контролю за видатками бюджету.

Існує думка, що бюджетний контроль – напрям фінансового контролю, що є діяльністю наділених відповідною компетенцією суб'єктів, спрямованою на забезпечення схоронності бюджетних коштів, їх цільового і ефективного використання, створення ефективної системи бюджетного фінансування і досягнення високого рівня бюджетної дисципліни [32]. Втім з такого визначення незрозуміло, що вкладається в поняття «схоронність бюджетних коштів» і «високий рівень бюджетної дисципліни».

М. Кошліна, наголошуючи на його приналежності, зазначає, що державний бюджетний контроль є видом ДФК, а охоплювана ним сфера суспільних відносин за обсягом і значущістю в системі ДФК посідає найвагоміше місце. При цьому державний бюджетний контроль є не лише способом забезпечення законності у фінансовій сфері, а й передбачає наявність зворотних зв'язків, що виражається у впливі на фінансові відносини через систему бюджетного контролю в цілях ефективнішого використання фінансових ресурсів, а також усунення перешкод у бюджетній системі [30]. Проте й подібна характеристика, на наш погляд, акцентує увагу лише на ресурсному аспекті бюджетного контролю, залишаючи поза увагою такі важливі об'єкти бюджетного контролю, як бюджетна політика, перебіг бюджетного процесу, формування бюджетних ресурсів.

На думку Л. Костирко і В. Разумцева, на макрорівні фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів є багаторівневою системою контролю, яка забезпечує, по-перше, перевірку законності і доцільності формування, розподілу і використання фінансових ресурсів; по-друге – оцінку доцільності управлінських рішень, спрямованих на попередження відхилення результатів від норм і заданих параметрів і своєчасної розробки заходів щодо запобігання або скорочення порушень у майбутньому та недопущення їх повторення [28].

Втім, на наш погляд, по-перше, за такого підходу порушено причинно-наслідковий зв'язок, оскільки використання бюджетних коштів визначається спеціальними законами, а відтак зазначати не про нецільове, а про незаконне використання бюджетних коштів; по-друге, використання фінансових ресурсів напрямку не залежить від законності й доцільності їх формування і розподілу; по-третє, не вбачається характер пропонованих управлінських рішень.

На мікрорівні зазначені дослідники фінансовий контроль розглядають як інструмент попередження та усунення фактів незаконного, нецільового і неефективного використання бюджетних коштів, наданих суб'єктам господарювання, та фінансових ресурсів, які додатково отримані ними за податковими пільгами. Однак, на наше переконання, будь-яке нецільове використання бюджетних коштів є незаконним.

Дещо штучним видається нам і пропонований цими дослідниками поділ організаційних форм (навіть чи всі їх можна вважати такими)

контролю використання бюджетних коштів на зовнішній і внутрішній фінансовий контроль і моніторинг цільового (радше законного) використання бюджетних коштів, оскільки остання є різновидом перших двох.

Натомість О. Алексєєва вважає, що бюджетно-фінансовий контроль як частина бюджетного процесу є діяльністю з перевірки законності і доцільності дій у сфері утворення, розподілу і використання бюджетних коштів, розробки і вжиття заходів з усунення виявлених у ході контролю недоліків [1]. Тобто вона бере до уваги і дохідну і видаткову частини бюджету, а також необхідність вжиття коригувальних заходів з удосконалення бюджетного процесу.

В. Двуреченський тлумачить «зовнішній аудит бюджетів» як контроль за використанням відповідних бюджетів і бюджетів державних позабюджетних фондів, проведення експертизи їх проектів, цільових програм та інших нормативно-правових актів бюджетного законодавства [17]. При цьому, на його думку, зовнішній аудит бюджетів не може зводитися лише до контролю їх виконання, а має вирішувати такі завдання, як оцінка діяльності органів влади з надання гарантованих Конституцією і нормативно-правовими актами широкого спектру послуг населенню, співвідношення їх якості й обсягу і витрат державних ресурсів, а також впливу виконання бюджету на соціально-економічний розвиток країни.

Отже, на нашу думку, бюджетний контроль як основний різновид ДФК – комплекс взаємопов'язаних і взаємозумовлених заходів контролюючих органів представницької влади, органів і підрозділів виконавчої влади з моніторингу, перевірки формування й реалізації бюджетної політики, дотримання встановлених процедур перебігу бюджетного процесу, якості управлінських рішень у бюджетній сфері, обґрунтованості, законності і ефективності формування, розподілу та використання головними розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів, виявлення та усунення наявних недоліків, з'ясування резервів нарощування і вдосконалення використання ресурсної бази бюджетів різного рівня та підвищення рівня бюджетної дисципліни.

Загалом бюджетний контроль складається з таких елементів (рис. 3.1).

Розділ 3. Проблеми оцінки ризиків та аналізу діяльності суб'єктів бюджетного контролю



Рис. 3.1. Складові бюджетного контролю (авторська розробка)

При цьому виокремлення в бюджетному контролі стратегічного аудиту зумовлено зростаючою необхідністю з'ясування відповідності бюджетних видатків ступеню досягнення (реалізованості в установлені строки) стратегічних цілей (таких як пріоритети національної безпеки, стратегічні напрями державної політики в різних сферах життєдіяльності, результати великих державних програм (національних проектів), діяльність відповідальних за це міністерств і відомств), визначених програмними документами, а також можливістю певного коригування стратегічних орієнтирів. Втім для його впровадження необхідна зміна горизонтів бюджетного планування, розробка нових систем оцінних показників і організаційно-методичних підходів до проведення такого аудиту.

Єдине бачення принципів бюджетного контролю на сьогодні в економічній літературі відсутнє. Загалом бюджетний контроль як основний різновид ДФК базується на принципах організації останнього. Проте організація бюджетного контролю як такого з огляду на його специфіку має враховувати і суто специфічні, притаманні лише їй принципи. Н. Будагова наводить такі принципи попереднього і поточного бюджетного контролю [7]:

- відповідності застосовуваних методів контролю часовим рамкам бюджетних планів і прийнятих рішень з дослідження ризиків порушень бюджетної дисципліни;
- синхронізації нормативних основ бюджетного контролю на державному, регіональному і місцевому рівнях, а також завдань соціально-економічного розвитку територій і держави загалом;
- дотримання аналітичного формату даних, отриманих при проведенні контрольних заходів для їх подальшого дослідження;
- наступності завдань контролю всередині середньострокового горизонту виконання бюджетів, а також у межах стратегічного горизонту прийняття рішень у сфері управління фінансами;
- документування фактів потенційних бюджетних правопорушень і врахування ризиків невиконання бюджетів у цілях формування системи управління ризиками і якості бюджетного контролю.

Отже, під бюджетним контролем як основним різновидом ДФК слід розуміти комплекс взаємопов'язаних і взаємозумовлених заходів контролюючих органів представницької влади, органів і підрозділів виконавчої влади з моніторингу, перевірки формування й реалізації

бюджетної політики, дотримання встановлених процедур перебігу бюджетного процесу, якості управлінських рішень у бюджетній сфері, обґрунтованості, законності й ефективності формування, розподілу й використання головними розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів, виявлення і усунення наявних недоліків, з'ясування резервів нарощування і вдосконалення використання ресурсної бази бюджетів різного рівня і підвищення рівня бюджетної дисципліни.

3.2. Організаційні аспекти державного фінансового аудиту

Контроль за використанням бюджетних коштів залишається справою надзвичайно актуальною і складною, а така його форма як державний фінансовий аудит набуває все більш пріоритетного значення.

Це викликано тим, що в сучасних умовах розвитку держави все більше наголошується на необхідності проведення глибокого аналізу та оцінки системи управління бюджетами з точки зору ефективності, результативності, а не тільки встановлення законності операцій та цільового використання коштів, як це традиційно прийнято під час інспектування [66].

Саме ефективне використання бюджетних коштів є однією із важливих проблем виконання бюджету. Це є основною необхідною умовою діяльності бюджетних установ, підприємств та організацій. Ситуація, що склалась сьогодні в країні – нестача бюджетних ресурсів, змушує здійснювати пошук нових шляхів найбільш раціонального та ефективного їх витрачання. Реалізація програмно-цільового методу формування та виконання бюджету є одним з таких шляхів [6].

Отже, для того, щоб держава в повному обсязі виконувала свої функції, необхідною умовою є створення фінансового забезпечення її функціонування – бюджету, що складається з доходів і видатків. Саме неефективність використання державного майна, великі обсяги виявлених збитків, необхідність посилення відповідальності розпорядників бюджетних коштів різного рівня спричинили потребу впровадження державного фінансового аудиту [4].

Розвиток та удосконалення державного фінансового аудиту є актуальним питанням для науковців та практиків.

Питання удосконалення та реформування державного фінансового аудиту знайшли відображення у працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, серед яких: М. В. Бариніна-Закірова, П. М. Боровик, М. І. Баканов, Н. С. Барабаш, А. В. Даценко, Г. В. Дмитренко, Є. С. Єгоров, М. П. Кучерявенко, Л. Г. Ловінська, М. О. Никонович, М. І. Сивульський, В. Ф. Палій, Г. В. Руда, О. Р. Фенчин, В. П. Хомутенко та ін.

Проте багато проблем залишаються невирішеними. Тому необхідні подальші дослідження в цьому напрямі. Вирішення основних існуючих проблем дозволить сформувати ефективну систему державного фінансового аудиту в Україні.

Тому метою цього дослідження є обґрунтування необхідності розвитку державного фінансового аудиту в Україні та надання рекомендацій щодо його вдосконалення.

Державний фінансовий аудит є однією із найважливіших функцій управління, спрямованою на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління бюджетними фінансовими ресурсами, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового аудиту залежить економічне благополуччя кожного регіону та країни загалом.

Наявність, зокрема, державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів об'єктивно зумовлена тим, що місцевим фінансам як економічній категорії притаманна не тільки розподільча, а й контрольна функції. Тому використання фінансів місцевими органами самоврядування для вирішення своїх завдань обов'язково передбачає здійснення контролю за їх виконанням [16].

Саме під час аудиторського дослідження аналізується ефективність використання коштів, державного й комунального майна, землі, надається оцінка формування та рівня виконання місцевого бюджету, знаходяться додаткові джерела надходжень, з'ясовуються причини, які негативно впливають на виконання бюджету, визначаються шляхи вдосконалення управління як коштами, так і майном та ін. [66].

Лише аудит дає змогу оцінити рівень надання соціальних послуг і гарантій громадянам, проаналізувати результативність та ефективність управлінських рішень, а також виконання функцій, покладених на органи місцевого самоврядування.

Система державного фінансового аудиту, яка створена на даному етапі, не є повністю досконалою. Відсутність у деяких питаннях цілісності та комплексності, а також існування суперечностей щодо суб'єктів проведення аудиту та меж їх повноважень, створює значні перешкоди у проведенні державного фінансового аудиту.

Україна потребує такої системи державного фінансового аудиту, яка б чітко відповідала поставленим завданням, мала повне інформаційне і технічне забезпечення та яка б була максимально ефективною та спрямованою на раціональне використання бюджетних коштів [19].

При переході на стратегію сталого розвитку в Україні значну увагу надано регіональному рівню, у зв'язку з чим урядом прийнято ряд спеціальних програм, для виконання яких підґрунтям є трансферти з державного бюджету до бюджетів регіонів або окремих територій. Недоліком бюджетного законодавства є те, що до таких програм не складаються паспорти, а в умовах неповного фінансування не регламентовано принципи спрямування органами місцевого самоврядування ресурсної бази на виконання складових програм. Це створює умови для суб'єктивізму і безконтрольності при розподілі та використанні коштів.

Регулярний аудит є важливим шляхом розкриття помилок у фінансових питаннях незалежно від того, чи вони спричинені зловживаннями та корупцією, чи неналежним виконанням процедур, та підвищення довіри з боку громадськості, що кошти бюджету витрачаються належним чином [55].

Проте на сьогодні існують певні проблеми, які заважають ефективному використанню цієї форми контролю. Крім того, у правовому полі державного фінансового аудиту існує певна невідповідність. Так, під час проведення різних видів державного фінансового аудиту відбувається дублювання контрольних заходів:

- державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [50];

- державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм здійснюється щодо місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів [49];

– державному фінансовому аудиту діяльності суб'єктів господарювання підлягають суб'єкти господарювання, що отримують кошти з місцевого бюджету або використовують комунальне майно [41].

Отже, об'єктом усіх видів державного фінансового аудиту, так чи інакше, є кошти місцевих бюджетів.

Тому з метою вдосконалення організації державного фінансового аудиту Державній аудиторській службі необхідно усунути недоліки нормативно-правової бази та привести вітчизняну практику у відповідність до міжнародних стандартів аудиту (INTOSAI) [11].

За результатами аналізу сучасного стану організації та функціонування системи державного фінансового аудиту в Україні можна визначити ряд невирішених практичних проблем, які перешкоджають розвитку цієї системи, серед яких основними є:

- відсутність систематизованої та завершеної нормативно-правової бази;
- необхідність реформування організаційних структур контролюючих органів, а також напрямів їх діяльності;
- невідповідність методологічних засад державного аудиту сучасним умовам;
- низьке матеріально-технічне та фінансове забезпечення функціонування контролюючих органів.

Крім того, міжнародні стандарти розрізняють фінансовий аудит – перевірка правильності або відповідності та аудит адміністративної діяльності (аудит ефективності). Тобто державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм і державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів – це аудит ефективності, а державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання – фінансовий аудит. Таким чином, навіть у самих назвах та визначеннях окремих видів державного аудиту існують суперечності, які потребують врегулювання. Крім того, сама сутність цих видів аудиту, викладена у відповідних нормативних документах, потребує перегляду та уточнення відповідно до практики економічно розвинених країн.

Державній аудиторській службі при здійсненні правового врегулювання державного фінансового аудиту варто встановити різну періодичність для фінансового аудиту та аудиту ефективності. Наприклад, для того, щоб аудит ефективності виконання місцевих бюджетів вирішував поставлені перед ним завдання, необхідно охоплювати контролем період діяльності, який становить не менше 3-х років. Такий

аналіз дозволить оцінити показники місцевого бюджету у динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу, надати обґрунтовані рекомендації, які будуть правильними та ефективними.

Необхідно зазначити, що, незважаючи на недоліки в системі державного фінансового аудиту, є і значні напрацювання у напрямі його розвитку та удосконалення.

Основні повноваження щодо здійснення державного фінансового аудиту в Україні покладено на Рахункову палату та Державну аудиторську службу, тому процес розвитку системи державного фінансового аудиту відбувається в межах діяльності цих органів. Наприклад, державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів, що проводиться Державною аудиторською службою, є формою внутрішнього державного фінансового контролю. Однак суспільству потрібна незалежна, неупереджена оцінка законності та ефективності виконання місцевих бюджетів, незаангажована інформація, тобто результати зовнішнього державного фінансового аудиту, який в Україні здійснює Рахункова палата. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень та витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності та повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Тому Рахункова палата проводить заходи державного зовнішнього фінансового аудиту щодо правильності визначення та розподілу, а також своєчасності і повноти перерахування

трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, законності та ефективності використання таких трансфертів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за видатками місцевих бюджетів. Саме це зазначено у статті 15 Закону України «Про Рахункову палату» [54], якою передбачено право Рахункової палати запитувати та одержувати у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів наявну в них інформацію і документацію про визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами.

Відповідно до Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту об'єктами контролю Рахункової палати є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, зокрема закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи. Предметом дослідження фінансового аудиту є кошти державного бюджету; бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані; нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів у сфері, що досліджується [36].

Рахункова палата контролює ефективність управління коштами Державного бюджету, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм, тобто, по суті, проводить аудит ефективності та фінансовий аудит.

Крім того, Рахункова палата, як орган зовнішнього державного фінансового контролю, повинна бути законодавчо уповноважена здійснювати аудит місцевих бюджетів, чого вимагає міжнародна практика та сучасний стан вітчизняної економіки. У результаті проведення такого аудиту громадськість матиме змогу отримувати незалежну, об'єктивну, достовірну інформацію про стан забезпеченості доходами місцевих бюджетів, управління фінансами місцевих громад і результати діяльності органів місцевої влади.

Таким чином, з метою підвищення рівня фінансової безпеки регіонів та країни в цілому необхідно сформувати ефективну систему

державного фінансового аудиту місцевих бюджетів та державного аудиту. З цією метою необхідно виконати такі заходи:

- врегулювати та привести вітчизняне законодавство щодо державного аудиту у відповідність до міжнародних норм і стандартів, що забезпечить розуміння та однозначне тлумачення нормативно-правових актів;

- узгодити контрольну діяльність Державної аудиторської служби України з діяльністю Рахункової палати, яка здійснює зовнішній державний фінансовий контроль, що повинно забезпечити суб'єктів контролю додатковими відомостями щодо певного підконтрольного суб'єкта;

- систематизувати проведення контролю, що дозволить сформувати контрольні дії в єдину систему, функціонування якої забезпечить досягнення поставлених цілей;

- сформувати комплексне методичне забезпечення, що дасть змогу підвищити результативність та позитивний ефект кожного виду державного аудиту;

- створити інформаційну інфраструктуру щодо інформації, яка збирається та аналізується Державною аудиторською службою. Вона повинна мати високий рівень доступності, гласності, відкритості, що дозволить суспільству здійснювати належний громадський контроль [67].

Необхідно ще раз наголосити на тому, що основною причиною недосконалості системи державного аудиту в Україні можна вважати неврегульоване нормативно-правове забезпечення. Система державного фінансового контролю України загалом та державного фінансового аудиту зокрема функціонує без базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між контролюючими органами, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб.

Виконання зазначених вище заходів дозволить підвищити ефективність державного фінансового аудиту в Україні, проведення якого, в свою чергу, дозволить на найвищому рівні не лише контролювати дотримання вимог чинного законодавства у сфері державних фінансів, а й виявляти сильні та слабкі сторони формування та використання

фінансових ресурсів кожного регіону, незалежно й об'єктивно оцінювати фінансовий потенціал, визначати структурні деформації та недоліки соціально-економічного розвитку регіону, обирати фінансову стратегію його розвитку.

У зв'язку з тим, що державний фінансовий аудит відіграє важливу роль у процесі ефективного використання бюджетних коштів, є нагальна необхідність у розробці й прийнятті комплексу заходів з удосконалення проведення державного фінансового аудиту відповідно до міжнародних стандартів, шляхом обміну досвідом та ідеями, що призведе до ефективного і раціонального використання державних фінансів, які мають вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту її громадян.

Проте, незважаючи на значні проблеми та недоліки, система державного фінансового аудиту в Україні вже встановлена та має позитивні тенденції розвитку.

3.3. Теоретичні підходи до аналізу ефективності бюджетних програм

Особливе місце в контролі за витрачанням бюджетних коштів належить контролю за реалізацією різного роду цільових національних (державних) програм. Однак аналіз реалізації цільових програм свідчить про те, що вони виконуються з низькою результативністю і ефективністю. Головні проблеми в цій сфері такі: 1) витрати на реалізацію ряду цільових програм не пов'язані з можливостями бюджету протягом усього строку їх реалізації; 2) частина цільових програм не містить конкретних програмних заходів, строків і оцінки можливих результатів їх реалізації; 3) у ряді програм відсутні кількісні показники ефективності й необхідні програмні показники за роками реалізації; 4) немає дієвого механізму здійснення моніторингу й контролю за реалізацією програми.

Упродовж усього процесу реалізації програми різні державні органи контролюють хід її виконання. Експертиза здійснюється робочою групою, що формується на конкурсній основі з незалежних експертів. Оскільки сторонні експерти запрошуються на нетривалий час, то їх оцінки, більшою мірою, формуються на основі загальних відомостей, звітів про виконання і зовнішніх ознак результатів. Відтак про

їх глибокий аналіз говорити не доводиться. Більше того, результати експертних оцінок носять суто суб'єктивний характер.

За результатами експертних перевірок, адміністрація програми приймає рішення про її корегування, розвиток чи доцільність продовження реалізації. Адміністрація внаслідок отримання суб'єктивної інформації про хід її виконання приймає рішення, не завжди адекватні реальному стану. Через масштабність цільових програм керівникам доводиться напрацьовувати рішення на інтуїтивному рівні, внаслідок чого в процес управління реалізацією закладаються погрішності і неточності.

Таким чином, наявні проблеми в сфері підвищення результативності і ефективності реалізації цільових програм свідчать про необхідність розробки підходів до формалізованого подання, створення інструментальних засобів моніторингу їх виконання [29].

Формалізацію програми пропонується здійснювати таким чином. Спочатку програма розпізнається з використанням сучасних методів теорії розпізнавання образів у сукупності з програмним інструментарієм. Результатом розпізнавання цільової програми є таблиця цілей, завдань і заходів. Далі, застосовуючи методи економіко-математичного моделювання, таблиця перетворюється в дерево цілей, що відображає цілі, які необхідно досягти в процесі реалізації програми. При цьому дерево цілей показує зв'язок між цілями програми, завданнями і заходами, передбаченими для виконання. Таким чином, формалізація цільової програми дає математичну модель соціально-економічного розвитку окремих секторів економіки, за допомогою якої можна будувати, а потім відслідковувати всі етапи реалізації програми. Така модель забезпечує якісний моніторинг і швидку оцінку на будь-якому з етапів реалізації програми, тобто виявлення помилок і своєчасне їх усунення. Крім того, подібна модель показує ступінь завершеності на будь-якому з етапів реалізації програми. Побудована модель за необхідності дозволяє зміну цілей чи динамічне підключення нових цілей програми. Для формалізованого подання цільової програми зручно використовувати дерево цілей, де всі елементи пов'язані в строгу ієрархію відносинами супідрядності [29].

Безумовний інтерес становить здійснений К. Захаровим детальний аналіз підходів до визначення ефективності бюджетних цільових програм [21]. Цей дослідник зазначає, що ефективність цільових програм можна визначати за допомогою таких методів оцінки ефективності бюджетних цільових програм:

- метод аналізу витрат і вигід (соціальних ефектів чи результатів);
- метод аналізу витрат і результативності;
- метод урахування показників доходів майбутніх періодів;
- метод інтегральної оцінки, що враховує вагові значення, на прями реалізації програми;
- метод додавання ефектів від реалізації програми.

Запропонований К. Вейсом і М. Скривеном *метод аналізу витрат і вигід* (CBA – *cost-benefit analysis*) [70] полягає в порівнянні вигід (соціальних ефектів чи результатів), оцінюваних у грошовому виразі, які виникають при реалізації бюджетних видатків за конкретним напрямом, і здійснених витрат. Цей метод має два варіанти. Перший оцінює ефект (отримані чисті вигоди) в короткостроковому періоді за формулою:

$$NBst = B - C,$$

де $NBst$ – короткострокові чисті поточні вигоди (short-term net present benefit);

B – вигоди (соціальний ефект чи результат) у поточному періоді;

C – бюджетні видатки в поточному періоді.

Другий варіант передбачає оцінку довгострокового ефекту від реалізації цільової програми за формулою:

$$NB_{lt} = \sum_{t=0}^n \frac{B_t - C_t}{(1+d)^t},$$

де NB_{lt} – довгострокові чисті поточні вигоди (long-term net present benefit);

B_t – вигоди (соціальний ефект чи результат) у момент часу t ;

C_t – бюджетні видатки на момент часу t ;

d – ставка дисконтування.

Метод аналізу витрат і результатів (cost effectiveness analysis – CEA), запропонований М. Петоном подібний до методу аналізу витрат і вигід, включає формулу:

$$\frac{C}{E} = \frac{\text{Витрати програми}}{\text{Соціальний результат (ефект)}}.$$

В. Косов, В. Лівшиць, А. Шахназаров розробили методичні рекомендації з оцінки ефективності інвестиційних проектів [27, с. 421], пізніше П. Віленський спільно з В. Лівшицем і С. Смоляком допрацювали цей метод [10, с. 1104]. У рамках цього підходу при оцінці ефективності програми мають братися до уваги основні показники доходів майбутніх періодів:

- ЧД – чистий дохід;
- ЧДД – чистий дисконтований дохід від реалізації програмних заходів;
- ВНД – внутрішня норма дохідності заходів;
- СОВ – строк окупності витрат на реалізацію програми;
- ПФ – потреба в додатковому фінансуванні;
- ІД – індекс дохідності в форматі рентабельності.

Кожен із цих показників має свою формульну оцінку, яка відображена в науковій літературі з економічного аналізу. Так, *чистий дохід* (*Net Value, NV*), що зветься накопиченим ефектом, визначається як:

$$\text{ЧД} = \text{SUM } \Phi_m ,$$

де додавання враховує всі кроки передбачуваного періоду; Φ_m – грошовий потік (урахування часу залежності грошових надходжень від платежів при реалізації програми чи проекту).

Одним з головних показників ефективності програми є *чистий дисконтований дохід* (*Net Present Value, NPV*) – накопичений за розрахунковий період дисконтований ефект, що розраховується за формулою:

$$\text{ЧДД} = \text{SUM}_m \Phi_{mat}(E).$$

Два ці показники дають оцінку перевищення сумарних грошових надходжень над сумарними витратами для відповідної програми. Крім того, на думку П. Віленського, В. Лівшиця і С. Смоляка, якщо чистий дисконтований дохід позитивний, то програма чи проект ефективні, при цьому чим більше ЧДД, тим ефективніше розробка.

М. Афанасьєв і І. Кривогов розробили свій метод визначення ефективності цільових програм на основі інтегральної оцінки, що враховує вагові значення напряму реалізації програми. Ними запропонована шкала напрямів оцінки, в якій ключовими є показники оцінки досягнення намічених цілей і виконання поставлених завдань [2, с. 87], що дозволить, на їх думку, сформулювати більш об'єктивне уявлення про якість програми і приймати коригуючі рішення при її реалізації.

Шкала оцінки якості включає всі основні аспекти підготовки, реалізації і оцінки програми, а також вагові значення того чи іншого напрямку програми. Ваги відображають пріоритети напрямку програми і можуть варіюватися відповідно до змін цих пріоритетів.

Напрями оцінки ефективності програм М. Афанасьєвим і І. Кривоговим сформовані на основі практики оцінки доповідей про результати й основні напрями діяльності суб'єктів бюджетного планування в Російській Федерації, матеріалів Світового банку і рейтингової оцінки програм Адміністративно-бюджетного управління США. Вони включають: цілі і завдання програми; планування заходів; управління і моніторинг програми; результативність і ефективність програми. Кожний із цих напрямів має свою вагову оцінку, виражену в балах, від 0 (мінімум) до 5 (максимум). Згідно з вищезазначеною класифікацією напрямів оцінки, а також їх вагових значень (вага напрямку визначається індивідуально для кожної програми) пропонується інтегральна оцінка ефективності програми:

$$\text{Інтегральна оцінка} = \sum \left(\text{вага}_{\text{напрям}_i} \times \text{оцінка}_{\text{напрям}_i} \right),$$

де i – напрям оцінки.

Крім того, М. Афанасьєв та І. Кривогов передбачають розробку оцінних таблиць, що включають визначення кожного напрямку програми з аналізом поточного стану його реалізації, а також критерії для мінімізації неадекватної оцінки того чи іншого напрямку.

Для успішної реалізації, а також досягнення генеральної мети програми необхідно планомірно забезпечувати досягнення всіх цілей програми. У кожній меті програми є завдання, які вирішуються заходами. Заходи при цьому є вимогами, а проекти – пропозиціями. Тобто проекти подаються на розгляд комісії, і ті з них, які задовольняють вимогам, підключаються до програми і приймаються до виконання.

Таким чином, формалізація програми дає модель, за допомогою якої можна побудувати, а потім відстежувати всі етапи реалізації програми. Така модель забезпечує якісний моніторинг і швидку оцінку на будь-якому з етапів реалізації програми, тобто виявлення помилок і своєчасне їх усунення. Крім того, подібна модель показує ступінь завершеності на будь-якому з етапів реалізації програми. Побудована модель за необхідності дозволяє зміну цілей чи динамічне підключення нових цілей програми [29].

Одним з методів оцінки ефективності бюджетних витрат, пов'язаним з приведенням до єдиного показника як витрат, так і результату, є *метод оцінки зміни потреб*, який передбачає розрахунок ефективності бюджетних видатків, виходячи з відношення зміни стану задоволення потреб жителів у бюджетній послугі до зміни бюджетних видатків на її надання [11]:

$$Ef = ((U_t - U_{t-1}) / U_{t-1}) / ((P_t - P_{t-1}) / P_{t-1}),$$

де U_t – рівень задоволення потреб жителів в i -ій бюджетній послугі в поточному фінансовому році;

U_{t-1} – рівень задоволення потреб жителів в i -ій бюджетній послугі в попередньому фінансовому році;

P_t – бюджетні витрати на надання i -ої бюджетної послуги в поточному фінансовому році;

P_{t-1} – бюджетні витрати на надання i -ої бюджетної послуги в попередньому фінансовому році.

При цьому ефективним буде визнане таке витрачання бюджетних коштів, за якого ступінь задоволення суспільства зросте більшою мірою, ніж збільшуватимуться бюджетні видатки.

Показником бюджетної ефективності цільової програми є чистий дисконтований дохід (NPV) – накопичений дисконтований ефект за період реалізації програми, що характеризує перевищення сумарних грошових надходжень над сумарними витратами і зменшення обсягів надходжень до бюджету, пов'язаних з реалізацією програми [9]:

$$NPV = \sum_{m=1}^T \Phi_m \times a_m(E),$$

де T – тривалість реалізації програми, років;

$$\Phi_m = D_m - Z_m,$$

де D_m – обсяг грошових надходжень;

Z_m – обсяги платежів з бюджету, а також зменшення обсягу надходжень до бюджету, пов'язаних з реалізацією програми, за m -й рік її реалізації;

$a_m(E)$ – коефіцієнт дисконтування.

Для визнання програми ефективною (з точки зору вкладання бюджетних коштів) необхідно, щоб NPV програми був позитивним.

При цьому ступінь соціально-економічної ефективності програми (одиниця ефекту/одиниця витрат) можливо визначити як відношення сумарного показника планованих ефектів (збитків) від впливу програми на сфери життєдіяльності до витрат на її реалізацію:

$$E = \sum_{m=1}^T \Phi_m \left(\sum_{n=1}^N E_n \right) m / \sum_{m=1}^T Z_m,$$

де E – суспільна (соціально-економічна) ефективність програми за T років за N показниками (наприклад, $n=1$ – ефект від економії вільного часу населення; $n=2$ – поліпшення матеріального стану тощо);

E_n – прогнозовані ефекти (збитки) по кожному з показників протягом T років реалізації програми;

$m = 1 \dots T$ років – період реалізації програми;

Z_m – витрати на розробку і реалізацію програми за m -й рік.

При оцінці суспільної (соціально-економічної) ефективності програми використовується інтегральна оцінка, що враховує очікувані при її реалізації позитивні та негативні (збитки) ефекти.

Підвищення ефективності системи фінансово-бюджетного контролю передбачає: завершення формування ефективної системи фінансово-бюджетного контролю; підвищення ефективності і якості бюджетного менеджменту, в тому числі на рівні зовнішнього і внутрішнього контролю, що здійснюється головними розпорядниками бюджетних коштів (організацію методологічного забезпечення систем внутрішнього контролю, що включає розробку стандартів і форм звітності внутрішнього аудиту; розширення практики аудиту ефективності в регіонах; розробку на державному рівні критеріїв доцільності організації самостійних органів зовнішнього і органів внутрішнього фінансово-бюджетного контролю на регіональному і місцевому рівнях і врегулювання порядку створення і організації діяльності муніципальних контрольно-рахункових органів, на основі сформульованих принципів; надання контрольно-рахунковим органам права законодавчої ініціативи [9].

