МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

БУКОВИНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ
ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАУКОВИЙ ВІСНИК

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

ВИПУСК 1 (24)

Чернівці
Технодрук
2013

ББК 65
УДК 330
Н 34

Періодичне друковане наукове фахове видання України. Постанова президії ВАК України від 06.10.2010 р. № 1-05/6.

Свідоцтво Державної реєстраційної служби України № 19213-9013 ПР, серія КВ від 08 травня 2012 року.

Рекомендовано до друку вченою радою Буковинського державного фінансово-економічного університету (протокол № 7 від 27 червня 2013 р.)

Головний редактор – Прядко В. В., д. е. н., професор, ректор Буковинського державного фінансово-економічного університету

Редакційна колегія випуску:

Білик М.Д. – д.е.н., професор
Гуцал І.С. – д.е.н., професор
Дейнеко Л.В. – д.е.н., професор
Євдокименко В.К. – д.е.н., професор
Олійник Я.Б. – д.е.н., професор
Осадець С.С. – д.е.н., професор
Полозенко Д.В. – д.е.н., професор
Стельмащук А.М. – д.е.н., професор
Вербівська Л.В. – к.е.н.
Глачук Єлена – Ph.D.
Зибарева О.В. – к.е.н., доцент
Попова В.Д. – к.е.н, доцент
Третякова О.В. – к.е.н., доцент

Н 34 Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки : збірник наукових праць. – Чернівці : Технодрук, 2013. – Вип. 1 (24). – 452 с.

ББК 65

© Буковинський державний фінансово-економічний університет
© Технодрук, 2013

Статті друкуються з дотриманням авторського бачення і оцінок проблеми, стилю викладу наукового матеріалу та форми його подання.

Відповідальність за точність і достовірність поданих фактів, цитат, цифр та прізвищ несуть автори.

ЗМІСТ

ПІДПРИЄМНИЦТВО

Прядко В.В., Гуцул Я.В.
Організаційно-економічний механізм як інструмент економічної безпеки підприємства 9

Попова В.Д.
Необхідність інноваційного спрямування інвестиційних коштів на підприємствах: теоретичний аспект 16

Антипенко Є.Ю., Петрова О.Ю.
Методи врахування інтересів учасників у процесах управління ланцюгами постачання будівельно-інвестиційних проектів 26

Станко Г.В.
Економічні та фінансові засади ефективного функціонування фермерських господарств у Чернівецькій області 34

Гангал Л.С.
Визначальні риси трансформації організаційно-правових форм підприємств аграрної сфери: світовий досвід та українські реалії 44

Рынкевич Н.С.
Формирование факторного пространства, характеризующего организационную культуру предприятия 56

Безродна С.М.
Виявлення резервів підвищення якості продукції в системі інноваційного розвитку 66

ФІНАНСИ

Серебрянський Д.М., Гусак Ю.Д.
Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні 76

Марич М.Г., Бондарук Н.І.
Оцінка ступеня розвитку іпотечного ринку України за 2010–2012 роки.....91

Винятинська Л.В.
Методика статичного дослідження платоспроможності промислових підприємств в умовах нестабільного ринкового середовища ……...103

Кузьмак О.М.
Ризик ліквідності банківських установ: сутність та практика управління ...……...…112

Малахова О.Л.
Рейтингування банків України на основі відносних та абсолютних показників ……..118

Мацук З.А.
Міжбюджетні трансферти в системі фінансового регулювання: вирівнювання фінансово-економічного розвитку регіонів ……...128

Кармінська-Бєлоброва М.В.
Механізм управління прибутковістю підприємства ……....139

Островська Н.С.
Банківський менеджмент як основа роботи банку ……....148

Посохов І.М.
Аналіз адекватності використання закордонних моделей оцінки ймовірності банкрутства для вітчизняних корпорацій ……..158

Потернак Ю.П.
Форми податкового контролю та їх реалізація ...……169

Куценко Т.М.
Напрями підвищення ефективності інструментів залучення іноземних інвестицій ……...…176

Марич М.Г., Купчанко М.Я.
Фінансова діагностика в комплексі фінансової безпеки комерційних банків України ……...186

Полагнин Д.Д.
Сучасні альтернативи фінансового забезпечення підприємств сільського господарства України 195

Цимбалюк І.О.
Значення податку на доходи фізичних осіб у системі територіальних фінансів 204

Сокровольська Н.Я.
Інноваційні особливості формування місцевих бюджетів у сучасних умовах 212

Федишин М.П.
Роль фінансового моделювання грошових потоків у контексті оптимізації функції планування на підприємстві 226

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

Мікула Н.А., Шахраюк-Онофрей С.І.
Факторні впливи на сталий розвиток сільських територій прикордонних регіонів 237

Ротар А.В.
Побудова програми статистичного спостереження інноваційних процесів у промисловості 247

Ваганова Л.В.
Комплексна система оцінювання рівня економічної безпеки підприємств машинобудування 260

Верхоглядова Н.І., Сорокін О.Г.
Соціо-еколого-економічний механізм державного регулювання уранової промисловості України 267

Фарат О.В.
Формування механізму реалізації державної інвестиційної політики України та напрями його вдосконалення 276

Іваннікова Н.А.
Фактори розвитку трудового потенціалу регіону ……283

МАРКЕТИНГ

Янковська В.А.
Теоретичні засади сутності ефективного банківського маркетингу та його функцій ……296

