

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БІЛІЧЕНКО АНАСТАСІЯ ПЕТРІВНА

УДК: 351.72:336.221.4:3.072.2(477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ НА ЗАСАДАХ
МЕТОДОЛОГІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ
ЦИФРОВІЗАЦІЇ**

Спеціальність – 281 Публічне управління та адміністрування

Галузь знань – 28 Публічне управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії з публічного управління та адміністрування

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ А.П. Біліченко

Науковий керівник: Борисенко Ольга Петрівна, доктор наук з державного управління, професор

Дніпро – 2023

АНОТАЦІЯ

Біліченко А. П. Розвиток податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі публічного управління та адміністрування за спеціальністю 281 – «Публічне управління та адміністрування». – Університет митної справи та фінансів, Дніпро, 2023.

Сьогодні Україна знаходиться у важких політичних, економічних, соціальних, гуманітарних умовах. Борючись за своє екзистенційне виживання у війні з РФ, наша країна щодня зазнає величезних людських втрат, фінансово-економічних збитків, знищення промислового потенціалу й критичної інфраструктури. У таких умовах погіршується підприємницький клімат і економічна ситуація, що призводить до скорочення податкової бази і зменшення надходжень до Державного бюджету, а також негативно позначається на фінансуванні видаткової частини бюджету. В таких умовах особливого значення набуває державний фінансовий контроль, який призначений контролювати хід наповнення бюджету податками, зборами та обов'язковими платежами, рівень стабілізації стану фінансово-бюджетної дисципліни, динаміку кількості та обсягів фінансово-бюджетних та податкових порушень, запровадження нових рішень для стабілізації системи державних фінансів.

Не зважаючи на складність ситуації, наша держава зацікавлена в підвищенні економічного рівня країни, соціальних стандартів і виходу із кризової ситуації. Для досягнення зазначеної мети недостатньо запозичувати кошти в інших країн світу, потрібно шукати внутрішні джерела. До таких можна зарахувати, наприклад, створення сприятливих умов для ведення бізнесу, запобігання ухиленню від сплати податків, недопущення економічних злочинів і, врешті-решт, налагодження ефективної податкової системи.

Більшість із зазначених завдань покладено на Державну податкову службу (далі - ДПС) України. Саме тому дослідження ролі ДПС України як суб'єкта державного

контролю набуває особливого значення, адже державний контроль є тим необхідним інструментом «у руках» держави, за допомогою якого можна досягти значних зрушень у напрямі виходу держави із кризи.

Також варто зауважити, що зростання обсягів фінансових порушень в Україні спричинено не відсутністю інституціональної структури державного фінансового контролю, а недостатністю його теоретико-методологічної та методичної бази, недосконалістю організації контрольного процесу.

Від ефективності державного фінансового контролю багато в чому залежить добробут народу, задля чого одна з найважливіших функцій державного управління повинна бути спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності і ефективності управління фінансовими ресурсами та державною власністю, а також на своєчасне вжиття необхідних відповідних коригувань і запобіжних заходів.

Проте існує ряд актуальних сучасних проблем, які потребують подальшого дослідження й удосконалення, а саме: активне впровадження цифрових технологій у державному фінансовому та податковому контролі, необхідність реформування податкової служби на основі розвитку сучасних ІТ-технологій та підвищення якості контролю в сфері оподаткування, розвитку превентивно-партнерського співробітництва та співпраці податкової служби та бізнесу.

Об'єктом дослідження виступає податкова система України в координатах державного фінансового контролю.

Предметом дослідження є розвиток податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методологічному обґрунтуванні розвитку податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації.

У результаті проведеного дослідження сформульовано нові наукові положення й висновки, зокрема: розроблено й науково обґрунтовано комплекс наукових положень, що концептуально та методологічно забезпечує реалізацію процесів розвитку податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах

цифровізації з акцентуванням на функції контролю за ефективністю управління та адміністрування в податковій системі, сервісній орієнтації системи на основі сучасних технологій цифровізації податкових органів, превентивно-партнерського співробітництва та співпраці держави та бізнесу; удосконалено теоретичні підходи до сутності поняття державного фінансового контролю як інтегрованої державно-управлінської категорії; підходи щодо підвищення якості управлінських процесів в структурах податкових органів із застосуванням моделі управління ефективністю податкових органів в процесі впровадження цифрових трансформацій на основі методу збалансованої системи показників, що дозволяє посилити функції регулювання та контролю в управлінні податковими органами; наукові обґрунтування щодо необхідності прийняття на законодавчому рівні закону України «Про податкові консультації», а також проект цього закону з авторською редакцією окремих статей, наприклад: щодо структури (основних положень або довільної форми) висновку податкового консультанта; правового статусу податкового консультанта; *дістали подальшого розвитку* понятійно-категорійний апарат у частині змістовного визначення поняття «державний фінансовий контроль» як цілеспрямовану діяльність органів публічної влади у сфері управління та адміністрування державних фінансів; теоретичні узагальнення щодо етапів цифровізації Державної податкової служби, які дали змогу систематизувати основні передумови та фактори впровадження інформаційно-комунікаційних технологій; основні критерії, що характеризують рівень податкової культури, додаючи критерій «податкова компетентність» - знання, уміння і навички у сфері застосування податкового законодавства; дослідження зарубіжного досвіду щодо підвищення ефективності фінансового контролю; запровадження електронних технологій у податковому контролі на основі комплаєнс-рішень, інсайт-рішень, організації та контролю звітного процесу й оцінювання ризиків, електронного аудиту, штучного інтелекту, розвитку технологічної інфраструктури; напрями превентивно-партнерського співробітництва та співпраці держави та бізнесу, а саме запропоновано податкове консультування як один із напрямів підвищення рівня податкової культури в Україні.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні теоретичні положення, висновки та рекомендації дисертаційної роботи доведені до практичного впровадження та можуть бути реалізовані у діяльності Державної податкової служби України, методологічній роботі органів державного фінансового контролю, у нормотворчій діяльності, у науково-дослідному та навчальному процесах у контексті розвитку державного фінансового контролю в податковій системі України в умовах інноваційних трансформацій.

Ключові слова: податкова система, державний фінансовий контроль, методологія державного фінансового контролю сервісно-орієнтована служба, превентивно-партнерське співробітництво, електронний аудит, цифровізація, податкове консультування, ефективність управління

ABSTRACT

Bilichenko A. P. Development of the tax system of Ukraine on the basis of the methodology of state financial control in the conditions of digitalization - Qualification research paper with manuscript rights.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in the field of public management and administration, specialty 281 - "Public Management and Administration". – University of Customs and Finance, Dnipro, 2023.

Today, Ukraine is in difficult political, economic, social and humanitarian conditions. Fighting for its existential survival in the war with the Russian Federation, our country daily suffers huge human losses, financial and economic losses, and destruction of industrial potential and critical infrastructure. In such conditions, the business climate and the economic situation deteriorate which leads to a reduction in the tax base and a decrease in revenues to the State budget, as well as negatively affects the financing of the expenditure part of the budget. In such conditions, the state financial control becomes especially important, which is designed to control the progress of filling the budget with taxes, fees and mandatory payments, the level of stabilization of the state of financial and budgetary discipline, the dynamics of the number and volume of financial, budgetary and tax violations, the introduction of new solutions to stabilize the system state finances.

Regardless of the complexity of the situation, our state is interested in raising the country's economic level, social standards and getting out of the crisis situation. To achieve the specified goal, it is not enough to borrow funds from other countries of the world, it is necessary to look for internal sources. These include, for example, the creation of favorable conditions for doing business, prevention of tax evasion, prevention of economic crimes and, ultimately, establishment of an effective tax system.

Most of the mentioned tasks are entrusted to the State Tax Service (hereinafter - DPS) of Ukraine. That is why the study of the role of the DPS of Ukraine as a subject of state control acquires special importance, because state control is the necessary tool "in the hands" of the state, with the help of which significant changes can be achieved in the direction of the state's exit from the crisis.

It is also worth noting that the increase in the volume of financial violations in Ukraine is not caused by the lack of an institutional structure of state financial control, but by the inadequacy of its theoretical, methodological and methodical base, and the imperfection of the organization of the control process.

The well-being of the people largely depends on the effectiveness of state financial control, which is why one of the most important functions of state administration should be aimed at identifying deviations from the accepted standards of legality, expediency and efficiency of managing financial resources and state property, as well as at the timely application of the necessary appropriate adjustments and precautionary measures.

However, there are a number of urgent modern problems that require further research and improvement, namely: the active implementation of digital technologies in state financial and tax control, the need to reform the tax service based on the development of modern IT technologies and improving the quality of control in the field of taxation, the development of preventive partnership cooperation and cooperation of the tax service and business.

The object of the study is the tax system of Ukraine in the coordinates of state financial control.

The subject of the study is the development of the tax system of Ukraine based on the methodology of state financial control in the conditions of digitalization.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation of the development of the tax system of Ukraine on the basis of the methodology of state financial control in the conditions of digitalization.

As a result of the conducted research, new scientific provisions and conclusions were formulated, in particular: a complex of scientific provisions was developed and scientifically substantiated, which conceptually and methodologically ensures the implementation of the processes of development of the tax system of Ukraine on the basis of the methodology of state financial control in the conditions of digitalization with an emphasis on the function of control over the effectiveness of management and administration in the tax system, service orientation of the system based on modern technologies of digitalization of tax authorities, preventive partnership cooperation and cooperation between the state and business; improved theoretical approaches to the essence of the concept of state financial control as an integrated state-

management category; approaches to improving the quality of management processes in the structures of tax authorities using the tax authority efficiency management model in the process of implementing digital transformations based on the method of a balanced system of indicators, which allows strengthening the functions of regulation and control in the management of tax authorities; scientific justifications regarding the need to adopt the law of Ukraine "On tax consultations" at the legislative level, as well as the draft of this law with the author's version of individual articles, for example: regarding the structure (main provisions or arbitrary form) of the tax consultant's opinion; the legal status of a tax consultant; received further development of the conceptual and categorical apparatus in the part of meaningful definition of the concept of "state financial control" as a purposeful activity of public authorities in the field of management and administration of state finances; theoretical generalizations regarding the stages of digitalization of the State Tax Service, which made it possible to systematize the main prerequisites and factors for the introduction of information and communication technologies; the main criteria characterizing the level of tax culture, adding the criterion "tax competence" - knowledge, skills and abilities in the field of application of tax legislation; study of foreign experience in improving the efficiency of financial control; introduction of electronic technologies in tax control based on compliance solutions, insight solutions, organization and control of the reporting process and risk assessment, electronic audit, artificial intelligence, development of technological infrastructure; directions of preventive partnership cooperation and cooperation between the state and business, namely, tax consulting is proposed as one of the directions for raising the level of tax culture in Ukraine.

The practical significance of the obtained results is that the main theoretical provisions, conclusions and recommendations of the dissertation have been brought to practical implementation and can be implemented in the activities of the State Tax Service of Ukraine, the methodological work of state financial control bodies, in rule-making activities, in research and education processes in the context of the development of state financial control in the tax system of Ukraine in the conditions of innovative transformations.

Keywords: tax system, state financial control, methodology of state financial control, service-oriented service, preventive partnership cooperation, electronic audit, digitalization, tax consulting, management efficiency.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Статті у наукових фахових виданнях з державного управління:

1. Біліченко А. П. Аналіз впливу контрольно-перевірочної роботи на результати діяльності Державної податкової служби. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2022. № 2 (33). С. 15-19.

2. Біліченко А. П., Борисенко О. П. Зарубіжний досвід застосування електронного аудиту в діяльності податкових органів України. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2019. Вип. 2(22). URL: [http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/2019-02\(22\)/6.pdf](http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/2019-02(22)/6.pdf).

3. Біліченко А.П. Податкове консультування як напрям підвищення рівня податкової культури в Україні. *Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія: Державне управління*. 2022. №1 (16).

4. Біліченко А.П., Борисенко О.П. Методологічні засади підвищення ефективності управління в податковій системі України. *Вісник Національного університету цивільного захисту України, серія "Державне управління"*, Харків. 2023. №2 (19).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Біліченко А. П. Державна податкова служба України – суб'єкт державного фінансового контролю. *Актуальні проблеми економіки, управління та фінансів* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф (Дніпро, 19 квітня 2019 р.). Дніпро, 2019. С. 178-180.

2. Біліченко А. П. Електронізація процесів оподаткування в умовах інтеграційних процесів»: *Економіко-правові та управлінські аспекти розвитку суспільства: молодіжний погляд* : зб. тез міжн. наук.-практ. конф, м. Дніпро, 01 листопада 2019 р. С. 50-52

3. Біліченко А. П. Застосування інноваційних технологій в галузі оподаткування в умовах цифрової економіки». *Публічне управління та адміністрування в умовах розширення децентралізації та місцевого самоврядування:*

зб. тез міжн. наук.-практ. конф, (м. Дніпро, 06 листопада 2020 р.). Дніпро, 2020. С. 27-29.

4. Біліченко А. П. Інституціоналізація органів державного фінансового контролю в Україні : зб. тез міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 24 квітня 2020 р.

5. Біліченко А. П. Концепція впровадження електронного аудиту для платників податків в Україні як однієї із новітніх форм податкового контролю. Матеріали II науково-практичної конференції: зб. тез наук.-практ. конф, (Полтава, 18-19 грудня 2020 р.). Полтава, 2020. С. 27-29. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/conf/other/54dec2020/54dec2020.pdf>

6. Біліченко А. П. Проблеми та шляхи вдосконалення громадської експертизи як форми громадського контролю за діяльністю Державної податкової служби України : зб. тез наук.-практ. конф., Дніпро, 2020. С.14-16. URL: <https://pe.nmu.org.ua/ua/conference/%D0%9C%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80.%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%9F%D0%A32020.pdf>

ЗМІСТ

ВСТУП	12
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СПРАВИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	20
1.1. Сутність, витоки формування та розвиток податкової системи в структурі державного фінансового контролю	20
1.2. Методологія державного фінансового контролю як підґрунтя функціонування податкової системи	39
1.3. Зарубіжний досвід справляння податкової справи в системі державного фінансового контролю	64
Висновки до розділу 1	74
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЦИФРОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ	76
2.1. Організаційно-правове забезпечення функціонування податкової системи у напрямі здійснення фінансового контролю	76
2.2. Особливості впровадження цифрових технологій у державному фінансовому та податковому контролі	85
2.3. Аналіз впливу контрольно-перевірочної роботи на результати діяльності податкової служби	98
Висновки до розділу 2	130
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	133
3.1. Стратегія реформування податкової служби на основі розвитку сучасних ІТ-технологій та підвищення якості контролю в сфері оподаткування	133
3.2. Удосконалення нормативно-правового забезпечення у напрямі розвитку превентивно-партнерського співробітництва та співпраці податкової служби та бізнесу	152
3.3. Формування податкової культури в умовах цифровізації	166
Висновки до розділу 3	173
ВИСНОВКИ	176
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	184
ДОДАТКИ	204

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сьогодні Україна знаходиться у важких політичних, економічних, соціальних, гуманітарних умовах. Борючись за своє екзистенційне виживання у війні з РФ, наша країна щодня зазнає величезних людських втрат, фінансово-економічних збитків, знищення промислового потенціалу й критичної інфраструктури. У таких умовах погіршується підприємницький клімат і економічна ситуація, що призводить до скорочення податкової бази і зменшення надходжень до Державного бюджету, а також негативно позначається на фінансуванні видаткової частини бюджету. В таких умовах особливого значення набуває державний фінансовий контроль, який призначений контролювати хід наповнення бюджету податками, зборами та обов'язковими платежами, рівень стабілізації стану фінансово-бюджетної дисципліни, динаміку кількості та обсягів фінансово-бюджетних та податкових порушень, запровадження нових рішень для стабілізації системи державних фінансів.

Не зважаючи на складність ситуації, наша держава зацікавлена в підвищенні економічного рівня країни, соціальних стандартів і виходу із кризової ситуації. Для досягнення зазначеної мети недостатньо запозичувати кошти в інших країнах світу, потрібно шукати внутрішні джерела. До таких можна зарахувати, наприклад, створення сприятливих умов для ведення бізнесу, запобігання ухиленню від сплати податків, недопущення економічних злочинів і, врешті-решт, налагодження ефективної податкової системи.

Більшість із зазначених завдань покладено на Державну податкову службу (далі - ДПС) України. Саме тому дослідження ролі ДПС України як суб'єкта державного контролю набуває особливого значення, адже державний контроль є тим необхідним інструментом «у руках» держави, за допомогою якого можна досягти значних зрушень у напрямі виходу держави із кризи.

Також варто зауважити, що зростання обсягів фінансових порушень в Україні спричинено не відсутністю інституціональної структури державного фінансового

контролю, а недостатністю його теоретико-методологічної та методичної бази, недосконалістю організації контрольного процесу.

Від ефективності державного фінансового контролю багато в чому залежить добробут народу, задля чого одна з найважливіших функцій державного управління повинна бути спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності і ефективності управління фінансовими ресурсами та державною власністю, а також на своєчасне вжиття необхідних відповідних коригувань і запобіжних заходів.