Неефективне використання державних фінансових ресурсів значною мірою зумовлене відсутністю його належної оцінки. Необхідно розробити показники, що оцінюють ефективність використання бюджетних ресурсів, охоплених фінансовим контролем. Однак оцінку

результативності бюджетних видатків можна визнати обґрунтованою, якщо вона буде належним чином формалізована на прив'язці до конкретних бюджетних (суспільних) послуг.

Таким чином, ефективність використання бюджетних коштів слід, на наш погляд, розглядати в кількох аспектах. По-перше, з точки зору ефективності бюджетної політики. По-друге, з точки зору ефективності рішень і заходів з подальшого вдосконалення формування й використання бюджетних коштів, спрямованих на підвищення якості послуг, що надаються населенню органами державної влади і місцевого самоврядування. По-третє, з точки зору ефективності фінансового менеджменту в бюджетній сфері. По-четверте, з точки зору ефективності використання бюджетних коштів як таких. Витрачання публічних коштів може бути визнане ефективним лише в тому разі, якщо дотримані всі ознаки ефективності публічних витрат в їх сукупності: результативність, цільове, економне і своєчасне витрачання.

3.4. Оцінка ризиків та аналіз виконання бюджетних програм

В умовах бюджетного дефіциту та обмежених фінансових ресурсів держави контроль за ефективним використанням бюджетних коштів набуває особливої актуальності. Неоднозначне трактування законодавчих актів, нестабільна політична ситуація в Україні є сприятливим підґрунтям для різних зловживань у сфері використання бюджетних коштів. У таких умовах традиційні методи контролю, що використовувались протягом тривалого часу, не приносять очікуваних результатів. Тому необхідним є вдосконалення форм і методів контролю використання бюджетних коштів.

Незадовільний сучасний стан сфери державних фінансів є результатом недоліків бюджетного планування, використання бюджетних ресурсів, контролю за їх використанням. Враховуючи, що бюджетний процес підпадає під вплив ряду непередбачених подій та факторів, які можуть впливати на досягнення відповідного результату, необхідне вивчення та аналіз впливу невизначеності на бюджетний процес. Без постійного та обґрунтованого врахування факторів невизначеності під час прийняття управлінських рішень на всіх рівнях бюджетної системи практично неможливо виконати завдання бюджетної політики держави.

Попередження і ліквідацію бюджетних порушень та підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів повинна забезпечувати система державного фінансового контролю. Значної уваги в складі цієї системи потребує контроль ефективності виконання бюджетних програм.

Дослідженню питань ризиків у економічних процесах та бюджетній сфері приділялася увага у працях багатьох науковців. Внесок у розробку цих питань здійснили: Білуха М., Булгакова С., Виговська Н., Грищенко Х., Гранатуров В., Дорош Н., Дубров А., Ільяшенко С., Калюга Є., Кужельний М., Лагоша Б., Лебедєва О., Первозванський А., Мамишев А., Петрик О., Стефанюк І., Устенко О., Федів Р., Федосов В., Яшина Н. та ін.

Проте у наукових працях немає комплексного дослідження впливу невизначеності на виконання бюджетних програм. Оцінка та аналіз ризиків у виконанні бюджетних програм не мають теоретичного висвітлення та практичного впровадження.

Тому зазначені проблеми потребують подальшого наукового обґрунтування та опрацювання.

Основними завданнями цього дослідження є:

- обґрунтування основних причин невиконання цілей бюджетних програм;
- дослідження поглядів науковців щодо визначення поняття «бюджетний ризик»;
- обґрунтування необхідності дослідження бюджетних ризиків;
- аналіз факторів та причин виникнення бюджетних ризиків;
- дослідження причин ризиків при виконанні бюджетних програм;
- надання рекомендацій щодо оцінки ризиків та управління ними при виконанні бюджетних програм.

Мета державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм полягає у визначенні ступеня досягнення мети бюджетної програми, ефективності прийнятих управлінських рішень, встановлення чинників впливу на результат і розробки рекомендацій щодо ефективного використання бюджетних ресурсів.

Порядок проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм закріплює необхідність аналітичних методичних прийомів при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як основних [43].

Можна виділити такі аудиторські процедури при здійсненні контрольно-аналітичних заходів у процесі державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм:

- зіставлення отриманих результатів із запланованими (порівняльний аналіз, арифметична перевірка, моніторинг, зустрічна перевірка);
- перевірка наявності систематизованого переліку заходів та розподілу затрат між заходами з виконання бюджетної програми (документальна перевірка, формальна перевірка, взаємний контроль);
- перевірка законного та цільового використання коштів, дотримання в ході реалізації бюджетної програми встановленого порядку державних закупівель (документальна перевірка, взаємний контроль, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка);
- зіставлення завдань і функцій головного розпорядника бюджетних коштів з напрямками діяльності, передбаченими бюджетною програмою (порівняльний аналіз, нормативно-правова перевірка);
- аналіз відповідності фінансової звітності та звітів про виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди, вивчення матеріалів попередніх контрольних заходів на предмет урахування їх результатів (логічний контроль, зустрічна перевірка, нормативно-правова перевірка, аналітичні розрахунки);
- аналіз правильності розрахунків, поданих в обґрунтування необхідності видатків на реалізацію бюджетної програми (арифметична перевірка, аналітичні розрахунки);
- дослідження результативних показників за звітом на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності, аналіз достатності результативних показників для подальшої оцінки використання коштів на виконання бюджетної програми (логічний контроль, моніторинг, аналітичні розрахунки);
- перевірка повноти і правильності розподілу граничних обсягів видатків загального фонду державного (місцевого) бюджету між відповідальними виконавцями відповідних програм (хронологічна, арифметична, зустрічна перевірка, експертиза);
- перевірка відповідності показників бюджетного запиту за конкретною програмою показникам паспорту цієї бюджетної програми (нормативно-правова перевірка, порівняльний аналіз, документальна перевірка);

- аналіз адміністративних рішень, прийнятих головним розпорядником, відповідальним виконавцем та іншими учасниками на виконання програми, на предмет їх адекватності стратегічним цілям (логічний контроль; анкетування або тестування; процедури по суті, моделювання);
- перевірка відповідності показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань та зведених планів використання бюджетних коштів уточненим обсягам асигнувань на виконання програми (нормативно-правова перевірка, моніторинг, зіставлення, порівняльний аналіз);
- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та своєчасності і повноти відображення в ньому здійснених господарських операцій з виконання бюджетної програми (документальна, нормативно-правова, хронологічна, арифметична перевірка, тестування);
- перевірка достовірності показників звіту про виконання програми та їх відповідності даним бухгалтерського обліку (документальна перевірка, інвентаризація, арифметична перевірка);
- аналіз фінансової звітності та звіту про виконання бюджетної програми на предмет їх взаємозв'язку та узгодженості (горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний і факторний аналіз);
- аналіз виконання результативних показників бюджетної програми при наявності розбивки результативних показників за періодами бюджетного року та порівняння їх з аналогічними показниками за попередні бюджетні періоди або з показниками подібних програм (порівняльний, горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний і факторний аналіз);
- дослідження результативних показників на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності, аналіз достатності результативних показників для подальшої оцінки ефективності використання коштів на виконання бюджетної програми (порівняльний аналіз, групування, документальна, арифметична перевірка);
- підтвердження правильності розрахунків, поданих в обґрунтування необхідності видатків на реалізацію бюджетної програми у наступному році (арифметична перевірка, логічний контроль, моніторинг);
- оцінка стану попереднього і поточного контролю, що здійснюється в ході формування, виконання і звітування про виконання бюджетної програми (анкетування, тестування, аналітичні розрахунки).

Таким чином, за допомогою ряду методичних прийомів та процедур можна оцінити ефективність виконання бюджетної програми. Проте нинішня нестабільна економічна ситуація в країні провокує появу численних ризикових ситуацій у бюджетній сфері, що є причиною невиконання основних цілей бюджетних програм та неповноцінної реалізації програмно-цільового методу. Тому дослідження бюджетних ризиків необхідне для повноцінного аналізу ефективності виконання бюджетних програм з подальшим моделюванням економічної ситуації, що склалася, з метою пошуку шляхів попередження ризикових ситуацій та прийняття обґрунтованих рішень. Важливим також є розробка дієвого наукового інструментарію для оцінки економічних ризиків, який би враховував особливості кожної бюджетної програми.

Фактори ризику можна поділити на дві групи. До першої належать ризики, які згідно з положеннями економічної теорії та господарської практики можна передбачити. Друга група вміщує фактори, виявити які з належним рівнем достовірності на стадії аналізу нереально. Одним із завдань стратегічного менеджменту є створення регулярної процедури виявлення факторів ризиків, звуження кола факторів другої групи, а відтак послаблення впливу змінних факторів ризиків. Аналіз факторів бюджетного ризику дозволить:

- зосередити увагу на найбільш важливих і пріоритетних напрямках визначення факторів;
- збільшити можливість виявлення і прогнозування бюджетного ризику;
- сформувати єдине інформаційне забезпечення функціонування системи управління бюджетними ризиками [63].

Ризики є невід'ємною складовою усіх процесів життєдіяльності суспільства. Вони залежать від цілого ряду факторів, наслідки впливу яких не завжди можливо передбачити. Зростання частоти виникнення негативного прояву ризикових ситуацій зумовлює необхідність наукового вивчення сутності цього поняття.

Актуальним на сьогодні є вивчення ризиків у бюджетній сфері. Необхідно врахувати і той факт, що у працях вітчизняних та зарубіжних учених питання ризиків у бюджетній сфері є недостатньо вивченими та немає повного й однозначного визначення поняття «бюджетний ризик».

Окремі погляди науковців щодо визначення поняття «бюджетний ризик» можна згрупувати у такі підходи:

- бюджетний ризик – це ймовірність нездійснення витрат з бюджету [69];
- бюджетний ризик пов'язаний з ймовірністю невиконання дохідної частини бюджету порівняно з очікуваною величиною [24];
- бюджетний ризик – це недотримання доходів і, як наслідок, нездатність профінансувати свої видатки [33];
- бюджетний ризик – вірогідність невиконання заходів бюджетного планування та бюджетної політики у зв'язку з порушеннями в обігу бюджетних ресурсів та їх пропорцій [65];
- бюджетний ризик як різновид фінансових ризиків, тобто це така ситуація, коли зменшується якість податкового і бюджетного планування та надання бюджетних послуг [15; 65].

Причинами виникнення бюджетних ризиків є ряд взаємопов'язаних факторів. Серед них можна виділити внутрішні та зовнішні, об'єктивні та суб'єктивні.

Бюджетний ризик як різновид фінансового має не лише основні його сутнісні характеристики, а й певні особливості [8]:

- бюджетний ризик як економічне явище проявляється у сфері фінансової діяльності держави на всіх рівнях бюджетної системи, він прямо пов'язаний із процесом формування доходів державного і місцевих бюджетів, характеризується можливими грошовими втратами у процесі здійснення фінансової діяльності та бюджетної політики держави;
- бюджетний ризик проявляється на всіх стадіях бюджетного процесу та є об'єктивним явищем у функціонуванні будь-якої держави, він супроводжує практично всі види фінансових операцій, що пов'язані з формуванням доходів бюджетів та їх витрачанням на всіх рівнях бюджетної системи;
- бюджетний ризик припускає необхідність вибору альтернативної дії, тобто прийняти ризик або відмовитися;
- оцінка рівня бюджетного ризику носить суб'єктивний характер і залежить від оцінки соціально-економічного стану держави, політичної складової;
- невизначеність завжди супроводжує бюджетні ризики і характеризує такі їх властивості: ризик має відношення до майбутнього і

тісно пов'язаний із прогнозуванням; ризик передбачає ймовірність несприятливої ситуації і наслідків, прогнозованих чи ні, тобто несприятлива ситуація може статися чи ні; прогнозованість несприятливої ситуації та наслідків означає наявність механізму управління ризиками;

– ймовірність виникнення несприятливих ситуацій має коливатися в межах: більше нуля і менше одиниці. При цьому за умови нульової ймовірності ризик відсутній, а при одиниці обов'язково виникне проблема кризи, але не ризик;

– невизначеність наслідків бюджетного ризику полягає в тому, що відхилення від запланованої суми може відбутися як у бік зменшення, так і збільшення суми бюджетних доходів і видатків.

Аналіз ризиків є необхідним і потребує постійного вдосконалення. Це стає найбільш необхідним в умовах кризи, коли проявляється неспроможність державного адміністративного потенціалу вирішувати зростаючі проблеми, з якими стикається суспільство, і актуалізує питання щодо розробки стратегії управління бюджетними ризиками.

Управління ризиками являє собою безперервний цикл, що передбачає такі кроки: визначення ризиків; аналіз ризиків; оцінка ризиків та визначення їх пріоритетності; робота з ризиками та оцінка роботи з ризиками. Отже, управління ризиком передбачає здійснення ряду процесів і дій, що реалізують цілеспрямований вплив на ризик.

Заходи щодо усунення і мінімізації ризику охоплюють вибір і обґрунтування можливо допустимих рівнів ризику, вибір методів зменшення ризику, формування варіантів ризикового вкладення капіталу, оцінку їх оптимальності на основі зіставлення очікуваної віддачі та величини ризику. Одним із важливих етапів процесу управління ризиком є збір та обробка даних за аспектами ризику, оскільки процес управління, в першу чергу, передбачає отримання, переробку, передачу і практичне використання різної інформації [14].

Процедури управління ризиками охоплюють ідентифікацію ризиків, їх кількісну та якісну оцінку, прийняття заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, і постійний моніторинг ризиків.

Причинами ризику невиконання (неефективного виконання) бюджетних програм можуть бути недоліки та упущення організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, пов'язані не

тільки з неналежним виконанням контрольних функцій і функцій з управління бюджетними коштами, а й політико-економічною ситуацією, що має місце в державі, а саме:

- несвоєчасність затвердження паспортів бюджетних програм і порядку використання бюджетних коштів;
- недотримання порядку використання бюджетних коштів;
- недоліки в організації бухгалтерського обліку;
- несвоєчасний розподіл відкритих асигнувань;
- неналежна організація проведення процедур державних закупівель;
- завищення вартості виконання певних робіт;
- збільшення кредиторської заборгованості;
- невиконання планових результативних показників бюджетних програм;
- низька або невідповідна кваліфікація працівників-виконавців бюджетних програм;
- низька якість планування результативних показників бюджетних програм;
- нецільове використання бюджетних коштів;
- несвоєчасна та неякісна підготовка звітів про виконання паспортів бюджетних програм тощо.

На сучасному етапі реалізації цільових програм потребує удосконалення методика визначення результативних показників бюджетних програм. Вони залишаються кількісно обмеженими та необґрунтованими, що унеможливорює якісне визначення ефективності використання бюджетних коштів.

Аналіз ефективності виконання бюджетних програм виділив основні проблеми впровадження програмно-цільового методу виконання бюджету:

- неможливість застосування існуючої програмної класифікації на рівні місцевих бюджетів;
- необхідність удосконалення порядку прогнозування видатків на конкретні бюджетні програми майбутніх періодів;
- відсутність нормативно-правової бази для застосування програмно-цільового методу на місцевому рівні;
- відсутність програмного забезпечення в органах Державного казначейства України, яке б надавало можливість здійснювати обслуговування місцевих бюджетів за видатками згідно з програмно-цільовим методом;

— певна складність методу для розуміння та оволодіння широким колом причетних до цього спеціалістів та ін. [64].

У світовій та вітчизняній практиці застосування програмно-цільового методу виконання бюджету за кожною з програм відображаються видатки за загальним та спеціальним фондом із поділом на видатки споживання та на видатки розвитку, які сформовані з різних статей.

При виконанні бюджетних програм можуть виникнути, наприклад, ризики щодо видатків бюджету, ризики нормативної неврегульованості, ризик недоотримання коштів у бюджет, ризик недофінансування, ризик збільшення боргового навантаження на економіку, ризик необґрунтованого зростання цін та ін.

Усі ці ризики є загрозою невиконання або неповного виконання результативних показників бюджетних програм, які розробляють головні розпорядники бюджетних коштів, встановлюють у бюджетних запитах та погоджують з Міністерством фінансів, що, в свою чергу, свідчить про загрозу невиконання всієї бюджетної програми.

Виникнення форс-мажорних обставин також може призвести до ризику невиконання бюджетних програм, оскільки для їх ліквідації необхідно виділити фінансові ресурси, частина яких була запланована на інші цілі. У бюджеті окрема частина ресурсів передбачається на попередження та ліквідацію надзвичайних ситуацій, але передбачити все неможливо, і тому завжди є певний ризик, що визначається як форс-мажорні події.

Для здійснення процедур управління бюджетними ризиками можуть використовуватися аналітичні та практичні методи. Аналітичні методи слугують інструментом попереджувального впливу на ризики. Вони охоплюють:

- впровадження системи прогнозування ризиків;
- впровадження механізмів попередження ризиків;
- визначення пріоритетності ризиків;
- проведення постійного моніторингу ризиків.

Практичні методи призначені для зменшення негативних наслідків, що виникають у процесі здійснення операцій, пов'язаних із ризиками. Ці методи передбачають: розробку механізмів оперативного усунення можливих негативних наслідків і створення системи страхування ризиків. Безпосередньо до методів управління ризиками відносять: метод уникнення ризиків або відмови від них; метод прийняття

ризиків на себе; метод передбачення збитків; метод зменшення розміру збитків; метод передачі ризиків.

Застосування методу попередження ризику у бюджетній сфері залежить від економічної ситуації, стану державних фінансів та ефективності їх використання. В умовах несприятливої економічної ситуації, зростання темпів інфляції, зменшення обсягів фінансування, активного використання методу попередження або відмови від ризиків, у тому числі ризику неефективного використання бюджетних коштів, реалізується в бюджетному процесі через процедуру призупинення подальшого фінансування неефективних бюджетних програм, встановлення жорсткого порядку зменшення видатків бюджету, заборону на оплату бюджетних зобов'язань розпорядників коштів бюджету без обліку їх в органах казначейства тощо.

Метод прийняття ризику на себе передбачає покриття збитків при наявності бюджетного недофінансування зарахунок власних фінансових можливостей розпорядників бюджетних коштів.

Метод передбачення збитків має застосовуватися на всіх етапах здійснення бюджетного процесу: організації, планування та формування бюджетних коштів, виконання бюджету. Передбаченню збитків передують впровадження антиризикової програми, яка має враховувати специфіку діяльності головного розпорядника коштів бюджету. У бюджетному процесі метод передбачення збитків реалізується через встановлення бюджетних призначень головним розпорядником коштів бюджету; чітку регламентацію процедури розміщення замовлень для державних потреб; розподіл бюджетних асигнувань на конкретні бюджетні зобов'язання; контроль виконання грошових зобов'язань, видатків бюджету тощо.

Метод зменшення розміру збитків являє собою систему контролю за ефективним і цільовим витрачанням бюджетних коштів, здійсненням фінансово-господарської діяльності, розробкою заходів з економії ресурсів тощо.

Метод передачі ризиків полягає в передачі відповідальності за деякими ризиками. Він, зазвичай, зводиться до страхування ризиків.

При впровадженні процедур управління ризиками слід звернути особливу увагу на такі фактори:

- можливість настання ризику;
- частота настання ризику;
- наслідки настання ризику;

– значимість кожного виду ризику [23].

З метою мінімізації ризиків аналіз цих факторів і практику застосування процедур управління ризиками необхідно впроваджувати не лише в діяльність усіх органів виконавчої влади, а й підвідомчих їм установ.

Характер економічних рішень, що приймаються в умовах ризикових ринкових відносин, може бути виявлений лише за допомогою конкретних методів аналізу ризиків та їх впливу на діяльність економічних суб'єктів. У кожній ситуації, що пов'язана з ризиком, виникають питання: що означає допустимий ризик, де проходить межа, що відділяє допустимий ризик від недопустимого? Проте важливо не тільки знати про існування економічного ризику, а й оцінити його ступінь, ймовірність того, що певна подія дійсно відбудеться, а тоді вже – як це вплине на ситуацію. Чим досконалішими є методи дослідження та оцінювання ризику, тим меншим стає чинник невизначеності [18].

Аналіз економічних ризиків базується на критеріях, які запропонував американський експерт Б. Берлімер, а саме:

- втрати від ризику незалежні один від одного;
- втрати в одному напрямі діяльності не обов'язково збільшують ймовірність втрат у другому напрямі (за винятком форс-мажорних обставин);
- максимально можливий збиток не повинен перевищувати фінансові можливості [39].

Розрізняють два види аналізу ризиків: якісний та кількісний. Головними завданнями якісного аналізу є визначення факторів ризику, напрямів діяльності та етапів, де виникають ризики та ідентифікація ризиків, тобто визначення їх виду. Проте для прийняття ризикових управлінських рішень одного тільки якісного аналізу недостатньо. Кількісний аналіз ризиків дає змогу визначити за допомогою того чи іншого методу кількісну величину кожного з можливих ризиків, а також ризик обраного напрямку діяльності.

Аналіз економічних ризиків продовжується розробкою заходів захисту від ризиків, тобто прийняттям управлінських рішень із запобігання, передачі або зниження ступеня ризиків. Управління економічними ризиками стає однією з важливих умов забезпечення ефективності використання коштів.

В управлінні економічними ризиками важливе значення має інформованість, досвід, кваліфікація, ділові якості. Готовність йти на ризик визначається й результатами реалізації попередніх рішень, прийнятих у тих же умовах. Помилки, допущені раніше в аналогічній ситуації, диктують вибір більш обережної стратегії.

У процесі управління ризиками бажано враховувати такі правила:

- не можна ризикувати більше, ніж це може дозволити власний капітал;
- завжди треба пам'ятати про можливі наслідки ризику;
- не можна ризикувати великим для малого;
- позитивне рішення, пов'язане з ризиком, приймається лише за відсутності сумнівів;
- завжди існує декілька варіантів рішень ризикових завдань [39].

Дослідження економічних ризиків є необхідною складовою частиною розробки економічної стратегії.

Згідно з нормативними документами у зарубіжних країнах не може бути більше п'яти або шести результативних показників за однією бюджетною програмою з кожною групою (витрат, продукту, ефективності, якості), тоді як в Україні за однією групою можуть розраховуватися понад десять результативних показників. Це ускладнює роботу щодо їх аналізу та нагромаджує інформацію, яку часто практично неможливо зібрати, зіставити та проаналізувати впродовж бюджетного процесу. Результативні показники визначаються під кожен бюджетну програму, однак ризики їх невиконання досить великі.

Факторами, які стають причиною ризикових ситуацій при виконанні бюджетних програм, можуть бути такі макроекономічні показники розвитку країни, як валовий внутрішній продукт, рівень інфляції, курс національної валюти, рівень державного боргу та інші. В умовах кризи ризик недоотримання коштів у бюджеті різного рівня і ризик недофінансування значно збільшився.

Дослідження бюджетних ризиків на рівні розпорядників бюджетних коштів повинне відстежувати та контролювати прямі наслідки ризиків у рамках бюджету. З огляду на це, на думку вчених [65], чинники бюджетного ризику у видатковій частині бюджету необхідно згрупувати в такі блоки:

1) прийняття рішень, що впливають на збільшення видатків державного бюджету понад затверджені бюджетом обсяги (в україн-

ських умовах значним чинником недофінансування бюджету за рахунок боргових операцій є фінансування за рахунок надходжень від приватизації):

- збільшення соціальних виплат;
- збільшення дотацій;
- розширення пільг;

2) збільшення видатків унаслідок дії зовнішньоекономічного чинника (збільшення цін на енергоносії, несприятлива зміна цін на імпортовану продукцію, зміни курсів валют тощо);

3) боргова складова бюджетних ризиків:

- зростання витрат на обслуговування державного боргу (як результат дії валютного, процентного, цінового та кредитного ризиків);
- зростання витрат з погашення державного боргу (як результат дії валютного, процентного, цінового та кредитного ризиків);
- зменшення можливостей фінансування бюджету за рахунок боргових джерел за прийнятної вартості державного запозичення (зниження економічної доцільності таких дій);
- зростання боргового навантаження на фіскальну сферу та економіку в цілому внаслідок проведення неефективної боргової та фіскальної політики.

Фактори бюджетного ризику мають змінні характеристики і не є постійними, термін їх дії зазвичай триває кілька кварталів або рік. Тому прогнозувати виникнення ризиків доволі складно [44].

При такій ситуації, в першу чергу, виникає необхідність у розробці методики оцінки ризиків та управління ними при виконанні бюджетних програм з метою їх корегування, враховуючи можливий вплив несприятливих факторів як внутрішнього, так і зовнішнього характеру. Ефективність досягнення цієї мети залежить від науково обґрунтованих рішень. Завдяки комплексу методів оцінки ризику виконання бюджетної програми та його аналізу можливо значно скоротити необхідний час прийняття рішення та ефективно діяти залежно від ситуації в рамках відпрацьованої схеми.

Наслідки будь-яких змін до бюджетного та податкового законодавства повинні бути чітко прораховані з погляду їх впливу на доходи й видатки бюджету. Якщо існує ризик того, що надходження до бюджету зменшаться в результаті запровадження певних змін, потрібно адекватно скоротити видаткові програми перед запровадженням податкових змін.

Поява бюджетних ризиків фіксується на основі аналізу динаміки основних фінансово-економічних показників, до яких належать: темпи й обсяги падіння ВВП, стан платіжного балансу, величина зовнішнього та внутрішнього боргу, відношення загального боргу до ВВП, дефіцит держбюджету, курс національної валюти, процентні ставки за кредитами та депозитами, рівень інфляції, рівень безробіття, стан зовнішньоторговельного балансу тощо.

Фактори бюджетного ризику являють собою складну систему, тому при аналізі бюджетних ризиків слід ураховувати, що вони спричиняються як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами.

До об'єктивних факторів належать:

- економічні: зміна економічної ситуації в країні чи світі; рівень інфляції; рівень безробіття; валютний курс; рівень доходів населення; темпи розвитку економіки; структура економіки; величина державного боргу, дефіцит бюджету тощо;

- політико-правові: політична система, фінансове та бюджетне законодавство, податкове законодавство, митне законодавство;

- екологічні: негативний вплив екологічних ризиків на навколишнє середовище, стан довкілля, кліматичні умови;

- соціально-демографічні: соціальна стабільність, рівень життя, прожитковий мінімум, середня зарплата, рівень пенсійного забезпечення.

До основних суб'єктивних факторів слід відносити: кваліфікацію і досвід керівників та фахівців, що розробляють бюджет; освіту і систему перепідготовки кадрів; структуру управління, систему управління якістю; забезпеченість кадрами тощо.

Усі фактори ризику щодо бюджету та сфери їх виникнення можна поділити на зовнішні та внутрішні. До зовнішніх належать фактори, вплив яких пов'язаний із зовнішнім середовищем, тобто це фактори, що діють незалежно від діяльності суб'єктів бюджетного процесу і не пов'язані безпосередньо з діяльністю держави. Внутрішні фактори бюджетних ризиків такі: внутрішня економічна політика, етапи формування й виконання бюджету, оцінка вірогідності виконання бюджету в цілому та з урахуванням ризиків з окремих видів надходжень і статей витрат, вартісна оцінка можливих втрат від недоотримання запланованих доходів і перевищення статей витрат при виконанні бюджету.

Отже, з метою зниження рівня бюджетного ризику необхідно підвищити якість розробки проектів державного бюджету на основі підвищення якості макроекономічних прогнозів основних макроекономічних показників.

Неправильний вибір пріоритетів бюджетної політики також є фактором, що обумовлює бюджетний ризик, оскільки помилки у визначенні пріоритетів можуть призвести до необхідності змін у дохідних і витратних статтях бюджету, зменшення фактичних сум доходів і збільшення видатків порівняно з планом. Слід зазначити, що без суттєвого зростання доходів за умови зменшення частки видатків у ВВП, що визначено на найближчий період, держава буде стикатися з бюджетним дефіцитом та необхідністю додатково залучати кошти для його фінансування.

Таким чином, формування та розподіл бюджетних коштів на всіх рівнях бюджетної системи – це багатогранний процес, який охоплює соціальну, економічну, фінансову та інші сфери діяльності держави. У ході цього процесу аналізується та узагальнюється значний обсяг інформації, зокрема дані про фінансові ресурси держави, перспективи соціально-економічного розвитку, джерела доходів, витрати, державний борг тощо. Усе це корегується у світлі концепції бюджетної політики держави і потребує координуючого та цілеспрямованого управління.

Виконання бюджетних програм повинне здійснюватися на основі аналізу факторів середовища функціонування, що дасть змогу завчасно усунути потенційні загрози чи відповідним чином їх урахувати, передбачити можливий негативний вплив та вжити регулювальних заходів.

3.5. Оцінка ризиків та аналіз діяльності підприємств державного сектору економіки

3.5.1. Використання фінансового аналізу при визначенні факторів ризику

Проблема напрямів застосування, обсягу і методики аналізу й аналітичних процедур характерна для будь-яких видів контролю, зокрема, податкового, фінансового і незалежного аудиторського контролю. Предметом такого аналізу є підприємство: в одному випадку як

платник податків, у другому – як ефективно господарюючий суб'єкт і розпорядник державних активів, у третьому – як суб'єкт складання фінансової звітності. Загальна причина їх використання полягає у тому, щоб за рахунок проведення аналізу скоротити час і підвищити ефективність проведення перевірочних дій.

При цьому аналіз діяльності підприємства для потреб контролю може виконувати кілька різних за характером завдань. Зокрема, до них можна віднести:

- отримання загального уявлення про стан підприємства і його здатність виконувати ті чи інші функції, зокрема, вчасно і в повному обсязі сплачувати податки, складати достовірну фінансову звітність, протидіючи негативним факторам внутрішнього або зовнішнього середовища, або забезпечувати максимальні надходження для державного бюджету за рахунок ефективної діяльності і при цьому розв'язувати певні соціальні завдання;

- формулювання гіпотез щодо найбільш ймовірних способів ухиляння від сплати податків, приховування фінансових результатів та / або розкрадання активів, причин неефективної діяльності підприємства тощо за допомогою процедур фінансового і техніко-економічного аналізу;

- дослідження окремих важливих питань фінансового стану підприємств з метою обґрунтування рішень державних, в тому числі контрольних установ.

Слід зауважити, що цей перелік не вичерпний, оскільки погляди на роль і функції аналізу в контрольних процедурах постійно змінюються.

Крім проблеми обсягу і методики аналізу в окремих видах контролю, у останніх є ще одна спільна наукова і практична проблема, яка безпосередньо пов'язана зі згаданою, а саме ризико-орієнтований підхід до здійснення контролю. В останні 10–15 років він впроваджувався в усіх контрольних відомствах України, включаючи Державну аудиторську службу України, Державну фіскальну службу України, Рахункову палату та ін. Така тенденція цілком відповідає загальносвітовим процесам, а також методиці незалежного аудиту.

Але якщо в більшості країн світу, де застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, саме вони слугують методичною базою впровадження ризико-орієнтованого підходу, то в Україні існує специфічний

підхід, коли кожне контрольне відомство розробляє власну методику, яка тією чи іншою мірою відповідає, або не відповідає загальнотеоретичному визначенню ризику і його розумінню в незалежному аудиті. Як приклад, можна привести визначення ризику в нормативних документах різних відомств, а також у МСА та закордонних джерелах. Зокрема, найбільш абстрактне визначення наведене у Стандартах внутрішнього контролю у Федеральному уряді США: «Ризик – це ймовірність настання певних подій, які можуть негативно вплинути на реалізацію поставлених цілей» [71]. По суті, таке визначення ризику можна застосувати до будь-якої ситуації, де присутня невизначеність у майбутньому розвитку подій. При цьому, оскільки це визначення узяті зі Стандартів внутрішнього контролю, можна було б очікувати, що воно буде мати певну специфіку, властиву внутрішньому контролю у органах влади.