ТУРИЗМ

Логунова Н.А.
Результативность развития круизной индустрии в контексте мировых тенденций ……304

ОБЛІК, АУДИТ І АНАЛІЗ

Євдокименко В.К., Маценко Л.Ф.
Облікове забезпечення фактів господарського життя з невизначеними наслідками в контексті інституційних перетворень ……313

Драбаніч А.В.
Оцінка економічної ефективності від удосконалення структури витрат на якість продукції легкої промисловості ……326

Кузнецова С.О.
Обліково-інформаційне забезпечення АВС-аналізу на торговельних підприємствах ……333

Жиглей І.В., Зоріна О.А.
Економічний аналіз соціально відповідальної діяльності підприємств у частині здійснення екологічних інвестицій ……340

Семенець А.О.
Планування обсягів збуту продукції в системі управлінського обліку……352

Чернявська М.К.
Забезпеченість та ефективність використання основних засобів регіону: стан та перспективи ……358

Рилєєв С.В., Романчук А.Л.
Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку……..……...368

Шматковська Т.О.
Формування раціональної організації облікового процесу операцій з необоротними засобами в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві ……....375

ЕКОНОМІКО-МАТЕМАТИЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ

Цегелик Г.Г., Петлін І.В.
Використання економіко-математичних моделей для підтримки прийняття рішень у сфері сільського зеленого туризму ……....384

ЕКОНОМІЧНА ТЕОРІЯ

Ратушняк С.М.
Методологічні засади інституціонального аналізу економічної безпеки …….....390

Петренко К.В.
Стратегія соціогуманітарного розвитку депресивних територій: методологічний підхід …..……399

Воронцова І.І.
Дефініції економічних категорій, що характеризують майновий стан підприємства: застосування теорії раціональних очікувань в контексті розвитку бухгалтерського обліку ……408

Маник Т.О.
Аналогії між фізичними та економічними процесами (огляд) …….422

Ворошан А.Д.
Інституціональні та неоінституціональні теорії: методологія та практичне застосування у господарському відтворенні …….....429

Рибіцька А.В.
«Капітал» та «позиковий капітал»: економічна суть, еволюція понять……..440

УДК 336.225

Серебрянський Д.М., к.е.н., с.н.с.,
директор НДІ фінансового права,
м. Ірпінь;
Гусак Ю.Д., здобувач,
Національний університет державної
податкової служби України,
м. Ірпінь

Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні

У статті дано оцінку ефективності окремих процесів адміністрування податків в Україні. Авторами пропонуються власні підходи до оцінки фіскальних та адміністративних показників роботи податкових органів. Крім того, звертається особлива увага на розрахунок показників ефективності контрольно-перевірочної роботи податкової служби України.

Ключові слова: *адміністрування податків, ефективність, контрольно-перевірочна робота, податкова служба.*

В статье проводится оценка эффективности отдельных процессов администрирования налогов в Украине. Авторами предлагаются собственные подходы к оценке фискальных и административных показателей работы налоговых органов. Кроме того, обращается особое внимание на расчет показателей эффективности контрольно-проверочной работы налоговой службы Украины.

Ключевые слова: *администрирование налогов, эффективность, контрольно-проверочная работа, налоговая служба.*

The paper assesses the effectiveness of specific processes of tax administration in Ukraine. Authors are offered their own approaches to assessing fiscal and administrative indicators of the tax authorities. Moreover draws special attention to the calculation of the efficiency of the control and inspection work of Tax Service of Ukraine.

Key words: *tax administration, effectiveness, control and inspection work, tax service.*

Постановка проблеми. Результатом діяльності будь-якої системи є її економічна ефективність. Ефективність, як правило, відображає суспільну користь, продуктивність чи інші позитивні ознаки системи, явища. Питання ефективності національної системи адміністрування податків має особливе значення, оскільки стосується всіх суб'єктів фінансових та економічних відносин як на рівні країни,

так і в міжнародних бізнес-стосунках. Особливе значення пояснюється ще й тим, що від ефективності системи адміністрування залежить як фінансова безпека держави і бізнесу, так і моральні настрої в суспільстві. Верхньою палатою Конгресу США в березні 2013 року прийнята Бюджетна резолюція на 2014 фіскальний рік. У даному документі [10, с. 23] зазначається, що американські сім'ї та підприємства витрачають понад $ 160 млрд і 6 млрд годин на рік, намагаючись виконати своє податкове зобов'язання. Крім того, близько 90 % американців змушені платити за комерційне податкове програмне забезпечення або оплачувати податкових консультантів для подання податкової звітності.

Питання ефективності адміністрування податків також актуалізуються і в основних стратегічних документах України. Так, в Національному плані дій на 2013 рік [7], передбачено розробити комплекс заходів щодо підвищення ефективності адміністрування податків шляхом: зменшення витрат часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків; спрощення адміністративних процедур для платників податків; лібералізації системи справляння та адміністрування ПДВ тощо[1]. Тому оцінка ефективності процесів адміністрування податків є актуальним та своєчасним дослідженням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дане питання привертає увагу багатьох науковців, які дають власні критерії оцінки ефективності, шляхи їх підвищення. Основні критерії ефективності процесу управління податковими відносинами та їх вплив на добробут платників податків закладені Адамом Смітом з формулюванням принципів оподаткування в II відділі V книги «О доходах государя или государства» праці «Исследование о природе и причинах богатства народов» [3]. Інтегруючи дослідження А. Сміта в практику оподаткування України, можна констатувати, що на макрорівні податкового адміністрування необхідно чітко визначати законодавчу регламентацію функціонування основних елементів податку (об'єкт, платники, ставка, база оподаткування, терміни сплати, пільги, штрафи), які були б зрозумілими платникові. Для бізнесу це відіграє надважливу роль у прийнятті економічних рішень. Для мікрорівня національної системи адміністрування податків найбільшою небезпекою є надмірний чиновницький апарат, який може забагато

[1] Детальніше див. пункти 95–104 розділу VI «Дерегуляція, розвиток підприємництва та реформування надання адміністративних послуг» Національного плану дій.