Проблемам становлення державного фінансового контролю присвятили свої праці такі науковці як: В. Базилевич, О. Барановський, І. Басанцов, М. Василик, І. Ващенко, Н. Виговська, В. Геєць, П. Германчук, Г. Дмитренко, А. Дерій, Л. Дікань, І. Дрозд, О. Кириленко, М. Ковалів, Т. Корнеєв, С. Леонтович, Л. Лисяк, Б. Малиняк, В. Мельник, Є. Мних, Т. Пожар, В. Піхоцький, Є.М. Романів, Л.А. Савченко, І. Б. Стефанюк, С. Федоров, М. Чумаченко та інші.

Питанням розвитку методології, організації та технології контролю присвятили свої праці такі дослідники як О. Борисенко, Н. Гавкалова, С. Гребень, Н. Дацій, Н. Дорош, Л. Івашова, І. Квеліашвілі, Т. Крушельницька, Д. Міщенко, О. Скаско, Ю. Слободяник, О. Шевчук, та інші.

Деякі теоретичні аспекти дослідження податкової служби як суб'єкта державного контролю відображено в працях учених як: М. Волощук, А. Зінкевич, Т. Карабін, К. Ковальчук, І. Матьола, М. Мельник, А. Миколаєць, О. Найденко, О. Пугаченко, Д. Серебрянський, О. Смірнова, М. Стадник, О. Шевчук та інші. Проте існує ряд актуальних сучасних проблем, що не отримали належної уваги з боку дослідників, а саме: активне впровадження цифрових технологій у державному фінансовому та податковому контролі, необхідність реформування податкової служби на основі розвитку сучасних ІТ-технологій та підвищення якості контролю в сфері оподаткування, розвитку превентивно-партнерського співробітництва та співпраці податкової служби та бізнесу. Отже, враховуючи динаміку змін, що відбуваються в країні загалом і в податковій сфері зокрема, підняті питання потребують подальшого дослідження й удосконалення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Результати дисертаційного дослідження знайшли своє застосування при виконанні науково-дослідної теми кафедри публічного управління та митного адміністрування Університету митної справи та фінансів в межах теми «Розвиток інститутів та механізмів реалізації митної та податкової політики України в умовах інтеграційних трансформацій» (номер державної реєстрації 0114U000646, 2018-2022 рр).

Також результати дисертаційного дослідження були використані в навчальному процесі Університету митної справи та фінансів м. Дніпро. Зокрема, в процесі розробки навчально-методичних комплексів дисциплін та підготовки та викладання лекцій та практичних занять з дисципліни «Основи державного антикризового менеджменту» використано теоретико-практичні матеріали щодо характеристики інновацій в антикризовому управлінні, визначення інноваційних шляхів виходу з кризової ситуації, визначення заходів державного впливу на стабілізацію ситуації та усунення впливу кризових явищ.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є теоретико-методологічне обґрунтування положень та розроблення науково-практичних рекомендацій щодо розвитку податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації.

Для досягнення зазначеної мети поставлено такі *завдання*:

- визначити сутність, витоки формування та розвиток податкової системи в структурі державного фінансового контролю;
- описати методологію державного фінансового контролю як підґрунтя функціонування податкової системи;
- узагальнити зарубіжний досвід справляння податкової справи в системі державного фінансового контролю
- охарактеризувати організаційно-правове забезпечення функціонування податкової системи у напрямі здійснення фінансового контролю;
- проаналізувати особливості впровадження цифрових технологій у державному фінансовому та податковому контролі;

- проаналізувати вплив контрольно-перевірочної роботи на результати діяльності податкової служби;
- визначити стратегічні напрями удосконалення податкової системи на основі розвитку сучасних ІТ-технологій та підвищення якості контролю в сфері оподаткування;
- запропонувати шляхи удосконалення нормативно-правового забезпечення у напрямі розвитку превентивно-партнерського співробітництва та співпраці податкової служби та бізнесу;
- визначити напрями формування податкової культури в умовах цифровізації.

Об'єктом дослідження виступає державне управління податковою системою.

Предметом дослідження є розвиток податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів в системі державного фінансового контролю. Зокрема, в основу теоретичного дослідження покладено системний метод, використання якого обумовлено природою самого предмету, що, в свою чергу, є складовою економічної, політичної і соціальної систем суспільства. При дослідженні сутності контролю, визначенні основних категорій, застосовувалися методи наукової абстракції.

В процесі дослідження використовувалися наступні методи: логічне узагальнення (при узагальненні категоріального апарату); порівняльний аналіз (при узагальненні зарубіжного досвіду справляння податкової справи в системі державного фінансового контролю); експертних оцінок (при обґрунтуванні напрямків реформування системи ДФК в Україні); методу збалансованої системи показників (при побудові моделі управління ефективністю податкових органів в процесі впровадження інноваційних трансформацій) тощо.

Інформаційна база дослідження. Інформаційну основу дослідження склали: закони України, укази Президента України, нормативні акти Кабінету Міністрів України, аналітичні огляди та звітні дані Міжнародної організації вищих органів

фінансового контролю, Міністерства фінансів України, Рахункової палати, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України, а також наукові публікації вітчизняних і закордонних вчених, присвячені державному фінансовому контролю, формуванню та розвитку податкової системи, а також періодичні видання, ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні положення дисертаційної роботи, що визначають її наукову новизну, полягають у теоретико-методологічному обґрунтуванні розвитку податкової системи України на засадах застосування сучасних методологічних підходів державного фінансового контролю, що базуються на ІТ технологіях та партнерських відносинах держави і бізнесу та поліпшення податкової культури:

вперше:

– розроблено й науково обґрунтовано комплекс наукових положень, що концептуально та методологічно забезпечує реалізацію процесів розвитку податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації з акцентуванням на функції контролю за ефективністю управління та адміністрування в податковій системі, сервісній орієнтації системи на основі сучасних технологій цифровізації податкових органів, превентивно-партнерського співробітництва та співпраці держави та бізнесу;

удосконалено:

– теоретичні підходи до розкриття сутності поняття державного фінансового контролю як інтегрованої державно-управлінської категорії, яка поєднує в собі функції контролю за ефективністю управління та адміністрування, а також сервісної орієнтації системи із застосуванням аналітичних інструментів на основі сучасних технологій цифровізації органів публічної влади;

– наукові підходи щодо підвищення якості управлінських процесів в різнорівневих структурах податкової служби із застосуванням моделі управління ефективністю податкових органів в процесі впровадження цифрових трансформацій на основі методу збалансованої системи показників, що, на відміну від існуючого

підходу, дозволяє, інтегруючи функції базового управлінського комплексу (фінансові показники результативності інноваційних трансформацій, управлінські процеси, навчання та розвиток, платники податків), посилити функції регулювання та контролю в управлінні податковою системою;

– наукові обґрунтування щодо необхідності прийняття на законодавчому рівні закону України «Про податкові консультації», що надало змогу запропонувати варіанта проекту цього закону з авторською редакцією окремих статей, а саме: щодо структури (основних положень або довільної форми) висновку податкового консультанта; правового статусу податкового консультанта, вимог щодо п'ятирічного стажу роботи для отримання права на допуск до іспиту, зобов'язання зберігати таємницю податкового консультування податковим консультантом та об'єкту таємниці, порядок розкриття такої інформації;

дістали подальшого розвитку:

– понятійно-категорійний апарат у частині змістовного визначення поняття «державний фінансовий контроль» як цілеспрямовану діяльність органів публічної влади у сфері управління та адміністрування державних фінансів у вигляді сукупності механізмів, засобів, інструментарію прямого і непрямого впливу з метою створення умов для забезпечення повноти, прозорості, справедливості та обґрунтованості акумулювання, розподілу та ефективності використання публічних фінансів;

– теоретичні узагальнення щодо етапів цифровізації Державної податкової служби, які дали змогу систематизувати основні передумови та фактори впровадження інформаційно-комунікаційних технологій, визначити напрями адаптації податкової системи до викликів і вимог розвитку інформатизації системи державного управління з урахуванням запитів на надання технологічних сервісів з податкового адміністрування та комунікативних сервісів платникам податків;

– основні критерії, що характеризують рівень податкової культури, а саме до існуючих критеріїв як «податкова свідомість», «податкова дисципліна», «податковий менталітет» додано критерій «податкова компетентність» - знання, уміння і навички у сфері застосування податкового законодавства, податкових інструментів,

технологій комунікації з суб'єктами податкової системи, що відповідає сучасним уявленням про сучасного свідомого громадянина сучасної розвиненої країни;

– дослідження зарубіжного досвіду щодо підвищення ефективності фінансового контролю як для інформаційного відображення реального стану, так і здійснення адміністрування контрольних процесів; запровадження електронних технологій у податковому контролі на основі комплаєнс-рішень, інсайт-рішень, організації та контролю звітного процесу й оцінювання ризиків, електронного аудиту, штучного інтелекту, розвитку технологічної інфраструктури;

– напрями превентивно-партнерського співробітництва та співпраці держави та бізнесу, а саме запропоновано податкове консультування як один із напрямів підвищення рівня податкової культури в Україні, індикатор рівня довіри у суспільстві до державних контролюючих органів, показник досконалості нормативно-правового поля в сфері оподаткування та адаптивності податкової системи до динамічних змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні теоретичні положення, висновки та рекомендації дисертаційної роботи доведені до практичного впровадження та можуть бути реалізовані у діяльності Державної податкової служби України, методологічній роботі органів державного фінансового контролю, у нормотворчій діяльності, у науково-дослідному та навчальному процесах у контексті розвитку державного фінансового контролю в податковій системі України в умовах інноваційних трансформацій. Окремі науково-практичні результати дослідження використані в діяльності :

– Головного управління ДПС у Полтавській області під час підготовки пропозицій щодо удосконалення законодавства з питань реформування податкової системи (довідка від 01.12.2022 № 24489/6/16-31-07-08-06);

– Університету митної справи та фінансів під час виконання науково-дослідної теми кафедри публічного управління та митного адміністрування Університету митної справи та фінансів у межах теми «Розвиток інститутів і механізмів реалізації митної та податкової політики України в умовах інтеграційних трансформацій» (номер державної реєстрації

0115U007041, 2015–2019 рр.) (довідка від 31.10.2022 № 10-28/01/914) (Додаток А).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження є самостійною роботою, що містить тези, положення, ідеї, розробки, висновки та пропозиції, які характеризуються науковою новизною і належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати наукового дослідження доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 7 міжнародних та всеукраїнських науково–практичних конференціях, у тому числі: «Актуальні проблеми економіки, управління та фінансів» (Університет митної справи та фінансів, 19 квітня 2019 р.), «Економіко-правові та управлінські аспекти розвитку суспільства: молодіжний погляд» (Університет митної справи та фінансів, 01 листопада 2019 р.), «Розвиток публічного управління в Україні» (Львівський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України, 24 квітня 2020 р.), «Цифрове суспільство: фінанси, економіка, управління» (Університет митної справи та фінансів, 06 листопада 2020 р.), «Публічне управління та адміністрування в умовах розширення децентралізації та місцевого самоврядування» (Національний ТУ «Дніпровська політехніка», 9 грудня 2020 р.), «Інструменти і механізми модернізації наукових та освітніх процесів» (м. Полтава, 18-19 грудня 2020 р.), «Економіко-правові та управлінсько-технологічні виміри сьогодення: молодіжний погляд» (Університет митної справи та фінансів, 03 листопада 2023 р.)

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи опубліковано у 10 наукових працях, загальним обсягом 4,2 обл.-вид. арк., з них 3,8 обл.-вид. арк. належить авторові, у тому числі в 4 статтях у наукових фахових виданнях з державного управління, а також 6 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура і зміст дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 211 сторінок друкованого тексту, у тому числі основного тексту 203 сторінки. Список використаних джерел налічує 158 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СПРАВИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність, витоки формування та розвиток податкової системи в структурі державного фінансового контролю

Фінансово-економічна нестабільність останніх років сприяла поглибленню спаду економіки, що спонукало до загострення кризи державних фінансів та утворення значного бюджетного дефіциту. Отже, за умови гострої нестачі державних фінансових ресурсів, вдосконалення управління ними та забезпечення результативного і доцільного їх використання є досить важливим питанням для України. У такому разі вагомим значення набуває контроль у системі державного управління, а також необхідність розробки наукового підґрунтя державного фінансового контролю і незалежного аудиту за рухом фінансових ресурсів та управлінської діяльності країни у цій сфері.

У широкому усвідомленні контроль є процесом, що пов'язаний із забезпеченням відповідності діяльності об'єкта управління ухваленим управлінським рішенням і націлений на успішне виконання зазначеної цілі [71]. Іншими словами, контроль - самостійна функція (етап) управління та особливий вид діяльності, якій притаманне цільове спрямування, конкретний зміст та способи її здійснення.

У загальному розумінні контроль є однією із функцій управління, яка полягає у спостереженні за процесом діяльності об'єкта управління для оцінки обґрунтованості та ефективності ухвалених управлінських рішень, встановлення відмінностей та проведення корекційних дій.

У додатку Б представлено різноманітні точки зору сучасних вчених-економістів та практиків стосовно визначення сутності поняття «контроль». Різноманітні підходи не стільки відображають прагнення дати універсальне поняття терміну «контроль», скільки виступають як наслідок розгляду даної категорії через

призму різних наукових напрямів - управлінських, філософських, аналітичних, правових, кібернетики і т.д.

На нашу думку, найбільш ґрунтовне дослідження контролю як логічного поняття було проведено В. Шевчуком у своїй монографії. Він визначив походження терміну «контроль» з етимологічної точки зору і виявив, що термін латинського походження утворений із двох слів: *rola* (сувій паперу із записами, документ) і *contra* (протиставлення, що висувається проти тверджень, які вміщені в цьому документі). Таким чином, термін «controla» можна трактувати як порівняння (зіставлення чи протиставлення) кількох тверджень [153].

Контроль – це одна із функцій управління, яка характеризується наглядом та перевіркою відповідності функціонування об'єкта управлінським рішенням, визначенням результатів їх здійснення, виявленням відхилень від відповідних нормативних документів (законів, стандартів, наказів) та принципів організації та регулювання діяльності, на яку спрямована перевірка [139].

Отже, забезпечення законності та дисципліни в публічному управлінні досягається в процесі повсякденної діяльності державних органів шляхом:

- припинення порушень законів і дисципліни;
- застосування заходів з усунення причин і умов, які їх породжують;
- відновлення порушених прав і законних інтересів громадян, громадських організацій;
- покарання осіб, винних у порушенні законності та дисципліни;
- створення атмосфери неминучості покарання за порушення вимог законності та дисципліни;
- виховання працівників апарату управління в дусі суворого дотримання державної дисципліни [143].

Водночас зазначимо, що в сучасних умовах управління контроль як вид управлінської діяльності потребує розвитку технологій контролю за діяльністю суб'єктів господарської діяльності щодо факторів і причин можливих порушень та недопрацювань, а також розвитку технологій взаємодії державних контролюючих

органів і суб'єктів господарської діяльності в напрямку підвищення ефективності і результативності діяльності контролюючих органів.

Окрім загального визначення поняття «контроль» існують ще й вузькоспеціалізовані визначення цього терміну, в яких контроль трактується як, наприклад, аналітична функція управління, що полягає у спостереженні за ходом певних процесів, порівнянні величини контрольного параметра із заданою парадигмою, виявленні відхилень від програми або як елемент управління економічними об'єктами і процесами, що складається з нагляду за ними для перевірки їх відповідності стану, що передбачений законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами.

У такому розумінні більш правильно тлумачити слово «контроль» як перевірку, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого [149]. Слід зазначити, що поняття контролю в діючому законодавстві не закріплено. Така невизначеність поряд з іншими чинниками зумовила ситуацію, коли навколо поняття «контроль» ведуться постійні дискусії між вченими. Вітчизняні науковці по-різному підходять до визначення терміну «контроль», підкреслюючи ті або інші його риси та властивості. Але, чимало із них погоджуються із твердженням, що контроль - функція управління, яка являє собою систему нагляду за діями керованого об'єкта для оцінки ефективності прийняття управлінських рішень.

Особливе місце в системі контролю посідає державний контроль, тобто контроль за діяльністю господарюючого суб'єкта з боку держави. За своєю суттю державний контроль - це перевірка державою того, як державні службовці виконують покладені на них обов'язки, як функціонує державна служба в цілому [133].

Державний контроль має глибокі історичні корені у всьому світі. В усіх демократичних країнах здавна склалися і досить успішно взаємодіють системи бюджетно-фінансового, адміністративного та державного контролю, функціонує розгалужена система контролюючих органів. Залежно від специфіки форм державного устрою та управління, національних традицій вони будуються по-різному

[47]. Однак їх організація та діяльність в іноземних країнах так чи інакше базується на загальних принципах, вироблених багаторічним міжнародним досвідом.