Саме таким шляхом пішли розробники нормативних документів у галузі податкового і державного фінансового контролю. Зокрема, в державному фінансовому контролі підприємств державного сектору прийняте таке визначення: «... фактори ризику (ризикові операції) – недоліки і проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективного використання ресурсів, результати його фінансово-господарської діяльності» [35]. Для порівняння наведемо аналогічне визначення зі сфери податкового контролю: «... ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи» [42]. З цього порівняння випливає ще одна цікава обставина: фактично ризики державного фінансового аудиту (або аудиту діяльності) підприємств державного сектору розглядаються з точки зору цих підприємств, як суб'єктів господарської діяльності і за своїм переліком не відрізняються від ризиків, які можна було б виділити для підприємств приватного сектору. Органи ДАС України повинні їх виявити й оцінити для врахування у подальших процедурах контролю. Водночас у податковому контролі ситуація принципово інша – визначення податкового ризику наведене з точки зору контролюючого суб'єкта. Це відображає той загальний факт, що у науковій і нормативній літературі існує неузгодженість щодо такого

поняття, як «податковий ризик» або «фінансовий ризик у державному секторі», оскільки їх визначення залежить від того, з якого боку їх розглядати – з боку контролюючого суб'єкта (ДФС України, ДАС України), або з боку об'єкта контролю (платник податків, підприємство державного сектору). Те, що такий розподіл існує, підтверджують і російські науковці. Зокрема, хоча стверджується, що єдиного офіційного визначення і класифікації податкових ризиків у російській літературі не існує [40, с. 73], але на підставі аналізу наукових джерел можна стверджувати: під податковими ризиками мається на увазі «...ймовірність фінансових та інших втрат за податковими підставами для учасників податкових правовідносин у ході реалізації їх прав і обов'язків з формування бюджетів різних рівнів бюджетної системи» [40, с. 77]. При цьому «податкові ризики держави – це ймовірність втрат (зниження) податкових доходів бюджетів різних рівнів бюджетної системи РФ у результаті діяльності учасників податкових правовідносин», а «податкові ризики господарюючих суб'єктів – це ймовірність податкових та інших фінансових втрат в ході виконання господарюючими суб'єктами обов'язків платника податків або податкового агента з формування бюджетів різних рівнів бюджетної системи РФ» [40, с. 77]. Вважаємо, що дуже важливо від самого початку визначитись з тим, хто є суб'єктом ризику в кожному конкретному випадку, оскільки від цього залежатиме стратегія усунення ризиків, вибір перевірочних процедур і рішення, які приймаються за результатами їх аналізу.

Зокрема, у випадку з державним фінансовим контролем підприємств державного сектору наведене вище визначення факторів ризику (ризикових операцій) розглядається виключно з позицій фінансово-економічних інтересів підприємства, причому, хоча воно і застосовується до підприємств державного сектору, але може бути легко поширене на будь-які підприємства, що займаються комерційною діяльністю. Звичайно, його автори мають рацію в тому сенсі, що держава, як будь-який інший власник, зацікавлена у максимально ефективній роботі державного підприємства, і тому його підприємницькі ризики застосовують на дослідження в межах державного аудиту. Але, крім них, органи контролю в цьому випадку мають і ризики, пов'язані з їх власною діяльністю. Тому вважаємо за необхідне розділити фактори ризику державного фінансового аудиту (аудиту діяльності) на ризикові

операції, пов'язані з об'єктом аудиту (підприємством) і з процесом аудиту. Крім податкового контролю в Російській Федерації, певний аналог такій ситуації можна знайти у незалежному аудиті. Як відомо, поняття аудиторського ризику в незалежному аудиті детально опрацьоване і являє собою логічну конструкцію. Звернемо увагу на те, що поняття аудиторського ризику визначене саме з точки зору суб'єкта контролю – аудиторської фірми, і фактично пов'язане з ймовірністю професійного провалу аудитора. «Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення і ризику невиявлення» [37, с. 79]. Виходячи з останнього твердження, можна зробити висновок, що професійна невдача може спіткати аудитора як через ризики, пов'язані з господарською діяльністю об'єкта аудиту (властивий ризик, ризик контролю) у сукупності з об'єктивними обмеженнями аудиту, так і через ризики, пов'язані з діяльністю аудитора (ризик невиявлення). Якщо застосувати цю аналогію до аудиту діяльності, то можна зробити висновок, що в ньому враховується лише перша частина, тобто ризики, пов'язані з об'єктом аудиту (державним підприємством).

Виникає питання, яким чином проблеми ризиків аудиту діяльності пов'язані із використанням фінансового та економічного аналізу діяльності об'єкта аудиту. Вважаємо, що зв'язок безпосередній, оскільки в останні роки відбір об'єктів для перевірки як в аудиті діяльності, так і в податковому контролі відбувається на основі певної комбінації методів фінансово-економічного та техніко-економічного аналізу, а також аналізу формальних та інших критеріїв. Як у податковому, так і у фінансовому контролі на початковому етапі створення системи відбору платників податків та їх доперевірочного аналізу були зроблені спроби впровадити відбір за результатами комплексного фінансово-економічного аналізу, але в останні 8–10 років комплексний аналіз заміщений відбором за переліком ризиків. Певна частина ризиків (факторів ризику) оцінюється на основі фінансових або економічних показників, але комплексний фінансово-економічний аналіз як інструмент формулювання гіпотез для наступної перевірки практично не застосовується. Питання про обґрунтованість такого рішення в цілому та вибір окремих ризиків залишається дискусійним. Проблеми

доперевірочного аналізу не надто широко висвітлюються в нормативній і науковій літературі, внаслідок чого в податковому контролі склалася дивна ситуація, коли, з одного боку, він визнається обов'язковим етапом податкової перевірки [48, п. 2.1.1], а з іншого – методичні рекомендації щодо його проведення були видані у 2008 році, і з тих пір не оновлювалися. Порядок їх застосування також не визначений, тобто вони діють як суто рекомендаційний документ, хоча і не скасовані офіційно [53]. Фактично в податковому контролі доперевірочний аналіз на поточний момент повністю зведено до аналізу визначених податкових ризиків, які в більшості своїй охоплюють перевірку контрагентів, формальних ознак реєстрації і достатньо специфічних економічних показників. Аудит діяльності державних підприємств передбачає дещо інший порядок, зокрема в його методиці передбачений обов'язковий фінансово-економічний аналіз об'єкта аудиту. Але порівняно з попередніми рекомендаціями змінилися підходи до вибору методики такого аналізу: зокрема Методика № 170 [52] хоча і згадується, але, крім неї, можливий вибір інших методик аналізу на розсуд керівника аудиторської групи.

Так само як у податковому контролі, ризики в державному фінансовому контролі відібрані за кількома аспектами, найбільш важливими з точки зору держави як власника. Слід зазначити, що, порівняно з податковим контролем, їх кількість невелика – усього 17 ризиків. У їх складі можна виділити кілька груп, в тому числі ряд абсолютних показників, які характеризують масштаби діяльності підприємства, причому, в першу чергу, його інвестиційний та ресурсний потенціал. До них належать дохід від реалізації продукції, чистий збиток, первісна вартість основних засобів, зменшення вартості активів, капітальні та довгострокові фінансові інвестиції, обсяг експортно-імпортних операцій. Зрозуміло, що держава зацікавлена у зростанні виробництва і реалізації продукції, зниженні збитковості та зростанні інвестиційного потенціалу, але виникає питання, чи збільшення масштабів діяльності та її ризиковість – одне і те ж саме, чи ні. Відбір підприємств для аудиту діяльності в такому випадку буде схилитись до найбільших державних підприємств. Правда, чи потрібна якась спеціальна методика оцінки ризикованості в такому випадку, адже результат оцінки відомий заздалегідь. Друга група показників пов'язана з тими показниками фінансової звітності, які вважаються найбільш чу-

тливими до недобросовісних дій – питома вага інших операційних доходів і питома вага резерву сумнівних боргів. Третя група стосується показників державних закупівель через процедури, які вважаються найбільш придатними для зловживань, зокрема питома вага резерву сумнівних боргів та інших операційних доходів. Четверта група показників заснована на інформації про ймовірну матеріальну шкоду для підприємства, отриманій з різних джерел. Нарешті, п'ята і остання група показників являє собою основні фінансові коефіцієнти – фінансової стійкості, покриття і рентабельності, тобто кожен з них представляє один з трьох класичних напрямів фінансового аналізу.

У цілому слід зауважити, що система критеріїв ризику для державних підприємств побудована достатньо логічно. Держава, як власник, може понести збитки від своєї власності – у цьому випадку, державних підприємств – у двох випадках. У першому випадку йдеться про нанесення матеріальної шкоди цим підприємствам унаслідок виведення капіталу, укладання не вигідних угод, розкрадання майна і т.п. У другому – держава недоотримає доходи внаслідок недостатньо прибуткової або збиткової поточної діяльності. Це може бути результатом факторів, перелічених у першому випадку, тобто навмисного доведення державних підприємств до важкого фінансового стану, а може і не бути. Крім них, існують численні об'єктивні й суб'єктивні причини збиткової діяльності, зокрема, макроекономічна ситуація, галузеві проблеми і тиск конкурентів, невдалі управлінські рішення і т.д. Якщо в податковому контролі зловживання пов'язані з різноманітними способами ухилення від сплати податків, і, відповідно, набір критеріїв орієнтований на ті ситуації та показники, що свідчать про ймовірність таких фактів, то для державних підприємств – це описані вище ситуації. Інша справа – вибір кількісних меж критеріїв, оскільки впливовість того чи іншого критерію залежить від того, визнаний він критерієм високого, середнього або низького рівня ризику. При цьому кількісні межі встановлені на одному рівні для всіх підприємств незалежно від галузей і масштабів діяльності. Водночас відомо, що у складі державних і комунальних підприємств перебувають різні за цими показниками підприємства – як одні з найбільших в економіці України (наприклад, Укрзалізниця), так і дрібні комунальні підприємства, які займаються озелененням, наданням різноманітних довідок і т. п. Враховуючи, що ці критерії застосовуються лише для відбору

державних підприємств для аудиту діяльності, а щодо відібраних підприємств проводиться більш детальний фінансовий аналіз, можна вважати їх достатніми.

Фінансовий аналіз є однією з найважливіших процедур державного фінансового аудиту взагалі і державних підприємств зокрема. Як вже зазначалося, широко застосовуються як окремі процедури фінансового аналізу, так і комплексний фінансовий аналіз підприємства. Оскільки державний фінансовий аудит насичений різноманітними аналітичними процедурами, спробуємо спочатку охарактеризувати загальну послідовність його проведення, а потім розглянемо особливості використаних аналітичних процедур.

Оскільки основним критерієм ефективності використання майна і коштів є досягнутий рівень фінансових результатів, то їх аналіз безумовно займе вагоме місце у процесі аудиту. Як бачимо, поняття державного фінансового аудиту суттєво відрізняється від традиційної ревізії, в першу чергу завдяки тому, що орієнтоване не просто на виявлення порушень і кримінальних дій, а на оцінку економічної ефективності суб'єкта господарювання. Це означає, що в поле зору аудитора потрапляють такі аспекти, як рівень управління підприємством, його стратегія та ціноутворення, лояльність керівництва і т.п. Визначення достовірності фінансової звітності — це мета незалежного аудиту, тобто з цієї точки зору державний фінансовий аудит і незалежний аудит спрямовані на одне й те саме. Але, на відміну від незалежного аудиту, тут не йдеться про достовірність звітності в усіх суттєвих аспектах, тобто в рамках державного фінансового аудиту повинні бути виявлені всі можливі викривлення звітності незалежно від рівня їх суттєвості. Це значить, що нікуди не зникають ревізійні аспекти аудиту: адже часто на підприємствах державної або муніципальної форми власності трапляються спроби привласнити державну власність, використати майно для особистого збагачення і т. ін., не кажучи вже про банальні крадіжки і нестачі. Поряд з іншим, такі факти впливають і на рівень економічної ефективності діяльності підприємства. Слід також зазначити підвищення уваги до функціонування системи внутрішнього контролю об'єктів державного фінансового аудиту, у тому числі і державних підприємств. Це загальний напрям розвитку державного фінансового контролю. У бюджетних установах система внутрішнього контролю зараз формується в обов'язковому порядку,

оскільки прийнято рішення про перенесення основної ваги перевірочних дій із зовнішніх органів контролю (у першу чергу, ДАС України) саме на неї. На державних підприємствах це питання неможливо вирішити директивними методами хоча б тому, що на значній їх кількості, крім держави, є інші власники, і навіть на підприємствах із 100 % державною (комунальною) власністю на перший план виходить питання про економічну доцільність створення формалізованої системи контролю. Але проблеми ефективності внутрішнього контролю посідають все більш значуще місце при проведенні перевірок.

Завданнями аудиту діяльності є:

1. Проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яка полягає у забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;

- виконання статутних завдань, фінансових планів, досягнення визначених цілей або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності;

- досягнення визначених цілей, завдань та набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності;

- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- збереження активів.

2. Виявлення факторів ризику (ризикових операцій), а також внутрішніх резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту.

3. Підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому [35, п. 2.1]

Ризики викривлення фінансової звітності увібрали в себе ті аспекти підприємницьких ризиків, які здатні вплинути на стан фінансової звітності підприємства. При цьому в чомусь вони більш детальні, ніж підприємницькі (наприклад, окремо виділений ризик неефективності внутрішнього контролю, який має велике значення для планування аудиту і визначення обсягу процедур), а в чомусь, навпаки,

більш узагальнені. Категорія галузевих і нормативних ризиків зосередила в собі всі зовнішні ризики, якщо не рахувати ті аспекти стратегії підприємства, які пов'язані із зовнішнім середовищем. Ще одна важлива особливість наведеної класифікації полягає в тому, що вона не є ні вичерпною, ні обов'язковою для використання в кожному конкретному випадку. Вона має методичне, рекомендаційне значення, але при кожній перевірці відбір ризиків і їх оцінка залишаються на розсуд аудитора. Не ставиться задача виділити всі можливі часткові ризики викривлення звітності, та навряд чи це принципово можливе.

При цьому необхідно звернути увагу на методику оцінювання ризиків, а саме на відсутність єдиної рекомендованої методики. Окремі автори пропонують як кількісні, так і якісні методики оцінки суттєвості відповідних ризиків. Аудиторські фірми вибирають з цього різноманіття щось найбільш подібне, а то і просто покладаються на інтуїцію своїх найбільш кваліфікованих співробітників. В останньому випадку застосування класифікації ризиків викривлення звітності надає системності плануванню аудиту, але не призводить до отримання кількісних оцінок.

Система ризиків викривлення звітності в аудиті відзначається ще однією цікавою особливістю: фактично ризики поділені залежно від умов їх виникнення – в результаті помилки, чи в результаті свідомих дій, тобто шахрайства. Остання категорія ризиків винесена в окремий МСА № 240 [46], а їх опис відрізняється яскраво виявленою орієнтацією на пошук ознак свідомого втручання в системи обліку і внутрішнього контролю. Така ж ситуація спостерігається і в державному фінансовому аудиті: там так само викривлення звітності може бути наслідком або помилки в обліку, або свідомих протиправних дій.

У державному фінансовому аудиті фактор ризику визначається ширше, ніж в незалежному аудиті: фактори ризику (ризикові операції) – це можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту. Увесь процес

державного фінансового аудиту організовується навколо факторів ризику і складається з чотирьох етапів:

- планування аудиту;
- складання програми аудиту;
- перевірка факторів ризику;
- формування висновків за результатами аудиту та підготовка аудиторського звіту.

Як бачимо, послідовність державного фінансового аудиту, по суті, нічим не відрізняється від послідовності незалежного аудиту, або внутрішнього аудиту. Так само виділяються підготовчий (розбитий на два етапи, головним змістом яких є виявлення факторів ризику і відбір адекватних процедур для їх перевірки, оформлення їх у планових документах), дослідний (перевірка факторів ризику) і підсумковий етапи (підготовка аудиторського звіту в розрізі перевірених факторів ризику).

Аналітичні процедури проводяться в основному на етапі підготовки програми аудиту, тому розглянемо, в чому полягає мета їх проведення:

- уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та ефективності використання активів;
- попередня оцінка стану внутрішнього контролю;
- конкретизація недоліків і проблем, які негативно вплинули (можуть вплинути) на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, а також можливих шляхів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, та визначення факторів ризику;
- визначення переліку аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту в розрізі кожного поставленого питання (фактора ризику), та обсяг вибірки для проведення перевірки кожного визначеного питання (фактора ризику).

Найбільше в цьому переліку нас цікавить саме проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Воно передбачає:

- порівняння планових і фактичних показників;
- порівняння фактичних показників за декілька років у динаміці;
- розрахунок коефіцієнтів з використанням Методики аналізу ДП № 170 або інших методик.

Аналіз повинен охоплювати структуру та динаміку активів об'єкта аудиту, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, дохідності активів, доходів та витрат, в тому числі валового прибутку (збитку) та операційних витрат за економічними елементами тощо.

Таким чином, обсяг аналітичних процедур у рамках комплексного фінансового аналізу підприємства визначається окремо в кожному конкретному випадку. Це цілком обґрунтовано, оскільки Методика № 170 відрізняється великим обсягом і високим рівнем деталізації (її зміст буде розглянуто у наступному пункті). Щодо аналітичних прийомів, то відібрані найпоширеніші з них – йдеться про метод порівняння, індексний метод і метод коефіцієнтів.

На підставі проведеного аналізу слід уточнити основні фактори ризику підприємства. Для полегшення сприйняття передбачена їх класифікація на зовнішні й внутрішні. Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність та фінансові результати. До них належать:

- зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій;
- зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності;
- загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів;
- зміна стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення;
- штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту;
- форс-мажорні обставини (стихійні лиха тощо) та інше.

З перелічених факторів щонайменше два види потребують застосування фінансового аналізу — це загострення конкурентної боротьби і зміна стратегії розвитку галузі.

Внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися. До найтипівіших внутрішніх факторів ризику можна віднести:

1. Фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту:

- зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;

- призначення нових керівників (у тому числі структурних підрозділів), які не мали практичного досвіду здійснення певних видів господарської діяльності;

- створення нових відокремлених структурних підрозділів;

- зміни у видах діяльності об'єкта аудиту.

2. Фактори, пов'язані з функціонуванням і організацією внутрішнього контролю:

- не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю, відсутні накази, розпорядження тощо;

- суть правил внутрішнього контролю свідчить про їх формальність, неврахування специфіки діяльності об'єкта аудиту, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки;

- відсутній контроль за дотриманням визначених правил діяльності об'єкта аудиту.

3. Фактори фінансового стану:

- суттєві зміни показників фінансового плану порівняно з попередніми роками (зокрема, суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні доходів);

- значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості.

4. Сумнівні господарські операції:

- укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію, або з маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені чи предмет договору не є їх основною діяльністю;

- укладання договору, умови якого заздалегідь є вкрай не вигідними для об'єкта аудиту й існують сумніви щодо повноти наданих послуг (виконаних робіт) і спроможності їх оплати тощо;

- виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель, однак склад тендерного комітету не змінився, не видано розпорядчого документа з метою усунення виявлених порушень;

- укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають значну заборгованість перед об'єктом аудиту, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів.

5. Фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку:

- внесення змін до облікової політики суб'єкта господарювання;
- відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіку документообігу тощо;

- відсутність розмежування доступу до ділянок обліку, можливість доступу до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін тощо;

- недостачі без належних організаційних висновків;
- переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (порівняно з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат тощо.

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез причин можливого погіршення фінансового стану об'єкта аудиту, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна.

У цілому структура проведення аудиту з урахуванням визначених факторів ризику повинна бути спрямована на перевірку таких основних напрямів діяльності об'єкта аудиту:

- виконання статутних завдань;
- формування доходів і витрат;
- законність та ефективність видатків (використання) майна, в тому числі коштів цільового фінансування;
- використання прибутку;
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

Перевірка виконання статутних завдань полягає у порівнянні фактичних сфер діяльності об'єкта аудиту із завданнями, визначеними в його статуті, а також дослідженні повноти виконання об'єктом аудиту статутних завдань.

Перевірка питання формування доходів полягає у виявленні факторів, які спричинили зниження чи втрату доходів, а також у пошуку резервів для їх підвищення.

Перевірка питання формування витрат полягає у виявленні факторів, які спричинили завищення витрат та пошук резервів для їх зниження. Фактори ризику доцільно перевіряти за такими напрямками:

При дослідженні законності та ефективності видатків (використання) майна, в тому числі коштів цільового фінансування (асигнування з бюджету, субсидії, кошти цільових фондів, законодавчо встановлені цільові надбавки до тарифів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, безкоштовне отримання активів тощо), вивчається обґрунтування обсягу та доцільності отримання коштів на фінансування заходів (наявність та достовірність розрахунків до кожного виду витрат), їх цільове призначення, наявність затвердженого в установленому порядку плану використання коштів, договорів на виконання робіт, актів виконаних робіт, дотримання вимог нормативно-правових актів під час здійснення закупівель, доцільність придбання товарів, робіт та послуг через посередників тощо.

Досліджується стан виконання заходів, фінансування яких здійснювалось за цільовим призначенням. У разі повного виконання або завершення етапів робіт проаналізувати чи досягнуто мети, під яку виділялись кошти цільового фінансування, наявність реальної економічної вигоди об'єкта аудиту від участі у виконанні вказаних заходів.

Перевірка питання використання прибутків передбачає вивчення доцільності та обґрунтованості використання отриманого прибутку: створення дивідендного фонду, використання прибутку на розвиток об'єкта аудиту.

При дослідженні пропонується застосувати такі процедури аудиту: перевірка, аналіз, порівняння тощо.

Слід врахувати, що розподіл прибутку (доходу) державних комерційних та казенних підприємств, господарських товариств, у статутному фонді яких більше 50 % акцій (часток, паїв) належить державі, здійснюється відповідно до затвердженого фінансового плану з урахуванням вимог Господарського кодексу України.

Правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності перевіряється на предмет повноти і правильності відображення в обліку господарських операцій, доходів і витрат, а також правильності складання фінансової звітності.

3.5.2. Комплексний фінансовий аналіз підприємств державного сектору економіки

Одна з основних проблем у діяльності ДАС України пов'язана із розробкою методики аналізу фінансової діяльності суб'єктів господарської діяльності. На відміну від незалежних аудиторів, аналітиків чи консультантів працівники ДАС не можуть вибирати ту чи іншу методику аналізу із числа запропонованих науковцями чи розроблених самостійно. Існує нагальна потреба зіставності і взаємної зрозумілості результатів державного фінансового контролю і того, як вони були отримані. Тому слід визначити типову методику аналізу фінансової діяльності взагалі і фінансових результатів зокрема. При цьому виникає питання, чи можна прийняти одну з методик, розроблених для комерційної сфери, чи треба їх певним чином модифікувати.

В українських нормативних матеріалах наводяться різноманітні методики фінансового аналізу для різних потреб. Їх характерною рисою на поточний момент можна вважати неузгодженість за всіма основними характеристиками – переліком і назвами показників, порядком їх розрахунку і нормативними (орієнтовними, стандартними) значеннями. Щоб у цьому впевнитись, порівняємо приблизно однакові за сенсом показники з методичних рекомендацій 170, 1361, 7017/7/99-99-11-02-03-17, 205, 253 [45; 46; 47; 51; 52].

Перш ніж робити висновки про склад і методику розрахунку фінансових коефіцієнтів, слід зробити деякі зауваження про призначення цих методик. Перші дві з них (Методики № 170 і 1361) відрізняються комплексним характером і створюють всебічне уявлення про фінансовий стан підприємства. Перша з них є основною і найбільш вичерпною з точки зору тематики нашого дослідження, тому розглянемо її зміст детальніше. Оскільки аналіз у ній виконується в табличній формі, згрупуємо запропоновані таблиці залежно від змісту аналітичних процедур. За цим критерієм можна виділити п'ять основних груп таблиць:

1. Структура і динаміка окремих компонентів фінансової звітності (узятих із балансу та звіту про фінансові результати).
2. Якісний аналіз ключових показників – дохідності активів, валового прибутку й основних фінансових коефіцієнтів.
3. Аналіз виконання фінансового плану підприємства.
4. Узагальнююча оцінка ефективності управління підприємством.

5. Додаткові показники за окремими напрямками фінансово-господарської діяльності.

Як бачимо, компоненти фінансової звітності відібрані за принципом важливості для оцінки фінансового стану підприємства. Структура і динаміка активів підприємства дає загальне уявлення про темпи і напрям розвитку бізнесу, далі окремо аналізується дебіторська і кредиторська заборгованість, яка має першочергове значення для забезпечення платоспроможності і фінансової стійкості підприємства. Аналіз доходів і витрат дозволяє судити про основні джерела та резерви прибутку підприємства, а динаміка фінансових результатів підсумовує цей напрям аналізу. Таким чином, аналіз фінансових коефіцієнтів становить лише частину передбачених Методикою № 170 аналітичних процедур.

Методика № 7017 спрямована на вирішення конкретного завдання, а саме – оцінку спроможності підприємства розрахуватись за відстроченими податковими платежами у визначений термін. Тому вона відрізняється двома особливостями: по-перше, частина показників сконструйована спеціально для потреб прогнозування, а по-друге, основний предмет дослідження – грошові потоки. Методики № 205 і 253 спрямовані на аналіз та оцінку ефективності діяльності державних підприємств, виконання ними фінансового плану. Зокрема, з Методики № 253 залучені лише три коефіцієнти, оскільки в ній зроблено наголос на виконання планових абсолютних показників, таких як обсяг реалізації, собівартість реалізованої продукції, операційний і чистий прибуток, капітальні інвестиції. Крім того, в ній зроблена спроба залучити до формування узагальнюючої оцінки ефективності підприємства якісні показники, наприклад, вид аудиторського висновку.

Далі розглянемо склад і методику розрахунку фінансових коефіцієнтів, які застосовуються у вище перелічених методиках. Слід зазначити, що принаймні у комплексних методиках [45; 46] напрями аналізу практично тотожні з такими в традиційному фінансовому аналізі – ділова активність, платоспроможність і фінансова стійкість. Відрізняється лише кількість застосовуваних коефіцієнтів з того чи іншого напрямку аналізу. На додаток до цього майже в усіх методиках передбачений аналіз основних засобів і капітальних інвестицій як найбільшої складової майна підприємства. Методики, які стосуються державних підприємств, включають деякі соціальні показники – заборгованість із заробітної плати та ін. Але нас, в першу чергу, цікавлять

проблеми уніфікації фінансових коефіцієнтів і особливості їх інтерпретації.

Перший напрям аналізу – це платоспроможність. Порівняно з іншими за цим напрямом найменше розходжень, оскільки показники загальновизнані, і їх відносно небагато. У табл. 3.1 наведено показники платоспроможності з п'яти вищезгаданих методик.

З таблиці очевидно, що, незважаючи на розповсюдженість і загальновідомість показників платоспроможності, говорити про повну узгодженість методики їх розрахунку і критеріїв передчасно. Розглянемо ситуацію з кожним задіяним коефіцієнтом.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності застосовується лише у двох методичних рекомендаціях, які носять комплексний характер. Розбіжностей щодо методики його розрахунку нема, орієнтовні оптимальні значення збігаються.

Щодо коефіцієнтів загальної і швидкої ліквідності маємо більше проблем. По-перше, їх назви використовуються одна замість іншої: класична формула коефіцієнта швидкої ліквідності передбачає розрахунок відношення дебіторської заборгованості і грошових коштів та поточних фінансових інвестицій до поточних зобов'язань [52] (або оборотних активів за вирахуванням запасів і витрат майбутніх періодів до тих же поточних зобов'язань [45]. У більшості випадків обидві формули розрахунку цього коефіцієнта дають приблизно однаковий результат і вважаються тотожними. Але якщо в балансі підприємства присутні значні суми по статті «Інші оборотні активи», то другий варіант дасть більш високе значення коефіцієнта ніж перший).

Проблема полягає у тому, що у методиці [52] ця ж формула наводиться для розрахунку коефіцієнта загальної або поточної ліквідності. Водночас коефіцієнт загальної ліквідності в методиці [45] і [46] розраховується як відношення оборотних активів до суми поточних і довгострокових зобов'язань, тобто є різновидом коефіцієнта покриття. Таким чином, виникає привід для непорозумінь. Слід також зауважити, що в методиці [46] коефіцієнт загальної ліквідності використовується замість коефіцієнта швидкої ліквідності, що також недоцільно, оскільки руйнується лінійка коефіцієнтів ліквідності, оцінюючих цей параметр фінансового стану підприємства у короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому аспекті. Втрачається їх взаємна зіставність і відповідно втрачаються пов'язані з нею аналітичні можливості.

Таблиця 3.1

**Аналіз показників платоспроможності підприємства
за чинними методиками контролюючих органів**

Показники платоспроможності	Методика № 170		Методичні рекомендації № 1361		Методичні рекомендації № 7017/7/99-99-11-02-03-17		Порядок № 205		Методичні рекомендації № 253	
	Формула розрахунку	Оптимальне значення	Формула розрахунку	Оптимальне значення	Формула розрахунку	Оптимальне значення	Формула розрахунку	Оптимальне значення	Формула розрахунку	Оптимальне значення
Коефіцієнт покриття (Кпокр)	$\text{Кпокр} = \frac{\text{Оборотні засоби} / \text{Поточні зобов'язання}}$	> 1	ОА / ПЗ	Збільшення	$\text{Кпокр} = \frac{\text{Оборотні активи} / \text{Поточні зобов'язання}}$	2 до 2,5	К-т поточної ліквідності (Кпокр.) = $\frac{\text{Оборотні активи} / \text{Поточні зобов'язання}}$	$> 1,5$	$\text{Кпокр} = \frac{\text{Оборотні активи} / \text{Поточні зобов'язання}}$	≥ 1
Коефіцієнт швидкої ліквідності (Кш.л.)			$\text{Кш.л.} = \frac{\text{Оборотні активи} - \text{Запаси} - \text{Витрати майбутніх періодів}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	0,6 - 0,8	К-т загальної ліквідності = $\frac{\text{Дебіторська заборгованість} + \text{Грошові кошти} + \text{Пот. фін. інвест-ї}}{\text{ПЗ}}$	> 1				
Коефіцієнт загальної ліквідності (Кз.л.)	$\text{Кз.л.} = \frac{\text{Оборотні засоби} / (\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{Поточні зобов'язання})}$	Збільшення	К-т пот. (загальн.) ліквідності = $\frac{\text{ОА}}{\text{Поточні і довгострокові зобов'язання}}$	Збільшення						
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (Ка. л.)	$\text{Ка. л.} = \frac{\text{Грошові кошти} / \text{Поточні зобов'язання}}$	0,2 - 0,35	К абс. лікв-ті. = $\frac{\text{ГК} + \text{ПФІ}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	0,2 - 0,35						

*Складено автором за матеріалами [16, 10, 11, 12, 14].