фінансуватися і перешкоджати розвиткові підприємництва; через конфіскації і штрафи, часті перевірки проходять процеси дестимулювання підприємницької активності, як у фінансовому плані, так і в моральному. Тому необхідно створити умови, за яких податки, а відповідно і їх адміністрування, не повинні бути надто обтяжливим і неефективним як для платників, так і для держави.

Наукові основи адміністрування податків закладені відомими вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами. З останніх вирізняються праці М. Бернса, Г. Бреннана, Дж. М. Б'юкенена, А. Вагнера, Т. Гоббса, Дж. М. Кейнса, А. Лаффера, Р.А. Масгрейва, Д.С. Мілля, Ф. Нітті, Д. Норта, І. Озерова, М. Олсона, Д. Рікардо, Ж.Ж. Руссо, Е. Сакса, Є. Селігмана, Ж. С. де Сисмонді, А. Сміта, Г. Стайна, Дж. Е. Стігліца, М. Уейденбаума, М. Фрідмена, А. Шеффле, Л. Штейна. З вітчизняних науковців, які досліджували проблеми адміністрування податків, доцільно назвати В. Андрущенка, В. Вишневського, В. Гейця, О. Данілова, Т. Єфименко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луніну, В. Мельника, П. Мельника, А. Скрипника, А. Соколовську, В. Федосова, К. Швабія, С. Юрія та ін.

Постановка завдання. Незважаючи на визначальну роль адміністрування податків у реалізації податкової політики України, сьогодні здобутки вітчизняної науки обмежуються в основному науковими аспектами цього виду управлінської діяльності. Водночас бракує напрацювань щодо оцінки ефективності процесу адміністрування податків. Виходячи з цього, **метою даного наукового дослідження** є проведення оцінки ефективності окремих процесів адміністрування податків в Україні та формування на цій основі рекомендацій щодо підвищення ефективності роботи органів податкової служби в Україні.

Виклад основного матеріалу. Ефективність податкового адміністрування, на нашу думку, може бути як *абсолютною ефективністю*, тобто оцінюватися співвідношенням отриманого ефекту (надходження податків, донарахування, збільшення платників податку) та всієї суми витрат (утримання податкового апарату, контрольних управлінь, органів реєстрації тощо), так і *алокаційною ефективністю*, яка визначається через використання всієї національної системи податкового адміністрування (комбінації всіх процесів адміністрування) та оцінюється наявним податковим кліматом у країні й зовнішніми незалежними оцінками чинних податкових відносин у суспільстві.

В основу визначення ефективності адміністрування закладаються вартісні оцінки елементів процесу адміністрування, що за своїми ознаками є аналогом елементів витрат у бухгалтерському обліку, за якими здійснюється калькуляція продукції, робіт або послуг [9].

Калькуляція витрат за цими елементами важлива, оскільки допомагає приймати адекватні управлінські та законодавчі рішення щодо самого адміністративного процесу та/або податкової політики держави в цілому. Одна з головних проблем функціонування вітчизняної системи оподаткування полягає саме у тому, щоб у податковій політиці, концептуальні податкові рішення приймалися незалежно від рівня ефективності адміністративного процесу. Адже загальновідомо, що *«в умовах ухилення від сплати податків витрати на адміністрування оптимальної шкали податку можуть перевищити виграш, пов'язаний із переходом від неоптимальної податкової шкали, що легше адмініструється, до такої податкової шкали, яка є оптимальною, але її адміністрування пов'язане зі здійсненням значних адміністративних витрат»* [4, с. 37].

Отже, для адекватного визначення ефективності адміністративного процесу необхідно розв'язати насамперед методологічну проблему ідентифікації критеріїв, на основі яких мають прийматися рішення. Критеріїв ефективності податкового адміністрування може бути декілька. Вибір у даному разі значною мірою залежить від наявної інформаційно-статистичної бази, ступеня розкриття інформації про діяльність фіскальних служб, масштабів наукових досліджень у цій сфері.

Для оцінки ефективності податкового адміністрування необхідно знати скільки коштує (в середньому) утримання податкової служби платниками податків та взагалі для суспільства в цілому. Для цього ми співставимо дані щодо мобілізованих податків органами ДПС, витрат на їх утримання та кількості економічно активного населення і кількості підприємств-платників податків.

Як випливає з проведених розрахунків (див. табл. 1), в середньому з кожної економічно активної людини (колонка 1.2.1.) справляється від 2355,7 грн у 2004 році до 10086,4 у 2011 році, і з них на утримання органів ДПС (колонка 1.2.2) направляється від 63,7 грн у 2004 році до 213,1 грн у 2010 році. У 2011 році вартість адміністрування зменшилося на 7,5 грн. Аналогічна динаміка і з показників від ображених у колонках 1.3.1 та 1.3.2. таблиці 1.