Для поширення вищезгаданого досвіду та уніфікації форм і методів державного контролю в 1953 р. було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). У Лімській декларації керівних принципів контролю, що була прийнята цією структурою, вказано, що організація контролю є обов'язковим елементом управління державними фінансовими засобами, бо таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль - не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є встановлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в ряді випадків притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або зменшення таких порушень у майбутньому. Крім того, декларація встановлює загальні принципи функціонування контролюючих органів, їх взаємовідносини з парламентом і урядом, права, повноваження та методи роботи [73].

Державний фінансовий контроль є однією з найбільш важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері розподільчих відносин [140]. Він може розглядатися і як самостійна функція управління економічним розвитком, і як функція контролю за фінансовими ресурсами на макро- і мікрорівнях. За допомогою використання фінансових важелів впливу на перебіг різноманітних соціально-економічних процесів, їх кількісні та якісні показники фінансовий контроль може реалізовувати самостійну функцію регулювання соціально-економічних процесів та змінювати у заданому напрямі розвиток всієї економічної системи держави.

Проаналізуємо різноманітні погляди на сутність державного фінансового контролю, подані у вітчизняній науковій літературі.

Так, на думку О. Василика, «фінансовий контроль - це функція управління,

специфічна діяльність, що реалізується через систему спостереження і перевірки законності та ефективності процесів створення і використання грошових доходів і грошових фондів з метою оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності і збалансованості розвитку економіки» [17].

Колектив авторів, серед яких Дікань Л.В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О. та ін. розглядають поняття «контроль» у двох аспектах: як функцію управління та як економічну категорію. Контроль як функція управління відображає більш прикладний аспект тоді, коли контроль як економічна категорія має виключно теоретичне значення [41].

У науковій праці [46] існуючі визначення категорії «контроль» об'єднано в п'ять підходів, згідно яких він розуміється, як: спостереження і перевірка; система спостереження і перевірки; процес спостереження і перевірки; функція або складова частина управління; засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням.

Заслуговує на увагу ще один підхід, згідно якого під контролем розуміється зворотний зв'язок. Так Литвинчук Т.В. у своїй праці вказує, що «контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та використання управлінських рішень». [72].

Ю. Пивовар класифікує відповідні наукові підходи з виділенням чотирьох їх основних груп: перша група науковців розглядає державний фінансовий контроль як функцію контролю; друга – вважає недоцільним звужувати контроль лише до способу забезпечення законності і фінансової дисципліни, передбачає наявність зворотного зв'язку, вираженого у впливі контролю на більш раціональне використання фінансових ресурсів; третя – вбачає його як діяльність з нагляду та перевірки; четверта – вважає, що державний фінансовий контроль виступає засобом оцінки досягнення мети [89].

Отже, проаналізувавши наукову літературу щодо визначення сутності державного фінансового контролю, можна стверджувати, що його розглядають як:

- функцію державного управління;

- діяльність органів державної влади і управління;
- реалізацію права держави захищати свої фінансові інтереси.

Проте, загалом погоджуючись з визначеннями названих вище авторів, вважаємо за доцільне охарактеризувати поняття державного фінансового контролю у більш сучасній інтерпретації, як інтегровану державно-управлінську категорію, яка поєднує в собі функцію контролю за ефективністю управління та адміністрування, а також сервісної орієнтації системи із застосуванням аналітичних інструментів на основі сучасних технологій цифровізації органів публічної влади.

Державний фінансовий контроль пропонуємо визначати як цілеспрямовану діяльність органів публічної влади у сфері управління та адміністрування державних фінансів у вигляді сукупності механізмів, засобів, інструментарію прямого і непрямого впливу з метою створення умов для забезпечення повноти, прозорості, справедливості та обґрунтованості акумулювання, розподілу та ефективності використання публічних фінансів із застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Мета державного фінансового контролю в ринковій економіці полягає в сприянні зростанню та розвитку різноманітних секторів і галузей економіки завдяки здійсненню спостереження за досягненням цільових орієнтирів та перевірці дотримання обмежувальних параметрів фінансово-економічного розвитку національного господарства на мікро- та макроекономічних рівнях [28].

Державний фінансовий контроль здійснюється за допомогою створюваної державою системи органів державного фінансового контролю. Ця система представляє собою елемент загальної структури контролюючих органів держави і разом з тим виступає як найважливіша частина того фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику.

Різноманіття відносин, в яких держава виступає суб'єктом, зумовлює різноманітність сфери діяльності державного фінансового контролю. Це бюджетний, податковий, грошово-кредитний, валютний, митний і інші види фінансового контролю, що здійснюється державними органами в межах своєї компетенції [18].

Слід зауважити, що в суспільстві, яке побудоване на демократичних засадах,

зокрема, на принципі розподілу влади, діяльність державного фінансового контролю охоплює не тільки потреби органів виконавчої влади у фінансовому контролі, але і потреби контролю суспільства за діяльністю самої виконавчої влади, перш за все в матеріально-фінансовій сфері.

Державний фінансовий контроль, як складова частина державного управління, з'явився за рабовласницького ладу (поява приватної власності, класів, товарно-грошових відносин і держави). За рабовласницького способу виробництва, заснованого на експлуатації безпосередніх працівників, фінансовий контроль мав характер авторитарної влади, грубого деспотизму і підкорення. З розвитком товарно-грошових відносин, з появою податків та формуванням фонду державних фінансів державний фінансовий контроль набирав нових рис і якості.

За нових умов господарювання з ускладненням фінансової системи країни державний фінансовий контроль набув нового змісту, який обумовлюється новими взаємовідносинами між суб'єктами фінансової системи, та характеризується виникненням нових форм контролю.

Таким чином, державний фінансовий контроль з усіма його складовими у практичному аспекті слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності та ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів на будь-якому рівні управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного прогресу.

При розгляді державного фінансового контролю як цілого, що складається з частин, необхідно відзначити, що одним із його етапів неодмінно має бути встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності та іншої документації об'єкта перевірки незалежно від його форми власності для визначення його реального фінансового стану, встановлення ефективності та результативності діяльності, тобто проведення аудиту, який є складовою частиною державного фінансового контролю. За умови здійснення державними органами влади аудиту щодо об'єктів державної власності виникає необхідність його трактування як державного аудиту (аудит використання бюджетних коштів).

В умовах ринкової економіки та на перехідному етапі її розвитку дослідження з проблем функціонування державного фінансового контролю необхідно здійснювати на основі системного підходу, який передбачає поряд із дослідженням сутності державного фінансового контролю з'ясування його об'єкту, суб'єкту, мети здійснення, функцій, принципів і завдань, які розглянуто в п.1.2. [92].

Варто зазначити, що передумовою розбудови ефективної системи ДФК є формування його інституціональних засад та вдосконалення механізму здійснення такого контролю. В той же час інституціональні засади ДФК є однією із важливих умов його системності, вони забезпечують його легітимність і цілісність, взаємозв'язок елементів системи контролю [8].

Розглянемо об'єкти та суб'єкти проведення контролю, які виступають невід'ємною складовою системи державного фінансового контролю.

Об'єктом державного фінансового контролю є те, з приводу чого суб'єкти вступають у контрольні правовідносини та на що спрямована контрольна діяльність. Таким об'єктом є усі грошові кошти, які формуються в процесі вартісного розподілу, перерозподілу і використання централізованих фінансових ресурсів. Таким чином, об'єктом державного фінансового контролю є фінансова діяльність економічних суб'єктів.

Суб'єктами державного фінансового контролю є органи державної влади і управління, які формують систему органів державного фінансового контролю, уповноважені на здійснення такого виду контролю та взаємодіють між собою (рис. 1.1).

Суб'єкти фінансового контролю поділяються на органи загальної компетенції (наприклад, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України) та органи спеціальної компетенції (наприклад, Рахункова палата, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Державна казначейська служба України та інші) [58]. Охарактеризуємо кожен із суб'єктів фінансового контролю, їх взаємозв'язки.

До повноважень Верховної Ради України у сфері ДФК, які здійснюються нею безпосередньо, належать: здійснення парламентського контролю у сфері ДФК

відповідно до Конституції України; контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу та використанням коштів резервного фонду; контроль за дотриманням бюджетного законодавства щодо стану виконання Державного бюджету України, у тому числі розпорядниками бюджетних коштів [88].

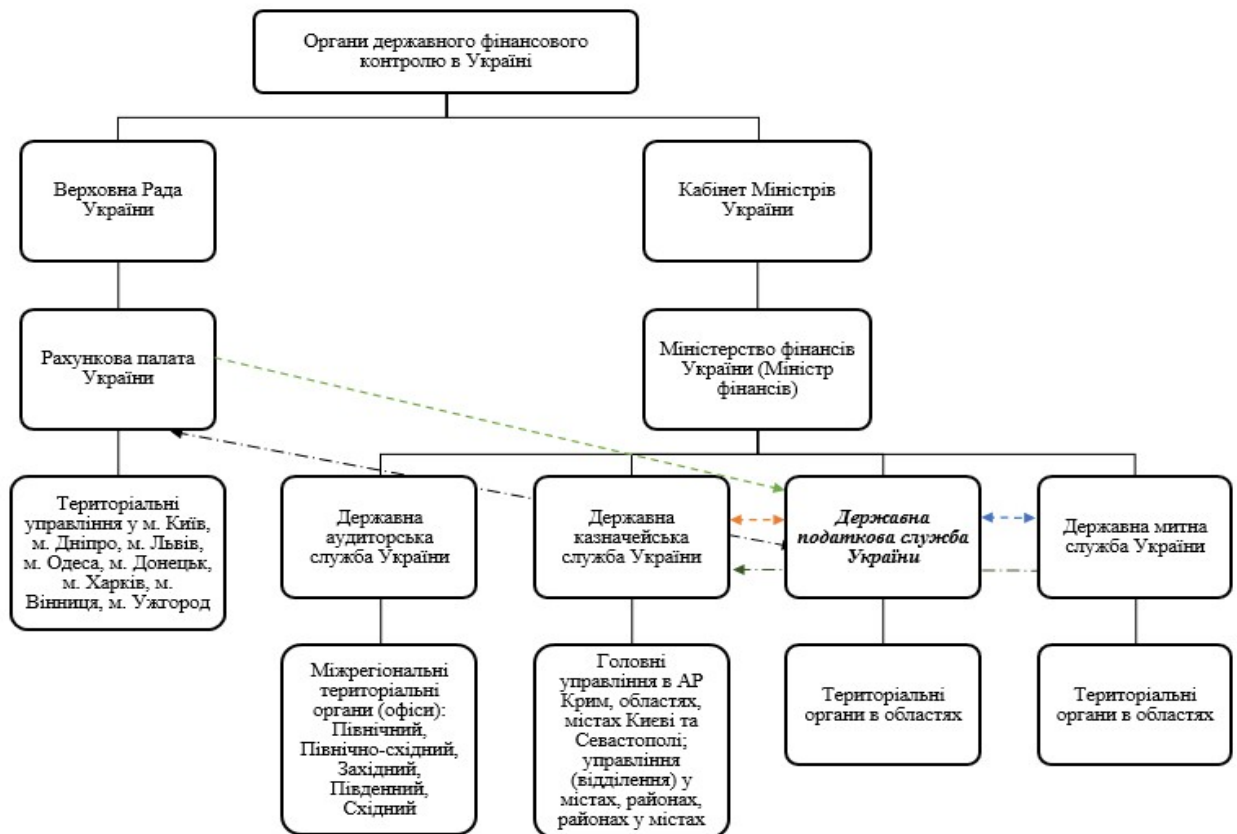


Рис. 1.1. Система органів державного фінансового контролю

Об'єктами контролю Рахункової палати під час виконання повноважень є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи. Рахункова палата взаємодіє з органом державного фінансового контролю, може надавати методичну, методологічну та консультативну допомогу органу державного фінансового контролю [118].

Міністерство фінансів України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Основними завданнями Міністерства фінансів є забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного

законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів [111].

Центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, уповноваженим на реалізацію державної політики у сфері ДФК, є Державна аудиторська служба України. Держаудитслужба відповідно до покладених на неї завдань реалізує ДФК через здійснення державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, інспектування (ревізії), моніторингу закупівель [109].

До суб'єктів Державної аудиторської служби України належать Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи: Північний офіс Держаудитслужби, Північно-східний офіс Держаудитслужби, Південний офіс Держаудитслужби, Західний офіс Держаудитслужби, Східний офіс Держаудитслужби [146].

Основними завданнями Державної казначейської служби України є реалізація державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів та внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у зазначених сферах [110].

Суб'єктами казначейського контролю є органи казначейської служби: Головні управління казначейської служби, територіальні органи казначейської служби: управління та відділення.

Об'єктами казначейського контролю є: отримувачі бюджетних коштів як суб'єкти, уповноважені законом на витрачання бюджетних коштів відповідно до встановлених цілей і способами, а також комерційні банки, що здійснюють за дорученням клієнтів перерахування платежів [147].

Державна податкова служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час

застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [100].

Об'єктом податкового контролю є податкові правовідносини між контролюючими органами та платниками податків щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, правильності складання та своєчасності подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства [64].

Податковий контроль, в тому числі перевірки, здійснюють дві групи суб'єктів – податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) та митні органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи). Такими органами, відповідно, є Державна податкова служба України, Головні управління ДПС у регіонах, Державна митна служба України та Головні управління ДМС у регіонах.

- Податкові органи здійснюють контроль за дотриманням законодавства з питань оподаткування (крім випадків, коли оподаткування пов'язане із імпортом чи експортом товарів), сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на ДПС України чи її територіальні органи.

- Митні органи контролюють дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із імпортом або експортом товарів [151].

- Державна митна служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства [100].

Об'єктами митного контролю є: товари і транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон; документи і відомості про них; фізичні і юридичні особи, що мають відношення до цих товарів; відповідність фактичних обставин установленому порядку переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон; можливість надання і дотримання митних режимів, обраних декларантами за згодою митних органів стосовно товарів і транспортних засобів [81].

Суб'єктами митного контролю є система митних органів, посадові особи, що виконують функції представників влади у митного взаємовідносинах з учасниками ЗЕД, пов'язані з переміщенням контролю через митний кордон товарів і послуг, а також транспортних засобів, з іншими особами, що перетинають митний кордон і переміщують особисті речі [62].

Таким чином, предметом нашої уваги виступає Державна податкова служба України (ДПС) як суб'єкт державного податкового контролю, який здійснює один із видів державного фінансового контролю – податковий.

Акцентування уваги на ДПС з-поміж інших суб'єктів державного фінансового контролю нами зроблено через те, що податковий контроль, який здійснюється посадовими особами органів податкової служби, є важливою складовою державного регулювання економіки, обов'язковою умовою ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому. Податковий контроль реалізується «з метою своєчасності наповнення бюджетів різного рівня, підвищення податкової дисципліни, виключення порушень податкового законодавства» [35]. Від ефективності податкового контролю значною мірою залежить економічний добробут держави та її безпека [155].

Розглядаючи суб'єктів державного фінансового контролю, слід звернути увагу на їх взаємодії із ДПС та повноваженнями, які вони здійснюють в сфері контролю за надходженням коштів до державного бюджету.

Так, Рахункова палата співпрацює із Державною податковою службою України. Так, у 2022 р. між ними було підписано Угоду про інформаційне співробітництво, якою регламентовано обмін інформацією між сторонами відповідно до законодавства України з дотриманням узгоджених процедур інформаційного обміну [91].

Рахункова палата здійснює аудит ефективності та фінансовий аудит щодо законності, повноти нарахування, своєчасності сплати і зарахування на єдиний казначейський рахунок податків, зборів, обов'язкових платежів, інших доходів державного бюджету, щодо правомірності бюджетного відшкодування податку на додану вартість, надає оцінку ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до державного бюджету та заходів, що вживаються органами стягнення до боржників державного бюджету.

Зазначені заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) здійснюються Рахунковою палатою щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, інших органів, що контролюють справляння надходжень до державного бюджету [118].

Державна казначейська служба взаємодіє із Державною податковою службою. Так, наказ Мінфіну № 621 від 18.07.2016 р. регламентує взаємовідносини органів Казначейства та органів ДПС у процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями з метою забезпечення повноти надходжень до бюджетів та здійснення органами Казначейства та ДПС в межах повноважень контролю за надходженнями до бюджетів податків і зборів та інших платежів [112].

Також було розроблено та підписано Специфікацію від 12.11.2020 р. інформаційної взаємодії Державної податкової служби України та Державної казначейської служби України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [48].

Казначейство та податкова інформаційно співпрацюють у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, що регламентується наказом Мінфіну № 60 від 11.02.2019 р. [113].

Державна митна служба України взаємодіє із Державною податковою службою. Зокрема, під час проведення звіряння даних щодо обігу, обліку та погашення податкових векселів та здійснення контролю за цільовим використанням

імпортованих товарів, митне оформлення яких здійснюється із застосуванням податкового векселя [101].

Також для надання якісних е-сервісів платникам Державна податкова служба та Державна митна служба здійснюють інтеграцію своїх інформаційно-телекомунікаційних систем та інших інформаційних ресурсів.