На відміну від коефіцієнта швидкої ліквідності, методика розрахунку найбільш застосовуваного коефіцієнта покриття в усіх випадках однакова. Але з цим коефіцієнтом пов'язана інша проблема – розбіжність в оптимальних значеннях. Практично в усіх методиках вони різні, причому їх значення, залежно від методики, розрізняються у два і більше разів. Можливо, це пов'язано з тим, що коефіцієнт покриття залежить від галузевої належності підприємства, зокрема таких пов'язаних з нею параметрів, як тривалість операційного циклу і матеріаломісткість продукції. Тому оптимальний рівень цього коефіцієнта може залежати від того, на яку галузеву структуру економіки орієнтуються автори розробок. Середньогалузеві значення практично в усіх підручниках з фінансового аналізу рекомендуються як основна база для порівняння, але і їх можна використовувати без застережень лише в умовах стабільного розвитку економіки. У тій ситуації, яка спостерігається в економіці України зараз, виявляється, що факт різкого зростання питомої ваги збиткових і кризових підприємств у загальній їх кількості призводить до суттєвого зниження середньогалузевих значень проти значень аналогічних показників для групи фінансово спроможних підприємств. Такий розрив свідчить про те, що середньогалузеві показники більше не можуть розглядатись як оптимальні з корекцією на галузеві особливості. Щоб підтвердити цю гіпотезу, проаналізуємо середньогалузеві показники платоспроможності та фінансової стійкості у промисловості в цілому, а також двома бюджетоутворюючими галузями – металургійною і харчовою. Теоретично ці галузі мають суттєві відмінності за структурою активів, тривалістю операційного циклу, матеріаломісткістю і т.п. Металургія вважається типовою «важкою» галуззю з високою питомою вагою необоротних активів, високою матеріаломісткістю продукції і тривалим операційним циклом. У харчовій промисловості основні засоби і, відповідно, необоротні активи відрізняються невисокою вартістю, і їх питома вага набагато нижча; галузь також достатньо матеріаломістка, але операційний цикл на переважній більшості підприємств короткий. Зате на відміну від металургійних комбінатів підприємства харчової промисловості мають короткий період погашення дебіторської заборгованості і достатні залишки на рахунках грошових коштів. Виходячи з цього, можна було б припустити, що металургійні підприємства відрізняються більш високою платоспроможністю в довгостроковому

аспекті завдяки великим залишкам запасів, а підприємства харчової промисловості – в короткостроковому аспекті, оскільки генерують інтенсивний грошовий потік. Відповідно значення коефіцієнта покриття у металургії мали б відрізнятись від рекомендованих у більший бік, а для підприємств харчової промисловості – у менший. Згадаємо про те, що найбільш поширеними рекомендованими значеннями є 1–1,5, 0,6–0,8 та 0,2–0,35 для коефіцієнта покриття, швидкої ліквідності й абсолютної ліквідності відповідно.

У табл. 3.2 наведені показники платоспроможності (коефіцієнти покриття, швидкої ліквідності, абсолютної ліквідності та загальної ліквідності) для промисловості в цілому (коди КВЕД В+С+D+E), металургійного виробництва (коди КВЕД 24+25) і харчової промисловості (коди КВЕД 10+11) за 2010–2015 роки.

На підставі аналізу даних таблиці спробуємо відповісти на три ключових питання: по-перше, наскільки виправдані закладені у вищезгаданих нормативних документах оптимальні значення фінансових коефіцієнтів платоспроможності; по-друге, чи підтверджується гіпотеза про необхідність встановлення оптимальних значень фінансових коефіцієнтів залежно від галузевих особливостей; і по-третє, чи можна використовувати середньогалузеві значення як індикатор нормального фінансового стану підприємств в умовах гострої фінансової кризи. Відповідь на перше питання залежить від двох обставин. Щодо першого з них неважко пересвідчитись, що за найбільш розповсюдженого рекомендованого діапазону від 1 до 1,5 середнє значення коефіцієнта покриття по промисловості, так само як і в металургійній галузі коливається навколо одиниці, і лише в харчовій промисловості становить близько 1,15–1,2. Зауважимо, що у 2007 році – останньому перед початком першої хвилі макроекономічної кризи – середньопромислове значення цього коефіцієнта становило 1,26, а у металургійній галузі – 1,77, і це при тому, що у тому ж році для провідних підприємств він був набагато вищим (зокрема, у ПАТ Азовсталь – 3,5; ПАТ Арселор Міттал – 6,3; ММК ім. Ілліча – 2,1. Розраховано за даними фінансової звітності вказаних підприємств за 2015 рік).

На підставі даних таблиці можна зробити висновки про те, що виправдовуються і припущення щодо рівня показників у металургійній та харчовій галузі. Спостерігаються суттєві відмінності у рівні показників платоспроможності між галузями, зокрема, харчова галузь,

порівняно з металургійною, має загалом суттєво вищі показники, і до того ж набагато менше постраждала від кризи 2013–2015 рр. Особливо слід зазначити, що абсолютна платоспроможність харчової промисловості у півтора рази вища, ніж у підприємств металургійного комплексу, що зумовлено особливостями грошових потоків і тривалості операційного циклу в цих галузях.

Таблиця 3.2

Платоспроможність підприємств промисловості та окремих промислових галузей у 2010–15 рр.

Галузі	Роки	Кпокр	Кш. л.	Кал.л.	Кзаг.л.
Промисловість	2010	1,08	0,78	0,08	0,82
	2011	1,11	0,77	0,08	0,83
	2012	1,11	0,78	0,09	0,74
	2013	1,07	0,74	0,08	0,73
	2014	0,98	0,70	0,08	0,66
	2015	0,93	0,66	0,07	0,64
Металургійне виробництво	2010	1,09	0,84	0,04	0,89
	2011	1,17	0,90	0,04	0,85
	2012	1,19	0,86	0,03	0,73
	2013	0,97	0,70	0,04	0,67
	2014	0,98	0,74	0,05	0,62
	2015	0,90	0,70	0,05	0,60
Найбільші підприємства галузі металургії (сукупна питома вага активів у галузі – 51,8 %)					
ПАТ «Азовсталь»	2015	1,03	0,75	0,06	0,86
ПАТ «Арселор Міттал»	2015	1,76	1,29	0,23	1,09
ММК ім. Ілліча	2015	1,02	0,80	0,04	0,74
Харчова промисловість	2010	1,17	0,79	0,06	0,87
	2011	1,12	0,80	0,06	0,86
	2012	1,25	0,85	0,07	0,92
	2013	1,27	0,88	0,07	0,94
	2014	1,16	0,79	0,08	0,85
	2015	1,16	0,77	0,07	0,86

**Складено автором за даними [61].*

Рівень показників платоспроможності у 2010–2012 році складався в умовах поступового відновлення української економіки після кризи 2008–2009 років, тому їх значення наближаються до нормальних. Починаючи з 2013 року показники наочно демонструють вплив подій на сході України на економіку – наявна виразна спадна тенденція.

Таким чином, середньогалузеві показники перебувають під суттєвим впливом загальноекономічних факторів і специфічних галузевих особливостей господарської діяльності. Звідси випливає, що трактувати їх як оптимальні не можна; у кращому випадку на основі такого порівняння можна зробити висновок, наскільки гірше або краще підприємство працює порівняно з галуззю. Питання про галузеві відмінності у фінансовому стані підприємств в українській науковій літературі досліджене недостатньо. Практично єдина спроба визначити зв'язок між рівнем фінансових коефіцієнтів та галузевою належністю зроблена у тій же Методиці № 170 [46, п. 17], але і вона носить обмежений характер, оскільки обрані всього три коефіцієнти (рентабельність діяльності, рентабельність власного капіталу та оборотність активів), причому всі вони належать до напряму ділової активності. Орієнтовні значення коефіцієнтів не встановлюються; замість цього автори оперують поняттями низького, середнього або високого рівня відповідних коефіцієнтів. Але незрозуміло, які саме значення оцінюються як високі або низькі.

Можна припустити, що зазначені у табл. 11 Методики № 170 значення – це середній рівень (зокрема, для рентабельності власного капіталу рекомендовано 0,13–0,24, для рентабельності діяльності більше 0 при зростанні показника, а для коефіцієнта оборотності активів – просто збільшення), але цього недостатньо. Особливо це стосується капіталовіддачі, оскільки саме цей показник залежить від особливостей галузі: чим більша сума активів задіяна, тобто чим більш капіталомістка галузь, тим він нижчий. Наголос робиться не на рівні окремих коефіцієнтів, а на їх певній комбінації (високий–високий–високий; низький–високий–низький і т.п.), яка притаманна тій чи іншій галузі. Безумовно, така спроба цікава сама по собі, але, на нашу думку, далеко не вирішує усіх проблем.

Якщо порівняти показники металургійної галузі в цілому з показниками трьох найбільших і фінансово стійких її підприємств, то також спостерігаємо більш високі показники в останніх. Особливо вирізняється ПАТ Арселор Міттал, яке і серед найбільших підприємств відрізняється високим рівнем прибутковості та стабільності господарської діяльності.

Наступний напрям аналізу – ділова активність. Показники цього напряму з вищезгаданих методик зведені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Аналіз показників платоспроможності підприємства
за діючими методиками контролюючих органів**

Показники	170 МРдерж_пп		1361_банкрутство		205_Фінплан	
	Формула для розрахунку	Опт. значення	Формула для розрахунку	Опт. значення	Формула для розрахунку	Опт. значення
EBITDA					ФРопер + Аморт-я – Опер. Доходи курс. різн + Опер. витрати з курс. різниць ± Нетипові значні доходи і витрати	Збільшення
Рентабельність EBITDA					EBITDA, / чистий дохід від реалізації прод-ї	Збільшення
Коефіцієнт рентабельності діяльності	$K_{pp} = \text{Чистий прибуток} / \text{Чистий дохід від реалізації}$	> 0 Збільшення	Чистий прибуток / Чистий дохід	Збільшення	Чистий прибуток / Чистий дохід від реалізації	> 0 Збільшення
Валова рентабельність					валовий прибуток / чистий дохід від реалізації продукції, %)	Збільшення
Коефіцієнт рентабельності активів	$K_{pa} = \text{Чистий прибуток} / (\text{Валюта балансу початкова} + \text{Валюта балансу кінцева}) / 2$	> 0 Збільшення	Чистий прибуток / (Валюта балансу поч + Валюта балансу кін)/2	Збільшення	Чистий прибуток/вартість активів,	Збільшення
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$K_{pvc} = \text{Чистий прибуток} / (\text{Власний капітал поч} + \text{Вк} - \text{власний капітал кін}) / 2$	> 0 Збільшення (~0,13-0,24)	Чистий прибуток / (Власний капітал поч + Вк - власний капітал кін)/2	Збільшення	Чистий прибуток/Власний капітал	Збільшення
Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу	$K_{pocd} = \text{ФР від опер. діяльності до оподаткування} / (\text{Валюта балансу поч} + \text{Валюта балансу кін}) / 2$	> 0 Збільшення (~0,12-0,18)	(Чистий прибуток x 100) / ((ВБпоч + ВБкін) / 2)			
Коефіцієнт оборотності активів	$K_{oa} = \text{Чистий дохід від реалізації} / ((\text{ВБпоч} + \text{ВБкін}) / 2)$	Збільшення	оборотність сукупного капіталу, оборотів = Дохід від реалізації / ((ВБпоч + ВБкін)/2)	Збільшення		

*Складено автором за матеріалами [45; 46; 51].

Перш за все слід зазначити, що в таблиці згадуються лише три методики, оскільки, як не дивно, для характеристики ефективності управління державними підприємствами, а також для оцінки доцільності надання розстрочки або відстрочки з податкових платежів показники ділової активності не використовуються. В останньому випадку це ще можна зрозуміти, оскільки методика оцінки доцільності надання податкових відстрочок підприємствам побудована головним чином на показниках грошового потоку, але в першому випадку логічно було б припустити, що ефективність управління впливає саме на показники рентабельності. Адже забезпечення прибутковості підприємства й ефективного використання його активів є основною метою діяльності топ-менеджерів. Правда, серед критеріїв оцінки підприємств присутні такі, що пов'язані з виконанням фінансового плану за абсолютними показниками – чистим доходом, чистим прибутком, частиною чистого прибутку, що відраховується до державного бюджету і т.п. Але тут виникає питання про обґрунтованість показників самого прибутку у фінансовому плані, з чим, як свідчить практика, є певні проблеми.

Решту методик аналізу цього напрямку можна умовно поділити на класичні й модернізовані. До класичних належать Методика 170 і методика прогнозування банкрутства, де ділова активність представлена трьома типами показників – рентабельності діяльності, рентабельності активів і оборотності активів. Методика їх розрахунку практично однакова, деякі з них більш розповсюджені, деякі – трохи менше.

Модернізований підхід представлений Інструкцією зі складання фінансового плану державних підприємств [51]. Це єдиний нормативний документ, де пропонується нехарактерний для України показник EBITDA і його похідні. Дискусія про його переваги і недоліки виходить за межі цієї роботи, але той факт, що ця методика закладає принципові відмінності між переліком показників, застосованих при складанні фінансового плану і при оцінці його виконання, можна сприймати лише негативно. Особливості модернізованої методики полягають не тільки в EBITDA, але і у використанні показника валової рентабельності, який більше ніде не застосовується і не має особливого аналітичного навантаження.

Порядок розрахунку окремих коефіцієнтів в усіх випадках практично однаковий. Можна лише згадати, що показники рентабельності

діяльності ґрунтовані на чистому прибутку. У науковій і навчальній літературі відбувається дискусія щодо чисельника – який саме показник прибутку має бути використаний: операційний або чистий прибуток [3, с. 143].

Показники ділової активності особливо виразно демонструють той факт, що на поточний момент розглядати середньогалузеві показники як оптимальні, або навіть нормальні – неможливо. Усі три показники рентабельності за галузями і промисловістю в цілому щонайменше три останні роки є від'ємними, хоча в деяких методиках як оптимальні називаються показники 0,12–0,18 для рентабельності активів і 0,13–0,14 – для рентабельності власного капіталу. Протягом двох останніх років капіталовіддача (оборотність активів) у промисловості і металургії демонструє виразну спадну тенденцію, що говорить про те, що головною причиною від'ємної рентабельності, принаймні у цих галузях, є скорочення обсягів виробництва і відповідне зростання витрат на одиницю випущеної продукції. Щодо харчової галузі ситуація трохи інша. Вона відрізняється нееластичним попитом на продукцію, тому великого падіння обсягу реалізації не спостерігається навіть у кризові часи. Загальний рівень капіталовіддачі несуттєво розрізняється залежно від галузі, але у харчовій галузі трохи вищий, ніж в інших, що пояснюється особливостями структури активів і тривалості операційного циклу. Загалом рівень капіталовіддачі дуже низький, адже у промисловості в цілому він не досягає навіть одиниці (табл. 3.4).

Останній напрям аналізу – оцінка фінансової стійкості підприємства. Слід зазначити, що розуміння того, що таке фінансова стійкість підприємства, суттєво розрізняється у різних авторів, так само як і уявлення про основні методи її оцінки, чим і пояснюється, на наш погляд, різноманітність показників цього напрямку. Зокрема, найбільш стандартне тлумачення фінансової стійкості полягає у тому, що це фінансова незалежність підприємства, тому її слід оцінювати за показниками співвідношення власних і позикових коштів, забезпечення оборотних коштів власним капіталом, реальної вартості майна і можливості обслуговування боргу за рахунок операційного прибутку [20, с. 16]. Але є і більш широкі підходи: фінансова стійкість – це не тільки фінансова незалежність, але і платоспроможність підприємства. Закордонні джерела наводять більш широкі, але з акцентом на інших аспектах, визначення: «Фінансова стійкість компанії – це її життєздатність в довгостроковому аспекті і здатність погашати довгострокові зобов'язання.

Розділ 3. Проблеми оцінки ризиків та аналізу діяльності суб'єктів бюджетного контролю

Вона залежить від прибутковості компанії у довгостроковому аспекті і структури її капіталу» [72, с. 9].

Таблиця 3.4

Показники ділової активності у промисловості та окремих промислових галузях у 2012–2015 рр.

Галузі	Роки	Оборот- ність за- пасів	Капі- тало- відда- ча	Рента- бель- ність акти- вів	Рента- бель- ність про- дажу	Рента- бель- ність ВК
Промисловість (В+С+D+E)	2012	7,3	0,85	0,001	0,002	0,00
	2013	6,6	0,79	-0,002	-0,003	-0,01
	2014	6,5	0,77	-0,09	-0,12	-0,31
	2015	6,5	0,80	-0,08	-0,10	-0,39
Виробництво хар- чових продуктів, напоїв і тютюнових виробів (10+11+12)	2012	6,2	1,09	0,03	0,03	0,11
	2013	6,5	1,07	0,02	0,02	0,08
	2014	6,2	1,07	-0,05	-0,05	-0,24
	2015	5,3	1,07	-0,04	-0,04	-0,26
Металургійне ви- робництво, вироб- ництво готових ме- талевих виробів, крім машин і устат- кування (24+25)	2012	7,8	0,96	-0,06	-0,06	-0,2
	2013	7,7	0,92	-0,05	-0,06	-0,2
	2014	6,9	0,73	-0,12	-0,16	-0,5
	2015	7,5	0,75	-0,11	-0,14	-0,7

**Складено автором за матеріалами [61].*

Деякі науковці розуміють це поняття ще ширше – наприклад, класичне визначення А. Савицької виглядає таким чином : «Фінансова стійкість – це здатність підприємства функціонувати і розвиватись, зберігаючи рівновагу активів і пасивів у мінливому внутрішньому і зовнішньому середовищі, яка гарантує його платоспроможність та інвестиційну привабливість у довгостроковій перспективі і в межах припустимого рівня ризику» [56, с. 536]. За такого підходу фінансова стійкість із одного з напрямів фінансового аналізу перетворюється на узагальнену категорію ефективності реалізації головної мети існування підприємства, тобто глобальне поняття. Платоспроможність, рентабельність і ліквідність перетворюються на її окремі форми. Але для цілей такого дослідження будемо розглядати це поняття як характеристику фінансової незалежності. Застосовувані для аналізу цього напрямку показники наведені у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз показників фінансової стійкості за чинними методиками контролюючих органів у 2012–2015 рр.

Показники	170		7017/7/99-99-11-02-03-17		205		Наказ № 253	
	Формула для розрахунку	Оптимальне значення	Формула для розрахунку	Оптимальне значення	Формула для розрахунку	Оптимальне значення	Формула для розрахунку	Оптимальне значення
Коефіцієнт фінансової стійкості підприємства	$\text{Кф.с.} = \frac{\text{Власний капітал} / \text{Довгострокові зобов'язання} + \text{Короткострокові зобов'язання}}{\text{Збільшення}}$	Збільшення			$\frac{\text{Власний капітал} / (\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{Поточні зобов'язання})}{>1}$	>1	$\frac{\text{власний капітал} / (\text{довгострокові зобов'язання} + \text{поточні зобов'язання})}{> 1,0}$	> 1,0
Власний оборотний капітал			Власний капітал – Необоротні активи	>0				
Перманентний капітал			Власний оборотний капітал + Довгостроково залучений капітал	>0				
Загальний капітал для формування запасів і затрат			Перманентний капітал + Короткостроково залучений капітал	>0				
Доля власних оборотних коштів в активах підприємства			ВОК / Валюта балансу	(опт. 30%)				
Доля власних оборотних коштів у товарних запасах			ВОК / Запаси	(опт. значення 50%)				
Коефіцієнт відношення боргу до EBITDA					$\frac{(\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{поточні зобов'язання})}{\text{EBITDA}}$			

*Складено автором за матеріалами [10, 11, 12, 14].

Відбір показників у різних методиках для державного сектору відображає їх загальну особливість – велике різноманіття. Із семи показників лише один зустрічається більше ніж в одній методиці, і лише один є достатньо розповсюдженим (коефіцієнт фінансової стійкості, він же коефіцієнт фінансового левериджу). З іншого боку, найбільш розповсюджені в науковій і методичній літературі коефіцієнти (зокрема, коефіцієнт автономії, коефіцієнт покриття відсотків, коефіцієнт маневреності власного капіталу) до числа цих семи не відносяться. З семи задіяних показників три є абсолютними цифрами і являють собою різноманітні варіанти розрахунку капіталу у запасах і витратах. Крім того, судячи з того факту, що лише для цілей надання податкової розстрочки і відстрочки запропоновано набір з п'яти показників фінансової стійкості, а в решті випадків автори методик обмежилися лише одним–двома показниками, зовсім не відобразивши такий аспект фінансової стійкості, як здатність обслуговувати свою заборгованість, цей напрям взагалі не вважається особливо важливим. Для оцінки ефективності управління державних підприємств обрано два показники, один з яких практично не вживається в українській практиці і є до певної міри штучним – коефіцієнт відношення боргу до EBITDA.

На попередніх етапах аналізу вже впевнилися у тому, що середньогалузеві показники не можна використовувати як орієнтири, тому залишається лише підтвердити цю тезу на прикладі показників фінансової стійкості, зокрема коефіцієнта автономії. Для оцінки достатності власного капіталу у табл. 3.6 наведений коефіцієнт питомої ваги необоротних активів. Картина складається досить виразна. Питома вага власного капіталу коливається хвилями залежно від фази економічного циклу, оскільки головним чинником її зміни є динаміка нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Зокрема, у 2010–2013 рр. відбувалося відновлення економіки після кризи 2008–2009 років, але у 2014 р. воно було перерване внутрішньоукраїнськими політичними подіями. У результаті на поточний момент у промисловості склалася вкрай тривожна ситуація, оскільки вже не окремі підприємства, а цілі галузі перебувають на межі фінансової стабільності.

Хоча питома вага власного капіталу у металургійній і харчовій галузі станом на 2015 рік скотилася приблизно до одного рівня (14–16 %), але ситуація в металургійній промисловості набагато більш

тривожна; адже галузь фондомістка, і питома вага необоротних активів у ній коливається близько 50 %. Таким чином, власний капітал у металургії покриває в кращому випадку третю частину вартості необоротних активів у той час, як у харчовій промисловості – приблизно половину. Звичайно, такий рівень показників не можна вважати ні оптимальним, ні рекомендованим.

Таблиця 3.6

Показники ділової активності у промисловості та окремих промислових галузях у 2012–2015 рр.

Галузі	Роки	К автономії	Питома вага НА
Промисловість	2010	0,36	0,48
	2011	0,36	0,48
	2012	0,39	0,55
	2013	0,39	0,55
	2014	0,29	0,53
	2015	0,20	0,49
Металургійне виробництво	2010	0,34	0,41
	2011	0,34	0,43
	2012	0,33	0,51
	2013	0,29	0,52
	2014	0,24	0,53
	2015	0,14	0,49
Харчова промисловість	2010	0,26	0,34
	2011	0,24	0,34
	2012	0,26	0,32
	2013	0,30	0,34
	2014	0,22	0,33
	2015	0,16	0,27

**Складено автором за матеріалами [61].*

Нагадаємо, що на початку дослідження були поставлені такі питання: наскільки виправдані закладені у нормативних документах оптимальні значення фінансових коефіцієнтів платоспроможності; чи підтверджується гіпотеза про необхідність встановлення оптимальних значень фінансових коефіцієнтів залежно від галузевих особливостей; чи можливо використовувати середньогалузеві значення як індикатор нормального фінансового стану підприємств в умовах гострої фінансової кризи. Можна зробити такі висновки: наведені у нормативних документах рекомендовані значення фінансових коефіцієнтів не можна

вважати оптимальними, оскільки навіть у сприятливих 2012–2013 рр. підприємства здебільшого їх не виправдовували (якщо не рахувати коефіцієнтів покриття і швидкої ліквідності). Причин на те багато – і об'єктивних, і суб'єктивних. Зокрема, до об'єктивних належить той факт, що науково-технічний прогрес призводить до системних перетворень у матеріальному базисі виробництва, внаслідок чого основні засоби з плином часу дешевшають щодо складових оборотних коштів, і їх питома вага у валюті балансу зменшується. Крім того, Україна успадкувала від СРСР підприємства, побудовані у радянські часи, з відсталою і витратною технологією виробництва, що впливає на рівень рентабельності. Недарма навіть у найбільш благополучні роки його середньопромисловий рівень не перевищував 7 %. Ці фактори не враховані у методиці розрахунку оптимальних значень фінансових коефіцієнтів. Серед суб'єктивних можна назвати необґрунтованість рекомендованих значень для різноманітних інструктивних матеріалів, адже вже впевнилися в тому, що в деяких випадках значення одного і того ж самого коефіцієнта в різних методичних рекомендаціях розрізняються більш ніж у два рази. Це неможливо пояснити інакше, ніж помилками в процесі розробки методичних документів.

Стосовно впливу галузевих особливостей на визначення рекомендованих показників, на нашу думку, можна стверджувати, що сама необхідність його врахування сумнівів не викликає. Набагато складніше відповісти на запитання, яким чином це зробити. Розглянуті приклади з нормативних документів свідчать про те, що наявні спроби недосконалі. З іншого боку, слід зазначити, що завдання дуже складне. Самі по собі середньогалузеві значення перебувають під впливом багатьох факторів, які не обов'язково пов'язані з об'єктивними особливостями галузі. Таким чином, рішення, на нашу думку, полягає не у спробах якнайточніше розрахувати середньогалузеві показники для окремих галузей, скільки у впровадженні комплексу аналітичних процедур – наприклад, на додаток до аналізу фінансових коефіцієнтів, читання фінансової звітності в контексті мікро- і макроекономічних подій, які відбуваються в галузі, проведення аналізу фінансових коефіцієнтів за вибіркою підприємств, аналогічних за масштабами і характером діяльності до того, яке є предметом аналізу, та інших.

Список використаних джерел до розділу 3

1. Алексеева Е. С. Организационно-правовое обеспечения бюджетного контроля на уровне субъекта РФ : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / Е. С. Алексеева. – М., 2007. – 22 с.
2. Афанасьев М. П. Модернизация государственных финансов / М. П. Афанасьев, И. В. Кривоногов. – М. : Издательский дом ГУ ВШЭ, 2008. – С. 87.
3. Базилінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика : навч. посібник / О. Я. Базилінська. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
4. Бариніна-Закірова М. В. Запровадження державного аудиту в практику роботи ДКРСУ [Електронний ресурс] / М. В. Бариніна-Закірова // Офіц. веб-сайт Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35339>
5. Барулин С. В. Налоговый менеджмент : учебник / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : Изд.-торг. корпорация «Дашков и К», 2015. – 332 с.
6. Боровик П. М. Перспективи використання в Україні програмно-цільового методу бюджетного планування [Електронний ресурс] / П. М. Боровик // Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe
7. Будагова Н. В. Развитие предварительного и текущего контроля исполнения федерального бюджета в России : автореф. днс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Н. В. Будагова. – М., 2014. – 25 с.
8. Булгакова С. Бюджетный риск: сутність класифікація, фактори ризику / С. Булгакова, І. Микитюк // Вісник КНТЕУ, 2010. – № 1. – С. 59–68.
9. Васильева М. В. Совершенствование управления экономикой регионов на основе формирования эффективной системы государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля: автореф. днс. на соискание учен. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством: региональная экономика; 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит / М. В. Васильева. – Кисловодск, 2012. – 60 с.

10. Виленский П. Л. Оценка эффективности инвестиционных проектов: Теория и практика : учеб. пособие / П. Л. Виленский, В. Н. Лившиц, С. А. Смоляк. — М. : Дело, 2008. — 1104 с.
11. Галансков Е. В. Некоторые аспекты совершенствования государственного финансового контроля региональных целевых программ / Е. В. Галансков // Региональные проблемы. — 2009. — № 12. — С. 101.
12. Галансков Е. В. Региональные целевые программы: от государственного финансового контроля к государственному аудиту / Е. В. Галансков // Власть и управление на Востоке России. — 2009. — № 2. — С. 13–14.
13. Грабовецький Б. Є. Фінансовий аналіз та звітність : навчальний посібник / Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц. — Вінниця : ВНТУ, 2011. — 281 с.
14. Гранатуров В. М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения : учеб. пособие / В. М. Гранатуров. — М. : Дело и сервис, 2002. — 160 с.
15. Грищенко Х. Управління фінансовими ризиками держави [Електронний ресурс] / Х. Грищенко. — Режим доступу: <http://www.viche.info/journal>
16. Даценко А. В. Державний фінансовий аудит формування та виконання місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / А. В. Даценко // Режим доступу : http://www.rusnauka.com/ONBG_2011/Economics.doc.htm.
17. Двуреченских В. А. Проблемы теории и методологии внешнего аудита бюджета. Начала государственного аудита / В. А. Двуреченских. — М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2006. — С. 9–22.
18. Дубров А. М. Моделирование рискованных ситуаций в экономике и бизнесе: уч. пос. / А. М. Дубров, Б. А. Лагоша, Е. Ю. Хрусталева; под ред. Б. А. Лагоши. — М. : Финансы и статистика, 1999. — 128 с.
19. Єгоров Є. С. Програми інноваційного розвитку зарубіжних країн: досвід та досягнення [Електронний ресурс] / Є. С. Єгоров // Офіц. веб-портал Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2015/06. — Єгоров.pdf>
20. Жулега И. А. Методология анализа финансового состояния предприятия : монография / И. А. Жулега; ГУАП. — СПб., 2006. — 235 с.

21. Захаров К. Е. Оценка эффективности бюджетных целевых программ в реализации государственного финансового контроля / К. Е. Захаров // Академия бюджета и казначейства. Финансовый журнал. – 2010. – № 3 – С. 117–126.

22. Землин А. И. Бюджетное право. Схемы и комментарии / А. И. Землин ; под ред. Е. Ю. Грачевой. – М. : Юриспруденция, 2001. – 240 с.

23. Ільяшенко С. М. Господарський ризик та методи його вимірювання: навч. пос. / С. М. Ільяшенко. – Суми : «Мрія – 1» ЛТД. – 1996. – 203 с.

24. Каючнина М.А. Бюджетные риски в процессе исполнения муниципальных бюджетов : дис. к.э.н. : 08.00.10 / М. А. Каючнина; [Сам. Гос. эконом. ун-т].

25. Козенко Ю. А. Аудит эффективности бюджетных расходов в системе государственного финансового контроля / Ю. А. Козенко, Г. В. Федотов // Финансы. – 2007. – № 8. – С. 17–27.

26. Концепція ризико-орієнтованого відбору об'єктів контролю до Плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів : протокол засідання Методологічної ради Держфінінспекції України від 23.04.2012 № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN82019.html

27. Коссов В. В. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов (вторая редакция) / В. В. Коссов, В. Н. Лившиц, А. Г. Шахназаров. – М. : Экономика, 2000. – 421 с.

28. Костирко Л. Розвиток фінансового контролю використання бюджетних коштів : сучасні тенденції та перспективи / Л. Костирко, В. Разумцев // Вісник Київського нац. ун-ту ім. Тараса Шевченка. – Вип.116. – 2009. – С. 60.

29. Кочкаров Р. А. Управление реализацией, формализация и мониторинг целевых программ / Р. А. Кочкаров // Известия ТРТУ. Тематический выпуск “Перспективные системы и задачи управления». – Таганрог : ТРТУ, 2006. – № 3. – С. 127–128.

30. Кошлина М. Н. Бюджетный контроль субъектов Российской Федерации в системе государственного финансового контроля / М. Н. Кошлина // Государственный аудит. – 2009. – № 2. – С. 73.

31. Криволапов В. С. О соотношении понятий финансового и казначейского контроля в бюджетном процессе / В. С. Криволапов // Вестник ОГУ. – 2002. – № 2. – С. 115.
32. Кучеров И. И. Бюджетное право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2002. – С. 253.
33. Лебедева О. И. Бюджетный риск: методические основы оценки и управления: На примере краевого бюджета Хабаровского края : дис. к.э.н. : 08.00.10 / О. И. Лебедева, Хабаровск, 2003. – 179 с.
34. Мартынова Н. В. Бюджетное реформирование и его роль в повышении качества государственного финансового менеджмента / Н. В. Мартынова, Г. М. Золотарёва // Вестник ТГТУ. – Т. 15. – 2009. – № 1. – С. 241.
35. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2014 № 728 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>
36. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : рішення Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
37. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 р. Ч. 1. / Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – Київ : Вид-во АПУ, 2015. – 985 с.
38. Орлова М. Е. Правовые и организационные проблемы бюджетного контроля / М. Е. Орлова // Вестник КГФЭИ. – 2008. – № 1. – С. 34–37.
39. Первозванский А. А. Финансовый рынок: расчет и риск / А. А. Первозванский, Т. Н. Первозванская – М. : Инфра-М, 1992. – 95 с.
40. Пименов Н. А. Налоговый менеджмент : учебник для академического бакалавриата / Н. А. Пименов, Д. Г. Родионов: под ред. Н. А. Пименова. – М. : Издательство Юрайт, 2016. – 305 с.
41. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code =361-2006-%EF>.