Таблиця 1

Фіскальні та адміністративні показники роботи органів ДПС, *грн*

Роки	Зібрано податків	Вартість адмін-ня податків	Зібрано податків	Вартість адмін-ня податків	Зібрано податків	Вартість адмін-ня податків	Зібрано податків	Вартість адмін-ня податків	Зібрано податків	Вартість адмін-ня податків
	у розрахунку на одну економічно активну людину		*у розрахунку на душу населення*		*у розрахунку на 1-го платника податків*		*однією податковою інспекцією*		*одним(го) штатним(ого) працівником(а) ДПС*	
1.1.	***1.2.1.***	***1.2.2.***	***1.3.1.***	***1.3.2.***	***1.4.1.***	***1.4.2.***	***1.5.1.***	***1.5.2.***	***1.6.1.***	***1.6.2.***
2004	2 355,7	63,7	1 098,3	29,7	62 190,0	1 681,9	142 904 918,0	3 864 754,1	841 388,0	22 754,7
2005	3 450,4	106,3	1 626,0	50,1	88 253,0	2 718,3	211 785 674,9	6 523 140,5	1 236 083,3	38 072,2
2006	4 323,1	140,2	2 049,2	66,5	115 521,7	3 746,6	191 570 916,3	6 212 948,2	1 545 945,0	50 137,4
2007	4 830,3	157,0	2 325,2	75,6	126 795,7	4 122,4	229 413 000,0	7 458 723,4	1 734 008,4	56 376,4
2008	6 626,4	208,3	3 216,4	101,1	180 342,1	5 670,0	315 775 480,9	9 928 085,1	2 385 241,2	74 992,8
2009	6 197,6	185,4	2 986,7	89,3	179 057,0	5 356,1	290 842 845,3	8 700 000,0	2 206 258,6	65 995,9
2010	8 259,2	213,1	3 978,5	102,7	248 988,0	6 424,4	394 217 508,7	10 171 645,0	2 926 558,1	75 511,4
2011	10 086,4	205,6	4 874,1	99,3	297 384,2	6 060,8	488 955 824,2	9 965 054,9	3 596 658,4	73 300,9
	Темпи росту відповідних показників (у % до попереднього року)									
2.1.	***2.2.1.***	***2.2.2.***	***2.3.1.***	***2.3.2.***	***2.4.1.***	***2.4.2.***	***2.5.1.***	***2.5.2.***	***2.6.1.***	***2.6.2.***
2005	146,5	166,8	148,0	168,6	141,9	161,6	148,2	168,8	146,9	167,3
2006	125,3	131,9	126,0	132,7	130,9	137,8	90,5	95,2	125,1	131,7
2007	111,7	112,0	113,5	113,7	109,8	110,0	119,8	120,1	112,2	112,4
2008	137,2	132,7	138,3	133,8	142,2	137,5	137,6	133,1	137,6	133,0
2009	93,5	89,0	92,9	88,3	99,3	94,5	92,1	87,6	92,5	88,0
2010	133,3	115,0	133,2	114,9	139,1	119,9	135,5	116,9	132,6	114,4
2011	122,1	96,5	122,5	96,8	119,4	94,3	124,0	98,0	122,9	97,1

Складено та розраховано за оперативними даними Державної служби статистики України (www.stat.gov.ua) та ДПС України (www.sts.gov.ua).

Показовими є фіскальні та адміністративні показники, які розраховувалися на одного платника податків (колонки 1.4.1 та 1.4.2 табл. 1). Наприклад, у 2011 році в середньому платник податку сплачував 297,24 тис. грн, при цьому вартість утримання органів ДПС становила 6 тис. грн (2 %). «Найдорожчим» для платників податків був 2007 рік з показником 3,25 %. Варто зазначити, що даний показник демонструє спадну динаміку.

Отримані дані можуть свідчити про те, що українська економіка досить монополізована; кількість суб'єктів підприємницької діяльності катастрофічно низька, а витрати на адміністрування обліку, реєстрації постійно збільшуються. Декілька великих платників податків забезпечують «левову» частку надходжень податків до бюджету, що значно збільшує ризик невиконання бюджетних надходжень у разі банкрутства одного з таких платників податків (наприклад, НАК «Нафтогаз»). У цих умовах виконання основного фінансового плану країни залежить тільки від позитивної, для таких платників податків, політичної кон'юнктури і «ефективна» мобілізація податків відбувається за умови «ефективних» консультацій «елітного» національного бізнесу (не більш як 10 олігархів) та вищого керівництва держави. Залежність національного бюджету від малого бізнесу не прослідковується, а тому й інтереси малого бізнесу під час прийняття політичних рішень не враховуються.

За таблицею 1 можна спостерігати ще одну цікаву тенденцію, характерну до 2006 року: витрати на адміністрування податків органами ДПС з року в рік ростуть, особливо в розрахунку на одного економічно активного громадянина (за аналізований період середньому на 28 %), а в розрахунку на одного підприємства платника податку – зменшуються (в середньому на 21 %). Основним фактором, який впливає на цю ситуацію, є ріст кількості підприємств-платників податків, що і зумовлює здешевлення вартості податкового адміністрування. Іншими словами – ефективність законодавчого регламентування, забезпечення його чіткості та прозорості, стимулювання розвитку національного бізнесу, що забезпечує макрорівень національної системи адміністрування податків, значно впливає на ефективність (в т.ч. і вартість) податкового адміністрування на мікрорівні.