Так, для спрощення ведення Держмитслужбою реєстру осіб, які здійснюють операції з товарами, що входить до складу Єдиної автоматизованої інформаційної системи органів Держмитслужби, на сьогодні в автоматизованому режимі забезпечується взаємодія Реєстру з Єдиним банком даних про платників податків – юридичних осіб та Державним реєстром фізичних осіб – платників податків, які ведуться ДПС.

Порядок взаємодії інформаційних систем Державної податкової служби України та Державної митної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення контрольних процедур щодо дотримання податкового та митного законодавства затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2020 № 286, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26.06.2020 за № 593/34876 [97].

З метою визначення перспектив розвитку податкової системи у майбутньому необхідно дослідити процес її витоків формування та подальший розвиток.

У процесі становлення Державної податкової служби України з часу її утворення у 1990 році як Головної державної податкової інспекції Української РСР, відомство змінювало свою організаційну структуру неодноразово (таб.1.1). За період структурних змін та реорганізацій одними із головних проблемних питань залишалась недосконалість податкового законодавства та інформаційної системи органів ДПС України.

Починаючи з 1997 р. податкова служба займалася пошуком найбільш ефективних механізмів державного управління оподаткуванням, необхідних для вдосконалення роботи органів ДПС, що приведуть до радикальних змін у відносинах між податковими органами країни та суспільством.

Відповідно до вимог часу у 1998 р. назріло прийняття рішення щодо підготовки та впровадження Програми модернізації Державної податкової служби України. Протягом п'яти наступних років тривав підготовчий період розробки проекту «Програма модернізації ДПС України». Підготовча стадія реформування податкової системи країни розпочалася із створення робочої групи з модернізації ДПС України, розробкою Концепції розвитку.

Таблиця 1.1

Етапи становлення та розвитку ДПС України

Етапи	Роки	Центральний орган ДПС України
I-формування державної податкової служби в незалежній Україні	1990-1996	Державна податкова інспекція у складі Міністерства фінансів України
II- структурна модернізація державної податкової служби	1996-2010	Державна податкова адміністрація України як центральний орган виконавчої влади
III – створення центрального органу виконавчої влади у сфері податків в Україні	2010-2012	Державна податкова служба України
IV- реорганізація державних служб, що наповнюють податками і зборами Державний бюджет України з метою формування єдиної політики	2012-2014	Міністерство доходів і зборів України
V - реорганізація Міністерства доходів і зборів та створення центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовувалася і координувалася Кабінетом Міністрів України.	2014-2019	Державна фіскальна служба України
VI – створення центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, що реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	з 2019 р.	Державна податкова служба України

На наступних етапах було визначено Стратегічні напрями розвитку відомства, розроблено проекти модернізації. Попередня робота щодо модернізації податкового відомства розпочалась з 1997 р., окремі заходи були реалізовані протягом 2001-2003 рр. (таб.1.2) [76].

Таблиця 1.2

Хронологія інституційної модернізації

Рік	Змістовне наповнення
1997	Створення робочої групи з модернізації ДПС України (початок розробки Концепції розвитку ДПС України)
1998	Формування Адміністративної ради та Робочої групи з розробки та впровадження проекту модернізації (визначено Стратегічні напрями розвитку ДПС України, розроблено Концепцію розвитку ДПС України)
1999	Створення Управління розвитку та модернізації ДПС. Розробка: <ul style="list-style-type: none"> – проекту модернізації ДПС України; – плану впровадження проекту модернізації ДПС України; – проекту створення інспекції по роботі з великими платниками податків; – проекту вдосконалення процесу примусового стягнення податкової заборгованості
2000	Утворення Департаменту розвитку та модернізації ДПС
2001	Створення Внутрішньої консультативної групи з впровадження Програми модернізації на центральному, обласному та районному рівнях. Затвердження Стратегічного плану розвитку ДПС України на 2002-2004 рр.
2002	Створено Громадську колегію при ДПА України. Звернення України до Міжнародного банку реконструкції та розвитку з проханням надати підтримку у вигляді двох позик
2003	Підписання Угоди про позику (проект «Модернізація державної податкової служби–1») між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку. Прийняття Закону України «Про ратифікацію Угоди про позику (проект «Модернізація державної податкової служби–1») між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку

Подальший процес модернізації та інформатизації Державної податкової служби показано у таблиці 1.3 [23].

Окремо слід зазначити, що важливим етапом у розвитку податкової системи стало прийняття Податкового кодексу України 2 грудня 2010 року Верховною Радою України. Варто констатувати, що загалом спрямованість новоприйнятого Кодексу була очевидною – розвиток податкового законодавства України, поступове зниження податкового тягара, а як наслідок – піднесення розвитку економіки. Із прийняттям

Податкового кодексу України кількість податків і зборів скоротилась вдвічі і включала 17 загальнодержавних та 5 місцевих податків і зборів [20].

Таблиця 1.3

**Хронологія розвитку Державної податкової служби в Україні
на засадах цифровізації**

Етапи	Рік	Заходи
Запровадження системи електронного документообігу з авторизацією користувача	22.05.2003	Запроваджено електронний цифровий підпис
	13.07.2004	Затверджено «Порядок акредитації центру сертифікації ключів»
	28.10.2004	Запроваджено типовий порядок здійснення електронного документообігу державними органами
Інформатизація технологій і процедур в податковій системі	2005-2010	Запроваджено АІС «Ризики», АС «Аудит», АС «Тах», АІС «Податки»
	2011	Запроваджено сервіс «Митна статистика»
		Запроваджено ІТС «Єдине вікно подання електронної звітності»
2012	Запроваджено модуль «Кіоск» програми «Інспектор-2006»	
Формування інформатизованих технологічних клієнт-орієнтованих сервісів податкової служби	Січень 2012	Запроваджено інтерактивний сервіс «Пульс» – інструмент двостороннього взаємозв'язку із громадянами та суб'єктами господарювання, який дає можливість запобігати правопорушенням з боку працівників ДФС
	Січень 2013	Розпочала роботу ІТС «Податковий блок»
	30.12.2013	Запроваджено «Загальнодоступний інформаційно-довідниковий ресурс»
	Березень 2014	Розпочав роботу електронний сервіс «Реєстр страхувальників»
	2015	Запрацювало «Єдине вікно подання електронної звітності»
		Запроваджено сервіс «Адреси масової реєстрації»
	2016	Запроваджено «Декларування-on-line»
Розпочала роботу ІТС «Управління документами»		
Формування ризик-орієнтованих компонентів контролю та поглиблення сервісної орієнтації податкової служби	Квітень 2017	Запроваджено систему автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН
	01.01.2018	Запроваджено ІТС «Електронний кабінет». Створено комплексну систему захисту інформації з підтвердженою відповідністю

	01.08.2020-01.09.2020	Запровадження програмних РРО
Впровадження технологій інформаційного обміну даними в національній і міжнародній інформаційних системах та контролю дотримання податкових зобов'язань	Червень-серпень 2020	ФАТСА, міжнародний обмін даними, США
		Створено єдиний рахунок обліку платників і платежів, який охоплював 27 областей > 136 районів > ОТГ -1045
	01.09.2020	Запроваджено спрощений механізм обміну електронними документами між суб'єктами електронного документообігу та контролюючими органами: платник податку набуває статусу суб'єкта електронного документообігу після надсилання до контролюючого органу першого будь-якого електронного документу у встановленому форматі з дотриманням вимог законодавства щодо електронного документообігу та електронних довірчих послуг
	21.10.2020 р.	Запроваджено автоматизовану процедуру «Анулювання реєстрації платників ПДВ»
Розвиток технологій розширеної сервісної орієнтації на основі удосконалення інформаційних процесів і процедур	2021	Цифровізація документообігу у ІТС «Система управління документами»
		Впровадження Е-ДПС (Е-сервіси): Е-ПДВ, Е-субсидія, Е-малятко, Е-кабінет, Е-прозорро, ПРРО, ID-14, Повернення переplat
	2022	Оцифровано 100 % реєстрів ДПС, форм та форматів документів звітності, сервісних запитів, інформаційних взаємодій з ЦОВВ та 88 % адміністративних послуг
		Нові опції в Е-кабінеті. Для зручності ведення бізнесу у межах реалізації програми «Підтримка державного управління фінансами для України – EU4PFM» доопрацьовано безкоштовне програмне рішення ДПС та розроблено ПЗ мобільного додатку ПРРО для iOS, web версія, Android, Windows
		Е-кабінет для особи-нерезидента
2023	Розширення функціоналу е-кабінету платника податків та оновлення його інтерфейсу користувача	
	Запуск нового формату спрощеної системи оподаткування "Smart ФОП"	
	3 1 травня 2023	Модернізація контакт-центру ДПС
Запровадження технологій автоматизованого контролю та цифрової системи простежуваності за високоризикованими операціями	29.06.2023	Запровадження електронної акцизної марки та створення цифрової системи простежуваності еАкциз (почнуть діяти в Україні вже з січня 2026 року)

Така етапізація інформатизації Державної податкової служби дала змогу систематизувати основні передумови та фактори впровадження інформаційно-комунікаційних технологій, визначивши напрями адаптації податкової системи до викликів і вимог розвитку інформатизації системи державного управління та запитів на надання комунікативних сервісів платникам податків. Якщо на початкових етапах впровадження інформаційних технологій в податковій системі відбувалося у відповідності до загальних тенденції інтеграції інформаційних технологій в державному управлінні, то наступні етапи характеризувалися інформатизацією технологій податкового адміністрування і створення сервісної підтримки платників податків.

Разом з тим, система державного фінансового контролю стає все більше прозорою, сервісно-орієнтованою та технологічною. Основними акцентами стають:

- ефективність управління системою публічних фінансів,
- здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів;
- досягнення економії бюджетних коштів [51];
- розвиток превентивно-сервісного та ризико-орієнтованого підходу з метою попередження фінансових порушень та їх наслідків, вчасного та оперативного реагування на економічні загрози державі;
- мінімізація втручання в діяльність об'єктів контролю та формування високоякісної доказової бази, що сприятиме невідворотності відповідальності за вчинені порушення;
- розвиток ефективної, сучасної, стабільної та захищеної ІТ-інфраструктури, враховуючи формування доступного користувальницького інтерфейсу, надійних інформаційно-комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів, електронних сервісів [83].

1.2. Методологія державного фінансового контролю як підґрунтя функціонування податкової системи

Для побудови ефективної і динамічної системи державного фінансового контролю необхідним є формування та опис його механізму, який, на нашу думку, являє собою складну ієрархічну структуру контролюючих органів, методологічної основи, організаційного, правового, кадрового та інформаційного забезпечення, що дозволяє найбільш ефективно виконувати принципи державного фінансового контролю на основі ситуативного підходу.

Функції будь-якої економічної категорії - це вираження її змісту на практиці. Державний фінансовий контроль розкриває свій зміст за допомогою інформаційної, профілактичної та мобілізуючої функцій (рис. 1.2).

Суть інформаційної функції державного фінансового контролю полягає в тому, що інформація, отримана в результаті його здійснення, повинна стати основою для прийняття відповідних управлінських рішень і вжиття корегувальних заходів, які забезпечать функціонування суб'єкта господарювання відповідно до встановлених державою норм [53].

Профілактична функція державного фінансового контролю зводиться до виявлення умов, які сприяють порушенню норм і стандартів, визначених у законах та нормативно-правових актах, виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань, а також у встановленні осіб, винних у фінансових порушеннях, та їх притягненні до відповідальності згідно з чинним законодавством [84].

Мобілізуюча функція державного фінансового контролю характеризується усуненням суб'єктами господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробкою організаційно-правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень на інших суб'єктах державного управління [144].

Підсумовуючи вищесказане, можна стверджувати, що функції державного фінансового контролю розкривають сукупність економічних взаємовідносин між суб'єктами контролю (державними органами влади, юридичними та фізичними

особами) щодо реалізації контрольних заходів в частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання та ефективного використання бюджетних коштів.

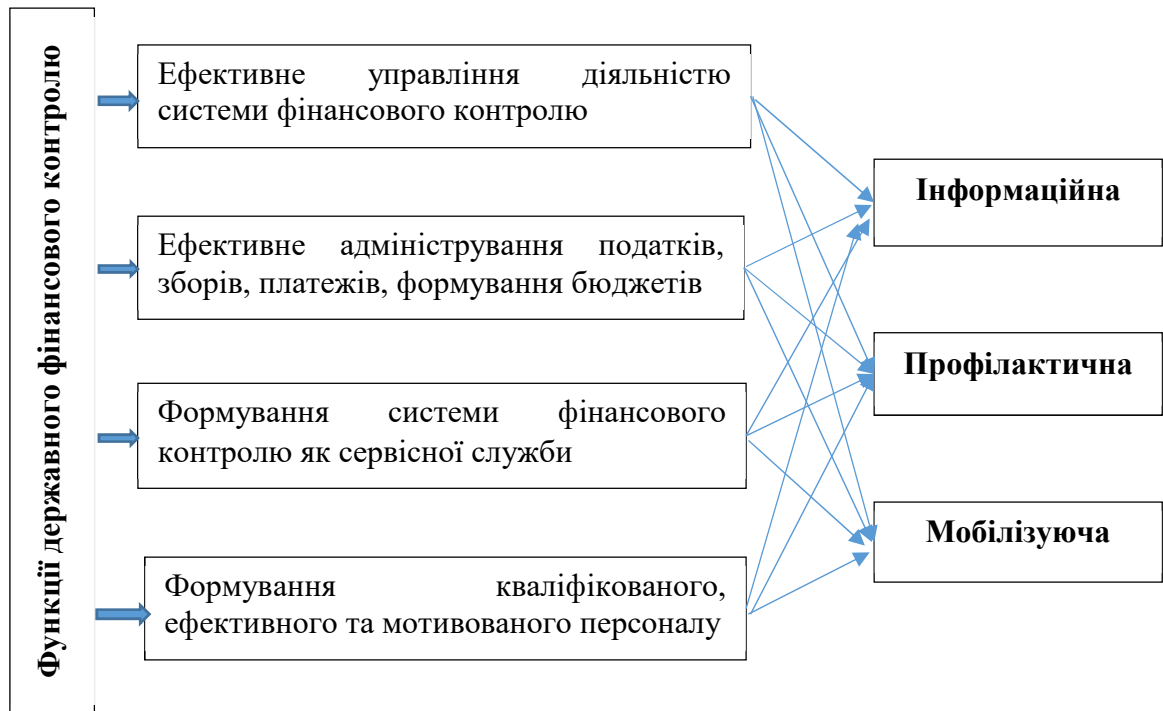


Рис. 1.2. Функції державного фінансового контролю

Призначення державного фінансового контролю полягає в практичному досягненні мети державного і суспільного життя країни. Досягнення поставленої цілі виступає як основа всієї управлінської діяльності, включаючи контрольну діяльність у сфері забезпечення органами державної влади інтересів у сфері державних і місцевих фінансів. Загалом основна мета державного фінансового контролю полягає у забезпеченні єдності управлінських рішень та їх виконання з одночасним попередженням можливих недоліків і помилок. Основна мета державного фінансового контролю характеризується такими заходами:

1) виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії;

2) попередження фінансових правопорушень;

3) притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків;

4) вжиття заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому [99].

Мета державного фінансового контролю детальніше відображається у завданнях, які спрямовані на її досягнення. Виділяють два основних підходи до визначення завдань контролю. Перший підхід характеризує завдання контролю як виявлення фактичного стану справ, зіставлення його з наміченими цілями, оцінка ситуації та висунення пропозицій щодо проведення коригувальних заходів за необхідності. За другого підходу завдання контролю полягає в -контрольованості стану та поведінки об'єктів контролю до встановленої норми [29]. Завданнями державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності у ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі.

В. Піхоцький до базових завдань державного фінансового контролю відносить такі:

- сприяти реалізації державної фінансової політики;
- забезпечити своєчасне та повне виконання фінансових зобов'язань;
- сприяти збалансованості між дохідними джерелами та напрямками використання коштів відповідно до фінансових планів суб'єктів господарювання;
- виявити внутрішні резерви росту централізованих фінансових ресурсів;
- сприяти раціональному використанню наявних фінансових ресурсів;
- забезпечити належне ведення обліку та звітності;
- дотримуватись чинного законодавства та інших нормативних актів [92].

Підґрунтям ефективного здійснення державного фінансового контролю є сукупність базових принципів його реалізації. Слово “принцип” походить від латинського “*principium*”, що трактується як початок або основа, базове положення, яке визначає всі наступні твердження, які випливають з нього [29].

Базові принципи контролю зафіксовані у Лімській декларації керівних принципів контролю, що була прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у жовтні 1977 р. [73]:

- незалежність контролю як невід’ємного атрибуту демократії й обов’язкового елемента управління;
- законодавче закріплення незалежності органів контролю;
- визначення необхідності здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами;
- наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як обов’язкової умови існування контролю;
- гласність та відкритість контролюючих органів з обов’язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом.

Ці принципи знайшли подальше відображення у наукових працях багатьох вчених. У науковому оточенні здійснюються окремі спроби щодо формування системи принципів державного фінансового контролю, виділяють різні групи принципів, однак поки відсутній уніфікований підхід до їхнього визначення.