42. Податковий кодекс України [Текст] : станом на 12 лют. 2016 р. : відповідає офіц. тексту. – Харків : Право, 2016. – 752 с.

43. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP041017.html

44. Проблеми економічного ризику: аналіз та управління: збірник наукових праць за матеріалами Першої Всеукраїнської науково-практичної конференції (26–28 жовтня 1998 р.). – К. : КНЕУ, 1998.

45. Про внесення змін до Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства : наказ Міністерства економіки України від 26.10.2010 № 1361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=111503bd-ca7f-4dee-b07c-c66c2aa28e03>

46. Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки : наказ Міністерства фінансів України № 170 від 14.02.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06>

47. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності (із змінами і доповненнями) : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 15.03.2013 № 253 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ME130426.html

48. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : наказ ДФСУ від 31.07.2014 № 22 (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66305.html>

49. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового

аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/1053.1788.3>.

50. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Постанова КМУ від 12.05.2007 № 698 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/D0%BF>.

51. Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 02.03.2015 р. № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15>

52. Про направлення доопрацьованих Методичних рекомендацій щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів Міндоходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) : лист Міністерства доходів і зборів України від 05.06.2013 № 7017/7/99-99-11-02-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/4001-7017.html>

53. Про направлення Методичного посібника щодо проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання – юридичних осіб, а також їх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів з метою виявлення ризиків і резервів у їх діяльності : лист ДПА від 24.11.2008 № 24087/7/23-4017/523

54. Про Рахункову палату : закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

55. Руда Г. В. Необхідність та особливості проведення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів в Україні / Г. В. Руда // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.educrimea.com/2011dostatocnost.pdf>.

56. Савицкая Г. В. Экономический анализ : ученик / Г. В. Савицкая. – М. : Новое знание. – 2003. – 640 с.

57. Синева Е. Н. Государственный финансовый контроль в управлении регионов / Е. Н. Синева // Финансы и кредит. – 2006. – № 25. – С. 38–41.

58. Синева Е. Н. Совершенствование финансового контроля при бюджетировании, ориентированном на результат [Электронный ресурс] / Е. Н. Синева // Дайджест-Финансы. – 2006. – № 12. – Режим доступа : <http://www.fin-izdat.ru/journal/digest/detail.php?ID=3720>

59. Смирнова Л. Н. Снижение угроз экономической безопасности государства с помощью системы финансово-бюджетного контроля / Л. М. Смирнова // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2009. – № 1. – С. 104–111.

60. Стандарти з аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/232351?cat_id=32836.

61. Статистичний довідник «Діяльність підприємств» за 2010–2011 та 2015 рр. [Електронний ресурс] / Держстат України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>

62. Степура В. В. Діагностика та аналіз фінансової стійкості підприємств як інформаційне забезпечення фінансового планування / В. В. Степура // Вісник Одеського національного університету. – 2015. – Т. 20, Вип. 3. – С. 254–259 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2015_20_3_58. – (Серія : «Економіка»).

63. Устенко О. Л. Теория экономического риска / О. Л. Устенко – К. : МАУП, 1997. – 323 с.

64. Федів Р. Є. Фінансовий та управлінський аналіз використання коштів на виконання бюджетних програм (на прикладі юридичних осіб системи Держводгоспу) / Р. Є. Федів // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – 2009. – Вип. 3 (47). – С. 233–244.

65. Федосов В. М. Бюджетна система : підруч. / В. М. Федосов. – К. : Центр учбов. літератури, 2012. – 871 с.

66. Фенчин О. Р. Державний фінансовий аудит як пріоритетний напрям удосконалення вітчизняної системи контролю [Електронний ресурс] / О. Р. Фенчин. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com/Economics/99537.doc.htm>.

67. Хомутенко В. П. Аудит місцевих бюджетів як запорука фінансової безпеки регіону [Електронний ресурс] / В. П. Хомутенко. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1212/183.pdf>.

68. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России : [научно-методическое пособие] / С. О. Шохин, Л. И. Воронина. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 240 с.
69. Яшина Н. И. Некоторые теоретические и методические аспекты оценки рисков расходов бюджета / Н. И. Яшина // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. – 2004. – № 1. – С. 162–167. – (Серия : «Экономика и финансы»).
70. Scriven M. The Logic of Evaluation / Inverness, CA: Edgepress, 1980 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://jakemachina.com/OSSA/pdf/850_Scriven.pdf.
71. Standards for Internal Control in the Federal Government : U.S. Government Accountability Office [Електронний ресурс] / GAO – Режим доступу : <http://www.gao.gov/products/GAO-14-704G>
72. Subramanyam K. R. Financial statement analysis / K. R. Subramanyam. – 11-th ed. – McGraw-Hill Education, 2014. – 701 p.

РОЗДІЛ 4

ПРОБЛЕМИ АНАЛІЗУ І ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Теоретико-методичні аспекти митного контролю

Світовий досвід економічного розвитку, інтернаціоналізації економічних зв'язків та економічної інтеграції свідчить, що ці процеси відбуваються найбільш ефективно за умови органічного поєднання механізму лібералізації міжнародної торгівлі та її регулювання ринковими методами – без прямих заборон і обмежень, шляхом впливу на обсяг та структуру попиту на товари і послуги. У теорії і практиці державного регулювання найбільш давнім за історичним терміном застосування та дієвим за своїм економічним змістом інструментом впливу на міжнародну торгівлю товарами є митна політика та основна функція її управління – митний контроль. Крім того, забезпечення економічної безпеки, створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності в Україні має перебувати під державним контролем. За умов розвитку зовнішньоторговельних відносин, участі у процесах міжнародної митної інтеграції, поширення міграції трудових ресурсів, капіталів, туризму митний контроль істотно ускладнюється й потребує застосування новітніх форм і методів, а також високої професійної підготовки митників.

Прийняття та введення в дію нової редакції Митного кодексу України від 6 вересня 2012 р. № 5210-VI наблизило Україну до європейської практики. Запроваджені зміни переміщують акценти впливу від наглядово-каральної функції фіскальних органів до сервісно-обслуговуючої, спрямовуючи увагу на боротьбу з корупцією і ухиленням від митного оподаткування, забезпечують зростання доходів без створення перешкод для легального бізнесу.

Численні факти історії дозволяють стверджувати про багатовікове існування митної справи ще за часів Київської Русі [8]. В умовах феодального періоду нашої державності зміст митних заходів був пов'язаний з економічними інтересами великих земельних власників. З початку XIII сторіччя стягнення митних платежів здійснювалося вже не тільки з певної кількості, а і залежно від цінності продуктів.

Фінансові збори були невід'ємною частиною загальної політики Київської держави. Відомий пам'ятник права «Руська правда» захищав інтереси купців в охороні їхнього майна. Зокрема, якщо перекупник чужої речі на торгах купив крадене, а продавець зник, то покупець міг довести сумлінне придбання речі, виставивши як свідків двох чи більше вільних чоловіків, або одного митника, що могли під присягою підтвердити факт покупки речі на торгу. Під час монголо-татарського ярма в словнику наших пращурів з'явилося тюркське слово «тамга», яке буквально означало «клеймо», «печатка», «тавро». Тамга (тюрк.) – клеймо, тавро; родовий знак власності у деяких кочових народів, зокрема у монгольських скотарів; тамгою помічались коні, верблюди, інша худоба, яка перебувала в загальному користуванні, або предмети (зброя, кераміка, килими тощо), виготовлені членами роду. Пізніше тамга зробилась знаком сімейної та особистої власності, відповідаючи гербу або печатці. Зображення тамги можна зустріти на монетах. Золотоординські хани видавали ярлики з печаткою-тамгою.

У наш час економічні концепції митного контролю залишаються недостатньо розробленими, тому не виконують свої функції в митному оподаткуванні, що негативно позначається на бюджетних надходженнях та діяльності митників. Окремі питання, що належать до проведення митного контролю як однієї з функцій діяльності держави, знайшли своє відображення в дослідженнях О. П. Гребельника, П. В. Пашка, С. С. Терещенка та ін.

Митний контроль є одним із видів фінансового контролю діяльності суб'єктів господарювання, які ввозять, вивозять, здійснюють транзит, передають, зберігають і використовують товари, що переміщуються між митними територіями.

На діяльність митниць ДФСУ за 2015 рік суттєво вплинула нестабільна політична та економічна ситуація. На справляння додаткових митних платежів за рахунок коригування митної вартості вплинув загальний стан надходжень митних платежів, зменшення обсягу імпорту (у вагових показниках), зменшення обсягів оподаткованого імпорту за вартістю (у доларах США), втрати внаслідок ситуації у Східному регіоні (Донецька та Луганська митниці) та АР Крим (Кримська та Севастопольська митниці), зміна структури імпорту товарів, збільшення частки сировинних товарів, заміна більш дорогих товарів їх дешевшими аналогами та зниження цін на зовнішніх ринках, зміна

крос-курсів валют в Україні. При цьому необхідно враховувати, що митниці не регулюють здійснення зовнішньої торгівлі, їх завданням є митне оформлення товарів та відповідне реагування на ті тенденції, що відбуваються у світі, у тому числі і за напрямом ціноутворення [21]. Зменшення обсягів імпорту у 2014 році відбулося майже за усіма бюджетоутворюючими товарними групами, зокрема, паливно-енергетичні товари – на 37,4 %, машини, устаткування та транспорт – на 38 %, продукція хімічної промисловості, каучук – на 20 % тощо. У 2015 році продовжилась тенденція зменшення обсягу імпорту, який склав 37516443,0 тис. дол. США, що порівняно з 2014 становить 68,9 %. Експорт товарів досягнув 38 млрд дол., що на 29,6 %, або на 16 млрд дол. США менше 2014 року.

Зовнішньоторговельний обіг України здійснювався з партнерами з 220 країн світу. Частка експорту послуг країнам ЄС скоротилася на 4,7 в. п. і склала 29,9 % від загального обсягу експорту, частка імпорту – на 1,5 в. п. і 50,9 % відповідно. Найбільші обсяги експорту послуг припадали на Російську Федерацію (31,6 %), Швейцарію (7,8 %), США (6,8 %), Великобританію (5,6 %), Німеччину (4,7 %), Туркменістан (2,7 %), Кіпр (2,6 %) і Об'єднані Арабські Емірати (2,1 %). При цьому експорт товарів у 2015 році перевищив імпорт на 632,5 млн доларів, експорт товарів у країни ЄС скоротився на 23,4 %. Найбільші імпортні поставки товарів надходили з Росії – 20 %, експорт до РФ склав 12,7 % [20].

Обсяг експорту товарів та послуг України у 2016 році становив 44,885 млрд доларів, імпорту – 44,548 млрд доларів. Порівняно із 2015 роком експорт скоротився на 4,1 %, імпорт збільшився на 3,7 %. Позитивне сальдо зовнішньоторговельного балансу 2016 року становило 337,3 млн доларів. У 2015 році позитивне сальдо склало 3,828 млрд доларів.

Поєднання вираженої зовнішньоторговельної і митної політики зі ставкою на внутрішні джерела розвитку, збільшення і нагромадження основного капіталу, формування національних заощаджень, розвиток реального сектора економіки сприятиме розширенню внутрішнього ринку і збереженню позицій української економіки на світовому ринку.

З метою забезпечення дотримання законодавства з питань митної політики уповноважені державою фіскальні органи здійснюють

комплекс заходів, які на нормативно-правовому рівні отримали назву митний контроль.

Митний кодекс ЄС визначає митний контроль – як певні дії митних органів з метою забезпечення правильного застосування митного та іншого законодавства, що регулює ввезення, вивезення, транзит, передачу, зберігання і кінцеве використання товарів, що переміщуються між митною територією Співтовариства та іншими територіями, та наявність і пересування в межах митної території товарів, що не походять зі Співтовариства, та товарів, поміщених під режим впуску для внутрішнього споживання [15].

У п. 24 ст. 4 Митного кодексу України 2012 року дефініція «митний контроль» формулюється як «сукупність заходів, що здійснюються митними органами в межах своїх повноважень з метою забезпечення додержання норм Митного кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених в установленому законом порядку» [16].

Визначення митного контролю наведено у вузькому розумінні, якому відповідають певні форми, функції, метод та мета його здійснення у зовнішньоекономічній діяльності. Тому доцільно сформулювати поняття митного контролю.

Митний контроль – функція управління митними операціями підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність з метою забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів з питань державної митної справи та міжнародних договорів України.

Митний контроль за своїм змістом включає перевірку порядку та умов переміщення товарів через митний кордон, їх митне оформлення, застосування тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), справляння митних платежів, здійснення перевірок нехарчової продукції при її ввезенні на митну територію України, запобігання та протидії контрабанді, боротьбу з порушеннями митних правил, організацію і забезпечення діяльності митних органів та інші контрольні заходи, що здійснюють фіскальні органи в межах своєї компетенції, які спрямовані на реалізацію державної політики у сфері ЗЕД.

Метою митного контролю є сприяння розвитку зовнішньоекономічних відносин України для забезпечення національних інтересів, економічної та митної безпеки держави.

Головним завданням митного контролю є сприяння ефективній зовнішньоекономічній діяльності суб'єкта господарювання при перетинанні митного кордону України майном та/або робочою силою, забезпечення додержання норм Митного кодексу України, нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України.

Враховуючи вимоги всіх законодавчих актів, можливо окреслити головні чинники, які обумовлюють здійснення митного контролю у сфері зовнішньоекономічної діяльності:

- здійснення господарських операції передбачає перетин майна та/або робочої сили через митний кордон України;
- контрагентом українського суб'єкта господарювання є іноземний суб'єкт господарювання;
- суб'єктом контролю виступає фіскальний орган у сфері державної митної діяльності.

Сутність митного контролю за дотриманням законодавства України полягає у встановленні факту відповідності поведінки суб'єктів переміщення встановленим митним правилам.

Статтею 318 Митного кодексу України визначено, що всі товари і транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон України, підлягають митному контролю. Митний контроль передбачає проведення фіскальними органами мінімуму митних процедур, необхідних для забезпечення додержання законодавства України з питань державної митної справи [16].

Суб'єктами управлінського впливу при проведенні митного контролю є працівники відповідних підрозділів митних органів у структурі фіскальних, а об'єктами – товари та транспортні засоби, які переміщуються через митний кордон, а також фізичні та юридичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон або відповідним чином причетні до такого переміщення.

Перелік основних завдань органів доходів і зборів з питань митної справи розкрито у статті 544 «Призначення та основні завдання органів з питань державної митної справи Митного кодексу України:

- забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України справи;

- створення сприятливих умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;
- здійснення митного контролю та виконання митних формальностей щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, у тому числі на підставі електронних документів (електронне декларування) за допомогою технічних засобів контролю тощо;
- аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю;
- забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених Митним, Податковим кодексами України та іншими законодавчими актами;
- застосування передбачених законом заходів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, здійснення контролю за дотриманням усіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення окремих видів товарів через митний кордон України;
- здійснення заходів щодо недопущення переміщення через митний кордон України товарів, на які встановлені заборони та/або обмеження, а також таких, які не відповідають вимогам якості та безпеки;
- здійснення контролю за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;
- сприяння захисту прав інтелектуальної власності, вжиття заходів щодо запобігання переміщенню через митний кордон України товарів з порушеннями охоронюваних законом відповідних прав;
- запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил на території України;
- ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності.

Митний контроль товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, передбачає безпосереднє здійснення контрольних заходів, спрямованих на перевірку відповідності

реальної кількості товарів, зазначеній у товаросупровідних документах, задекларованої митної вартості – реальній митній вартості, й інші контрольні дії, виконання яких за загальним правилом є умовою пропуску товарів, предметів, транспортних засобів через митний кордон держави. Зокрема, фіскальні органи здійснюють Українську класифікацію товарів ЗЕД, відповідно до якої визначаються ставки ввізного мита.

При ввезенні митний контроль починається з моменту перетинання товарами і транспортними засобами митного кордону України і завершується в момент їхнього випуску; при вивозі – з моменту пред'явлення товарів і транспортних засобів для митного оформлення та їх декларування в установленому Митному кодексі України порядку. При проведенні митного контролю можуть застосовуватися технічні засоби, які безпечні для життя та здоров'я людей, тварин, рослин і не сприятимуть утворенню збитків.

Отже, заходи організаційного й матеріально-технічного характеру, спрямовані на забезпечення законності й дисципліни суб'єктів ЗЕД, виносяться за рамки вузьконормативного визначення митного контролю як діяльності, що виконується в пунктах пропуску через митний кордон або в інших нормативно визначених місцях.

Законодавчо не визначено різновиди митного контролю в системі контрольної функції держави, тому пропонуємо такі:

- внутрішній та безпосередньо на державному кордоні (для юридичних осіб залежно від місця його проведення);
- вибірковий або суцільний (залежно від об'єму доглянутого вантажу);
- спільний або звичайний (залежно від залучення служб інших держав);
- спрощений або звичайний (залежно від вибраної процедури митного контролю);
- комісійний або одноосібний (залежно від кількості посадових осіб, що беруть участь у догляді: відповідна комісія або посадова особа митниці);
- попередній або остаточний (залежно від стадії митного оформлення або тривалості надходження партії товарів);
- первинний, додатковий або переогляд (залежно від сумнівів або підстав вважати, що оформлення здійснено або здійснюється з порушенням законодавства (або в порядку контролю)).

Можуть бути запропоновані й інші види митного контролю, залежно від видів транспорту, об'єктів догляду, способів догляду, відомчої підпорядкованості посадових осіб, які здійснюють такий контроль тощо. Так, логічний контроль (вивчення документів, аналіз статистичних даних) і контроль візуальний (предметів, вантажів). Виходячи із мети, завдання та різновидів митного контролю, підлягають визначенню його теоретичні принципи у фінансовому контролі.

Принципи митного контролю – це основні, вихідні начала, положення, ідеї, які виражають його сутність як специфічний соціальний регулятор, володіють вищим ступенем нормативної узагальненості, зумовлюють зміст конституційних і галузевих прав, носять універсальний характер і надають регулюючий вплив на всі сфери суспільних відносин. Однією з найважливіших функцій принципів митного контролю служить забезпечення органічного поєднання публічних і приватних інтересів суб'єктів. Теоретичні принципи контролю в галузі митної справи являють собою базові ідеї, правила та положення.

Митний контроль здійснюється на основі теоретичних і методичних принципів:

- виключної юрисдикції України на її митній території;
- виключних повноважень фіскальних органів України щодо здійснення державного митного контролю;
- законності та презумпції невинуватості;
- єдиного порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;
- спрощення законної торгівлі;
- визнання рівності та правомірності інтересів усіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності;
- додержання прав та інтересів осіб у межах закону;
- заохочення доброчесності;
- гласності та прозорості;
- вибіркості об'єктів контролю – реалізовується в застосуванні системи управління ризиками, яка дозволяє оптимально використовувати ресурси фіскальних органів, не зменшуючи ефективності контролю, і звільняє більшість учасників ЗЕД від зайвого бюрократичного тиску. Процес управління ризиками припускає безперервне відстеження результатів прийнятих рішень та їх коригування. Саме наявність такого зворотного зв'язку робить управління ефективним;

- принцип міждержавного співробітництва передбачає взаємодію фіскальних органів з контролюючими органами іноземних держав шляхом підписання угод, проведення спільних контрольних заходів, обміну досвідом у сфері ЗЕД;

- відповідальності всіх учасників зовнішньоекономічних відносин;

- взаємодії та координації передбачає взаємодію фіскальних органів, банків, кредитних організацій та інших органів на постійній основі (інформаційний обмін і взаємодія; надання відомостей з урахуванням принципу конфіденційності; спільні та скоординовані контрольні заходи; підготовка спільних пропозицій щодо вдосконалення законодавства; розробка проектів міжвідомчих нормативно-правових актів; обмін досвідом з метою підвищення професіоналізму кадрового складу; проведення науково-практичних семінарів тощо).

Наведений перелік принципів митного контролю не є вичерпним, та й не може бути таким. Органи митного контролю, крім принципів, зазначених вище, у своїй діяльності використовують також інші засади, в тому числі: плановість, звітність, самостійність і незалежність у реалізації поставлених завдань, бюджетну ефективність, об'єктивність, результативність, відповідальність, професіоналізм і компетентність, чіткість і логічність пропонованих контролерами вимог, непідкупність суб'єктів контролю; обґрунтованість і доказовість інформації, наведеної в актах перевірок, політична нейтральність, недопущення конфлікту інтересів, сумлінне виконання посадових обов'язків тощо.

Основні принципи митного контролю слід доповнити такими: організація, методологія, об'єктивність, комплектність, компетентність, гласність, обґрунтованість, неупередженість.

Організація митного контролю – сукупність методичних прийомів та їх процедур, спрямованих на раціональне виконання контрольного процесу. До них належить комплектування контрольної бригади із числа державних фіскальних органів та інших контролюючих органів залежно від завдань, поставлених на вирішення контролю. Контрольна бригада складається з осіб, які мають спеціальну фахову освіту, насамперед, з обліку і аудиту, фінансів, митної справи, оподаткування, товарознавства, експертизи в митній справі у кількості не менше двох осіб; передбачається необхідне забезпечення фактографічною інформацією про діяльність платника податків, до якої належать первинні

документи, облікові реєстри, фінансова, податкова звітність. Забезпечення законодавчою, нормативною інформацією – це доступ до бази даних при комп'ютерних технологіях.

Методологія митного контролю – сукупність методичних прийомів обліку і митного контролю, прийомів технічного і спеціального контролю, програмних засобів обробки електронної інформації, прийомів контролю операцій з вітчизняною та іноземною валютою, забезпечення науково обґрунтованими методиками, положеннями.

Об'єктивність – неупередженість при проведенні митного контролю суб'єктів господарювання, фізичних осіб, які є платниками податків і зборів.

Комплектність – контроль має бути сукупністю досліджень діяльності суб'єкта господарювання, яка прямо чи опосередковано впливає на системоутворюючу базу митного оподаткування, митну вартість, розмір митних платежів, своєчасність їх сплати до бюджету.

Компетентність – висока професійність проведення митного контролю із застосуванням наукових методів економічного дослідження, інтегрованої бази даних з діяльності підконтрольного об'єкта з питань, застосування інформаційно-телекомунікаційних систем і засобів обробки інформації, яка досліджується контролем.

Гласність – сукупність інформації, яка не становить комерційної таємниці платника податків, але може завадити зовнішньоекономічній діяльності його контрагентів, завдати шкоди акціонерам, засновникам, інвесторам та іншим учасникам пов'язаного бізнесу.

Обґрунтування – результати підсумкового митного контролю, де робляться посилання на нормативну та фактографічну інформацію за участі посадових осіб митного органу та керівництва підприємства.

Неупередженість – це об'єктивне відношення до виявлення оцінки та вжиття заходів до порушення митного законодавства працівниками фіскальних органів. При цьому митний контроль має ставити завдання не тільки визначення відповідальності конкретних осіб порушників законодавства, а головне – створення сприятливих умов для платника податків, спрямованих на попередження недоліків, що негативно впливають на виконання зобов'язань.

На основі принципів запропоновано теоретико-методичні аспекти митного контролю, які забезпечують комплексність дослідження митних взаємовідносин між платниками податків та фіскальними органами митного спрямування (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Теоретико-методичні аспекти митного контролю

Розглянемо зміст теоретико-методичних аспектів митного контролю.

Юридична правомірність підприємства – легітимність зовнішньоекономічної діяльності підприємства та дотримання інших дозволів юридичної особи для виконання митних операцій (наявність дозволів, ліцензій, патентів, сертифікатів тощо). Завданням митного контролю цього об'єкта є встановлення правомірності здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта господарювання відповідно до чинного законодавства, наявність документації щодо ліцензування та квотування операцій, проходження санітарно-епідеміологічного, фітосанітарного, ветеринарного, екологічного, радіологічного, мікробіологічного та інших видів контролю, що є обов'язковою умовою видачі сертифіката відповідності та митного оформлення.

Походження товарів як об'єкт митного контролю перевіряється з метою оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, заборон та/або обмежень щодо переміщення через кордон України, а також забезпечення обліку цих товарів у статистиці зовнішньої торгівлі. При цьому додержується конфіденційність інформації, наданої для цілей визначення країни походження товару, яка не може бути розголошена без спеціального дозволу особи чи уряду, які надали таку інформацію, крім випадків, коли це необхідно для забезпечення розгляду справи в суді.

З метою забезпечення рівних умов провадження ЗЕД та єдиного підходу до контролю за правильністю визначення митної вартості товарів на митній території України прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 року № 724 «Про використання у системі управління ризиками орієнтовних показників митної вартості товарів». Зазначеною постановою запроваджено використання органами ДФСУ з питань митної справи у системі управління ризиками єдиних орієнтовних показників митної вартості товарів під час митного оформлення товарів, що ввозяться на митну територію України у митному режимі імпорту (випуску для вільного обігу).

Контроль за правильністю визначення країни походження товарів протягом 2015 року здійснювався шляхом дослідження понад 84 тис. преференційних сертифікатів походження (майже на 13 тис. сертифікатів менше ніж за попередній рік). За результатами перевірок митними ДФС виявлено 462 недійсні преференційні сертифікати про

походження товару (на 94 сертифікати менше ніж у 2014 році). У 2015 році додаткові надходження від контролю за правильністю декларування країни походження товару склали 81,0 млн грн, що на 11,1 млн грн більше, ніж за 2014 рік (без урахування Луганської та Донецької митниць) [21].

Місце товару в тарифній класифікації передбачає включення товарів до Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), що складається на основі Гармонізованої системи опису та кодування товарів і затверджується Законом України «Про Митний тариф України». Державні фіскальні органи митного спрямування здійснюють контроль правильності класифікації товарів, поданих до митного оформлення, згідно з УКТ ЗЕД. Контроль правильності визначення митної вартості товарів здійснюється фіскальним органом під час проведення митного контролю та митного оформлення шляхом перевірки заявленої митної вартості. Митна вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначається декларантом відповідно до норм Митного кодексу України. Завданням митного контролю є нарахування митних платежів; застосування інших заходів державного регулювання ЗЕД України; ведення митної статистики та розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки. Так, протягом 2015 року прийнято 2 486 класифікаційних рішень, за їх результатами класифіковано 4 538 товарів. Порівняно з 2014 роком кількість прийнятих класифікаційних рішень збільшилась на 26,4 %, кількість класифікованих товарів – на 36,3 %. Додаткові надходження до бюджету за рахунок класифікаційної роботи, порівняно з попереднім аналогічним періодом, зменшилися на 9,1 % (219,2 млн грн проти 241,1 млн грн) [21].

Визначення митної вартості товарів, які ввозяться в Україну відповідно до митного режиму імпорту, здійснюється за такими методами:

- основний – за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (вартість операції);
- другорядні: за ціною договору щодо ідентичних товарів; за ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів; способом віднімання вартості та додавання вартості (обчислена вартість), резервний.

Контроль правильності визначення митної вартості товарів за основним методом – за ціною договору (контракту) щодо товарів, які

ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту (вартість операції), здійснюється митним органом шляхом перевірки розрахунку, здійсненого декларантом. Кожний наступний метод застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена шляхом застосування попереднього методу. Так, за 2015 рік, порівняно з минулим роком, питома вага митних оформлень товарів із застосуванням першого методу визначення митної вартості (за ціною договору (контракту) збільшилась на 0,9 % та становить 82,2 % (за 2014 рік – 81,3 %). Традиційно високим є рівень застосування першого методу при митному оформленні сировинних товарів та промислових товарів із низьким рівнем обробки. Це в основному метали та вироби з них (86,8 %), продукція хімічної промисловості, каучук (86,2 %), мінеральні продукти (83,4 %), паливо-енергетичні товари (82,6 %), деревина та целюлозно-паперові вироби (82,5 %) [21].

Контроль визначення митної вартості товарів важливий при перевірці питань, пов'язаних із заявленням неповної та/або недостовірної інформації про митну вартість товарів, у тому числі неправильно визначену вартість декларантом, неподання або відсутність документів, що підтверджують складові митної вартості.

За результатами здійснення контролю правильності визначення митної вартості товарів, митники визнають заявлену декларантом митну вартість чи приймають письмове рішення про її коригування.

Митний режим – це сукупність взаємопов'язаних правових норм, які визначають митні процедури для товарів, що переміщуються через митний кордон України, їх правовий статус, умови оподаткування та обумовлюють їх використання після митного оформлення.

З метою застосування законодавства України з питань державної митної справи запроваджено такі митні режими: імпорт (випуск для вільного обігу); реімпорт; експорт (остаточне вивезення); реекспорт; транзит; тимчасове ввезення та вивезення; митний склад; вільна митна зона; безмитна торгівля; переробка на митній території; переробка за межами митної території; знищення або руйнування; відмова на користь держави.

Декларант має право обрати митний режим, за яким він бажає помістити товари.

Митні платежі включають мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) та податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Розмір митного збору визначається митним тарифом, який містить номенклатуру товарів, оподатковуваних митним збором. Мито захищає внутрішнього виробника, штучно збільшуючи собівартість імпортного товару, а також служить джерелом поповнення бюджетних коштів. В Україні ставки митного збору є єдиними і не підлягають зміні залежно від осіб, які здійснюють переміщення вантажів через митний кордон України, не залежать від видів операцій.

В Україні застосовують такі види ставок мит залежно від способу стягнення:

- адвалерні (встановлюються у відсотках від вартості товару);
- специфічні (фіксований збір за 1 одиницю ваги або іншої кількості товару);
- комбіновані (поєднання приведених першого та другого методів).

З метою захисту економічних інтересів країни та її внутрішнього ринку від неякісних товарів або недобросовісної конкуренції (а також в інших випадках, передбачених законодавством) до товарів, що ввозяться або вивозяться, можуть тимчасово застосовуватися особливі види мита:

- спеціальні – використовуються як захисний засіб, якщо товари ввозяться на митну територію України в таких кількостях чи на таких умовах, які можуть завдати збитку вітчизняним виробникам;
- антидемпінгові – використовуються при ввезенні на митну територію України товарів за ціною, яка є суттєво нижчою за їхню конкурентну ціну та при вивезенні товарів з України за ціною, яка суттєво нижча від ціни інших експортерів подібних товарів, якщо такі операції можуть завдати збитку загальнодержавним інтересам;
- компенсаційне – використовується при ввезенні чи вивезенні товарів, під час виробництва яких використовувалася субсидія, якщо таке вивезення чи ввезення загрожує вітчизняним товаровиробникам або перешкоджає розширенню виробництва подібних товарів в Україні;
- сезонне – встановлюється на окремі товари на термін, не більше чотирьох місяців з моменту його встановлення.

Нарахування, сплата і стягування мита на товар проводиться на основі його митної вартості чи/ї його фактичної кількості (для комбінованих і специфічних митних зборів) відповідно до Митного кодексу України.

Акцизний податок – непрямий податок на споживання високо-рентабельних видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни товарів (продукції). Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати акцизного податку з товарів, що імпортуються в Україну, під час митного оформлення здійснюють митні органи, а під час реалізації на території України – податкові органи.

Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується при ввезенні товарів (супутніх послуг) на митну територію України (імпорт), наданні послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом та вивезенні товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту, постачанні послуг міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом. Органами митної справи перевіряється достовірність бази оподаткування, яка включає собівартість продукції (робіт, послуг), прибуток, ввізне мито та акцизний податок; загальну суму податкових зобов'язань; суму податкового кредиту; ставок податку, надання пільг, правомірність відшкодування із бюджету сум ПДВ; своєчасність сплати належних сум податку.

До окремих видів діяльності підприємств, контроль за провадженням яких здійснюється митними органами, належать: митна брокерська діяльність; відкриття та експлуатація магазину безмитної торгівлі, митного складу, вільної митної зони комерційного або сервісного типу, складу тимчасового зберігання та вантажного митного комплексу.

Валютні операції, що здійснюються підприємствами, підлягають контролю щодо дотримання валютного законодавства, декларування валютних цінностей, отримання ліцензій тощо. Органами валютного контролю відповідно до чинного законодавства визначено: НБУ, уповноважені банки, Державну фіскальну службу України. Залежно від своїх функцій зазначені органи мають різний обсяг повноважень у сфері валютного контролю. Зокрема, в межах компетенції Державної фіскальної служби України – застосування та своєчасне стягнення сум штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України. За результатами перевірок з питань дотримання вимог валютного законодавства,

у 2015 році органами ДФСУ донараховано пені за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності у сумі 1 618,6 млн грн, з яких узгоджено 603,6 млн гривень [21].

Контрабанда – переміщення товарів через митний кордон України поза митним контролем, а також незаконне переміщення історичних та культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї та боєприпасів.

Ухилення від митного оподаткування – правопорушення, що полягає у невиконанні або неналежному виконанні платником своїх обов'язків зі сплати митних платежів. Завданням митного контролю є своєчасне виявлення та запобігання ухиленням від сплати митних платежів та підвищення економічної безпеки держави. Протягом 2015 року контролюючими органами припинено незаконну ЗЕД 61 ризикового підприємства-імпортера, які шляхом використання товарів «групи прикриття», декларування неправдивих відомостей про кількість товарів сформували схемний податковий кредит підприємствам реального сектору економіки на суму ПДВ 760 млн грн, анульовано свідоцтво платника ПДВ 33 імпортерам. За результатами таких контрольно-перевірочних заходів, упереджено формування схемного податкового кредиту за рахунок підміни товарів, ввезених на територію України ризиковими підприємствами-імпортерами, на 257 млн гривень. Порушено кримінальних справ за ухилення від сплати митних платежів на загальну суму 62 млн гривень [21].

Джерела інформації включають: законодавчі акти, нормативно-правові документи, планово-регулюючі, організаційно-розпорядчі документи, фактографічну інформацію (первинні облікові документи, бухгалтерський і податковий облік та звітність, матеріали внутрішнього контролю).

Методичними прийомами митного контролю є загальнонаукові та конкретні емпіричні (власні) прийоми контролю. До них належать органолептичні, розрахунково-аналітичні та прийоми документалістики, висвітлені у спеціальній літературі [5; 6].

Митний контроль товарів, транспортних засобів перевізників у пунктах пропуску через державний кордон України здійснюється цілодобово відповідно до типових технологічних схем пропуску через державний кордон України автомобільних, водних, залізничних та повітряних транспортних засобів перевізників, що затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Митним кодексом України (ст. 41) визначено форми митного контролю:

- перевірка документів та відомостей;
- митний огляд (огляд та переогляд товарів і транспортних засобів, особистий огляд громадян);
- облік товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України;
- усне опитування громадян та посадових осіб підприємств;
- перевірка системи звітності та обліку товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, які відповідно до законів справляються при переміщенні товарів через митний кордон України;
- огляд територій та приміщень складів тимчасового зберігання, митних ліцензійних складів, спеціальних митних зон, магазинів безмитної торгівлі та інших місць, де перебувають або можуть перебувати товари і транспортні засоби, що підлягають митному контролю, чи провадиться діяльність, контроль за якою покладено на митні органи законом;
- використання інших форм, передбачених Митним кодексом та іншими законами України з питань митної справи [16].

До методів здійснення митного контролю за переміщенням товарів відповідно до Кіотської конвенції належать:

- документальна перевірка – дає інформацію про переміщення товарів, яка використовується для перевірки відповідності операції профілю ризику. Надання документів до фактичного ввезення (вивезення) дозволяє здійснити попередній відбір для перевірки, визначити об'єкти, які вимагають особливої уваги, а також допомогти співробітнику митного органу в прийнятті рішення щодо випуску товару до їх фактичного ввезення на територію країни. Контроль проводиться шляхом дослідження документів, представлених до подачі митної декларації; митної декларації і супутньої документації; інших документів та документів відповідно до спрощених процедур;
- фізичний огляд – проводиться з метою визначення фактичної відповідності характеристик товару, транспортного засобу із вказаним у документації, що додається. Фізичний огляд повинен проводитися в максимально короткі терміни. Рівень і характер фізичного

огляду визначаються виходячи з наявної інформації, одержаної в ході здійснення документальної перевірки;

– ідентифікація товарів застосовується для контролю за товарами і транспортними засобами, які заявляються або перебувають у певному митному режимі (транзит, тимчасове ввезення, митний склад, переробка товарів на митній території тощо) і звільняються від стягнення зборів і податків. Ідентифікація здійснюється шляхом накладення пломб, печаток, нанесення цифрового маркування, наведення детального опису про товари, відбору проб та зразків, подання на товари планів, креслень або фотографій;

– митний контроль фізичних осіб полягає в перевірці особи, багажу, а за необхідності – особистий огляд, який розглядається як виняткова форма митного контролю. Конвенція визначає поняття «двоканальна система» як спрощену систему митного контролю, що дозволяє пасажирам здійснювати декларування, обираючи один з двох каналів. Той, який позначається символами зеленого кольору, призначений для пасажирів, що везуть товари, кількість або вартість яких не перевищує кількість або вартість товарів, що підлягають безмитному ввезенню, та які не підпадають під заборони або обмеження стосовно ввезення. Інший, який позначається символами червоного кольору, – для інших пасажирів. Перевірка пасажирів, що використовують червоний коридор, здійснюється вибірково із застосуванням технічних прийомів управління ризиками. Особистий огляд повинен проводитися тільки у виняткових випадках, коли особа визначається як ризик високого рівня і є підстави для підозри в митному правопорушенні.

До сучасних ефективних форм митного контролю відносять митний постаудит, метою впровадження якого у діяльності митних органів є формування прозорості митної системи, що була б адекватною сучасним тенденціям світової торгівлі, відповідала б нормам, прийнятим у розвинених країнах, та належним чином здійснювала захист законних економічних прав суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та держави [7].

Митний постаудит-контроль – це метод контролю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, обліку та систем. Митний постаудит-контроль має розглядатись у контексті прискорення процедур митного контролю в момент переміщення товару через митний кордон

та доставки товару до місць безпосередньої торгівлі. Для проведення митного постаудит-контролю можливо використовувати поряд з традиційними видами аудиту (камеральна перевірка, документальний аудит, зустрічні перевірки, одночасні перевірки) форми електронної перевірки документів (у тому числі зустрічні та синхронні). Електронні процедури набувають важливого значення для проведення аудиту та його складових: збору інформації; планування аудиту, проведення аналізу можливих ризиків стосовно можливих порушень, де має відобразитися природа порушень; кількісний аналіз на основі листування, попередніх нарахунків та декларацій, наявної оперативної інформації; перевірки методів оплати платежів; оцінки митного постаудит-контролю тощо. Багатофункціональна комплексна система «Електронна митниця», що створюється в фіскальній службі України, надає можливості обміну з усіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, митними органами різних країн та правоохоронними органами всередині держави.

За Кіотською конвенцією, митний аудит – це форма митного контролю, яка здійснюється митними органами для перевірки правильності та достовірності даних, вказаних у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом. Введення митного постаудит-контролю дозволить реалізувати концепцію добровільного дотримання суб'єктами митного оформлення товарів законодавчо-нормативної бази. Це означає, що митна служба очікує від платників митних податків та зборів дотримання закону без усякого примусу зі сторони держави та вважає, що платник не вирішує для себе питання – чи сплачувати йому податки, чи ні. Отже, будь-яке відхилення від такої норми поведінки повинне виправлятися примусовими заходами.

Щодо діяльності митниць, то функціонально не передбачено проведення постмитного аудиту та відповідно проведення будь-яких перевірок у формі послідуєчого контролю після перетину товару, транспортного засобу кордону України. У структурі митниць також відсутні відповідні підрозділи. До того ж, з моменту набрання чинності Митного кодексу видача сертифікатів уповноважених економічних операторів підприємствам в Україні не проводилась, оскільки необхідні для здійснення такої процедури документи не затверджені відповідними нормативними підзаконними актами.

Методичні прийоми узагальнення і реалізації митного контролю – це митне оформлення, митне декларування, хронологічне групування недоліків, систематизоване групування та хронологічно-систематизоване групування, аналітичне групування результатів контролю, систематизоване викладення недоліків в акті перевірки, прийняття рішень за результатами контролю та контроль за виконанням прийнятих рішень.

Отже, з'ясування значення і ролі державного митного контролю як елемента митної системи держави дає можливість стверджувати, що митний контроль – це різновид державного контролю та важлива функціональна складова митної системи, що реалізуються на етапі переміщення товарів, транспорту та громадян через митний кордон, проведення відповідних митних формальностей щодо об'єктів контролю та їхньої реалізації на митній території держави, якому властиві функції фінансового контролю у процесі адміністрування митних платежів. Одночасно митний контроль визначає обсяг спеціальних дій фіскальних органів, спрямованих на дотримання юридичними та фізичними особами вимог податкового і митного законодавства України, міжнародних угод і правил, які регулюють порядок ввезення, вивезення чи транзиту вантажів, транспортних засобів комерційного призначення і валютних цінностей.

Отже, теоретико-методичні аспекти митного контролю спрямовані на розробку фахових знань окремого виду контролю зовнішньоекономічної діяльності.

4.2. Завдання і напрями аналізу діяльності органів митного контролю

Митні органи відіграють важливу роль у формуванні Державного бюджету України, регулюванні зовнішньоекономічної діяльності країни, забезпеченні безпеки суспільства, захисті митних інтересів України, тому здійснення аналізу їх діяльності є надзвичайно важливим.

Аналіз забезпечує прийняття вивірених управлінських рішень, дозволяє створити механізм інформаційного контролю за всіма напрямками діяльності митних органів.

Одним із напрямів аналізу митних органів є оцінка ефективності їх діяльності.

У науці накопичено великий досвід оцінки ефективності діяльності підприємств промисловості, сільського господарства та інших видів економічної діяльності. Але щодо митної діяльності, то ця проблема є недостатньо розробленою. Тому, на думку науковців, у зв'язку з посиленням євроінтеграційного вектору України назріла потреба в удосконаленні оцінки ефективності діяльності митних органів на всіх рівнях управління, що зумовлює необхідність розробки системи критеріїв і показників, які давали б можливість оцінювати роботу митних органів з урахуванням особливостей їх діяльності та відображали б виконання покладених на них функцій [30, с. 70–86].

Оцінка ефективності діяльності митних органів має велике значення з погляду національної безпеки, використання обмежених державних ресурсів, розвитку національної економіки і сприяння зовнішній торгівлі.

Серед науковців існують різні підходи до оцінки ефективності митних органів. Так, І. В. Несторишен, Т. В. Руда пропонують проводити оцінку митних органів відповідно до суб'єкта оцінки, а саме систематизувати критерії оцінювання ефективності діяльності митних органів за трьома напрямками: держава, бізнес та міжнародні організації [19].

Т. В. Калінеску, І. В. Пономарьова вважають, що ефективність діяльності митних органів визначається в тісному взаємозв'язку із стратегічними цілями соціально-економічного розвитку країни, тому пропонують використовувати збалансовану систему показників оцінки ефективності діяльності митних органів за 2 цілями:

- підвищення рівня дотримання митного законодавства України, забезпечення повноти і своєчасності сплати митних зборів, податків;
- підвищення якості надання послуг митними органами, скорочення витрат учасників зовнішньоекономічної діяльності і держави, пов'язаних з митним оформленням і митним контролем [13].

Заслуговує на увагу підхід до оцінки ефективності діяльності митних органів, запропонований О. В. Неліпович, яка вважає, що оцінювання ефективності слід здійснювати за допомогою критеріїв, які характеризують можливі цільові ефекти діяльності митних органів: результативність функціонування; витрати ресурсів і витрати часу [18].

Отже, аналіз стану наукових розробок вітчизняними науковцями свідчить про різні підходи щодо оцінки ефективності діяльності митних органів та про необхідність її удосконалення. Це свідчить про актуальність нашого дослідження.

Мета нашого дослідження – знайти напрями вдосконалення оцінки ефективності діяльності митних органів України на основі вивчення міжнародного досвіду.

Спочатку розглянемо міжнародний досвід оцінки ефективності діяльності митних органів.

Як свідчить практика, митні органи проводять оцінку ефективності діяльності за допомогою показників.

Ключовим аспектом підвищення ефективності митної діяльності в багатьох країнах стає створення об'єктивної та комплексної системи показників, що відображають виконання посадових обов'язків і ступінь досягнення поставлених цілей, які дозволяють сфокусувати увагу співробітників на основних пріоритетах органів влади.

Розглянемо системи показників оцінки ефективності митних органів США, Фінляндії, Великобританії, Франції, Австралії та Росії.

Система показників ефективності митних органів США орієнтована на оцінку виконання сформульованих в її Стратегії завдань і напрямів роботи з урахуванням специфіки митних процесів. Вона розробляється і впроваджується в рамках програми інформатизації митної служби США [9, с. 9].

Групування показників здійснюється за декількома пріоритетними напрямками:

4. Торговельне й економічне зростання: стимулювання і захист економічних інтересів Сполучених Штатів, сприяння розвитку торговельних відносин при максимізації відповідності торговельних операцій законодавству в області імпорту та експорту та забезпеченні ефективного переміщення товарів через кордон.

5. Безпека кордону: забезпечення безпеки кордонів при полегшенні переміщення товарів і пасажирів.

6. Припинення наркотрафіку: істотне зменшення ймовірності перевезення наркотиків і скорочення обсягу ввезення наркотиків до Сполучених Штатів.

7. Припинення потоків фінансових коштів незаконного походження: збільшення ефективності заходів з переривання фінансового

потоків незаконного походження коштів, отриманих від міжнародної кримінальної діяльності.

8. Захист суспільства: внесення вкладу у підвищення безпеки США, скорочення числа адміністративних і кримінальних правопорушень при здійсненні митного законодавства.

9. Звітність менеджменту: побудова сильної та ефективної системи і структури управління, яка забезпечує досягнення цілей і завдань [9, с. 9].

Методологія визначення планових значень показників заснована на таких принципах:

- планові значення показників встановлюються на рівні високих досягнень (порівняння з кращими результатами, досягнутими за минулі періоди);
- зміст і принципи формування цільових показників описані та задокументовані;
- запропоновані заходи (система заходів), які повинні бути здійснені для досягнення поставленої мети;
- у системі показників враховані одночасно як кінцеві результати, так і безпосередні результати;
- показники групуються за напрямками і визначають ступінь досягнення результатів за напрямом;
- показники є складними, тобто в одному показнику зазвичай агрегуються декілька кількісних показників операційного рівня з урахуванням оцінки важливості окремих показників для визначення ступеня виконання поставленої мети.

Загальний процес планування включає розробку документів, які визначають конкретні дії та заходи, необхідні для досягнення виконання плану за цілями, встановленими митним органам.

Комплексна оцінка ефективності роботи митних органів проводиться за агрегованими показниками ефективності, згрупованими за напрямками роботи (тактичним завданням матриці цілей). Основними цільовими показниками ефективності, ранжируемими в порядку пріоритетності для держави, є:

- відсоток виявлених порушень митних правил, що призвели до реалізації заходів протидії терористам;
- середній час на розгляд оперативних даних і прийняття рішення;

- середня затримка часу при опрацюванні митних декларацій при зміні правил;
- середній час на видачу ліцензій, дозволів;
- відсоток вибіркового перевірок з імпорту / експорту (за типами операцій та видами вантажу);
- середній час на вивчення інформації і прийняття співробітником митниці рішення про пропуск / затримання вантажу;
- відсоток виявлених порушень митних правил від загального числа розглянутих декларацій;
- середній обсяг даних, необхідний для прийняття рішення співробітником митниці;
- відсоток стандартних форм документації від загального числа документів;
- відсоток комп'ютеризованої інформації (документація і дані в електронній формі);
- обсяг виявлених порушень митних правил та їх еквівалентна вартість;
- кількість зареєстрованих користувачів митної інформації в інших урядових агентствах;
- час, необхідний на підготовку щомісячного звіту про доходи в бюджет;
- економія часу на електронне опрацювання декларацій порівняно з традиційною;
- відсоток спроб несанкціонованого доступу до митної інформації за типами;
- середній обсяг опрацьованих даних на одну декларацію;
- відсоток учасників митного процесу, що звертаються до діалогової інформаційної системи для складання декларацій;
- обсяг вантажів, опрацьованих за один день;
- час на підготовку щомісячного звіту;
- відсоток вантажів, опрацьованих автоматично в АСУ без участі співробітника митниці;
- середній час – нормативи на опрацювання митних операцій (за типами операцій);
- відсоток документів, виконаних в електронній формі;
- відсоток декларацій, опрацьованих в електронній формі;

– еквівалентний обсяг митних платежів і їх частка в загальному обсязі платежів, оформлених в електронній системі платежів [9, с. 10–11].

Детальна формалізація показників ефективності наведена митними органами США при впровадженні інформаційних систем на всіх рівнях (операційному, тактичному, стратегічному, національному).

Комп'ютеризована система управління митною діяльністю «TITAN» пройшла цикл налагодження та випробувань. Щорічно в ній опрацьовується більше 3 мільйонів митних документів, розраховуються рівні ризику [9, с. 12].

На підставі вищенаведеного можна зробити висновки, що для оцінки ефективності діяльності митних органів у США використовується система показників, яка має ряд особливостей:

1. Показники орієнтовані на оцінку виконання стратегічних завдань і напрямів роботи.

2. Групування показників здійснюється за 6 пріоритетними напрямками (торговельне й економічне зростання; безпека кордону; припинення наркотрафіку; припинення потоків фінансових коштів незаконного походження; захист суспільства та звітність менеджменту).

3. Для комплексної оцінки ефективності роботи митних органів використовуються агреговані показники ефективності, згруповані за напрямками роботи.

4. Як основні цільові показники, використана невелика кількість показників – 24, які упорядковані залежно від пріоритетності для держави.

5. У митних органів розроблена методологія оцінки ефективності їх діяльності, яка базується на певних принципах.

6. Розвиток комп'ютерних систем у США забезпечує не лише контроль фінансів, митних зборів, ведення бухгалтерії, звітності й статистики, але й оцінку ефективності діяльності митних органів.

Від діяльності митних органів щорічні надходження до бюджету **Фінляндії** складають понад 10 млрд євро (близько 30 % доходів бюджету країни) [2, с. 15].

У Фінляндії з 1 січня 2013 року Головне митне управління і п'ять митних округів припинили свою діяльність і замінені одним відомством – Митницею Фінляндії. Зміни в організаційній структурі митної адміністрації обґрунтовані тим, що митна діяльність більшою

мірою здійснюється в електронній формі. Завдяки мобільному контролю митні послуги можуть надаватися незалежно від меж зон діяльності митних органів всередині Фінляндії. Це дозволяє організувати виконання функцій і завдань гнучко в загальнодержавних підрозділах на території всієї країни, а також більш ефективно використовувати ресурси і забезпечувати уніфікацію та однаковість моделей дій і послуг.

Для виконання основних функцій у Митниці Фінляндії діє департамент зовнішньої торгівлі та податків, контрольно-правоохоронний департамент, адміністративний департамент і департамент функціональних підрозділів. У структуру Митниці Фінляндії входить дев'ять митниць [32, с. 70].

Програмою розвитку митних органів Фінляндії передбачені такі пріоритети діяльності:

- захист інтересів країн ЄС;
- сприяння розвитку торгівлі;
- розвиток інфраструктури.

Основні показники діяльності митних органів Фінляндії:

- кількість пасажирів, які прибувають до Фінляндії, за видами транспорту;
- обсяги митних і податкових платежів, зібраних митницею;
- кількість транспортних засобів, які прибувають у Фінляндію;
- кількість правопорушень, виявлених митницею;
- основні показники митного очищення за експортно-імпортними операціями;
- митне оформлення товарів, що вивозяться, – кількість декларацій;
- митне оформлення ввезених товарів – кількість декларацій;
- кількість оформлених транзитних перевезень – при в'їзді;
- кількість оформлених транзитних перевезень – при виїзді;
- кількість контрабандних сигарет, конфіскованих митницею, млн шт.;
- кількість спирту та алкогольної продукції, конфіскованих митницею, літри;
- кількість наркотичних засобів, конфіскованих митницею, кг;

- кількість контрафактної продукції, конфіскованої митницею, упаковки, млн євро;
- чисельність співробітників митниці, осіб [9, с. 12–13].

Досвід Фінляндії показує, що для оцінки ефективності діяльності митних органів у країні використовується невелика кількість показників (основних показників – 14), які згруповані за 3 пріоритетними напрямками (захист інтересів країн ЄС; сприяння розвитку торгівлі; розвиток інфраструктури). Крім того, здійснення діяльності митних органів із застосуванням електронних носіїв дозволило модернізувати митні органи Фінляндії та забезпечило уніфікацію оцінки ефективності їх діяльності.

У **Великобританії** діє система угод про зобов'язання державних відомств, у рамках яких встановлені цілі й завдання кожного відомства, а також форми, види і показники звітності. Такі угоди відображають зобов'язання уряду перед суспільством, а також пріоритети державної служби в усіх напрямках.

Кожна задача є кроком на шляху вдосконалення якості окремого виду державних послуг, а також якості життя у Великобританії. Усього розроблено приблизно 130 завдань, у середньому менше семи на одне відомство. У всіх угодах присутній розділ, в якому чітко вказуються відповідальні особи за виконання поставлених завдань.

Кожну задачу супроводжує методична записка, в якій описуються способи оцінки завдання, критерії успішного його вирішення, визначаються джерела релевантної інформації, а також наводиться інша інформація. Для оцінки результатів з окремих завдань дані про ефективність їх виконання, опубліковані на сайті, повинні відповідати критеріям опису, викладеним у методологічній записці.

Ключовими показниками ефективності митних органів Великобританії є:

- частка нелегальних нафтопродуктів на ринку;
- відсоток послуг, що надаються в електронному вигляді;
- відсоток затребуваних послуг усіх видів;
- частка вилученого героїну і кокаїну, що призначався для Великобританії;
- конфіскація активів, пов'язаних з незаконним обігом наркотиків;

– оцінка рівня продуктивності (порівняно з базовим періодом) [9, с. 13].

Отже, у Великобританії розроблена методологія обчислення показників оцінки ефективності митних органів. Для оцінки ефективності митних органів Фінляндії використовується 6 основних показників.

Місією митних органів **Австралії** є ефективне управління кордоном, при якому з мінімальним збитком для законної торгівлі та переміщенням громадян запобігається незаконний перетин кордону, збільшуються доходи бюджету, забезпечується необхідний обсяг статистичної інформації про торгівлю.

До показників ефективності діяльності митних органів Австралії належать:

- загальна кількість виявлених наркотиків;
- статистика імпорту / експорту;
- число декларацій з імпорту та експорту (млн шт.);
- число опрацьованих митницею партій задекларованих товарів і вантажів (шт.);
- число перехоплених товарів і вантажів, підозрюваних у невідповідності деклараціям і правилам митниці;
- число затриманих осіб (резидентів і нерезидентів), підозрюваних у недостовірному декларуванні;
- число затриманих осіб (нерезидентів), підозрюваних у нелегальному перетині кордону;
- кількість операцій із застосуванням службових собак;
- кількість собак, які працюють з митниками (команд);
- кількість собак, що навчаються (команд);
- плинність кадрів у митній службі;
- навчання персоналу;
- скорочення витрат від впровадження інновацій по підрозділах (порівняно з попереднім періодом);
- впровадження рентгенографічних установок для контейнерів і піддонів у регіональних митницях (кількість введених в експлуатацію систем) [9, с. 14].

Вимірювання ефективності роботи проводиться за такими основними напрямками:

- прикордонний контроль;

- управління митною діяльністю;
- збір митних доходів [22, с. 18].

Досвід Австралії свідчить, що для оцінки ефективності діяльності митних органів використовується невелика кількість показників – 14, які згруповані за 3 пріоритетними напрямками.

Митні органи **Франції** підпорядковуються Міністерству фінансів, економіки та промисловості й очолюються Генеральною дирекцією митниць та непрямих податків.

Митниця виконує дві найважливіші функції – фіскальну й регулювальну. Серед основних функцій митниці у Франції можна назвати такі:

- бере участь у стягненні податків;
- стягує ПДВ на продукти, що імпортуються не з країн ЄС;
- контролює рух транспортних засобів (наземних, морських та повітряних) та наявність відповідної документації;
- бореться з протизаконною торгівлею наркотичними речовинами, незаконним відмиванням грошей;
- бере участь у забезпеченні безпеки громадян (митні служби повинні запобігати злочинам у повітрі, контролювати обіг стратегічних товарів), захисті навколишнього середовища та культурної спадщини;
- контролює імміграційні процеси та бореться з випадками нелегального працевлаштування;
- виконує специфічні функції на морі, охороняє морський кордон Франції довжиною більше ніж 3 тис. км.

Основне завдання митниці – виконання приписів, що захищають національну економіку від несприятливого впливу імпорту й одночасно стимулюють розвиток французького експорту [4, с. 276–284].

У межах кожного із покладених на митні органи завдань визначено цілі, досягнення яких у підсумку й визначає ефективність їх функціонування:

- соціально-економічні цілі, які відповідають очікуванням громадян;
- цілі щодо якості обслуговування, які відповідають очікуванням користувачів митних послуг;
- цілі щодо ефективності управління, які відповідають очікуванням платників податків, зниження вартості послуг.

Досягнення кожної із зазначених цілей передбачає введення одного або кількох показників ефективності. Перелік показників та їх кількісні значення наведено в табл. 4.1 [28].

Таблиця 4.1

Перелік показників оцінювання ефективності діяльності митних органів Франції в розрізі цілей

Аспект діяльності	Мета	Показники	Цільові значення показників
Соціально-економічний	Боротьба з організованою злочинністю	Вартісний обсяг конфіскованого тютюну (у млн євро)	54,5
		Вартісний обсяг конфіскованих наркотиків (у млн євро)	340
		Фізичний обсяг підробленої продукції (у млн штук)	5,5
		Кількість розкритих особливо небезпечних злочинів	5 550
Якість обслуговування	Прискорення часу випуску товарів	Середній час випуску товарів (у хвилинах)	7
		Питома вага електронних декларацій (у % від загального числа декларацій)	80
Організаційний	Підвищення ефективності митного контролю	Донараховані платежі за митний контроль (у євро)	104 000
		Кількість особливо небезпечних порушень у 1 000 відібраних митних деклараціях	8
	Скорочення витрат на збори митних платежів	Середня вартість процедури збору митних платежів, яка припадає на 100 євро (в євро)	0,51

Виходячи із зазначених цілей формуються основні завдання митних органів, зокрема: митниця – контроль за діяльністю; митниця – контроль за забезпеченням безпеки; митниця – контроль за новими податками; митниця – контроль за кадровою політикою.

У межах кожного завдання визначено по вісім показників, які розробляються спільно співробітниками митних органів та головами служб. Їх вибір та практичне використання визначаються кількома принципами, які закріплюються нормативними документами. Кожен із пропонованих показників повинен відповідати таким критеріям:

- повинен бути відповідним, тобто давати можливість оцінювати певний ефект або ж тенденцію;
- має бути корисним і значимим – досягнутий результат повинен мати пояснення і бути доступним;
- повинен бути стійким – граничні значення повинні бути чітко визначеними, а складові елементи мають бути об'єктивними і вимірюваними;
- повинен бути надійним та достовірним – математичні розрахунки, що використовуються для отримання результатів, повинні бути зрозумілими та незмінними.

Розробка показників оцінювання ефективності функціонування митних органів у Франції передбачає те, що показник повинен бути спрямований на отримання об'єктивного результату і може бути автоматизований та використовуватись як елемент інформаційної системи. Розрахунок показників ефективності діяльності митних органів здійснюється автоматично в єдиній інформаційній мережі. Таким чином, у випадку, коли співробітник виконує певне доручення, використовуючи комп'ютерну мережу, показник автоматично перераховується. При застосуванні якісних показників, зокрема, такого як якість наданих послуг – дослідження здійснюється не митними органами, а Міністерством фінансів України. Через кожні шість місяців організація з проведення анкетування опитує учасників зовнішньоекономічної діяльності та громадкість щодо якості роботи митних органів, управління доходами та ін. Крім того, правила розрахунку показників публікуються і періодично обговорюються із зацікавленими сторонами. Усі показники документуються. Ці файли є у вільному он-лайн доступі.

Підрозділи з контролю за управлінням, що є одним із елементів митної системи Франції, також часто проводять наради, на яких розробляються системи показників, індикатори, спрямовані на відображення стратегії у сфері митної діяльності.

Результати за показниками можуть відстежуватися за ієрархічними рівнями й застосовуються до оцінювання загальних підсумків роботи митних органів, а не їх працівників. Стратегії та цілі структурних підрозділів збігаються із тими, що визначені для митних органів Франції, і всі відомства беруть участь в їх реалізації. Цілі та критерії оцінювання ефективності діяльності митних органів розробляються

на рівні їх міжрегіональних керівників із урахуванням рекомендацій працівників митниць, проте співробітників з метою підвищення об'єктивності отриманих результатів до цього процесу безпосередньо не залучають [28].

Досвід оцінки ефективності діяльності митних органів Франції свідчить про таке:

1. Для оцінки ефективності використовують показники, які охоплюють три аспекти діяльності (соціально-економічні, якість обслуговування та організаційні).

2. Для оцінки кожного аспекту діяльності застосовують один або кілька показників ефективності.

3. Показникам оцінки ефективності встановлені цільові значення за планом.

4. Для визначення цільових значень показників за планом розроблена методологія, яка базується на певних принципах.

5. Розрахунок показників оцінки ефективності діяльності митних органів здійснюється автоматично в єдиній інформаційній мережі.

6. При застосуванні якісних показників оцінка здійснюється не митними органами, а Міністерством фінансів.

7. Інформація щодо ефективності діяльності митних органів є прозорою, доступною і відкритою.

Для оцінки ефективності діяльності Федеральної митної служби (ФМС) **Росії** використовується система показників ефективності діяльності, яка має ряд особливостей.

Однією з особливостей є те, що оцінка результативності для ФМС Росії включає трирівневу систему оцінки результативності.

Перший рівень призначений для зовнішнього використання. ФМС Росії регулярно готує доповіді про результати та основні напрями діяльності [11; 12].

Підготовка доповідей здійснюється для розширення застосування у бюджетному процесі методів середньострокового бюджетного планування, орієнтованих на результати, виходячи з реалізації принципу ефективності використання бюджетних коштів.

Безпосередньо завданням підготовки доповідей є забезпечення Уряду Російської Федерації та Міністерства фінансів Російської Федерації інформацією, необхідною для складання доповіді Уряду Російської Федерації про результати і цілі бюджетної політики, проектів

перспективного фінансового плану та федерального бюджету на черговий фінансовий рік, виходячи з найбільш ефективного використання коштів федерального бюджету для досягнення запланованих результатів проведення державної політики в цілому і в сферах діяльності відповідних федеральних органів виконавчої влади.