У зв'язку з ростом суб'єктів підприємництва особливо актуальним було реформування системи податкового

адміністрування. Річ у тім, що новий бізнес зазнає значних втрат в зв'язку з ускладненим податковим адмініструванням (у формі трансакційних витрат, затрати часу тощо), а держава буде недоотримувати доходи у вигляді податкових надходжень, що пов'язано з недостатньою ефективністю податкового адміністрування.

Із 2006 року ми спостерігаємо іншу тенденцію – зменшення кількості платників у розрізі всіх податків, які адмініструються податковою службою. Так, кількість платників ПДВ у 2011 році порівняно з 2004 роком зменшилася на 53 %, акцизного збору – на 40,7 %, платників ПДФО-роботодавців – на 11 %, а найманих працівників – на 16 %. Причиною цих значних структурних зрушень є як фінансово-економічна криза, яка розпочалася 2008 року, так і суттєве укрупнення бізнесу, а в деяких сегментах економіки і монополізація. Такий стан справ стимулював податкові органи до створення нового сервісу в адмініструванні податків центрального офісу з обслуговування великих платників податків, метою якого є поліпшення ефективності взаємовідносин між бізнесом та податковою службою.

Повертаючись до табл. 1, звернімо увагу на динаміку росту частини мобілізованих податків і витрат на утримання ДПС, що припадає на одного платника податку, одну податкову інспекцію та одного штатного працівника податкової служби. За аналізованими даними, спостерігаються майже синхронні темпи росту (спаду) мобілізованих податків та витрат на утримання податкових органів. Щоправда, у 2010 та 2011 роках темпи росту мобілізації перевищують темпи росту витрат, що свідчить про підвищення ефективності адміністрування податків.

В оцінці ефективності адміністрування податків необхідно враховувати питання податкових пільг, розмір та масштаби яких достатньо сильно впливають на ефективність роботи податкових органів[2].

Показовим щодо підвищення ефективності адміністрування податків в Україні є показник податків, зібраних одним штатним працівником ДПС, та середній розмір витрат на його утримання (колонки 1.6.1 та 1.6.2 табл. 1). Як випливає з колонки 1.6.1, відбувався щорічний приріст мобілізації податків в розрахунку на одного працівника в середньому на 25 % щороку. Якщо виключити з

[2] Більш детально дане питання розкрите в праці [8].

аналізу кризовий 2008 рік, то такий приріст становить понад 30 %. Разом з тим, середньорічний приріст витрат на утримання працівників ДПС становить 20 %.

Підсумовуючи, можна зазначити, що резерви для покращення адміністрування податків в Україні є, і досить значні. Насамперед необхідно лібералізувати правила ведення бізнесу в Україні, стимулювати розвиток малого підприємництва (не тільки спрощеною системою, яка вже вичерпала себе по суті). Також вкрай необхідно модернізувати процедуру обліку та реєстрації платників податків не в напрямку її максимального спрощення, а в напрямку максимальної ефективності (мінімізувати випадки реєстрації фіктивних, одноденних СПД) шляхом повернення до дозвільного принципу реєстрації, а не заявочного.

Перейдемо до аналізу контрольно-перевірочної роботи органів ДПС як невід'ємної складової адміністрування податків. У практиці вітчизняної системи оподаткування, адміністрування податків повністю асоціюється з питанням контрольної роботи органів ДПС. Причиною того є досить активна контрольно-перевірочна робота податківців, про що і свідчать дані таблиці 2.

Одним із основних показників ефективності контрольно-перевірочної роботи податкової служби України є коефіцієнт контролюючого впливу адміністрування на фіскальну ефективність, який пропонується нами розрахувати як співвідношення загальної суми примусового стягнення до загальної суми зібраних податковою службою доходів, зборів. Як випливає з табл. 2 (рядок 1), даний коефіцієнт з 2004 року до 2008 року постійно знижувався. В кризові 2009–2010 роки він дещо збільшився, а з прийняттям ПКУ даний коефіцієнт суттєво, майже удвічі, зменшився і у 2011 році становив 7,1 %.

Разом з тим, з паралельним зниженням аналізованого коефіцієнта суттєво збільшується показник дохідності (табл. 2, рядок 2) однієї виїзної перевірки платників податків-юридичних осіб. Так, даний показник збільшився з 2004 до 2011 року більш ніж утричі, з 32,7 тис. грн до 109,6 тис. грн відповідно. Це свідчить про те, що, контрольно-перевірочна робота податкової служби, по-перше, концентрується переважно на великих платниках податків; по-друге, значно удосконалилася через механізм ризико-орієнтованого відбору платників податків до виїзних перевірок.