Так, деякі науковці розрізняють методологічні принципи, принципи організації та здійснення контролю, характеристика яких показана в табл. 1.5.

В. Ф. Максимова виокремлює низку загальних, загальносистемних, етичних принципів організації та здійснення фінансового контролю. До основних принципів здійснення державного фінансового контролю відносить: законність, обов’язковість, стратегічну спрямованість, неупередженість, всебічність (всеосяжність), системність, плановість, регулярність (своєчасність), конкретність, економічність, гласність (за умови дотримання державної, службової, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом), дієвість [74].

Деякі сучасні науковці (Гуцаленко Л. В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М.) виділяють окремо принципи організації та принципи здійснення державного фінансового контролю. Так, на їхню думку, принципами організації державного фінансового контролю є: розмежування місця, ролі, завдань і функцій органів державного фінансового контролю відповідно до законодавства; функціональна, організаційна, персональна й фінансова незалежність органів державного фінансового контролю та їх посадових осіб від підконтрольних об’єктів; координація

діяльності органів державного фінансового контролю з метою виключення дублювання у їх роботі та забезпечення єдиної системи державного фінансового контролю на усіх рівнях державної влади. Основними принципами здійснення державного фінансового контролю вважають: законність, обов'язковість, незалежність, об'єктивність, стратегічну спрямованість, неупередженість, гласність (за умови дотримання державної, службової, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом), всебічність (всеосяжність), системність, плановість, регулярність (своєчасність), конкретність, економічність, дієвість [31].

І.К.Дрозд пропонує поділяти принципи державного фінансового контролю на загальні, аналітичні й етичні. Загальні принципи державного фінансового контролю поділяє на принципи: законності, незалежності, об'єктивності, гласності, системності, відповідальності, ендогенності (комунікативності), розподілу контрольних повноважень, компаративності, своєчасності та превентивності [44]

Таблиця 1.5

Принципи державного фінансового контролю [63]

Класифікаційна ознака	Принципи	Автор
Методологічні принципи	Демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм і конфіденційність	О. Большакова, Г. Кравченко
Принципи організації	Результативність, адресність, своєчасність, гнучкість і економічність	М. Мартиненко
	Законність, незалежність, збалансованість, системність	В. Бурцев
Принципи здійснення контролю	Законність, об'єктивність, невідворотність покарання осіб, що винні у фінансових порушеннях, а також притягнення їх до відповідальності	Е. Грачова, Л. Хоріна
	Плановість, системність, безперервність, демократичний централізм, законність, об'єктивність, гласність, ефективність (дієвість)	С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохін, В. А. Жуков
	Гласність, об'єктивність, відповідальність	В. Бурцев

М. Гупаловська вказує на те, що при визначенні принципів контролю загалом та принципів спеціалізованого контролю, наприклад, фінансового чи бюджетного,

необхідно враховувати загальні принципи управління і контролю та властиві тільки окремому виду контролю принципи. У своїй роботі вона визначає, що «до принципів реалізації державного фінансового контролю необхідно віднести такі принципи:

- принцип законності, який передбачає перевірку дотримання законодавчих та інших нормативно-правових актів фінансового спрямування, що відноситься до компетенції органів державної влади та управління і місцевого самоврядування; дозволяє підтримувати сталий економічний розвиток країни, вчасно виявляти відхилення від законодавчо встановлених правил і процедур, а також вносити до них необхідне коригування;

- принцип об'єктивності передбачає забезпечення контролюючими органами неупередженого рівного підходу до всіх підконтрольних суб'єктів під час проведення контрольних дій, при узагальненні і реалізації результатів контролю;

- принцип незалежності полягає у тому, що функції фінансового контролера повинні бути незалежними, захищеними від будь-якого втручання і можуть бути оскарженими лише в правовому порядку;

- принцип компаративності, який розкриває сутність механізму контролю і передбачає порівняння двох і більше величин, що відповідно мають нормативне та фактичне значення;

- принцип превентивності, завдяки якому досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню суттєвих відхилень фактичних показників від встановлених норм;

- принцип скоординованості, зміст якого полягає в тому, що контролюючі органи координують свою діяльність з метою запобігання дублювання дій і функцій, зайвого відволікання працівників підконтрольних органів, у разі потреби організують спільні з іншими контролюючими органами заходи;

- принцип системності полягає у забезпеченні контролю на всіх стадіях бюджетного процесу шляхом створення відповідної організаційної системи контролю в країні;

- принцип гласності означає, що органи, уповноважені на здійснення фінансового контролю, забезпечують доступність його результатів;

- принцип сталості полягає у тому, що процес контролю має носити характер безперервності та сталості; всі форми контролю застосовуються в кожний окремий для них відрізок часу, охоплюючи періоди здійснення операцій (складання проекту фінансового плану, аналіз звіту про виконання фінансового плану за підсумками року);

- принцип ефективності передбачає перевірку на економність та оптимальність управління і використання фінансових ресурсів, а також на можливість виконання державних програм, проведення різноманітних державних заходів із найменшими витратами і найбільшим результатом;

- принцип самодостатності, що передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку;

- принцип доцільності передбачає перевірку цільового використання фінансових ресурсів і використання набутого за рахунок цих коштів майна, а також відповідності дій окресленим цілям, програмам і пріоритетам» [30].

Таким чином, враховуючи вищесказане, виділяємо такі групи принципів державного фінансового контролю (рис. 1.3):

1) принципи формування контролю: демократизм, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, ефективність;

2) принципи організації контролю: результативність, адресність, своєчасність, безперервність;

3) принципи здійснення контролю: професіоналізм, конфіденційність, гнучкість, невідворотності покарання осіб, відповідальність.



Рис. 1.3. Принципи державного фінансового контролю (складено автором)

Провівши огляд принципів державного фінансового контролю, слід зазначити, що чітко сформульовані принципи державного фінансового контролю виступають його організаційною та правовою базою і повинні знайти відповідне законодавче відображення.

Загальноприйнятим є виділення наступних галузей фінансового контролю за ознакою відповідності галузям фінансового права:

- законодавчий контроль;
- фіскальний контроль;
- бюджетний контроль;
- контроль державного боргу;
- контроль державної власності;
- контроль господарської та фінансової діяльності бюджетних установ;
- контроль грошового та кредитного обігу;
- аудит адміністративної діяльності;
- контроль міжнародної фінансової діяльності.

Отже, наведені галузі державного фінансового контролю відображають загальні напрямки контрольної діяльності держави в фінансовій сфері.

Державний фінансовий контроль можна класифікувати за видами, формами та методами.

Специфічною особливістю державного фінансового контролю є те, що, незалежно від стадії його реалізації, він має системний цільовий характер, тобто спрямований на реалізацію своєї мети та завдань [30].

При проведенні класифікації державного фінансового контролю за видами, формами та методами слід відзначити, що *вид* державного фінансового контролю є підлеглим економічним поняття, при цьому види визначаються в залежності від конкретних носіїв функцій, суб'єктів та об'єктів державного фінансового контролю [55].

При класифікації форм державного фінансового контролю важливо розуміти, що *форма* являє собою зовнішнє вираження контролю. Під формою державного

фінансового контролю розуміють фактичний прояв змісту державного фінансового контролю, його економічної сутності в залежності від періодичності та часу здійснення контрольних дій [55].

При визначенні методів державного фінансового контролю визначається сукупність засобів або теоретичних та практичних операцій з його організації [152]. До методів державного фінансового контролю належать визначені способи (прийоми), що використовуються при реалізації його функцій відповідними суб'єктами.

Отже, проведемо класифікацію видів державного фінансового контролю. Узагальнену схему подано на рис. 1.4.

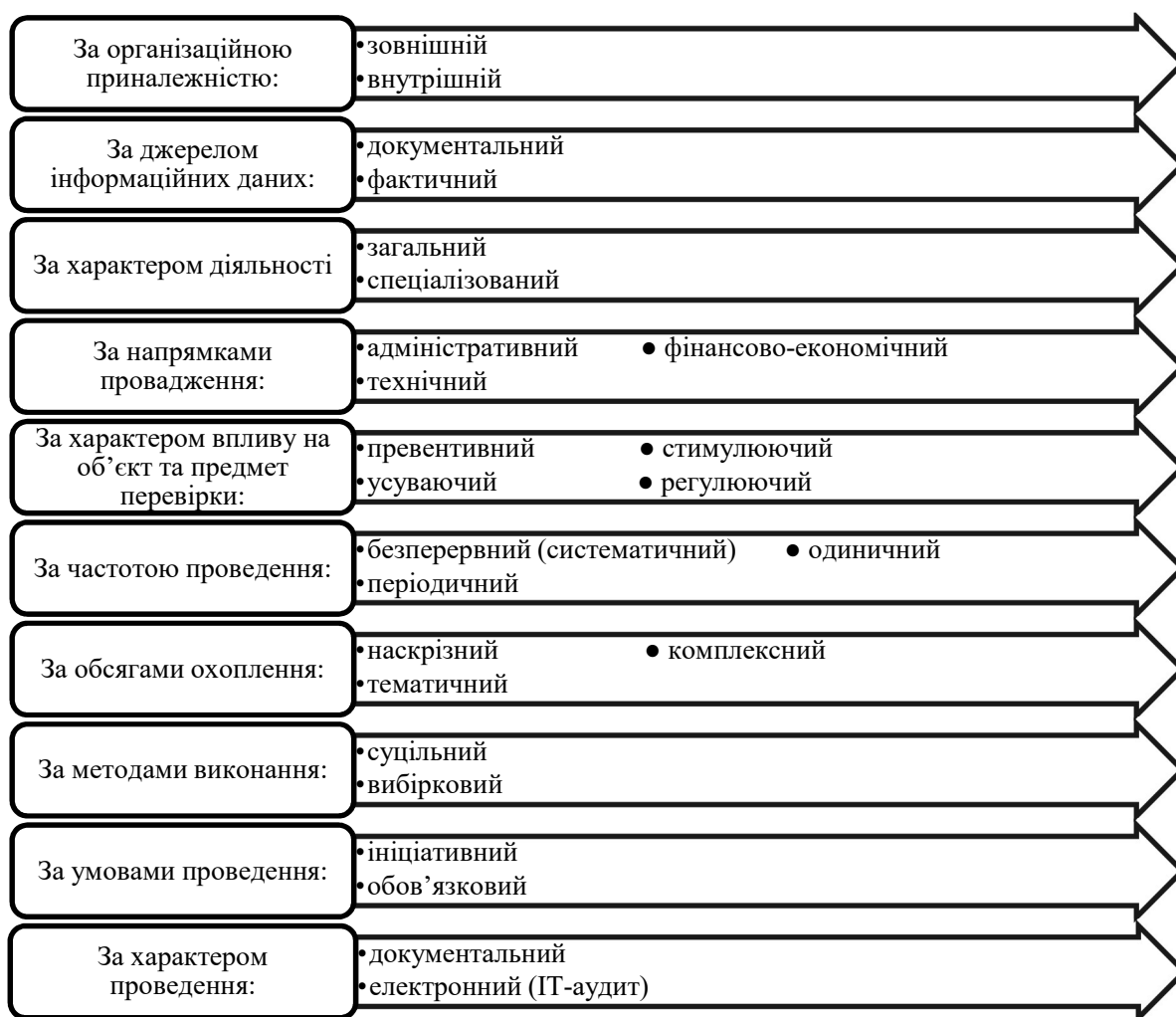


Рис. 1.4. Класифікація видів державного фінансового контролю

За організаційною приналежністю державний фінансовий контроль поділяється на зовнішній та внутрішній.

Державний зовнішній фінансовий контроль за використанням коштів Державного бюджету здійснюється відповідно до статті 98 Конституції України та Бюджетного кодексу Рахунковою палатою України [118].

Під внутрішнім фінансовим контролем розуміють контроль, який організовує орган управління з метою підвищення ефективності своєї фінансово-господарської діяльності. Внутрішній фінансовий контроль здійснюється в межах виконавчої ланки державної влади. Бюджетний кодекс визначив, що внутрішній фінансовий контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу [16].

Внутрішній контроль, який здійснюється в рамках окремого господарчого суб'єкта, має назву внутрішньогосподарчого, а в рамках окремого міністерства або відомства - внутрішньовідомчого.

Порядок здійснення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю регламентований постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 "Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту".

Відповідно до цього документа «об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їх діяльності)» [16].

Внутрішній фінансовий контроль здійснюється з метою:

- перевірки фінансово-господарської діяльності, цільового та ефективного використання бюджетних коштів та збереження державного майна, економного використання фінансових і матеріальних ресурсів;
- перевірки виконання планових завдань, достовірності ведення бухгалтерського обліку;
- забезпечення усунення порушень фінансової дисципліни;
- відшкодування заподіяних збитків;
- вжиття заходів до запобігання фінансовим порушенням [39].

Отже, в сучасних умовах внутрішній контроль має бути орієнтованим на дотриманні встановлених етичних та економічних показників (операційні процеси повинні бути організовані відповідно до моральних принципів, які запобігають виникнення фактів шахрайства та корупції, та у найбільш економний спосіб з обов'язковим досягненням виокремлених цілей), виконанні зобов'язань щодо фінансової звітності, дотриманні законодавства, захисті ресурсів від втрат, неналежного використання та пошкодження. Недоліками даного способу організації служби контролю є висока трудомісткість робіт, пов'язаних із вибором оптимальної форми організації.

За джерелами інформаційних даних, що перевіряються, фінансовий контроль поділяють на документальний та фактичний.

Документальний контроль як основна форма фінансового контролю - це контроль достовірності господарських операцій, який здійснюється за даними первинної документації, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності.

Фактичний контроль - це контроль, який проводиться безпосередньо на об'єкті контролю і передбачає такі дії щодо реального стану підконтрольного об'єкта, як вимірювання, обміри, зважування, лабораторний аналіз та подальше співставлення їх з нормативними та обліковими даними для виявлення розбіжностей. Фактичному контролю піддаються: готівкові гроші в касі, товарно-матеріальні цінності, основні засоби, готова продукція та незавершене виробництво [57].

За характером діяльності розрізняють загальний і спеціалізований контроль.

Суб'єкти загального контролю мають вільний доступ до широкого кола питань (наприклад, Кабінет Міністрів України). Діяльність органів спеціалізованого контролю поширюється тільки на закріплені напрямки діяльності (наприклад, Державна податкова та митна служби - стосовно мобілізації платежів до бюджету) [100].

В залежності від напрямів впровадження контроль поділяється на адміністративний, фінансово-економічний та технічний. Зокрема, адміністративний та фінансово-економічний контроль поширюється на сферу господарського менеджменту і управління фінансовими ресурсами з метою розкриття порушень чи зловживань, а також встановлення можливих причин неефективного управління та вжиття заходів для попередження цим проявам у майбутньому.

За характером впливу на об'єкт і предмет перевірки, розрізняють контроль як превентивний, усуваючий, регулюючий та стимулюючий. Превентивний (або запобіжний) контроль, як профілактичний засіб, спрямований на прогнозування проблем та запобігання їм у майбутньому; усуваючий - націлений на ліквідацію існуючих перебоїв в системі управління; регулюючий - призначений для підтримки установленої схеми взаємодії суб'єктів господарювання; а стимулюючий - виконує функцію двигуна, коли ставиться мета покращити роботу усієї взаємопов'язаної системи або окремої організації навіть за відсутності явних відхилень та конкретних проблем.

В залежності від частоти проведення контроль буває безперервний (систематичний), періодичний та одиничний. Безперервним є поточний контроль, що здійснюється по відношенню до кожної господарської операції. Періодичні та одиничні контрольні заходи застосовуються до об'єктів контролю у міру необхідності у випадках, коли спостерігається підвищений ризик незаконних, непродуктивних або неефективних управлінських дій. Періодичні перевірки є профілактичними засобами для неправомірних адміністративних заходів у сфері управління.

В залежності від обсягів охоплення слід розрізняти наскрізний, тематичний та комплексний контроль. Метою наскрізних перевірок є встановлення повноти, своєчасності та правильності відображення в обліку окремих господарських операцій

через увесь шлях їх провадження на об'єктах, що мають відношення до цих операцій, шляхом застосування запитів, зустрічних документальних перевірок та елементів фактичного контролю. Тематичний контрольний захід - це засіб несистематичного попереднього, оперативного або наступного контролю механізмів управління щодо використання трудових, фінансових та виробничих ресурсів або здійснення адекватних управлінських заходів для розкриття недоліків з певних питань. Комплексність застосовується для одночасного охоплення контролем певної території, широкого кола об'єктів або напрямків з питань, що характеризують систему управління в цілому.

За методами виконання виділяють суцільний та вибірковий контроль. Метод суцільного контролю головним чином застосовується під час комплексних та наскрізних контрольних заходів з метою відстеження однотипних господарських операцій у разі підвищеного ризику недотримання встановлених регламентів або в результаті виявлення таких випадків, що зумовлює проведення перевірки усіх аналогічних операцій за певний проміжок часу. Вибіркові перевірки є найбільш вживаним методом контролю, що дає змогу невеликими силами охопити контролем різні стадії управління для виявлення можливих негативів та порушень. За результатами вибірових перевірок суб'єкти контролю приймають рішення про організацію тематичних та інших більш прискіпливих контрольних заходів для всебічного розкриття порушених питань [27].