У доповіді визначаються 3 стратегічні цілі діяльності ФМС Росії [11]. Відповідність стратегічних цілей соціально-економічному розвитку Російської Федерації наведено в табл. 4.2.

Актуальність *стратегічної цілі 1* визначається тим, що стабільне виконання дохідної частини федерального бюджету залежить від забезпечення повноти і своєчасності надходжень митних платежів при одночасному підвищенні рівня дотримання митного законодавства Російської Федерації і митного адміністрування в частині правильності нарахування митних платежів, своєчасності та повноти їх стягнення, прийняття необхідних заходів щодо скорочення заборгованості з їх сплати.

Додаткові можливості збільшення дохідної частини федерального бюджету дозволять успішно вирішувати завдання макроекономічної стабільності та інтеграції російської економіки в міжнародний економічний простір.

Таблиця 4.2

**Відповідність стратегічних цілей соціально-економічного
розвитку Російської Федерації**

Найменування цілей соціально- економічного розвитку Росії	Обґрунтування взаємозв'язку стратегічних цілей ФМС Росії і цілей соціально-економічного розвитку держави
1	2
Ціль 1. Підвищення рівня дотримання митного законодавства Російської Федерації, забезпечення повноти і своєчасності сплати мит, податків і митних зборів	
1. Забезпечення макроекономічної стабільності	Від рівня дотримання митного законодавства Російської Федерації, від повноти і своєчасності сплати митних платежів залежить стабільне виконання дохідної частини федерального бюджету. Додаткові можливості збільшення дохідної частини федерального бюджету дозволять успішно вирішувати задачі макроекономічної стабільності, в тому числі шляхом поповнення резервних фондів та інших інструментів впливу на економіку

1	2
2. Підвищення конкурентоспроможності російських підприємств	Стабільне виконання дохідної частини федерального бюджету дозволить державі створювати і використовувати фінансові механізми підвищення конкурентоспроможності російських підприємств як за рахунок створення умов для їх інноваційного розвитку, так і за рахунок використання заходів протекціоністської митно-тарифної політики
3. Розвиток міжнародного економічного співробітництва	Підвищення рівня дотримання митного законодавства створює більш сприятливі умови розвитку міжнародної торгівлі, що сприяє ефективному вирішенню завдань розвитку міжнародного економічного співробітництва
Ціль 2. Підвищення якості надання послуг митними органами, скорочення витрат учасників зовнішньоекономічної діяльності й держави, пов'язаних з митним оформленням і митним контролем	
1. Задоволення потреб громадян в освіті	Проводячи підготовку фахівців у митній сфері, ФМС Росії сприяє задоволенню потреб осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність, у підвищенні рівня їх освіти і компетенції в митній сфері. Крім того, підвищення рівня якості наданих послуг потребує удосконалення професійної підготовки кадрового складу ФМС Росії. Надаючи можливість посадовим особам удосконалювати професійну підготовку, ФМС Росії сприяє задоволенню їх потреб в освіті і підвищенні кваліфікації
2. Підвищення забезпечення населення послугами	ФМС Росії відповідно до законодавства Російської Федерації (у рамках своїх повноважень) надає державні послуги, які мають вплив на формування сприятливих умов для здійснення зовнішньоекономічної діяльності юридичних і фізичних осіб
3. Забезпечення особистої безпеки і реалізації прав та свобод громадян	ФМС Росії, відповідно до законодавства Російської Федерації (в рамках своїх повноважень), виконує державні функції, які безпосередньо стосуються конституційних прав і свобод осіб, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. Від якості наданих послуг митними органами і скороченням витрат учасників ЗЕД, пов'язаних з митним оформленням і митним контролем, залежить рівень забезпечення і реалізації прав і свобод громадян у економічній сфері
4. Розвиток науково-технічного потенціалу	Проведення та впровадження результатів науково-дослідницьких робіт, експертно-дослідних технологій у практику митного оформлення та митного контролю сприяє розвитку науково-технічного потенціалу митних органів і дозволяє надавати послуги на більш якісному рівні
Ціль 3. Виявлення та припинення контрабанди зброї, наркотиків, контрафактної продукції та інших товарів, заборонених до ввезення до Російської Федерації, а також товарів, предметів і цінностей, вивезення яких за кордон Російської Федерації заборонено	

1	2
Забезпечення безпеки суспільства і держави від загроз тероризму	В умовах активізації терористичних проявів, особливо міжнародного характеру, виявлення та перекриття каналів нелегальних поставок зброї, боєприпасів, вибухових речовин та інших засобів диверсій заслуговує особливої актуальності у справі забезпечення безпеки суспільства і держави. Крім того, в більшості випадків фінансування злочинної діяльності міжнародних терористичних організацій здійснюється за рахунок коштів, отриманих від збуту наркотиків. У зв'язку з цим, виявляючи і припиняючи контрабанду наркотиків, ФМС Росії безпосередньо сприяє зниженню ризиків і можливого збитку від терористичних загроз
Забезпечення політичних інтересів Росії і закріплення міжнародного співробітництва в галузі безпеки	Діяльність ФМС Росії з боротьби з міжнародною організованою злочинністю, тероризмом на каналах міжнародних повідомлень сприяє розвитку співпраці з іншими країнами в галузі безпеки, що відповідає політичним інтересам Росії

Актуальність *стратегічної цілі 2* обумовлена тим, що впровадження нових прогресивних технологій митного адміністрування, оптимізація митних процедур, розширення практики інформування і консультування учасників ЗЕД, а також розвиток митної інфраструктури та її технічної оснащеності, збільшення пропускної спроможності пунктів пропуску через державний кордон Російської Федерації сприяють формуванню сприятливих умов зовнішньоекономічної діяльності, підвищенню якості надання митних послуг юридичним і фізичним особам, зниженню надлишкових адміністративних бар'єрів зростанню добробуту населення і надають позитивний вплив на темпи зростання економічного розвитку й активності у сфері бізнесу.

Актуальність стратегічної цілі 3 визначається необхідністю участі митних органів у забезпеченні інтересів економічної безпеки держави. В умовах складної криміногенної обстановки у сфері зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі в прикордонних регіонах, таке явище, як контрабанда, являє собою не тільки значну загрозу інтересам економічної безпеки, але й створює передумови для активної діяльності міжнародної злочинності, найчастіше пов'язаної з тероризмом і наркобізнесом.

Другий рівень призначений для оцінки результативності Регіональних митних управлінь (РМУ) і митних органів центрального підпорядкування.

Третій рівень призначений для оцінки результативності митниць.

Оцінка результатів діяльності РМУ і митниць Росії ведеться за даними контрольних і аналітичних показників ефективності діяльності, які призначені для внутрішнього використання. Тому для їх дослідження відсутня інформація для зовнішніх користувачів.

Ще *однією особливістю* системи показників ефективності діяльності ФМС Росії є те, що, незважаючи на те, що показники мають назву «ефективність діяльності», за змістом – це оцінка результативності, оскільки розглядається досягнення цілей і завдань, але не наводяться дані з обсягів витрачених ресурсів.

До інших особливостей системи показників ефективності діяльності ФМС Росії можна віднести:

- високі агрегати (розділи), розукрупнені на конкретні індикатори;
- бальний вираз деяких показників;
- наявність показників без бальної оцінки.

Після висвітлення міжнародного досвіду оцінки ефективності діяльності митних органів розглянемо, як здійснюється така оцінка в Україні.

В **Україні** була спроба оцінити діяльність митних органів за допомогою узагальнюючого показника, про що свідчить наказ Держмитслужби України від 28 листопада 2006 р. № 1062 «Методика визначення узагальненого рейтингу показників роботи митних органів» [14].

Ця методика використовувалась до 2016 р.

Узагальнюючий показник – основний показник ефективності діяльності митних органів, що включав у себе показники (індикатори), за якими можна контролювати результати діяльності митних органів.

За допомогою таких показників (або індикаторів – для моніторингу) можна було виявити потенційні можливості та резерви у рамках аналізу власної діяльності митних органів.

Для визначення узагальнюючого показника діяльності митних органів застосовували багатокритеріальну оцінку за кожним напрямом роботи митного органу.

Відповідно до цієї Методики оцінка ефективності діяльності митних органів здійснювалась за 4 етапами.

На першому етапі формувались показники діяльності митних органів за напрямками роботи.

Для аналізу використовувались показники роботи митних органів, що подавались до структурних підрозділів Держмитслужби України згідно з Табелем форм статистичної звітності, а також показники, які структурні підрозділи Держмитслужби України отримували від митних органів під час здійснення контролю за їх діяльністю.

Усі підрозділи Держмитслужби підбивали підсумки за результатами діяльності митних органів з усіх напрямів за рік.

На другому етапі структурні підрозділи Держмитслужби оцінювали роботу митних органів за бальною системою.

Для цього вони розробляли та затверджували наказами Держмитслужби порядки розрахунку рейтингу показників роботи митних органів відповідно до напрямів діяльності.

Структурні підрозділи Держмитслужби відповідно до цих порядків розрахунку оцінювали роботу митних органів за такою системою: 5 балів – відмінно, 3 бали – добре, 1 бал – погано.

Результати оцінювання у вигляді електронної таблиці подавались до Департаменту митної статистики.

На третьому етапі Департамент митної статистики розраховував узагальнюючий показник ефективності діяльності митних органів за всіма напрямками роботи.

Цей показник розраховувався як середнє значення ненульових добутків балу митниці, який визначений кожним структурним підрозділом Держмитслужби за період підбиття підсумків, та вагового коефіцієнта.

Вагові коефіцієнти – це коефіцієнти, які свідчать про рейтинг («вагу») окремого напрямку роботи митниці в узагальненому порівняльному рейтингу.

Для визначення вагових коефіцієнтів наказом Держмитслужби України затверджувався склад робочої комісії.

Вагові коефіцієнти визначались експертною оцінкою цієї робочої групи за кожним напрямом роботи та за окремими структурними підрозділами Держмитслужби України.

Узагальнюючий показник ефективності діяльності митних органів визначався за формулою 4.1:

$$R_i = \sum_{j=1}^m (S_{ij} \times K_j) / m, \quad (4.1)$$

де R_i – узагальнений рейтинг показників роботи митного органу;

S_{ij} – рейтинг (бал) митного органу, розрахований структурним підрозділом Держмитслужби;

K_j – ваговий коефіцієнт рейтингу окремого напрямку роботи митниці;

m – кількість ненульових балів, розрахованих структурними підрозділами Держмитслужби (S_{ij} не дорівнює 0).

На четвертому етапі здійснювали оцінку результатів діяльності митних органів з метою визначення найкращого.

Найкращим вважався митний орган, який мав найбільший узагальнений рейтинг, тобто набрав найбільшу суму балів, розрахованих за формулою 4.1.

Таблиця 4.3

Визначення узагальненого рейтингу роботи митних органів відповідно до наказу Держмитслужби України від 28.11.2006 № 1062

Ваговий коефіцієнт рейтингу окремого напрямку роботи митниці		Оцінки, визначені структурними підрозділами ДМСУ (S_{ij})					Узагальнений рейтинг	Оцінка
		Департамент митних платежів	Управління митної вартості	Прес-центр	...	..		
K_j		K_1	K_2	K_3	...	K_j	R_i	
№ (з/п) (i)	Код та назва митниці							
1	Митниця						R_{max}	добре
2	Митниця						R_2	добре
3	Митниця						R_3	добре
4	Митниця						R_4	
							...	
n	Митниця						R_{min}	

Оцінка результатів діяльності митних органів відбувалась за такою схемою: визначався узагальнений рейтинг митних органів та складався список митних органів у порядку зменшення цього рейтингу (табл. 4.3) [14].

Залежно від узагальнених рейтингів митні органи належали до зони «лідерів», «середняків» чи «аутсайдерів».

Попадання митних органів в ту чи іншу зону залежало від узагальненого рейтингу, який він отримував, та від характеру кривої значень рейтингів, представлених у порядку зменшення (табл. 4.4) [14].

Таблиця 4.4

Визначення рейтингу митниць

Належність митних органів до зон	Значення узагальненого рейтингу	Оцінка
Лідери	$R_{\max}$; $R_{\max} - 0,25 \cdot (R_{\max} - R_{\min})$	Добре
Середняки	$R_{\max} - 0,75 \cdot (R_{\max} - R_{\min})$; $(R_{\max} - 0,25 \cdot (R_{\max} - R_{\min}))$	Задовільно
Аутсайдери	$R_{\min}$; $R_{\max} - 0,75 \cdot (R_{\max} - R_{\min})$	Незадовільно

Найкраща митниця отримувала рейтинг, що дорівнює $R_{\max}$.

Аналізуючи систему оцінювання ефективності митних органів в Україні за період до 2016 р., слід зазначити:

1. Митні органи оцінювали ефективність своєї діяльності відповідно до нормативно закріпленої методики визначення узагальненого рейтингу показників роботи митних органів [14], яка була застарілою та не враховувала стратегічні напрями та стратегічні цілі, визначені Стратегічним планом розвитку ДФС України на 2015–2018 роки [29].

2. Зазначена методика [14] не давала змоги оцінити ефективність митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів у розрізі митних процедур та структури зовнішньоекономічної діяльності, а тому не могла бути вичерпною базою для прийняття рішень щодо ефективності діяльності митних органів.

3. Крім того, методикою [14] передбачалось врахування індикативних показників діяльності митних органів та відсоток (рівень їх досягнення) у звітному періоді. Сама система показників була досить ґрунтовною, проте громіздкою, вимагала значних витрат часу для їх

розрахунку. При цьому перевірити об'єктивність отриманих результатів досить важко.

4. Процедура оцінювання ускладнювалась відсутністю єдиної, чітко визначеної форми звітування про ефективність діяльності митних органів.

Слід зазначити, що у 2016 р. започатковано нову систему оцінювання органів ДФС України – запроваджено *систему ключових індикаторів результативності* (KPI – key performance indicators).

KPI – це ключові показники ефективності. KPI виступають як кількісні, так і якісні показники, що використовуються для оцінки діяльності суб'єктів з урахуванням їх цілей [29, с. 14].

KPI дозволяє встановлювати чіткі орієнтири та контролювати прогрес у їх досягненні у процесі функціонування органів ДФС, а отже, і митних органів.

Метою запровадження системи KPI у діяльність національних фіскальних органів є формування базису для моніторингу прогресу у досягненні стратегічних та тактичних цілей, а також прийняття ефективних управлінських рішень.

В Україні KPI для органів ДФС України були розроблені разом з громадськими експертами «Реанімаційний пакет реформ» (РПР) в партнерстві з НДІ фіскальної політики Університету ДФС України та Інститутом податкових реформ [17].

KPI для митних органів були розроблені НДІ фіскальної політики Університету ДФС України (м. Ірпінь) у 2015 р. [22].

KPI для митних органів передбачає два рівні оцінювання – це центральний апарат та територіальні митні органи.

Вибір індикаторів для центрального апарату проводився так, щоб оцінити загальну ефективність роботи митниці в цілому та керівника митного напрямку ДФС зокрема.

Усі індикатори ефективності центрального апарату оцінюються за результатами року, що надає можливість більш точно оцінити той чи інший стратегічний напрям з урахуванням динаміки бізнес-циклів, сезонних факторів, статистичних похибок, лагових характеристик певних індикаторів.

Індикатори для територіальних митних органів формувалися таким чином, щоб можна було оцінити роботу окремих підрозділів (структурних елементів) митниці, одиничних процесів, працівників та

**Розділ 4. Проблеми аналізу і оцінки діяльності
органів митного контролю**

керівників територіальних органів. Більшість індикаторів оцінюють діяльність за календарний місяць. Місячні розрахунки дають можливість оперативно усувати прорахунки у діяльності митних підрозділів та більш чітко дисциплінувати керівників та співробітників митниці в організації роботи їх підрозділів [22, с. 21–22].

Система індикаторів результативності центрального апарату містить 13 KPI; територіальних митних органів – 14 KPI (табл. 4.5) [22, с. 26–48].

Таблиця 4.5

KPI для митних органів Державної фіскальної служби України

№ інди- катор	Показники	Цільове значення	Рівень оцінювання	
			центра- льний апарат	територіа- льні митні органи
1	2	3	4	5
Адміністративна функція				
1	Гранична кількість документів, необхідних учаснику зовнішньоекономічної діяльності для пропуску товарів через кордон при експорті	Не більше 2	+	–
2	Граничний час проходження митних операцій при поміщенні товарів під митну процедуру експорту/імпорту для товарів, які не ідентифіковані як ризикові поставки, що вимагають додаткової перевірки	1 година	+	–
3	Гранична кількість документів, необхідних учаснику зовнішньоекономічної діяльності для пропуску товарів через кордон при імпорті	Не більше 7	+	–
Фіскальна функція				
4	Економічна ефективність функціонування митних органів	Не більше 4 % – для центрального апарату. Не більше 3 % – для територіальних митних органів	+	+

1	2	3	4	5
5	Приріст митно-податкових платежів з урахуванням монетарних факторів	Невід'ємні значення є позитивним результатом	+	+
Контрольна функція				
6	Ефективність роботи митних підрозділів з використанням АСАУР	80–90 %	+	+
7	Рівень розбіжності між митними показниками України та даними митних служб країн-торговельних партнерів України	$1,04 \leq PP \leq 1,1$	+	–
8	Ефективність позовної роботи юридичних служб митних підрозділів	Не менше 60 %	+	+
9	Ефективність роботи внутрішніх підрозділів з боротьби з корупцією в органах ДФС	Не менше 80 %	+	–
Інформаційно-аналітична функція				
10	Рівень активності формування запитів на обмін інформацією згідно з угодами про обмін інформацією	10 %	+	–
11	Рівень активності використання систем обміну митною інформацією	Понад 100 %, але не менше 90 %	+	–
12	Рівень ефективності використання запитів на отримання митної інформації	80 %	+	–
13	Інтеграція баз даних митних органів у єдину інформаційну систему ДФС України	100 %	–	+
Адміністративна функція				
14	Рівень навантаження митного оформлення на територіальні митні органи	100 %	–	+
15	Рівень навантаження митного оформлення на одного працівника митниці	Має встановлюватися залежно від регіонального рівня ділової активності	–	+

**Розділ 4. Проблеми аналізу і оцінки діяльності
органів митного контролю**

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4	5
16	Рівень електронного декларування суб'єктами ЗЕД	100 %	–	+
17	Рівень оперативності реєстрації та електронного оформлення вантажно-митних декларацій	75 %	–	+
18	Час проведення митних процедур, необхідний для випуску товарів при митному оформленні в місці їх декларування	Не більше 2 годин	–	+
19	Рівень задоволення суб'єктів ЗЕД діяльністю митних органів	Не більше 5 %	–	+
Фіскальна функція				
20	Рівень фіскального навантаження на вагу (одиницю) імпортованого товару	Щомісячне збільшення показника	–	+
21	Рівень митних донарахувань із залученням спеціалізованих митних підрозділів	Не менше 1 %	–	+
22	Фіскальна ефективність митного огляду товарів	Не менше 40 %	–	+
23	Рівень повернення платежів з державного бюджету суб'єктам ЗЕД	3 %	–	+

Джерелом інформації при побудові індикаторів є статистичні дані.

Показники ефективності на 2016–2017 роки були затверджені Міністерством фінансів України і надіслані ДФС України 27.09.2016, тому відповідно до них у 2016 р. буде здійснюватися оцінка роботи ДФС, а отже, і митних органів [31].

Відповідна практика існує у багатьох країнах Європи, наприклад, Франції та Великобританії.

Отже, можна зробити висновки, що в Україні зроблена перша спроба запровадити сучасний інструментарій оцінки результативності діяльності митних органів. КРІ для митних органів працюватимуть у тестовому режимі протягом одного року, тому їх не можна вважати абсолютно досконалими. Крім того, поки що відсутня нормативно-правова база їх використання.

Результати проведеного нами дослідження дозволяють запропонувати такі *напрями вдосконалення оцінки ефективності діяльності митних органів України*:

1. Враховуючи досвід США та Росії, розробити для оцінки ефективності діяльності митних органів України таку систему показників, яка буде враховувати стратегічні цілі та стратегічні ініціативи (заходи), які затверджені наказом ДФС від 12.02.2015 № 80 [29].

2. Спираючись на досвід США, Фінляндії, Великобританії, Франції, Австралії, здійснити групування показників для оцінки ефективності діяльності митних органів України за 6 групами, які дають можливість репрезентувати (відображати) виконувані митними органами функції, а саме:

- 1 група – забезпечення безпеки;
- 2 група – фінансова результативність;
- 3 група – інформаційно-технічне забезпечення;
- 4 група – організація митного контролю;
- 5 група – сприяння бізнесу: комунікативний аспект;
- 6 група – ефективність діяльності працівників митних органів.

В Україні запроваджено в тестовому режимі групування показників для оцінки ефективності діяльності митних органів за 3 групами (виконання адміністративної функції, контрольної та інформаційно-аналітичної) (табл. 4.5).

3. Враховуючи міжнародний досвід США, Франції та Росії надати пропозиції щодо вдосконалення КРІ митних органів ДФС України. Зокрема, після завершення тестового періоду запровадження КРІ у діяльність митних органів пропонуємо:

- переглянути, розширити та доповнити системи КРІ необхідними показниками;
- визначити цільові рівні кожного КРІ митних органів з урахуванням поточних показників результативності та напрямів реформування у межах Стратегічного плану розвитку ДФС України;
- затвердити системи КРІ митних підрозділів та їх цільових значень у формі наказу ДФС України.

Отже, у процесі дослідження нами проаналізовано сучасну систему оцінки ефективності діяльності митних органів у таких зарубіжних країнах, як США, Фінляндія, Великобританія, Франція, Австралія, Росія та Україна, що дало змогу надати деякі пропозиції щодо вдосконалення оцінки ефективності діяльності митних органів України.

4.3. Оцінка ефективності митного постаудиту

Сучасна стратегія розвитку та інтеграція України до Європейського Союзу ставить перед Державною фіскальною службою України завдання підвищення ефективності та адаптації митного контролю до світових практик, норм і стандартів, що передбачає спрощення митних процедур.

Досвід економічно розвинених країн світу показує, що спрощення формальностей безпосередньо під час митного оформлення за рахунок зміщення контрольних процедур на момент документальної перевірки підприємства дозволить зберегти баланс інтересів бізнесу і держави.

Концепція митного контролю має базуватись на системі заходів оцінювання ризиків, що дає змогу створити ефективну систему точкового контролю етапів митного оформлення, де прогнозується найбільший ризик здійснення правопорушень, що загрожують економічній безпеці країни. Такий підхід до застосування контрольно-перевірочних заходів дає можливість максимально спростити процедуру і скоротити проміжок часу при здійсненні митних формальностей учасникам ЗЕД [36, с. 142].

Застосування форм митного контролю можливе лише за результатами системи управління ризиковими ситуаціями. Однак попри існуючий інформаційний базис щодо вчинення порушень митного законодавства на етапі випуску товарів у вільний обіг можливі прорахунки. З огляду на це здійснення контролю після випуску товарів на митну територію України у вільний обіг є перспективним напрямом забезпечення дієвості митного контролю, дотримання вимог митного законодавства та пріоритетним у справі вдосконалення митного адміністрування [23, с. 11].

Така форма контролю має назву «митний постаудит», тобто це перевірка правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, шляхом вивчення бухгалтерських документів, рахунків, системи управління бізнесом після завершення митного оформлення.

У вітчизняній науці триває накопичення теоретичних і практичних матеріалів з питань організації, методики та підвищення ефективності митного постаудиту. Якщо проблемам митного контролю приділяється значна увага, то питання митного постаудиту в економічній,

науковій та практичній літературі розглядається фрагментарно. У дослідженнях вітчизняних і зарубіжних учених немає єдиного підходу щодо визначення терміна «митний постаудит».

В. Ю. Фабіянська зазначає, що митний постаудит – це перевірка щодо відповідності задекларованих товарів нормам законодавства безпосередньо після їх випуску та проводиться після завершення митного оформлення з метою перевірки діяльності осіб, які беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності [34].

На думку П. Пашка та Д. Пашко митний постаудит – це одна із форм митної діяльності, яка здійснюється у вигляді аудиторського контролю у державній митній справі, що спрямована на реалізацію митної політики держави й забезпечує її митні інтереси [23, с. 5].

С. Шотак і А. Швець визначають митний аудит як незалежну перевірку, яку здійснюють митні аудитори – недержавні органи та розглядають її як додаткову систему контролю і напрям підприємницької діяльності. При цьому митний аудит не має підміняти державний контроль [37, с. 301; 39].

Незважаючи на таке категоріальне різноманіття, сутність усіх категорій зводиться до контролю, що здійснюється на засадах подальшої поглибленої перевірки після випуску товарів у вільний обіг на митну територію країни.

Такий напрям здійснення контрольних заходів щодо товарів, які переміщують, є найбільш ефективним засобом перевірки сумлінності суб'єкта ЗЕД щодо дотримання вимог законодавства з питань повноти та достовірності декларування і своєчасності сплати митних платежів.

Відповідно до Кіотської конвенції [40] постаудит – це форма митного контролю, яку здійснюють митні органи для перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях, через вивчення бухгалтерських документів, рахунків, систем управління бізнесом після завершення митного оформлення.

Грунтуючись на цьому визначенні, Всесвітня митна організація (ВМО) визначає митний постаудит як процес, що дозволяє працівникам митних органів проводити контроль за достовірністю даних митних декларацій шляхом перевірки книг, записів, бізнес-систем, комерційних даних фізичних осіб/підприємств, задіяних у міжнародній торгівлі.

Згідно з Кіотською конвенцією були розроблені такі етапи проведення митного постаудиту:

1. Збір даних про організацію та її структуру, інформація про товари, форми їх оплати, вартість товарів, витрати, пов'язані із товарами, докладніша інформація про вартість продукції, інформація про проведені угоди та системи бухгалтерського обліку і вимога необхідної документації (інвойси, рахунки, контракти, угоди, специфікації товарів та ін.).

2. Зустріч перевіряючих з керівництвом.

3. Безпосереднє проведення аудиторської перевірки.

4. Подання результатів аудиту та можливість дати роз'яснення і пояснення за висновками для подальшого офіційного звіту.

5. Складання митним органом офіційного звіту відповідно до законодавства країни і представлення його посадовій особі, що здійснює перевірку, та проведення наступного аудиту з метою перевірки усунення посадовою особою виявлених зауважень [40].

На законодавчому рівні система митного постаудиту перебуває у стадії впровадження та поступового вдосконалення. Розроблені та запроваджуються у практичну діяльність Державної фіскальної служби України нормативно-правові акти, що регламентують процес організації, проведення та оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання законодавства України з державної митної справи.

Найперший в Україні нормативно-правовий документ, який закріпив за митними органами повноваження суб'єктів економічного контролю, – це Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III. Відповідно до цього документа митні органи мають право спільно з посадовими особами податкової служби брати участь у виїзних перевірках суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності щодо правильності нарахування та сплати митних платежів [26].

Наказом ДМСУ від 05.01.2012 № 16 затверджено Примірне положення про відділ (сектор) митного аудиту регіональної митниці. Це положення визначає компетенцію (права, завдання, функції) й організаційну структуру відділу (сектору) митниці, на який покладено функції організації та здійснення документальних виїзних (планових чи позапланових) і документальних невиїзних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [25].

Постановою Кабінету Міністрів України від 9 квітня 2008 № 339 «Про порядок здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів» встановлено випадки, коли здійснюється митний постаудит:

- виникнення обґрунтованих сумнівів стосовно достовірності, що містяться в наданих до митного оформлення документах;
- надходження інформації від митних органів іноземних держав щодо непідтвердження автентичності наданих до митного оформлення документів;
- виявлення фактів митного оформлення товарів, рівень митної вартості яких нижчий за рівень вартості прямих витрат;
- виявлення обставин, що мали вплив на митну вартість товарів та не були відомі чи документально підтверджені [10].

В останній період наміри започаткувати реалізацію новітньої філософії митного контролю і закріпити можливість проведення заходів митного постаудиту були закладені у Програмі економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», якою було втілено реформи зі спрощення митних процедур, пришвидшення процесу митного оформлення та імплементації положень Кіотської конвенції у митне законодавство України [24].

Відповідно до статті 345 Митного кодексу України інструментом реалізації форми митного контролю на основі постаудиту є документальна перевірка, яка передбачає сукупність заходів, за допомогою яких органи державної митної служби переконуються у правильності заповнення митних декларацій, декларацій митної вартості та в достовірності зазначених у них даних, законності ввезення (пересилання) товарів на митну територію України, вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України, а також своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів [16].

Слід звернути особливу увагу на те, що визначення термінів «митний аудит» або «митний постаудит» у Кодексі відсутні, що унеможливорює здійснення остаточних висновків щодо відповідності та повноти існуючого законодавства та порядку роботи фіскальних органів нормам європейського права. Зазначене питання потребує подальшої розробки законодавчої бази у сфері митних перевірок, що здійснюються після митного оформлення.

Не менш актуальним є питання забезпечення ефективності митного постаудиту, що вплине на оптимізацію ресурсного забезпечення діяльності фіскальних органів та підвищить якість виконання базових функцій.

Як з теоретичної, так і практичної точок зору визначення ефективності документальних перевірок є найбільш складною проблемою. Як зазначають деякі науковці [1, с. 379], складність оцінювання визначається, з одного боку, специфікою функціонування, а саме: висока динамічність та постійна зміна орієнтирів зовнішньоекономічної політики унеможлиблює впровадження системи показників оцінювання ефективності, а з іншого – недостатнім рівнем розробки наукових засад оцінювання.

Крім того, відсутність бажання змінювати систему контролю за діяльністю суб'єктів господарювання не дає змоги розширювати можливості використання існуючого аналітичного інструментарію, виробленого сучасною економічною наукою і практикою.

Загалом базові положення методології оцінювання діяльності державних органів подано у матеріалах Світового банку, де вказується необхідність відповідності розроблених показників ефективності (як кількісних, так і якісних) 137 основним критеріям так званої системи «4С»: чіткість (Clearness), повнота (Completeness), комплексність (Complexity) і несуперечливість (Consistency) [35].

Узагальнюючи існуючі теоретичні та практичні дослідження у напрямі митного контролю, можна виділити такі основні критерії: надійність, економічність та оперативність.

Згідно з цілями розвитку національної економіки визначають щонайменше шість агрегованих елементів оцінки ефективності діяльності фіскальних органів у напрямі здійснення митного контролю:

- 1) ефективність митної політики;
- 2) ефективність митного адміністрування;
- 3) ефективність адміністративно-управлінського потенціалу фіскального органу;
- 4) ефективність використання інформаційних митних ресурсів;
- 5) ефективність використання матеріально-технічної бази;
- 6) ефективність людського чинника митниці [33].

При цьому кожен функціональний елемент оцінки ефективності фіскальних органів має оцінювати ступінь результативності здійснених заходів відповідно до окреслених стратегій.

Виокремлюючи в окремі групи показники оцінки якості та ефективності митного постаудиту підприємств, деякі науковці показник ефективності трактують як економічний показник, який характеризує співвідношення результатів документальних перевірок до витрат на їх проведення. Ефективно проведеними документальними перевірками вважаються контрольні заходи, які забезпечують максимальне перерахування донарахованих платежів за мінімальних витрат трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Окремим та найважливішим показником ефективності документальних перевірок можна вважати їх результативність, в основі визначення якої лежить кількісна та якісна оцінка порушень митного законодавства; визначення сум донарахованих за наслідками документальних перевірок платежів, штрафів і пені. На основі показників роботи структурних підрозділів постмитного аудиту розраховано показники, які характеризують результативність контрольно-перевірочної роботи фіскальної служби у напрямі забезпечення дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи [33].