Таблиця 2

Розрахунок показників ефективності контрольно-перевірочної роботи податкової служби України

№ з/п	Роки / Показники ефективності	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1	Коефіцієнт контролюючого впливу адміністрування на фіскальну ефективність, %	21,5	19,2	18,3	12,9	12,5	12,7	13,4	7,1
2	Дохідність однієї виїзної перевірки юридичних осіб, *тис. грн*	32,7	47,2	67,7	42,5	73,2	73,5	113,0	109,6
3	Дохідність однієї виїзної перевірки фізичних осіб, *тис. грн*	1,6	2,3	5,2	8,1	11,6	20,3	33,0	6,0
4	Кількість здійснених виїзних перевірок одним працівником ДПС, *од.*	Н.Д.					13,4	14,3	17,8
5	Середній показник донарахувань одним працівником, задіяним у здійсненні контролю, *тис. грн*						1 461	2 312	948
6	Середній показник донарахувань одним працівником, задіяним у примусовому стягненні, тис. грн						1 914	1 898	3 464
7	Коефіцієнт вартості проведеної контрольно-перевірочної роботи, %						4,5	3,3	7,7
8	Коефіцієнт вартості проведеної роботи з примусового стягнення податкового боргу, %						3,4	4,0	2,1

Джерело: складено автором

Цю тезу підтверджують дослідження, проведені компанією з маркетингових та соціальних досліджень в Україні «GfK Ukraine». Відповідно до його результатів, підвищився рівень ймовірності виявлення податковою службою фактів ухилення від сплати податків[3] (див. табл. 3). За даною методикою, значення показника ймовірності виявлення випадків ухилення від сплати податків у 2011 році

[3] Показник ймовірності виявляти ухилення від сплати податків розраховувався фахівцями маркетингової компанії GfK Ukraine на базі запитання *«Як ви оцінюєте спроможність податкових органів виявляти ухилення від сплати податків?»*. Показник визначається як зважене середнє часток цих відповідей, при цьому відповіді «висока» мають вагу 1, «середня» – 0,5, а низька – 0,2. Отже, загальне значення показника найбільшою мірою визначає частка відповідей «висока».

практично залишилося на рівні 2010 року (зниження становило 0,2 п.п., що не є значним). Під час аналізу значень показника у розрізі груп окреслюється така тенденція – всі групи респондентів, окрім ФО-СПД, вважають, що спроможність податкових органів виявляти ухилення підвищилася (тобто фактично підтверджується наше припущення про удосконалення методики проведення перевірок). У групі великих і середніх підприємств зафіксоване збільшення частини респондентів цих груп, які оцінюють спроможність податкових органів виявляти ухилення як «високу» та зменшення тих, хто оцінює таку спроможність як «низьку». У групі малих підприємств ріст показника пов'язаний із зменшенням частки відповідей «низька». Фізичні особи-СПД, навпаки, вважають, що спроможність податкових органів виявляти ухилення висока.

Тепер підтвердимо інше наше припущення – стосовно концентрації перевірок на великих платниках податків. Скористаємося опитуванням компанії GfK Ukraine. За даними опитування, частота перевірок у 2011 році знизилася порівняно до 2010 року, і навіть порівняно до 2009 року. Крім того, спостерігається пряма залежність між розміром підприємства та частотою проведення перевірок з боку ДПС. Найчастіше перевірки проводилися на великих підприємствах – 79,2 % респондентів цієї групи заявили, що податкові органи проводили перевірки протягом останніх 12 місяців. Серед середніх підприємств частка тих, хто перевірявся органами ДПС, становила 61,0 % (це значно менше, ніж у 2010 році), а серед малих підприємств – 38,3 % (зазначимо, що в 2009-му близько половини малих підприємств перевірялося податковими органами). Фізичні особи-СПД перевіряються частіше, ніж малі підприємства – 44,3 % респондентів заявили, що приймали у себе перевірки (це менше, ніж у 2010–2009 рр.).

Також варто зазначити, що стабільно росте показник кількості здійснених виїзних перевірок одним працівником (табл. 2 рядок 4) з 13 у 2009 році до майже 18 у 2011 році. Все це підтверджує наші попередні припущення.

Цікавим є порівняння дохідності виїзних перевірок проведених податковою службою в розрізі юридичних та фізичних осіб. З уведенням в дію ПКУ, акценти в проведених перевірках явно формуються на користь моніторингу діяльності юридичних осіб, що є цілком логічним. Дохідність перевірок фізичних осіб (до введення в

дію ПКУ) стабільно росла, а в 2011 році повернулася на рівень 2005 року.

Таблиця 3

Порівняння значень показника ймовірності виявляти ухилення від сплати податків

Рік	Малі підприємства	Середні підприємства	Великі підприємства	Фіз.особи-СПД	Загалом
2011	65,2	64,4	61,5	58,0	58,6
2010	58,8	63,5	58,5	54,6	58,8
2009	66,9	60,4	56,6	55,8	56,9
2008	68,8	65,3	58,9	56,6	58,0
2007	65,7	60,2	56,9	57,2	58,0
2006	63,6	59,2	61,3	56,1	56,8

Джерело: GfK Ukraine

Потребує більш пильної уваги реформування структури підрозділів органів ДПС, які відповідають за реалізацію контрольної функції податкової служби, оскільки коефіцієнт вартості проведеної контрольно-перевірочної роботи (табл. 2, рядок 7) з року в рік суттєво підвищується, показник середнього розміру донарахувань одним працівником, задіяним у здійсненні контролю (табл. 2, рядок 5), суттєво зменшується. Кардинально інший результат в структурних підрозділах, які займаються примусовим стягненням податкового боргу (табл. 2, рядок 6, 8).