В залежності від умов проведення державний фінансовий контроль може бути ініціативним (здійснюється за рішенням керівника об'єкту ДФК) та обов'язковим (проводиться відповідно до вимог законодавства) [58].

Водночас, на нашу думку, у сучасних умовах стрімкого розвитку інформаційних технологій та впровадженні інновацій в усі суспільні процеси особливе місце і роль повинно бути відведено ІТ-аудиту як електронній формі контролю, яку в класифікації видів державного фінансового контролю слід виділити окремо (рис.1.4).

ІТ-аудит — форма державного фінансового аудиту, яка передбачає оцінку надійності, безпеки (включаючи безпеку персональних даних), результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем, організації підрозділу з

автоматизації, технічно-організаційної інфраструктури обробки автоматизованої інформації.

У сучасній літературі об'єктами цього аудиту визначають компоненти ІТ-інфраструктури об'єкта контролю (підприємств, установ та організацій), а саме:

- устаткування і програмне забезпечення (сервери, робочі станції користувачів, ноутбуки, оргтехніка, маршрутизатори, системне програмне забезпечення (операційні системи) тощо);
- системи передачі даних (зовнішні канали зв'язку, електронна пошта, доступ до Інтернету, тощо);

— аудит систем безпеки інформації (система захисту інформації: антивірусний захист, системи резервного та архівного копіювання інформації, системи шифрування даних тощо). Водночас наразі актуальним є питання відповідності мінімальних вкладень фінансових ресурсів для розробки ІТ-системи із забезпеченням максимального захисту, адже правильно побудована ІТ-інфраструктура – запорука безпеки об'єкта контролю та, відповідно, безпека держави в цілому. З огляду на це на попередньому етапі проведення аудиту доцільно розмежувати ІТ-аудит на такі стадії (рис.1.5.):



Рис. 1.5. Стадії ІТ-аудиту на етапах проведення аудиту

- дослідження ринку компаній, які пропонують послуги з розробки ІТ-технологій та проведення аналізу безпеки їх діяльності, в тому числі програмного продукту, який пропонується для придбання або розробки;

- інвентаризація наявного устаткування, обладнання, програмного забезпечення для визначення потреби в технічних ресурсах при впровадженні нових ІТ-систем та, відповідно фінансового забезпечення;

- аналіз отриманих результатів та розробка рекомендацій щодо відбору компанії як єдиного претенденту для розробки ІТ-систем з мінімальними ризиками як у фінансових, так і технічних характеристиках.

Дещо інший підхід при поточному та наступному ІТ-аудиті:

- інвентаризація об'єктів аудиту та моніторинг діючої ІТ-інфраструктури;

- експертний аналіз даних інвентаризації та моніторингу ІТ-інфраструктури;

- підготовка пропозицій та рекомендацій щодо подальших дій з удосконалення і модернізації ІТ-системи;

- побудова системи безпеки ІТ-систем з урахуванням наданих пропозицій.

Отже, у системі постійного розвитку інформаційних технологій впровадження ІТ-аудиту є одним із пріоритетних напрямів реформування системи державного фінансового контролю [27].

Узагальнивши наукові підходи, в залежності від стадій (форми) проведення слід виділяти попередній, поточний та наступний форми фінансового контролю.

Так, особливістю попереднього державного фінансового контролю є проведення його до моменту руху грошових коштів (управління державним майном, прийняття управлінського рішення) з метою оптимізації негативних ризиків для об'єкту контролю та найбільш повного використання цільових фінансових ресурсів.

Специфікою попереднього державного фінансового контролю є вивчення підстав прийняття управлінських рішення щодо дотримання принципів законності й цілеспрямованості операцій, що підлягають здійсненню.

Економічний та практичний характер поточного державного фінансового контролю має риси економічного та фінансового планування, експертної оцінки

бюджетів, кошторисів, контрактів. Крім того, він повинен мати практичний превентивний характер [58].

Попередній ДФК в більшості розвинених країн світу проводиться у всіх сферах фінансової діяльності та має вплив на всі грошово-розрахункові документи, касову документацію тощо.

Цілями попереднього державного фінансового контролю є:

- попередження незаконних дій;
- забезпечення принципів державного фінансового контролю - ефективного, раціонального, економного обґрунтування;
- усунення безгосподарності;
- попередження нецільового та неефективного використання державного та комунального майна; заподіяння економічної, політичної та соціальної шкоди державі;
- попередження порушення законодавчих актів.

Попередній фінансовий контроль має фактичний характер застосування, тобто не застосовується контролюючими суб'єктами в визначених повноваженнях до моменту порушення фінансової дисципліни [58].

Поточний фінансовий контроль здійснюється в процесі реалізації фінансових відносин (руху бюджетних коштів, використання державного або муніципального майна, реалізації управлінського рішення) і забезпечує реалізацію принципів цільового призначення та адресності використання фінансових ресурсів. Поточний контроль має оперативний характер та проводиться у короткі проміжки часу.

Особливостями мети поточного державного фінансового контролю є:

- визначення фактичних відхилень від затверджених норм та нормативів, оперативне попередження їх на стадії формування фінансових операцій;
- досягнення принципів державного фінансового контролю: раціональності, цільового характеру, економічної ефективності;
- визначення додаткових можливостей для формування та використання фінансових ресурсів.

Цей вид державного фінансового контролю покликаний знизити рівень порушень фінансової дисципліни в процесі реалізації фінансових відносин. Він носить репресивний характер та має шир. сферу застосування. Поточний державний фінансовий контроль здійснюють органи безпосереднього управління фінансово-господарською діяльністю [58].

Наступний державний фінансовий контроль проводиться після завершення реалізації фінансових відносин (використання бюджетних коштів, використання державного або муніципального майна, реалізації управлінського рішення) і має забезпечити контроль їх результатів з оцінкою законності, ефективності та доцільності. В залежності від потреб наступний державний фінансовий контроль можна розподілити на періодичний та оперативний [145].

Даний вид державного фінансового контролю може мати зовнішній та внутрішній характер. Він дозволяє не лише визначити стан дотримання фінансової дисципліни, але й причини її порушення, а також визначити заходи, які необхідно здійснити для усунення даних причин у майбутньому.

Тому весь процес контролю має цілепокладаючий характер, спрямований на забезпечення реалізації принципів державного фінансового контролю загалом. Крім того, він дозволяє визначити недоліки попереднього та поточного державного фінансового контролю.

Для ілюстрації специфіки реалізації контрольних заходів на кожній стадії контролю в додатку В наведено особливості кожної з форм державного фінансового контролю [58].

Форми ДФК мають різну мету, тривалість реалізації та ступінь незалежності (обов'язковості та ініціативності характеру контролю).

На нашу думку, серед методів механізму державного фінансового контролю слід виокремлювати ревізію, перевірку, обстеження, експертизу та аудит.

Ревізія - це метод фінансового контролю, який полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних

фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. За наслідками ревізії складається акт [68].

Ревізії можуть бути планові й позапланові [57]. За змістом розрізняють фактичні (інвентаризація стану та руху матеріальних цінностей, речових складів, грошей, цінних паперів) і документальні (перевірка фінансових документів) ревізії. За періодом діяльності ревізії бувають вибіркові (проводяться в обмежений часовий період – місяць, квартал) та фронтальні (здійснюються за період використання бюджетних коштів) [26].

За критерієм комплексного охоплення виділяють комплексні (перевірка всієї фінансово-господарської діяльності) і тематичні (контроль однієї з складових фінансово-господарської діяльності) ревізії [56].

Перевірка - це контроль за окремими ділянками фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації, або за окремими операціями, в процесі якого визначається законність використання фінансових ресурсів, виявляються порушення фінансової дисципліни. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

За процедурами контролю виділяють тематичні (дослідження окремих складових фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю) та документальні (дослідження діяльності об'єкту контролю з використанням документальних контрольних процедур) перевірки [137].

Обстеження - це оперативне виявлення положення діл на підконтрольному об'єкті з метою виявлення позитивних та негативних сторін фінансово-господарської діяльності та визначення доцільності пророблення даної проблеми і необхідності проведення детальної перевірки.

Експертиза - метод контролю, який передбачає дослідження й оцінювання законодавчих та інших нормативно-правових актів, фінансових та економічних результатів діяльності, підготовку обґрунтованих висновків і пропозицій для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження.

Аудит - це незалежна експертиза аудиторськими фірмами стану бухгалтерського обліку, фінансових звітів та балансів, яка здійснюється з метою підтвердження достовірності показників звітності відповідно до чинного законодавства [116].

До переваг аудиту можна віднести наступне:

1) значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання, наприклад, контрольно-ревізійного апарату;

2) надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами податків.

3) ініціатором аудиторської перевірки є суб'єкт підприємницької діяльності. Замовник сам встановлює час здійснення аудиту в залежності від своїх потреб, а це, в свою чергу, унеможливорює раптовість перевірки, що є характерною рисою, наприклад, для ревізії. Аудит може проводитись до здійснення господарських операцій, в процесі здійснення виробничої діяльності підприємства та після закінчення звітного періоду.

4) клієнт має право відмовитись від послуг аудиторської фірми, якщо її працівники виявили некомпетентність під час аудиту. Від послуг ревізора, очевидно, відмовитись не можна, так як ревізія призначається вищестоящими органами.

5) всі рекомендації стосовно покращення фінансового стану підприємства, які обґрунтовані в аудиторському висновку, клієнт не зобов'язаний виконувати, хоча це і в його інтересах. А недоліки, виявлені під час ревізії і вказані в акті ревізії, підлягають обов'язковому усуненню, в протилежному випадку підприємству загрожують штрафи.

Не можна не відмітити, що аудит має великий «мінус» порівняно, наприклад, з ревізією. Адже, раптовість ревізії означає перевірку тих фактів господарської діяльності і порушень, які вже неможливо виправити. А страх керівництва перед раптовою ревізією, відповідно, зменшує вірогідність шахрайства на підприємстві [49].

Загалом виділяють такі різновиди державного фінансового контролю:

– інспектування (у формі ревізії);

- участь у ревізійних комісіях;
- державний фінансовий аудит (у формі аудиту реалізації бюджетних програм, аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних організацій та установ, аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання приватного сектору) [152].

Реалізація методів державного фінансового контролю передбачає використання специфічних процедур:

- експертизи;
- дослідження документів;
- інвентаризації;
- експерименту;
- спостереження;
- контрольного замірювання;
- службового розслідування;
- економічного аналізу;
- технологічного контролю;
- економіко-статистичного аналізу;
- камеральної перевірки;
- економіко-математичних методів [152].

За особливостями реалізації окремих елементів контрольно-ревізійних процедур можна класифікувати наступні форми контрольно-ревізійної роботи:

1) бригадна - контрольно-ревізійні дії виконує група фахівців різних професій, організаційно представлених у вигляді тимчасової бригади контролерів, сформованої для проведення конкретної контрольно-ревізійної роботи (ревізії, тематичної перевірки і т.п.) [137]. Бригадна форма організації контрольно-ревізійної роботи дозволяє всебічно перевірити діяльність підприємства шляхом виконання різних контрольно-ревізійних процедур за допомогою обчислювальної техніки, що підвищує оперативність і якість контролю, скорочує терміни його проведення, сприяє швидкому усуненню недоліків у господарській діяльності;

2) індивідуальна - контрольно-ревізійні роботи вона виконуються одним виконавцем-ревізором [137]. У зв'язку з обмеженими можливостями такого контролю ця форма організації застосовується при проведенні тематичної перевірки, службового розслідування, ревізії господарської діяльності організацій і невеликих установ (кооперативів, орендних і малих підприємств);

Найбільш поширеними є фактичні форми державного фінансового контролю, до яких належать:

- лабораторний аналіз;
- перевірка господарських операцій в натуральних та вартісних величинах;
- контрольний запуск матеріалів і сировини у виробництво;
- контрольна закупка (придбання);
- контрольний обмін наданих робіт;
- дослідження господарських операцій на місці;
- одержання письмових пояснень;
- контрольний прийом продукції за якістю та кількістю [152].

Варто також відмітити, що В. Піхоцький до методів ДФК відносить наступні.

1. Аналіз фінансової звітності. Є методом оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку і звітності. Його завдання - оцінити фінансовий стан, з'ясувати можливості підвищення ефективності роботи підприємства за допомогою раціональної фінансової політики; оцінити напрями розвитку підприємства, виходячи з потреби у фінансових ресурсах.

2. Перевірка операцій із державними коштами, тобто контроль проведених операцій на реєстраційних рахунках, відображення їх в обліку та звітності, із використанням різних методів документального контролю. Основними завдання є цільове, ефективне використання бюджетних коштів і попередження та недопущення бюджетних правопорушень.

3. Нормативна перевірка належить до основних методичних прийомів здійснення документального контролю під час ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Суть її полягає в тому, що за змістом

господарської операції, відображеної в документі, установлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб підприємства.

4. Інвентаризація матеріальних цінностей і наявності грошових ресурсів використовується для перевірки відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності грошових і матеріальних цінностей, і в разі виявлення розходжень вжиття заходів щодо ліквідації відхилень. Це спосіб контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату.

5. Аналіз результатів роботи на основі критеріїв ефективності. Такий метод контрольної роботи являє собою дослідження бюджетного процесу в цілому і окремих його елементів. Основне завдання аналізу - оцінка рівня бюджетної роботи, виявлення проблем та встановлення їх причин, визначення шляхів вирішення цих проблем і напрямів вдосконалення бюджетного процесу.

6. Перевірка бухгалтерських звітів і балансів, суть якої полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності і балансів даними бухгалтерського аналітичного й синтетичного чи податкового обліку. Вона застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин по платежах до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками по позичках, а також з іншими підприємствами та організаціями. Використовується для перевірки достовірності відображення у них звітних показників, виявлення й усунення приписок та інших помилок, недопущення незаконного або неправильного використання коштів; забезпечення виконання обов'язків перед бюджетом і зміцнення звітної дисципліни. Метод зустрічних перевірок потребує звернення записів у книгах і рахунках бухгалтерського обліку

організації або установи, що перевіряються, з даними обліку організації або установи, які надають сировину, матеріали чи продукцію організації, що перевіряється.

7. Перевірка документів за формальними ознаками застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.

8. Опитування, спостереження - прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик (при контролі зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства і т.ін.).

9. Контрольні заміри виконаних робіт - прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг. Наприклад, виконання будівельно-монтажних робіт, капітального ремонту будівель тощо.

10. Анкетування за висунутими гіпотезами, тобто збір соціальної інформації про досліджуваній об'єкт підчас безпосереднього (інтерв'ю) чи опосередкованого (анкетування) соціально-психологічного спілкування соціолога та респондента через реєстрацію відповідей респондентів на сформульовані запитання.

11. Оцінювання - визначення відповідності досягнутих результатів запланованим цілям у ході використання державних ресурсів, ефективності бюджетного процесу в цілому [92].

В умовах динамічного розвитку інформаційних технологій у всіх сферах публічного управління, цифровізації суспільства, впровадження концепції електронного офісу в бізнесі та системі електронного урядування перспективною формою державного фінансового контролю вважаємо застосування електронного аудиту.

Використання інформаційних систем і технологій суб'єктами господарювання, формування електронної звітності, розробка і впровадження електронних сервісів, розміщених на офіційних веб-порталах державних контролюючих органів, налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами і платниками податків, формують умови для використання електронних технологій у податковому

контролі. Одним із інструментів зазначеного контролю є електронні перевірки, що є складовою електронного аудиту. Такий різновид перевірки дасть можливість контролюючому органу виявити ризики ще до моменту проведення перевірки, що пришвидшить та спростить аналіз даних, зменшить витрати робочого часу на проведення перевірки посадових осіб та платників податків.

Отже, провівши аналіз сучасних особливостей класифікації видів, форм та методів державного фінансового контролю, встановлено, що головні проблеми його організації з методологічної точки зору полягають у неузгодженні видів та методів державного фінансового контролю з організаційним та нормативно-правовим забезпеченням та у відсутності однорідного підходу до державного фінансового контролю.

У контексті вищезазначеного визначимо методологію податкового контролю, взявши за основу методологію державного фінансового контролю.

Згідно з п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти й своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [98].

Сучасними науковцями та дослідниками-практиками зазначається, що зміст податкового контролю розкривається через специфічні риси, характеристика яких наведена в додатку Г [70].

Завданням податкового контролю, як елемента управління, є забезпечення своєчасної та повної сплати податкових зобов'язань до бюджету платниками податків з метою забезпечення економічної безпеки держави під час формування та подальшого використання централізованих державних грошових фондів [22].