Вважаємо, що найбільш вдалу систему показників для оцінки ефективності митного постаудиту запропонував М. О. Харкавий, який виділяє такі показники:

- 1) кількісні (абсолютні) показники результативності документальних перевірок;
- 2) відносні показники результативності документальних перевірок;
- 3) якісні показники результативності та ефективності документальних перевірок;
- 4) динамічні показники результативності та ефективності документальних перевірок.

Кількісні показники результативності митного постаудиту виражають кількісний або вартісний стан результатів, а саме:

- 1) величину донарахованих митних платежів за результатами невиїзних документальних перевірок;
- 2) величину донарахованих митних платежів за результатами виїзних документальних перевірок;
- 3) загальну величину донарахованих митних платежів;
- 4) величину сплачених за результатами контрольних заходів сум митних платежів.

Це відповідні величини, на основі яких визначаються нефінансові індикатори, які чітко структуровані та встановлені як цільові

критерії для застосування митницями. Здебільшого така група показників використовується ДФС України для рейтингування контролюючих органів, якими було проведено відповідні заходи.

Відносні показники результативності є узагальнюючими, оскільки їхній розрахунок проводиться на основі двох і більше параметрів. Відносні показники характеризують співвідношення або обсяг здійснених контрольно-перевірочних заходів у напрямі дотримання суб'єктами ЗЕД вимог законодавства з державної митної справи [35]. Виділяють такі відносні та якісні показники результативності:

- 1) коефіцієнт питомої ваги виду документальної перевірки;
- 2) коефіцієнт співвідношення невиїзних та виїзних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів;
- 3) коефіцієнт співвідношення позапланових та планових перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів;
- 4) коефіцієнт співвідношення документальних перевірок, проведених уповноваженими підрозділами фіскальних органів, до загальної кількості контрольно-перевірочних заходів.

Розрахунок відносних показників результативності дає можливість визначити, який вид документальних перевірок фіскальні органи застосовують найбільше. Позитивним є тенденція щодо збільшення кількості невиїзних перевірок, що слід розуміти як налагодження взаєморозуміння у напрямі «митниця – суб'єкти ЗЕД» та створення сприятливих умов для ведення бізнесу у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Взаємодовіра між суб'єктами ЗЕД і фіскальними органами є важливим чинником підвищення ефективності не тільки митного контролю, а й зовнішньоекономічної та митної діяльності країни.

Якісні показники результативності характеризують забезпечення надходжень мита та митних платежів до бюджету за рахунок проведення документальних перевірок, а також реалізації їхніх матеріалів. Виділяють дві групи: загальні показники результативності, які показують ефективність заходів митного постаудиту загалом, та індивідуальні – окремих структурних одиниць (митниць, митних постів, інспекторів митниць і т.д.):

1. Питома вага додатково нарахованих митних платежів за результатами документальних перевірок у загальному обсязі митних платежів.

2. Питома вага додатково перерахованих митних платежів за результатами документальних перевірок у загальному обсязі митних платежів.

3. Коефіцієнт фіскальної ефективності проведених документальних перевірок.

4. Середній обсяг додаткових митних платежів, справляння яких забезпечено однією посадовою особою.

5. Коефіцієнт своєчасності надходження донарахованих митних платежів у бюджет.

Під час оцінки ефективності митного постаудиту особливо важливим показником є коефіцієнт фіскальної ефективності проведених документальних перевірок з питань дотримання вимог державної митної справи, що характеризує частку донарахованих митних платежів за результатами документальних перевірок у загальній сумі донарахованих фіскальними органами. Описаний алгоритм розрахунку дещо не точний, оскільки не відображає фіскальної ефективності податків, яка виявляється в їхній здатності забезпечувати своєчасність отримання та повний обсяг надходжень. Відповідно до цього розрахунок коефіцієнта фіскальної ефективності має ґрунтуватись на таких двох складових:

1) сума сплачених донарахованих митних платежів за результатами митного постаудиту;

2) сума сплачених грошових зобов'язань, донарахованих фіскальними органами загалом по системі. Такий показник взаємопов'язаний із показником питомої ваги додаткових надходжень до загальних надходжень митних платежів до бюджету [35].

Узагальнивши наведене вище, можна стверджувати, що ефективність і результативність митного постаудиту напряму залежить від сформованої доказової бази на етапі підготовки і проведення документальних перевірок. Як зазначалось, фіскальні органи повинні підсилювати ефективність доперевірочних заходів у напрямі збору та аналізу інформації, яка свідчить про факти порушення норм митного та податкового законодавства України. Неправильний відбір призводить до зниження ефективності контрольних заходів, тому вибір об'єкта повинен бути здійснений з урахуванням можливостей конкретного підрозділу митного контролю, з обмеженою кількістю посадових осіб,

робочого часу і необхідністю реалізації інших функцій і завдань, покладених на підрозділ.

Цілком приєднуємося до думки науковців, тому серед орієнтирів підвищення ефективності митного постаудиту в Україні вбачаємо такі:

- покращення аналітичної роботи на стадії планування контрольно-перевірочних заходів;
- налагодження взаємодії та співпраця з митними органами інших країн;
- вдосконалення електронної бази даних і покращення дієвості її використання;
- створення сприятливих умов для розширення прав митних органів у частині доступу до інформації, що перебуває в базах даних інших органів державної влади;
- забезпечення умов для поступового відходу від практики 100 %-го фізичного огляду товарів під час переміщення їх через митний кордон України [3].

Пропонуємо близько 95 % товарів пропускати в Україну без митного огляду з організацією наступного митного контролю у формі постаудиту. Це має стосуватися лише найдисциплінованіших суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які за результатами попередніх заходів митного контролю можуть заслуговувати на довіру. Решту 5 % товарів необхідно чітко контролювати під час процедур митного оформлення у пунктах пропуску. Це створює можливості для розширення повноважень митних органів щодо перевірки господарської діяльності суб'єктів ЗЕД та забезпечує підвищення ефективності здійснення митної справи. Також цей процес потребує належного нормативно-правового забезпечення дій митних органів під час здійснення митного постаудиту [10].

Не менш важливим фактором, який впливає на ефективність митного постаудиту, є невизначеність щодо методів проведення. Митним кодексом України методи проведення представлені у нечіткій формі, тобто у межах однієї правової форми організації контрольно-перевірочних заходів можуть застосовуватись різні методи контролю, які деколи збігаються зі встановленими податковим і митним законодавством формами контролю.

Отже, для підвищення ефективності митного постаудиту необхідно на нормативно-правовому рівні регламентувати митний постау-

дит, що забезпечить правову основу для здійснення аудиту, а також встановить права та обов'язки аудиторів. Це нововведення буде основою для митних органів з розробки правил, стандартів та системного підходу до митного постаудиту на регіональному рівні, які базуються на національних стандартах.

Належне нормативно-правове регулювання здійснення митного постаудиту Державною фіскальною службою України, зокрема територіальними митними органами, надасть такі можливості:

1) на законному рівні наповнювати та збільшувати надходження державного бюджету України за рахунок донарахування митних платежів у результаті проведених перевірок платників податків;

2) контролювати дотримання митного законодавства України суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, а особливо з питань достовірності, повноти та своєчасності сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), визначення митної вартості та коду товару за УКТ ЗЕД;

3) сприяти учасникам міжнародної торгівлі, що дозволить прискорити зовнішньоекономічний оборот України, а отже, збільшить надходження коштів до бюджету;

4) відповідати міжнародному рівню та стандартам країн Європейського Союзу щодо організації та проведення митного аудиту в частині спрощення процедур перевірки в пунктах пропуску на кордоні, що дасть змогу максимально скоротити час митного контролю та митного оформлення.

Митний постаудит займає провідне місце в системі управління ризиками та є основним елементом для підвищення ефективності діяльності Державної фіскальної служби України в контексті забезпечення достатності надходжень митних платежів до державного бюджету.

Така форма митного контролю була впроваджена в рамках співпраці з Європейським Союзом та інтеграції України до Всесвітньої торгової організації.

Однак, попри нетривалий час застосування в Україні зазначеної форми митного контролю, можна констатувати, що постаудит має позитивний вплив у частині забезпечення економічних інтересів держави за рахунок збільшення надходжень митних платежів до бюджету

та захисту національної економіки від фіктивного імпорту, а також виявлення та унеможливлення корупційної складової.

На цьому етапі митний постаудит характеризується відсутністю єдиного методичного інструментарію та недосконалістю підходу до здійснення контрольно-перевірочної роботи за діяльністю суб'єктів ЗЕД у розрізі окремих напрямів порушень податкового і митного законодавства, що має негативний вплив на показники роботи фіскальних органів та зменшує їх ефективність.

Така ситуація є негативною та спонукає до чіткої регламентації етапів контрольно-перевірочних заходів, запровадження єдиної методики, яка б була адаптована до міжнародних стандартів та враховувала особливості національної економіки та умови функціонування суб'єктів ЗЕД.

Впровадження митного постаудиту за зовнішньоекономічними операціями та підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів має стати пріоритетним завданням для фіскальних органів.

Список використаних джерел до розділу 4

1. Актуальні питання теорії та практики митної справи : моногр. ; за заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – 428 с.

2. Ахромкина Т. Ф. Таможенная служба Финляндии: современная система организации и функционирование : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» ; 12.00.10 «Международное право; европейское право» / Государственное образовательное учреждение Высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет» / Т. Ф. Ахромкина. – Воронеж, 2010. – 244 с.

3. Баран Р. Б. Постаудит як форма покращення митного контролю в Україні [Електронний ресурс] / Р. Б. Баран. – Режим доступу: http://asconf.com/rus/archive_view/243.

4. Бережнюк І. Г. Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти : монографія / І. Г. Бережнюк. – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2009. – 543 с.

5. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю : [підручник] / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1990. – 279 с.

6. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : [підручник] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : УАОІ, 2006. – 888 с.

7. Вакульчик О. М. Використання досвіду ЄС в побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні / О. М. Вакульчик, Т. С. Єдинак, О. О. Книшек // Вісник Академії митної служби України. – 2013. – № 2 (50). – С. 11–23. – (Серія «Економіка»).

8. Гребельник О. П. Основи митної справи : [посібник] / О. П. Гребельник. – К. : ЦУЛ, 2013. – 600 с.

9. Губин А. В. Развитие теории оценки результатов деятельности таможенных органов : монография / А. В. Губин. – М. : Изд-во Российской таможенной академии, 2012. – 120 с.

10. Губіна І. С. Митний постаудит у системі митного контролю [Електронний ресурс] / І. С. Губіна. – Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis/cgiirbis_64.exe

11. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Федеральной таможенной службы на 2011–2013 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.customs.ru/index.php?option=com_newsfts&view=category&id=29&Itemid=2025.

12. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Федеральной таможенной службы на 2014 год и плановый период 2015–2017 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.customs.ru/index.php?option=com_newsfts&view=category&id=29&Itemid=2025.

13. Калінеску Т. В. Застосування збалансованої системи показників для оцінювання митної діяльності [Електронний ресурс] / Т. В. Калінеску, І. В. Пономарьова. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ekpr/2011_47/statti/5.pdf.

14. Методика визначення узагальненого рейтингу показників роботи митних органів : наказ Держмитслужби України від 28 листопада 2006 р. № 1062 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.customs.gov.ua.1>.

15. Митний кодекс Співтовариства: Регламент (ЄС) № 450/2008 Європейського Парламенту та Ради від 23 квітня 2008 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kompmp.rada.gov.ua/>

16. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

17. Міністр фінансів встановив ключові показники ефективності в реформі ДФС [Електронний ресурс] // Урядовий портал. – 29.09.2016/ – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249360830&cat_id=244277212.

18. Неліпович О. В. Теоретичні підходи до формування критеріїв та системи показників оцінки діяльності митних органів / О. В. Неліпович // Дослідження теоретичних аспектів та розробка системи оцінювання ефективності митних процедур : Збірник тез науково-практичної заочної конференції (м. Хмельницький, 25 вересня 2014 р.). – Хмельницький : Державний науково-дослідний інститут митної справи. – С. 97–100.

19. Несторишен І. В. Систематизація критеріїв оцінювання ефективно-сті діяльності митних органів [Електронний ресурс] / І. В. Несторишен, Т. В. Руда // – Режим доступу : <http://dis.co.ua/showBook.php?id=413>.

20. Офіційний сайт Державної служби статистик України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua/>

21. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>

22. Оцінка ефективності роботи митних підрозділів ДФС України / Науково-аналітична доповідь // Д. Серебрянський, А. Вдовиченко, А. Зубрицький, М. Стадник, Г. Орос. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 59 с.

23. Пашко П. В. Аудиторський контроль в митній справі / П. В. Пашко, Д. В. Пашко // Митна безпека. – 2013. – № 1. – С. 4–11.

24. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/0004100-10>.

25. Про затвердження Примірного положення про відділ (сектор) митного аудиту регіональної митниці, митниці : наказ Державної митної служби України 05.01.2012 № 16 [Електронний ресурс]. – Ре-

жим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-primirnogo-polozhennja-viddilsektu>.

26. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 № 2181-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14/print1320850215104560>

27. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : указ Президента України № 5/2015 від 12.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

28. Руда Т. Основні підходи до оцінювання ефективності діяльності митних органів Франції [Електронний ресурс] / Т. Руда. – Режим доступу : http://econf.at.ua/publ/konferencija_2014_10_16_17/sekcija_5_ekonomichni_nauki/osnovni_pidkhodi_do_ocinjuvannja_efektivnosti_dijalnosti_mitnikh_organiv_franciji/8-1-0-128.

29. Система індикаторів результативності як механізм реалізації стратегії розвитку Міністерства доходів і зборів України / А. М. Вдовиченко, В. Л. Андрущенко, В. В. Козюк, В. П. Мартинюк, А. І. Зубрицький. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – 60 с.

30. Система ключових індикаторів результативності діяльності органів Міністерства доходів і зборів України : монографія / [Бридун Є. В., Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І., Кирилюк І. В., Маланушенко Є. Л., Серебрянський Д. М.] ; за заг. ред. А. М. Вдовиченка. – К. : Алерта, 2013. – 336 с.

31. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015–2018 роки : наказ Державної фіскальної служби України від 12.02.2015 № 80 (із змінами і доповненнями, внесеними наказом ДФС України від 30.04.2015 № 310) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html>.

32. Ткачева О. К. Международный опыт институционализации государственного управления таможенным делом: приоритеты для Украины / О. К. Ткачева // Государственное управление : Электронный вестник. – Выпуск № 40. – Октябрь 2013 г. – С. 64–77.

33. Фабіянська В. Ю. Результати роботи в напрямі здійснення митного постаудиту в Україні / В. Ю. Фабіянська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 4.

34. Фабіяньська В. Ю. Український митний постаудит, наближення до європейських норм та стандартів [Електронний ресурс] / В. Ю. Фабіяньська // Ефективна економіка. – 2015. – № 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3988>
35. Харкавий М. О. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.08 / Микола Олександрович Харкавий. – Тернопіль, 2015. – С. 227.
36. Шавшина В. П. Таможенное регулирование. Таможенный контроль. Взгляд на желаемое, действительное и возможное. Таможенно-правовая политика России в условиях вступления в ВТО / В. П. Шавшина // Материалы международной научно-практической конференции (14–15 апреля 2006 г.) – Саратов, 2006. – С. 141–142.
37. Швец А. С. Экономическая эффективность внедрения института таможенного аудита в структуру таможенных отношений / А. С. Швец // Основные аспекты развития таможенного дела на современном этапе : сб. материалов. – М., 2003. – 456 с.
38. Шереметинська О. В. Особливості проведення митного постаудиту в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Шереметинська. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4829>
39. Шостак С. Н. Аудит: необходимое условие ускорения и упрощения процедуры таможенного оформления [Электронный ресурс] / С. Н. Шостак. – Режим доступа : <http://www.juristic.ru/articles.php?cu=1&ref=index>.
40. International convention on the simplification and harmonization of customs procedures, 18.05.1973 / World Customs Organization [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrumentan/pf_revised_kyoto_conv.aspx

ВИСНОВКИ

Проблема визначення обсягу, видів і методики аналітичних процедур як на рівні загальнодержавного регулювання економіки, так і на рівні окремих державних контрольних установ привертає увагу дослідників з кількох причин. По-перше, із загальнотеоретичної точки зору зростання уваги до аналітичних процедур в умовах скорочення обсягу втручання держави в економіку цілком виправдане, оскільки саме вони забезпечують якість заходів державного регулювання, незважаючи на зменшення їх кількості. На рівні окремих видів державного контролю і, відповідно, окремих державних контрольних органів цей процес набуває вигляду їх переходу до переважно сервісних функцій і гармонізації відносин з підконтрольними суб'єктами, що також призводить до підвищення ролі і значення аналітичних процедур. По-друге, в період застосування переважно адміністративних методів контролю роль і значення аналітичних процедур досліджувалися недостатньо, оскільки фахівці-практики не відчували в них особливої потреби і тривалий час необхідність їх застосування була під питанням. По-третє, аналітичні процедури в державному контролі носять досить різноманітний характер і стосуються різних аспектів його здійснення – як стосовно об'єктів контролю, так і діяльності самих контролюючих структур. На відміну від розвинених країн світу в Україні історично склалося так, що аналітичний інструментарій розробляється кожною контрольною установою окремо для власних потреб, що знижує його ефективність.

Монографія складається з двох частин, перша з яких обґрунтовує необхідність використання аналітичних процедур у системі державного регулювання національної економіки, тобто на макrorівні. Основна увага надана розгляду проблем та перспектив аналітичної складової державного регулювання економіки на прикладі окремих галузей, що ілюструє необхідність модифікації загальної методики аналізу на макrorівні відповідно до особливостей окремих галузей, а також різноманітність завдань, які вирішуються з її допомогою.

У другій частині розглядається зміст і методика аналітичних процедур у процесі реалізації окремих контрольних завдань – зокрема проведення податкової перевірки, митного контролю і аудиту діяльності підприємств державного сектору економіки, державних бюджетних

програм. Це особливо важливо з огляду на недостатню розробленість ряду теоретичних і практичних аспектів, особливо у питаннях, що стосуються обсягу і методики комплексного фінансового аналізу на доперевірочному етапі податкової перевірки, а також уніфікації і спрощення комплексного фінансового аналізу в процесі аудиту діяльності.

Дослідження діяльності митних органів дало такі результати. Автори провели ґрунтовне дослідження аналітичних процедур у діяльності митних органів зарубіжних країн, і на цій підставі пропонують такі напрями оцінки ефективності діяльності митних органів України:

- враховуючи досвід США та Росії, розробити для оцінки ефективності діяльності митних органів України таку систему показників, яка буде враховувати стратегічні цілі та стратегічні ініціативи (заходи), визначені Митною службою ДФС України;

- на поточний момент в Україні запроваджено в тестовому режимі групування показників для оцінки ефективності діяльності митних органів за трьома основними функціями: адміністративною, контрольною та інформаційно-аналітичною. Спираючись на досвід США, Фінляндії, Великобританії, Франції, Австралії, пропонуємо здійснити групування показників для оцінки ефективності діяльності митних органів України за шістьма функціями, а саме: забезпечення безпеки; фінансова результативність; інформаційно-технічне забезпечення; організація митного контролю; сприяння бізнесу: комунікативний аспект; ефективність діяльності працівників митних органів;

- враховуючи міжнародний досвід (США, Франції та Росії), слід звернути увагу на необхідність удосконалення КРІ митних органів ДФС України.

Ці пропозиції ґрунтуються на дослідженні основних теоретичних понять митного контролю, таких як митне оформлення, митне декларування, хронологічне групування недоліків, систематизоване групування та хронологічно-систематизоване групування, аналітичне групування результатів контролю, систематизоване викладення недоліків в акті перевірки, прийняття рішень за результатами контролю та контроль за виконанням прийнятих рішень. Їх дослідження спрямовані на розробку фахових знань митного контролю як окремого виду контролю зовнішньоекономічної діяльності.

Дослідження проблем аналізу в діяльності податкових органів включає два основні напрями використання аналітичних процедур у діяльності ДФС, зокрема, аналітичні процедури на етапі прогнозування податкових надходжень і на етапі проведення податкових перевірок. Вони логічно пов'язані між собою, оскільки правильно розроблений прогноз податкових надходжень дозволяє забезпечити як якість запланованих показників, так і можливість виконання плану податкових надходжень. У свою чергу, аналіз на етапі проведення податкових перевірок дозволяє зробити висновки про те, наскільки правильно були визначені орієнтовні показники на етапі прогнозування і планування. Автори дослідили три основні методи прогнозування податкових надходжень, зокрема, загальний аналіз надходжень податків та зборів як за рівнями бюджетної системи, так і видам та групами податків в абсолютному значенні; порівняльний аналіз, тобто порівняння фактичних показників з прогнозними та/або відповідними показниками минулих періодів, особливо щодо тих показників, які мають найбільші ланцюгові та базові темпи зростання, а також встановлення причин їх зміни; економіко-статистичні методи, спрямовані на встановлення характерних особливостей структури надходжень, їх тенденцій у динаміці та закономірностей. На цій підставі зроблений висновок про те, що використання на практиці лише однієї з наявних методик є недостатнім для отримання повної інформації про стан податкових надходжень та їх прогнозування з метою податкового планування, а тому потребує комплексного підходу з урахуванням нормативно-правового та методологічного забезпечення, що використовується контролюючими органами в сфері оподаткування в Україні. Визначені основні недоліки діючої в ДФС системи індикативних показників, зокрема, невизначеність конкретного кола факторів, їх напрямку дії та дольової участі у впливі на формування індикативного показника доходу того чи іншого податку або збору. Розроблені пропозиції щодо подолання цих недоліків, зокрема на основі результатів досліджень експертів Центру соціально-економічних досліджень CASE України та Інституту економічних досліджень і політичних консультацій. Слід розвинути їх пропозиції щодо двох підходів до оцінки фіскальної стабільності / вразливості, зважаючи на різні види ризиків і на чутливість фіскальних параметрів щодо цих ризиків, один з яких – підхід індикаторів – дозволяє оцінити внесок кожного конкретного фактора.

На поточному етапі розвитку державного контролю ризик-орієнтований підхід є стандартним для всіх його напрямів – у тому числі, податкового і державного фінансового контролю. Саме тому проблема визначення завдань, обсягу і видів аналітичних процедур в його межах, а також взаємозв'язку методів класичного фінансово-економічного аналізу з іншими методами визначення і оцінки ризиків є спільною для цих напрямів державного фінансового контролю (у широкому сенсі цього терміна). Тому логічно перейти від дослідження проблем аналізу в діяльності податкових органів до проблем аналізу в діяльності Державної аудиторської служби, зокрема у процесі здійснення державного фінансового аудиту. Останній відрізняється, в першу чергу, кількома предметами дослідження. На поточний момент ДАС здійснює державний фінансовий аудит бюджетних програм, державних підприємств, бюджетів різних рівнів і органів влади. В монографії досліджені проблеми використання аналітичних процедур двох з цих напрямів, а саме бюджетних програм і державних підприємств.

Слід зазначити, що у наявних наукових працях з тематики дослідження бракує комплексного аналізу впливу невизначеності на виконання бюджетних програм. Оцінка та аналіз ризиків у виконанні бюджетних програм не мають теоретичного висвітлення та практичного впровадження, саме тому ці проблеми звернули на себе увагу авторів. Зокрема, визначені такі аналітичні методи, які слугують інструментом попереджувального впливу на ризики: впровадження системи прогнозування ризиків; впровадження механізмів попередження ризиків; визначення пріоритетності ризиків; проведення постійного моніторингу ризиків. Таким чином, основна маса аналітичних процедур зосереджена навколо окремих ризиків. Розрізняють два види аналізу ризиків: якісний та кількісний. Головними завданнями якісного аналізу є визначення факторів ризику, напрямів діяльності та етапів, де виникають ризики та ідентифікація ризиків, тобто визначення їх виду. Проте для прийняття ризикових управлінських рішень одного тільки якісного аналізу недостатньо. Кількісний аналіз ризиків дає змогу визначити за допомогою того чи іншого методу кількісну величину кожного з можливих ризиків, а також ризик обраного напрямку діяльності. Розглянутий зміст кількісного і якісного аналізу щодо визначеної системи ризиків. Досліджені особливості аналізу об'єктивних і суб'єктивних факторів ризику, а для цього на першому етапі

слід визначитись не тільки з класифікацією, але і з конкретним переліком ризиків, які підлягають постійному аналізу і моніторингу. Автори пропонують свій перелік ризиків і характеризують критерії їх відбору.

Проблеми аналітичних процедур при проведенні державного фінансового аудиту підприємств державного сектору економіки пов'язані як з дослідженням окремих ризиків їх діяльності, так і із застосуванням комплексного фінансово-економічного аналізу на етапі відбору державних підприємств для аудиту і як передумова проведення самого державного фінансового аудиту.

З аналізу історії застосування фінансово-економічного аналізу в практиці українських контролюючих органів впливає невтішний висновок про те, що за минулі роки не тільки не розроблена єдина його методика і правила інтерпретації отриманих результатів, але і не вирішене остаточно питання про необхідність такого аналізу і його обсяг, та етап контролю, на якому він має застосовуватись. Крім того, автори вважають, що в сфері державного фінансового аудиту необхідно розділити фактори ризику державного фінансового аудиту (аудиту діяльності) на ризикові операції, пов'язані з об'єктом аудиту (підприємством) і з процесом аудиту. Відповідно розділяються завдання і методика фінансово-економічного аналізу. Зокрема, для аналізу об'єкта аудиту характерні такі завдання:

- отримання загального уявлення про стан підприємства і його здатність виконувати ті чи інші функції, зокрема, вчасно і в повному обсязі сплачувати податки, складати достовірну фінансову звітність, протидіючи негативним факторам внутрішнього або зовнішнього середовища, або забезпечувати максимальні надходження для державного бюджету за рахунок ефективної діяльності і при цьому розв'язувати певні соціальні завдання;

- формулювання гіпотез щодо найбільш ймовірних способів ухиляння від сплати податків, приховування фінансових результатів та / або розкрадання активів, причин неефективної діяльності підприємства тощо за допомогою процедур фінансового і техніко-економічного аналізу.

- дослідження окремих важливих питань фінансового стану підприємств з метою обґрунтування рішень державних, в тому числі контрольних установ.

Проведене вивчення діючої методики аналізу і визначені її основні недоліки. Встановлено, що в чинних нормативних документах існують численні протиріччя як щодо визначення базових теоретичних понять аналізу, так і щодо вибору та методики розрахунку окремих показників. Така ситуація має кілька негативних наслідків, які потребують відповідних заходів щодо їх усунення. По-перше, вибір конкретної методики і показників покладається на керівника групи державних аудиторів і залежить від його професійного судження. Це перешкоджає уніфікованому викладенню результатів аналізу з акцентом на потреби ДАС. Оскільки головна причина такого становища полягає у тому, що рекомендована методика є занадто громіздкою, спрямована на опис окремих складових активів, пасивів, доходів і витрат підприємства, і до того ж суттєво застаріла, то як рекомендації можна запропонувати розробку нової методики із суттєво скороченою кількістю показників, орієнтовану на дослідження основних фінансових ризиків діяльності підприємства. Вона повинна враховувати не тільки комерційні, але і соціальні завдання діяльності підприємства. Оскільки підприємства державного сектору на поточний момент являють собою неоднорідну групу, куди входять і найбільші промислові підприємства, і малі комунальні сервісні підприємства, варто диверсифікувати методику аналізу залежно від масштабів підприємств. По-друге, оцінка виконання фінансових планів проводиться за однією методикою, а фінансовий аналіз стану державного підприємства у процесі проведення державного фінансового аудиту – за іншою, що не сприяє узгодженості вимог і рекомендацій до підприємства. Вважаємо, що ці контрольні дії повинні проводитись з використанням єдиної методики аналізу, що потребуватиме не тільки її спрощення і модернізації, але і спрощення та модернізації самого фінансового плану. По-третє, слід визначитись з порядком розрахунку і базою порівняння для системи коефіцієнтів фінансового аналізу. На поточний момент система фінансових коефіцієнтів перебуває у хаотичному стані, оскільки окремі контролюючі установи не тільки використовують однакові коефіцієнти під різними назвами і пропонують різні формули для коефіцієнтів під однаковими назвами, але і рекомендують використовувати різні стандартні значення однакових коефіцієнтів для порівняння, що дезорієнтує фахівців-практиків у їх висновках.

Досліджені проблеми дозволяють зробити деякі пропозиції щодо вдосконалення методики і методології державного фінансового контролю, зокрема у сфері діяльності Державної аудиторської служби. З метою підвищення рівня фінансової безпеки регіонів та країни в цілому необхідно сформувати ефективну систему державного фінансового аудиту місцевих бюджетів зокрема, та державного аудиту загалом. З цією метою необхідно виконати такі заходи:

- врегулювати та привести вітчизняне законодавство щодо державного аудиту у відповідність до міжнародних норм і стандартів, що забезпечить розуміння та однозначне тлумачення нормативно-правових актів;

- узгодити контрольну діяльність Державної аудиторської служби України з діяльністю Рахункової палати, яка здійснює зовнішній державний фінансовий контроль, що повинно забезпечити суб'єктів контролю додатковими відомостями щодо певного підконтрольного суб'єкта;

- систематизувати проведення контролю, що дозволить сформувати контрольні дії в єдину систему, функціонування якої забезпечить досягнення поставлених цілей;

- сформувати комплексне методичне забезпечення, що дасть змогу підвищити результативність та позитивний ефект кожного виду державного аудиту;

- створити інформаційну інфраструктуру щодо інформації, яка збирається та аналізується Державною аудиторською службою. Вона повинна мати високий рівень доступності, гласності, відкритості, що дозволить суспільству здійснювати належний громадський контроль [13].

Виконання зазначених вище заходів дасть змогу підвищити ефективність державного фінансового аудиту в Україні, проведення якого, у свою чергу, дозволить на найвищому рівні не лише контролювати дотримання вимог чинного законодавства у сфері державних фінансів, а й виявляти сильні та слабкі сторони формування та використання фінансових ресурсів кожного регіону, незалежно й об'єктивно оцінювати фінансовий потенціал, визначати структурні деформації та недоліки соціально-економічного розвитку регіону, обирати фінансову стратегію його розвитку.

У зв'язку з тим, що державний фінансовий аудит відіграє важливу роль у процесі ефективного використання бюджетних коштів, є нагальна необхідність у розробці та прийнятті комплексу заходів з удосконалення проведення державного фінансового аудиту відповідно до міжнародних стандартів шляхом обміну досвідом та ідеями, що призведе до ефективного і раціонального використання державних фінансів, які мають вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту її громадян.

Наукове видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Лісовий Андрій Васильович, Кондукова Ельвіра Владиславівна,
Мартиненко Валентина Віталіївна, Міщенко Тетяна Михайлівна,
Ружинська Наталія Олексіївна, Грищук Світлана Віталіївна,
Лісова Тетяна Андріївна, Луценко Ірина Олександрівна,
Нікончук Вікторія Віталіївна, Мацелюх Наталія Петрівна,
Дем'янчук Галина Володимирівна, Міночкіна Ольга Миколаївна,
Шевчук Олег Анатолійович, Тарашенко Володимир Анатолійович,
Савченко Алла Миколаївна, Савченко Володимир Володимирович,
Білобровенко Тетяна Володимирівна, Рябчук Оксана Григорівна,
Микитенко Тетяна Владиславівна, Пастернак Марія Мар'янівна

АНАЛІТИЧНО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ЕКОНОМІКИ

Монографія

Редактор

Л. Б. Дьомена

Форматування та
комп'ютерна верстка

О. В. Лисенко

Здано до друку 30.08.2017. Формат 60×84/16.

Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».

Друк. арк. 18.2.

Тираж 300 примірників. Замовлення № 625.

*Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна*

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*