Важливим критерієм ефективності податкового адміністрування є моральний критерій, що полягає у морально-ідеологічному впливові податкових відносин на зовнішнє середовище і людей, з якими фіскальні органи[4] і посадові особи взаємодіють, спільно розв'язують податкові проблеми. Підвищення ефективності даного критерію не може бути успішним без удосконалення зв'язків фіскальних служб з громадськістю, встановлення двостороннього спілкування для досягнення взаєморозуміння, заснованого на знаннях та повній інформованості. Фіскальні органи повинні: 1) підходити до організації своєї діяльності не як суто державно-фіскальна установа, а і як суб'єкт ринкових відносин через постійне проведення таких заходів, як інформування про нові зміни в податковому законодавстві, про партнерські відносини, про конституційний

[4] Під фіскальними органами ми розуміємо сукупність установ які беруть безпосередню участь в національній системі податкового адміністрування як на макро-, так і на мікрорівні.

обов'язок громадянина тощо; 2) критично ставиться до своєї діяльності і регулярно інформувати суспільство про свою діяльність, публікувати низку показників ефективності роботи в динаміці та визначати фактори, які впливають на нього (в т.ч. і ті, які залежать від організації діяльності фіскальних органів).

З організаційного погляду, безперервність таких двосторонніх інформаційних контактів необхідна для моніторингу і прогнозування подій у мінливих умовах соціального буття, своєчасної й адекватної реакції на процеси, що відбуваються у політичному житті держави, та справляння необхідного управлінського впливу.

Встановлення зв'язків між фіскальними органами та громадськістю створює сприятливий клімат для їх діяльності, а отже, зумовлює підвищення фіскальної і фінансово-економічної ефективності податкової системи.

Крім того, ефективність податкового адміністрування на мікрорівні залежить від співпраці основних фіскальних органів (Мінфіну, Державної податкової служби, Держмитслужби, Пенсійного фонду, Фондів соцстраху) щодо реалізації національної податкової політики, збирання податків і зборів (обов'язкових платежів), їх акумуляції в державному і місцевих бюджетах. Нинішня співпраця є не узгодженою та неефективною внаслідок недосконалого правового регулювання їх взаємовідносин та відсутності цілісного інформаційного простору, недостатньої технічної і методологічної оснащеності фіскальних органів, що, можливо, і стало причиною створення в структурі центральних органів виконавчої влади нового Міністерства доходів і зборів [6], яке централізовано буде займатися питанням адміністрування податків, митних платежів та ЄСВ.

Незважаючи на таку аналітичну розкладку, тут представлена не повна картина масштабів і суті проблеми, оскільки сучасний методологічний підхід в аналізі даної проблематики вимагає більшої деталізації інформації й обліку різного виду витрат. Простота адміністрування податків залежить від стандартів і процедур застосування податкового законодавства. Якщо говорити взагалі, то необхідно оцінити адміністративні витрати і доходи. Хоча, звичайно ж, можливий варіант оцінки ефективності роботи податкових органів шляхом зіставлення фактичних і планових показників виконання бюджету. Такий підхід має право на життя, проте лише у тому разі, якщо процедури адміністрування і збору податків є стандартними і

незмінними тривалий період часу. Про українську практику, очевидно, такого сказати не можна. Окрім цього, показники плану повинні бути чітко вивіреними і реальними. В практиці діяльності фіскальних органів України подібний збіг планових показників і показників виконання трапляється не часто. Це викликано тим, що податкові органи виведені з прямої підзвітності Міністерству фінансів, а процедура формування державного бюджету здійснюється не за доходами, виходячи з реальної оцінки бази оподаткування, а за витратами – за процедурою бюджетних запитів. У результаті такої системної адміністративної і статистичної суперечності дуже часто виникають ситуації, коли за окремими податковими інспекціями плани надходження податків бувають надмірно завищеними або навпаки заниженими. У результаті для виконання нереальних планів податкових надходжень інспекції вимушені вдаватися до процедур адміністративного і навіть психологічного тиску на платників податків. Система авансової сплати платежів частково є породженням такого внутрішньо суперечливого механізму планування. Все це, природно, не додає позитиву реноме податковій службі в очах громадськості і заважає такій бажаній гармонізації відносин між платниками і податковими органами [9, с. 525].

У досліджуваній галузі економічного аналізу ефективності податкового адміністрування основоположною є робота Джоеля Шлемрода, присвячена методології оцінки складності (complexity) адміністративної роботи податкових органів [1]. У цьому напрямі теоретичний аналіз зробив крок так далеко, що оцінюється не тільки кількісна сторона явища – складність/простота процедур та їх вартість, – але навіть враховуються ефекти розподілу доходів у результаті застосування тих або інших процедур адміністрування. Але оскільки у вітчизняній практиці податкового адміністрування до подібних тонкощів далеко, тому аналіз варто проводити без урахування подібних другорядних ефектів.

Сучасний методологічний підхід, який застосовується для вимірювання рівня складності адміністрування податків, полягає у визначенні загальної суми, яка витрачається при зборі податків. Ця величина повинна включати: (1) кошти, яка витрачається державою на утримання податкової служби; (2) кошти, які витрачаються платниками на адміністрування податків; (3) суму коштів, які витрачаються третіми особами на ці ж цілі [1]. Це можуть бути витрати на податкові консультації, витрати податкових агентів і тому

подібні витрати. Застосувавши такий підхід легко помітити, що вищенаведений аналіз ефективності адміністрування податків в Україні дає занижені оцінки, тобто ефективність реально є значно нижчою. Цифри в таблиці 1–3 являють собою лише одну складову витрат і не відображають всієї картини і, відповідно, масштаби проблеми. Тому висновок украй невтішний. Насправді система адміністрування податків в Україні є ще більш недосконалою і природно потребує негайного реформування.