Тривалий час основним напрямом здійснення податкового контролю була розробка нових методик перевірок за правильністю та повнотою сплати податкових зобов'язань платниками до бюджету та притягнення до відповідальності осіб, що

ухиляються від оподаткування. У контексті зміни податкового законодавства значно розширився перелік напрямів податкового контролю, зокрема, за:

- належним обліком організацій і фізичних осіб;
- своєчасністю сплати податків і зборів;
- правильністю обчислення та повнотою сплати;
- законністю використання податкових пільг;
- своєчасністю та правильністю утримання сум податків податковими агентами;
- правомірністю відшкодування сум непрямих податків з бюджету;
- своєчасністю перерахуванням податкових платежів і виконання платіжних доручень та інкасових доручень;
- дотриманням податкових режимів.

Важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового контролю є створення середовища для партнерських відносин між контролюючими податковими органами та суб'єктами господарювання.

Базуючись на запропонованих різними авторами концепціях методів фінансового і податкового контролю, напевно, слід говорити про сформовану багаторівневу систему методів податкового контролю, яка включає в себе наступні види методів:

1) загальнонаукові методи, такі як аналіз і синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, статистичні методи, логічний метод, порівняльний метод та інші методи, які застосовуються при здійсненні будь-якого виду діяльності;

2) спеціальні методи дослідження, такі як перевірка документів; економічний аналіз; дослідження предметів і документів; огляд приміщень (територій) та предметів; інвентаризація; експертиза тощо, застосування яких характерне саме для певних видів діяльності, зокрема таких, як контрольна діяльність;

3) методи впливу на поведінку осіб, що перевіряються у ході здійснення податкового контролю, такі як переконання, заохочення, примус та інші [60].

1.3. Зарубіжний досвід справляння податкової справи в системі державного фінансового контролю

Органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах відповідно до покладених завдань здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Завдання цієї системи полягає у виявленні відхилень від чинних законів, стандартів, а також порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління ресурсами, у вжитті заходів, які запобігали б повторенню цих порушень у майбутньому.

До того ж в умовах формування ринкових відносин держава змінює характер своєї діяльності в соціальному та економічному секторах, що вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та державного аудиту [92].

На початку другої половини ХХ ст. у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного фінансового аудиту, зокрема в питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави.

Саме для сприяння обміну ідеями, знаннями та досвідом вищих аудиторських організацій світу у 1953 р. було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять 196 повноправних членів, з генеральним секретаріатом у Відні (Австрія).

Цю організацію визнано як одну з найважливіших міжнародних організацій у сфері контролю державних фінансів, яка має право:

- видавати міжнародні директиви в галузі фінансового управління;
- узагальнювати існуючі або розробляти нові методологічні підходи стосовно застосування технологій і процедур державного фінансового контролю;
- здійснювати навчальні заходи (підвищення кваліфікації службовців);
- сприяти обміну інформацією між окремими органами [52].

Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

Нині законодавство іноземних держав, а особливо країн ЄС, має тенденцію до уніфікації. Тому з метою визначення єдиних загальних принципів, які могли б бути прийнятними для всіх держав, незважаючи на форму державного устрою, державного правління і водночас не порушуючи традицій здійснення вищого фінансового контролю, які склалися в окремих державах протягом століть, у жовтні 1977 р. на Конгресі ВОКДФ (INTOSAI) у місті Ліма (Індія) було прийнято відповідну Декларацію (Лімська декларація). І хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не є обов'язковою до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елементу управління;
- сфера застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю, засади незалежності й підзвітності вищих контролюючих органів, їхні повноваження тощо [42].

Також Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю, до яких належать:

- інституційна незалежність;
- фінансова незалежність;
- персональна незалежність аудиторів-контролерів;
- власна відповідальність за програму перевірок;
- достатність повноважень на отримання інформації;
- право на вжиття заходів [73].

Ці принципи мають загальний характер і можуть бути прийнятними в будь-якій демократичній правовій державі оскільки є не політичними, а такими, що мають на меті визначити гарантії забезпечення ефективності фінансового контролю як для інформаційного відображення реального стану ведення фінансових справ для

держави, так і для здійснення контролю всередині самої держави, тобто перевірку всіх державних органів та установ, що здійснюють функції державної влади.

Правовою основою організації рахункових відомств та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контрольних установ.

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості, вітчизняні науковці й фахівці застосовують різні підходи до визначення місця рахункових відомств у системі органів державного управління [42].

Наприклад, Н. Дорош привертає увагу до такої організаційної схеми контролю в зарубіжних країнах:

– перша категорія - вищий орган державного фінансового контролю підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

– друга категорія - державні контрольні-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [43].

Л. Соменков групує органи контролю за назвою, вказуючи, що в окремих країнах вищі контрольні установи належать до органів парламенту; в інших - наділені статусом служби державного контролю; ще один тип називає автор - це рахункові суди й рахункові трибунали; далі виділяє він офіси генерального аудиту на чолі з аудитором; окремо вказує на існування державних генеральних інспекцій, а в останній групі називає рахункові, контрольні та ревізійні палати.

В. Мельничук звертає увагу, що у країнах Євросоюзу існує чотири основних типи державних органів фінансового контролю:

1) аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Греція, Португалія);

2) колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина);

3) незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія);

4) контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія) [141].

Таким чином, за місцем у системі суб'єктів державного управління верховні інститути фінансового контролю зарубіжних країн поділяють на такі категорії:

1) рахункові трибунали (суди) - нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);

2) рахункові (контрольні) палати - органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);

3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) - незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу [19].

Загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контролюючих установ є закріплені конституціями підзвітність парламенту, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях планування й виконання аудиту. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності (щодо прийняття рішень по оприлюдненню результатів досліджень та ін.). У політичному й професійному плані ступінь автономності рахункового відомства характеризується особливостями процедури призначення та звільнення членів контрольного органу, а також легітимної тривалості перебування на посаді керівника відомства.

У світовій практиці ефективність податкового контролю досягається за рахунок жорсткої централізації, наприклад у таких країнах, як Німеччина та Швеція. Важливу роль у податковому контролі відіграє механізм організації податкової перевірки. Податкові перевірки здебільшого плануються з перспективою на дво- або трирічний термін. Під час організації перевірки враховуються як якісні, так і кількісні

характеристики платників податків. Податковий контроль може здійснюватися на різних рівнях управління, а саме на місцевому і регіональному. У таких країнах, як Німеччина, Італія, Іспанія, Великобританія, є такі структурні підрозділи податкового контролю, як національні та федеральні [50]. А в Канаді, Нідерландах, США, Ірландії передбачено управління за групами платників на державному рівні, але вони діють на рівні регіональних утворень.

Податкова система Канади має трирівневу ієрархічну структуру, що відповідає загальній моделі організації виконавчої влади (федеральний рівень, провінції, територіальні утворення та муніципалітети). Кожного року податкові органи перевіряють із виїздом на місце близько 2% платників податків. Усі платники за категоріями ризику вчинення правопорушення поділені на чотири категорії (ідентифікація платника здійснюється за 150 показниками для фізичних осіб і 30 – для юридичних). Здебільшого перевіряють діяльність платників податків із найвищим рівнем ризику.

Серед прагматизму здійснення податкового контролю у США цікавим є той факт, коли підставою проведення податкових перевірок є дані комп'ютерної програми Служби внутрішніх доходів, зокрема мають місце випадки ініціювання податкового контролю інспектором-контролером у разі отримання інформації від платного інформатора. Однак у цьому разі добровільному помічникові виплачується до 15% від донарахованої суми. Такий аспект, безсумнівно, привертає до себе увагу з огляду на те, що, відповідно до законодавства України, такі перевірки мають тільки оперативний характер і взагалі здійснюються в межах оперативно-розшукової діяльності. Однак у цьому ракурсі жодної винагороди такому інформаторові не передбачено. Хочемо акцентувати увагу на тому, що винагороду у США встановлюють відносно донарахованої суми. Така норма, безумовно, зацікавлює осіб, які мають інформацію про податкові правопорушення та випадки несплати податкових зобов'язань щодо їх розкриття. Держава фактично у цьому разі також має ефекти, тому що державний бюджет чи відповідний місцевий бюджет поповнюються на суму податкового донарахування [141].

На противагу США в Іспанії податковий контроль є більш ліберальним та має профілактичний характер. Натомість штрафні санкції за порушення податкового законодавства є досить високими. У Німеччині під час здійснення податкового контролю застосовується апарат підслуховування і звукозапису та лабораторії, де проводяться хімічні та криміналістичні експертизи. Поліція, прокуратура, служба безпеки та громадяни можуть надавати інформацію про ухилення від сплати податків. Також у контролюючих органів у сфері оподаткування у Німеччині є можливість вилучати з банків та страхових компаній фінансові документи [135].

Податкові перевірки є однією з форм податкового контролю, які найчастіше використовуються за кордоном. У Таджикистані передбачено такі різновиди податкових перевірок: документальну, рейдову та хронометражне обстеження; у Казахстані податкові перевірки відокремлюються від камерального контролю і диверсифікуються на документальну перевірку та хронометражне обстеження. Згідно з типовою програмою податкового аудиту МВФ, перевірка здійснюється за показниками, наведеними у звітах, також може проводитися розслідування випадків податкового шахрайства, у т. ч. у вигляді обшуків [138].

У Японії податковий контроль здійснюють департамент перевірок та кримінального розслідування, відділ із міжнародного співробітництва у сфері розслідувань. Центральна установа Національного податкового управління розташована в Токіо. Після закінчення контролюючих дій результати перевірок передаються до прокуратури та можуть відкриватися кримінальні справи.

Непрямі методи визначення податкових зобов'язань широко застосовуються за кордоном. Так, у Франції, щоб оцінити дохід платника у разі, якщо платник не узгодив своє податкове зобов'язання у визначений термін, використовують спеціальну систему під назвою *taxation d'office*. А також протягом 30 календарних днів не подає в податковий орган декларації. Поряд із цим платник може заважати та стояти на перешкоді проведенню податкової перевірки контролюючим органом, не відповідати на офіційні запити контролюючого органу у сфері оподаткування [154]. А в Греції використовують непрямі методи під час визначення достовірності вказаної величини доходів, які подані в податковій декларації. При цьому перевіряються деякі

операції платника. Одним із них є такий пасивний дохід, як плата за житло, надане в оренду. Також здійснюється перевірка здійснених витрат на транспорт, прислугу, котра обслуговує дім. Та, що найважливіше, перевіряються здійснені витрати під час купівлі цінних паперів, наприклад акцій, адже від них є додатковий пасивний дохід. Купуючи майно, таке як автомобілі, плаваючі та літальні апарати, платники повинні звітувати про джерела доходів на здійснення цих недешевих витрат. Але не підпадає під контроль житло, яке має площу менше 120 квадратних метрів. В Аргентині непрямі методи податкового контролю застосовують, коли повною мірою не ведеться податковий облік чи в податковій декларації є непідтверджені суми податкових зобов'язань перед бюджетом [87].

Зазначимо, що податкові служби у західних країнах значною мірою наділені повноваженнями правоохоронних органів. Органи податкових розслідувань (слідчий апарат), по суті, являють собою спеціалізовані поліцейські служби, які часто використовують під час проведення фінансових розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів. Співробітники органів податкових розслідувань часто проводять розслідування негласно, використовуючи як прикриття документи різних урядових і навіть приватних організацій. Таким чином, наділення податкових служб західних країн деякими правами і функціями правоохоронних органів, зокрема створення в рамках цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, дає змогу істотно підвищити ефективність фінансового контролю у сфері оподаткування [132].

Проведений аналіз досвіду здійснення податкового контролю в зарубіжних країнах дає змогу виділити основні повноваження іноземних податкових органів (рис. 1.6) [141] Аналізуючи особливості застосування відповідальності за податкові правопорушення у зарубіжних країнах, можна виділити два основні підходи:

1. Західний (американський) – характеризується жорсткістю санкцій за податкові правопорушення, що передбачають кримінальну відповідальність, тюремне ув'язнення, застосування комбінованих штрафних санкцій.

2. Європейський підхід – більш демократичний, превентивний, спрямований на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків і контролюючими податковими органами. За такого підходу кримінальні покарання можуть замінюватися у вигляді різних доплат до податків, розмір яких установлюється адміністративними органами [80].

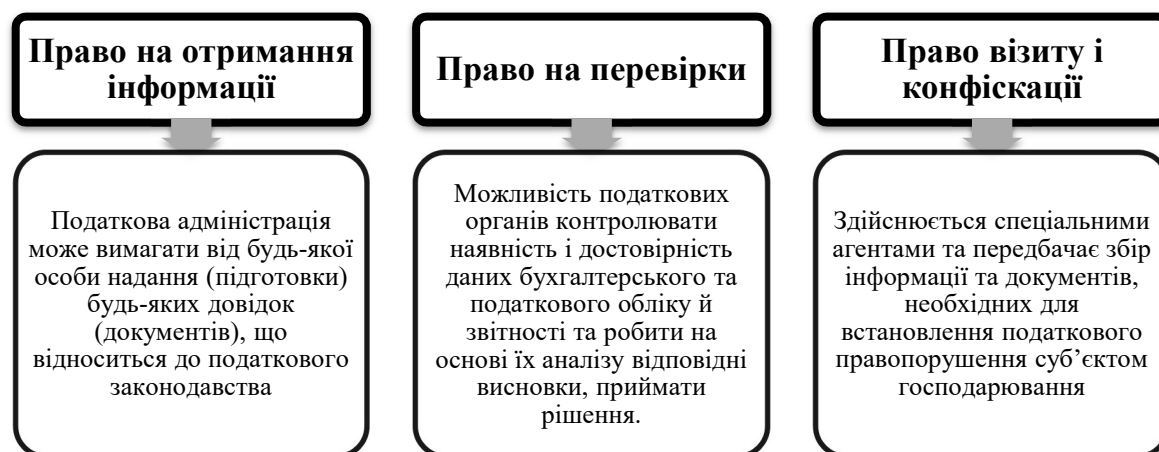


Рис. 1.6. Основні повноваження іноземних контролюючих органів у сфері оподаткування

Ми вважаємо, що найбільш оптимальною для українських реалій є французька система державного фінансового контролю, з огляду на те, що структура органів і виконуваних ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентична (табл. 1.6) [19].

Таблиця 1.6

Порівняльна характеристика органів державного фінансового контролю України та Франції

<i>Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль в Україні</i>	<i>Органи, що здійснюють державний фінансовий контроль у Франції</i>
Міністерство фінансів	Міністерство фінансів, промисловості і економіки
Рахункова палата	Рахункова палата
Державна аудиторська служба (Державна фінансова інспекція)	Генеральна інспекція фінансів
Державне казначейство	Казначейство
Контрольно-ревізійні підрозділи галузевих міністерств та відомств	Фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери

Так, у Франції важливу роль в управлінні централізованими фінансовими ресурсами крім уряду й Міністерства фінансів, промисловості і економіки відіграють також такі спеціалізовані державні утворення, як Національна кредитна рада, Банківська контрольна комісія, Комісія економічного і регіонального розвитку країни.

Крім зазначених відомств, у Франції використовуються структури контролю галузевого спрямування, зокрема, такі, як Генеральна інспекція національної освіти, Генеральна інспекція національної політики тощо.

На приватних підприємствах контроль держави за їхньою діяльністю обмежується перевітками своєчасності й повноти відрахувань до бюджету, правильності ведення бухгалтерських рахунків (обліку), дотримання чинного законодавства з питань оплати праці найманих працівників, виконання державних контрактів і зобов'язань (контроль за використанням бюджетних коштів). Решта питань, пов'язаних із забезпеченням ефективності діяльності приватних підприємств, підлягає внутрішньому контролю, який здійснюється самостійними підрозділами підприємств або аудиторами [86].

Контроль за діяльністю державних підприємств у Франції, частка яких становить близько 20%, умовно поділяють на два основні різновиди:

– внутрішній контроль, який забезпечують фінансові контролери підприємств, адміністрацій, державні бухгалтери та Генеральна інспекція фінансів. Внутрішній контроль спрямований в основному на перевірку законності здійснених операцій та збереження державного майна від розкрадання. Усі операції, які здійснюються державними бухгалтерами Франції, підлягають низці перевірок, мета яких - забезпечити виконання затверджених бюджетних операцій та додержання правил ведення державного бухгалтерського обліку;

– зовнішній контроль, який здійснює Рахункова палата та її регіональні підрозділи.

Рахункова палата здійснює, з одного боку, судовий нагляд за індивідуальними рахунками управління головних державних бухгалтерів і контроль адміністративного характеру за комплексом операцій державного обліку, з іншого. Таким чином,

зовнішній контроль не обмежується виробничо-господарським рівнем, а виходить на державний, бо Рахункова палата має ієрархічну структуру підпорядкованості. Палата перевіряє й оцінює всі державні рахунки, які здійснюють бухгалтерії державних підприємств і адміністрацій, видає постанови, в яких відзначаються не лише недоліки роботи державних об'єктів, а й рішення щодо відшкодування втрат, заподіяних державі. Доповіді за результатами перевірок, які робить Рахункова палата, щорічно подаються президентові республіки та друкуються в пресі [80].