Врешті-решт розв'язання проблеми ефективності податкового адміністрування завжди залежатиме від конкретних умов функціонування економіки і відображає інтереси суб'єктів податкових відносин [2, с. 88].

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Результати проведеного дослідження дають змогу дійти таких висновків. Перший – методологічний. Критеріїв визначення ефективності адміністрування податків може бути декілька. Найпоширенішим є критерій рентабельності роботи податкової служби. Можна використовувати також показники виконання податкового плану, а в міжнародній практиці застосовують показники витрат часу, необхідні для адміністрування податків. Але інтегральний підхід, який допомагає врахувати комплексно усі витрати на адміністрування податків, полягає у методології, що була запропонована Дж. Шлемродом [1]. Проте визначення величини цього показника – процедура дорога, оскільки вимагає проведення масштабних соціологічних досліджень.

Другий висновок – констатуючий. У процесі проведеного аналізу ми дійшли висновку, що система податкового адміністрування не є оптимальною за своїми функціональними характеристиками. Можна цілком погодитися з думкою, що основні зусилля по реформуванню податкової системи необхідно спрямувати на системну і фундаментальну реформу податкового адміністрування. Численні звільнення, вибіркові покарання, складне, неповне, але суперечливе податкове законодавство породжують масштабну корупцію, масове ухилення від сплати податків і тіньову діяльність. У тих нечисленних випадках, коли підприємство прагне працювати за податковими законами, витрати на облік і сплату податків є неймовірно високими. Тому метою реформи адміністрування податків повинна стати така система адміністрування, яка б значно зменшила стимули до корупції і ухилення від сплати податків, що, у свою чергу, сприятиме

значному зменшенню спотворення економічних стимулів і трансакційних витрат на адміністрування податків [5].

На наш погляд, підвищення ефективності податкової системи повинно забезпечуватися не стільки зниженням ставок податків і спрощенням структури податкової системи в цілому, й податків зокрема, скільки розробкою ефективних механізмів і процедур податкового адміністрування. Такі механізми і процедури базуються на організаційних принципах партнерства між податковими органами і платниками податків. Йдеться про зниження витрат (трансакційних і витрат часу) бізнесу і громадян, пов'язаних із виконанням обов'язків з нарахування, сплати податків, гарантованим доступом усіх платників податків до юридичного захисту, до прозорих, компетентних і ефективних судових і позасудових механізмів розв'язання податкових суперечок. В цілому йдеться про інституційну вбудову податкових відносин в суспільство. Для України – це перспектива, перспектива реальна і, головне, імперативна.

Список використаних джерел

1. Slemrod, Joel. 1984. «Optimal Tax Simplification: Toward a Framework for Analysis». 1983 Proceeding of the Seventy-Sixth Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of National Tax Association – Tax Institute of America, 158-167. Columbus: National Tax Association – Tax Institute of America.
2. Гусак Ю.Д. Основные проблемы налогового администрирования в Украине и пути их решения // Материалы междунар. научн.-практ. конф. «Актуальные проблемы развития финансово-кредитного механизма в условиях инновационной экономики» (Минск, 29–30 ноября 2007 г.). – Мн. : БГЭУ. – 2007. – С. 88.
3. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит.; [пер. с англ.; предисл. В.С. Афанасьєва]. – М. : Ексмо, 2007. – 960 с.
4. Некипелов Д.Н. Распределительные свойства и искажающее воздействие налогов на индивидуальные доходы в России.– М. : ИЭПП, 2005. – С. 37.
5. Офіційний сайт інтернет-представництва «CASE Україна» – Центру соціально-економічних досліджень. – Режим доступу: http://www.case-ukraine.kiev.ua.
6. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади // Указ Президента України № 726/2012 від 24.12.2012 р.
7. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» // Указ Президента

України від 12 березня 2013 року № 128/2013. – Режим доступу : http://www.president.gov.ua/documents/15521.html.

8. Серебрянський Д.М. Переваги та недоліки реалізації концепції податкових витрат в системі публічних фінансів: теоретичні основи та практичні можливості / Д.М. Серебрянський // Стратегічні пріоритети. – 2012. – № 4 (25). – С. 98–108.

9. Швабій К.І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог : Вид-во НаУ «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3 – С. 521.

10. The path to prosperity a responsible, balanced budget // Fiscal year 2014 Budget resolutions / House Budget Committee. – March 2013. – 91 p.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Науковий вісник

Буковинського державного
фінансово-економічного університету

Збірник наукових праць

Випуск 1 (24)

Економічні науки

Головний редактор – **В. В. Прядко**, д. е. н., професор,
ректор Буковинського державного фінансово-економічного університету.

Коректор: ***В. П. Ряднова, В. В. Михайленко***
Комп'ютерний дизайн і верстка: ***В. О. Олійник***
О. Г. Євенчук

Підписано до друку 27.06.2013 р. Формат 60х84/16. Папір офсетний
Гарнітура Times New Roman. Умов. друк. арк. 22,20. Обл.-вид. арк. 18,38
Вид. №21. Зам. №67. Тираж 100 прим.

Видавець: ПВКФ «Технодрук»
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів
видавничої справи ДК №1841 від 10.06.2004 р.

Виготівник: Яворський С. Н.
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів
видавничої справи ЧЦ №18 від 17.03.2009 р.
58000, м. Чернівці, вул. І. Франка, 20, оф.18, тел. 55-05-85