Процедури податкового контролю щодо фізичних і юридичних осіб чітко диверсифіковані та регламентовані в «Книзі податкових процедур», що являє собою процесуальний Податковий кодекс Франції. Контроль оподаткування громадян, які отримують високі доходи, зокрема журналістів, артистів, спортсменів, керівників великих підприємств тощо, уповноважене здійснювати Управління перевірок податкового стану [77].

Згідно з нормами французького законодавства, для великих підприємств застосовуються загальна перевірка та перевірка правильності систем обліку, а малим надається допомога під час складання балансу.

Відбір матеріалів для організації податкових перевірок у Франції відбувається на основі вивчення податкової звітності платників податків чи отриманої інформації із зовнішніх джерел. Показником ефективності податкового контролю у Франції є кількість перевірок, здійснених одним податковим інспектором у рік.

Водночас до якісних показників податкових перевірок належать:

- сума донарахованих податків з обов'язковим зазначенням причини донарахування та заходів, здійснених для того, щоб податки були задекларовані та сплачені в повному обсязі;
- співвідношення між такими параметрами, як затрачені ресурси і загальний обсяг донарахованих податків. Це передусім дає змогу порівняти діяльність різних податкових управлінь [79].

Загалом охоплення підприємств перевітками Головною податковою дирекцією у Франції в середньому становило у 2016 р. близько 2,3%. Для порівняння: в Україні аналогічний показник у 2016 р. становив близько 39%, що менше, ніж у 2015 р.,

приблизно на 14%. За несвоєчасне подання звітної декларації з платника утримується податок у повній сумі з одночасним застосуванням штрафних санкцій. Якщо дохід прихований навмисне з метою ухилення, то штрафна санкція становитиме від 35% до 80% від суми нарахованого податку. У разі регулярного заниження доходів податки утримують у безспірному порядку із задекларованих рахунків платника. У разі вагомих порушень податкового законодавства (наприклад, фальсифікація документів та ін.) передбачається кримінальна відповідальність, не виключаючи тюремне ув'язнення [79].

Таким чином, досвід зарубіжних країн показує, що необхідно трансформувати вітчизняну систему фінансового контролю з метою підвищення ефективності його здійснення, сформувати єдину методологію та нормативно-правову основу, розмежувати сфери діяльності органів фінансового контролю, застосовувати нові інформаційні технології, а також забезпечити необхідні умови для створення кожним органом державної влади ефективної системи внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту, у тому числі шляхом стандартизації у сфері фінансового контролю.

Висновки до розділу 1

1. Дослідження основних підходів науковців до тлумачення поняття «державного фінансового контролю» дало можливість сформулювати його авторське тлумачення. Отже, державний фінансовий контроль - інтегрована державно-управлінська категорія, яка поєднує в собі функцію контролю за ефективністю управління та адміністрування, а також сервісної орієнтації системи із застосуванням аналітичних інструментів на основі сучасних технологій цифровізації органів публічної влади.

Під час розгляду об'єкта та суб'єктів проведення державного фінансового контролю було показано розгалужену систему органів державного фінансового контролю, їх функціональні повноваження та як вони взаємодіють між собою. З-поміж

усіх було виділено ДПС, яка здійснює податковий контроль - один із видів державного фінансового контролю.

Було визначено, що становлення та розвиток державного фінансового контролю пов'язаний зі становленням державності України. Що стосується розвитку Державної податкової служби України, то основними її напрямками є формування сучасної та технологічної служби, яка надаватиме якісні та зручні послуги платникам податків, ефективно адмініструватиме податки, збори та платежі і виявлятиме нетерпимість до корупції.

2. Здійснений аналіз організаційно-методологічного інструментарію державного фінансового контролю засвідчив наявність різних поглядів в розкритті його сутності, класифікаційних ознак видів, принципів, функцій, форм та методів. Для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю необхідним є використання всієї сукупності запропонованих нами видів, форм і методів контролю.

У класифікації видів державного фінансового контролю нами було окремо виділено IT-аудит - електронна форма контролю, яка є одним із пріоритетних напрямів реформування системи державного фінансового контролю

3. Було встановлено, що існують розбіжності у підходах до визначення категорій в організації державного контролю зарубіжних країн та вчені вказують на наявність диверсифікації їхніх типів з огляду на владні повноваження, статус та функціональну незалежність. Таким чином, за місцем у системі суб'єктів державного управління верховні інститути фінансового контролю зарубіжних країн поділяють на такі категорії: рахункові трибунали (суди), рахункові (контрольні) палати, національні управління аудиту.

Проведеним аналізом зарубіжного досвіду запровадження інноваційних форм державного фінансового контролю було визначено, що найбільш оптимальною для українських реалій є французька система державного фінансового контролю через те, що структура органів і виконуваних ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентична.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЦИФРОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

2.1. Організаційно-правове забезпечення функціонування податкової системи у напрямі здійснення фінансового контролю

У сучасних умовах розвинених ринкових відносин податкова система виступає важливим елементом регулювання економічних і соціальних процесів в державі.

Податкова система – сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку. В більш широкому розумінні під податковою системою розуміється регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, які здійснюються фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків, і проявляються в конкретних формах оподаткування.

Іншими словами, податкова система - одна з найбільш важливих форм управління економікою держави, оскільки податки є важливим джерелом надходження доходів до бюджету та вагомим економічним інструментом, який здійснює стимулювання і регулювання виробництва, забезпечує дію соціальних гарантій, які прискорюють ділову активність.

Податкова система визначається не лише сукупністю податків і зборів, а й принципами її побудови, які закріплені нормативно.

Основою формування принципів оподаткування більшості країн світу, в тому числі і України, подальшого розвитку теорії і практики побудови податкових систем стали принципи, узагальнені А. Смітом. Вони викладені у чотирьох основних правилах:

- справедливості - яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;
- визначеності - час сплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;
- зручності - кожен податок повинен стягуватися у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника;
- економії (раціональності) - будь-який податок повинен стягуватися таким чином, щоб із доходів платника вилучалося якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці.

З розвитком фінансової науки ці принципи були доповнені принципами: фіскальної достатності (А. Вагнер), економічної ефективності (Р. Мардсен, Дж. Стігліц), політичної відповідальності (Дж. Стігліц). З часом змінювалися їх кількість, сутнісне наповнення, але деякі з них все ж стали основою для формування сучасних принципів оподаткування [1].

Згідно ст. 4 ПКУ, до принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, а отже і принципи побудови податкової системи, відносяться [98]:

1. ... «Загальність оподаткування. Тобто кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань оподаткування та митної справи податки і збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу»...

Цей принцип базується на Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [98].

2. ... «Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації...»

Суть принципу полягає у ... «забезпеченні однакового підходу до усіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності,

форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу»...

3. ... «Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства»..., що полягає у формуванні загальних засад відповідальності за порушення податкового законодавства. Слід зауважити, що за порушення податкового законодавства може наступати фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність.

4. ... «Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу»...

Принцип передбачає нерівність суб'єктів оподаткування, яка проявляється в нерівноправному положенні платників податків при стягненні недоплат і штрафів та поверненні переплачених сум податків з бюджету.

5. ... «Фіскальна достатність. Встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його надходженнями»...

Для запланованих бюджетних витрат повинен бути наявним необхідний обсяг бюджетних надходжень, які переважно формуються за рахунок податкових коштів, тому вирішення завдань бюджетно-правового регулювання стає неможливим без врахування особливостей податкових відносин. Ефективність останніх зумовлюється багатьма факторами, зокрема: якістю податково-правового регулювання, розвитком економічних відносин, врахуванням та забезпеченням прав та законних інтересів платників податків тощо [1].

6. ... «Соціальна справедливість...». Суть принципу соціальної справедливості полягає в ... «установленні податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

7. ... «Економічність оподаткування - установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування...».

Він реалізується через реальне оподаткування й відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляється тягар податків серед різних груп і верств суспільства і, звичайно, на що витрачаються зібрані податки.

8. ... «Нейтральність оподаткування - установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків...».

Тут варто вказати, що відносини оподаткування спрямовуються перш за все на формування публічних коштів, які, в тому числі, задовольняють потреби і платників. При цьому податковий тиск має бути неупередженим та рівною мірою відноситись до всіх однотипних категорій платників податків і зборів. Встановлення та справляння податків і зборів виключає надання переваг одним платникам порівняно з податковими режимами щодо інших категорій зобов'язаних осіб.

9. ... «Стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року...»

Цей принцип передбачає стабільність на двох рівнях: платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найбільш вигідне застосування своїм здатностям і коштам; податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції та ін.

Однак, податок повинен змінюватись під впливом складної економічної ситуації, а іноді й стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму – одна з умов стабільності податку взагалі.

10. ... «Рівномірність та зручність сплати - установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками...».

Цей принцип передбачає необхідність так встановлювати строки сплати податків і зборів, щоб забезпечити рівномірне надходження коштів до бюджетів та фінансування бюджетних видатків протягом усього бюджетного року.

Не всі податки та збори можна розрахувати найбільш зручним для платника способом. Багато із них вимагають спеціальних знань. Але, безумовно, щоб здійснювалось це в зручній і зрозумілій формі для платника.

11. ... «Єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку...»

Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов'язки платника податків по сплаті податку не встановлені. Наявність загального припису обов'язковості сплати податків та зборів породжує необхідність деталізації засобів врегулювання правового механізму податку, на підставі якого від платника треба вимагати його виконання. Визначення в законі платника, об'єкта, ставки, бази тощо робить загальний припис предметно орієнтованим, який, власне, і породжує податковий обов'язок. Отже, платник податків має право не платити податок чи збір, якщо в ньому не закріплено хоча б один із елементів.

Податкову систему України складають загальнодержавні та місцеві податки і збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До загальнодержавних належать такі податки та збори [98]: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито.

До місцевих податків належать: податок на майно, єдиний податок.

До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір [98]

Запорукою ефективного функціонування податкової системи є належно сформована інституційна основа. Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової системи, є орган податкового контролю.

Як було зазначено у п.1.1, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200, було утворено Державну податкову службу шляхом поділу Державної фіскальної служби України [124]. ДПС є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, а також державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

6 березня 2019 було затверджено положення про Державну податкову службу [100], 17 травня 2019 — зареєстровано юридичну особу [37], 27 червня 2019 — схвалено рішення про утворення територіальних органів [124], 21 серпня 2019 — було розпочато роботу [90].

Структура ДПС України складається з апарату і його департаментів та територіальних органів (головні управління в областях та м. Києві, а також Північне, Центральне, Східне, Південне та Західне міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків) [120]. В свою чергу, державні податкові інспекції є структурними підрозділами територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та діють на підставі положень про такі територіальні органи, затверджених центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в межах функцій, визначених ПКУ [66].

Відповідно до Положення про ДПС у сфері здійснення державного контролю на неї покладено такі завдання:

- здійснює контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

- здійснює контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;
- здійснює реєстрацію та веде облік платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводить диференціацію платників податків;
- здійснює контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та забезпечує міжгалузеву координацію у цій сфері;

Вищезазначений перелік завдань ДПС України як суб'єкта державного контролю не є вичерпним, проте він надає можливість зробити висновок про важливість зазначеного органу та його контрольних повноважень для діяльності держави, її соціального й економічного розвитку. Оскільки від ефективного контролю вказаної сфери суспільних відносин значною мірою залежить поповнення Державного бюджету України, що на пряму впливає на економіко-правовий стан України та подальшу можливість євроінтеграції [5].

Функції контролюючих органів, які реалізуються податковими органами, перелічено у ст.19¹ ПКУ [98]. Науковці їх класифікують у такі групи: контрольні, фіскальні, організаційні, обліково-реєстраційні, інформаційно-аналітичні, нормотворчі, роз'яснювально-консультаційні.

Контрольні функції дають змогу встановити відповідність діяльності платників податків вимогам чинного податкового законодавства України, насамперед вимогам Податкового кодексу України, а також іншого законодавства, контроль за здійсненням якого покладено на органи Державної податкової служби. При здійсненні цієї функції виявляють факти порушення чинного законодавства, встановлюють їх винуватців, розробляють профілактичні заходи щодо запобігання таким порушенням у майбутньому.

Фіскальні функції полягають в обчисленні платником суми податкового зобов'язання, яку він вказує в декларації, та сплаті податку в строки, визначені законодавством. Фіскальна функція – це функція збирання грошових коштів з

фізичних та юридичних осіб для формування ресурсів держави. Для її реалізації податкові органи можуть застосовувати примусові засоби виконання податкових зобов'язань, до яких належить податкова застава й адміністративний арешт.

До організаційних функцій слід віднести такі напрями діяльності, як здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки і перепідготовки кадрів для органів доходів і зборів; робота зі створення інформаційної системи робочих місць та інших засобів автоматизації й комп'ютеризації робіт; здійснення діяльності з управління об'єктами державної власності, що належить до сфери управління. Виконання організаційних функцій повинно створювати комфортний клімат для діяльності працівників податкових інспекцій, підтримки надійних зв'язків з підконтрольними об'єктами та успішного виконання усіх інших функцій податкової системи України.

Обліково-реєстраційні функції мають забезпечувати ефективну систему податкових органів, бо облікові дані є основним джерелом інформації щодо стану розрахунків платників податків з бюджетом, а також базою для проведення податкового контролю. Для її виконання податковими органами розробляються і затверджуються форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Основним завданням у рамках виконання цієї функції є організація обліку платників податку.

Інформаційно-аналітичні функції полягають в розробці комплексу заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для прогнозування і аналізу обсягів надходження податків, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників й податкового законодавства на надходження податків, розроблення пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету, автоматизації адміністрування процесів оподаткування. Аналітичні функції пов'язані з організацією податкового контролю, оскільки періодичність проведення планових перевірок залежить від ступеня ризику в діяльності окремих платників податків. Завдяки аналітичній роботі працівників податкових інспекцій встановлюються види ризиків, які пов'язані з певними видами діяльності платників податків, оцінюються критерії цих ризиків, їхні порогові значення, які поділяють ризики на високий,

середній і незначний, що в свою чергу надає змогу розробляти оптимальні плани-графіки проведення податкових перевірок. В процесі адміністрування податків та здійснення операцій з їх перерахування використовуються інформаційні технології, що потребує надійної системи забезпечення безпеки і захисту фінансової інформації.

Функції нормотворчі пов'язані насамперед з розробленням та виданням нормативно-правових актів з питань оподаткування, які підлягають обов'язковому опублікуванню і не повинні якимось чином змінювати чи доповнювати податкове законодавство та не повинні містити в собі будь-які механізми, які закладали б протиріччя в чинне законодавство.

Надання податкових консультацій - основний вид діяльності податкових органів в межах реалізації роз'яснювально-консультативних функцій. Консультації надаються контролюючими органами на безоплатній основі за зверненнями платників податків з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства. Вони є індивідуальними і можуть використовуватися виключно платником податку, якому надано таку консультацію (в усній, письмовій або в електронній формі, за рішенням платника). З метою проведення роз'яснювальної роботи органами податкової служби проводяться семінари, конференції, «круглі столи», періодично здійснюється узагальнення найбільш актуальних питань і оприлюднення їх в тому числі за допомогою Інтернет-ресурсів.

Здійснення функцій податкових органів припускає, з одного боку, реалізацію їх повноважень, насамперед прав на здійснення певних дій, а з іншого - виконання обов'язків. Основним обов'язком податкових органів є здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Саме це є засадою формування повноважень податкових органів.

Усі права й обов'язки податкових органів розподіляються на дві групи. По-перше, це група, що кореспондується й узгоджується із правами й обов'язками платників (обов'язок подавати інформацію щодо оподаткування, пов'язана із правом платників податків на таку інформацію тощо). По-друге, група самостійних прав і обов'язків, які реалізуються при взаємодії з іншими органами або при накладенні санкцій.

З метою управління та здійснення контролю за справлянням податків та зборів держава делегує посадовим особам контролюючих органів владні повноваження, можливість представляти суб'єкта владних повноважень у сфері оподаткування.

Враховуючи те, що інтереси держави у відносинах оподаткування регулюються імперативними засобами та забезпечуються обов'язком виконання владних наказів, участь таких посадових осіб у відносинах з платниками вимагає виваженості та упорядкування. Одним із засобів цього є встановлення відповідальності за невиконання, неналежне виконання обов'язків або зловживання наданими посадовим особам контролюючих органів владними повноваженнями.

Отже, податкові органи, завдяки яким здійснюється організаційне забезпечення функціонування податкової системи, повинні докласти максимальних зусиль для формування серед населення та бізнесу усвідомлення позитивної ролі держави шляхом надання достовірної інформації про свої дії і запровадження прозорого механізму справляння податків.

2.2. Особливості впровадження цифрових технологій у державному фінансовому та податковому контролі

В умовах цифрової трансформації економіки для держави постає потреба в оцінюванні податкових ризиків, оптимізації податкових результатів та покращенні податкового планування, а також виникає проблема недостатнього оснащення сучасними ІТ-рішеннями в галузі податкового контролю. Таким чином, актуальним є вдосконалення методів податкового планування, контролю та аналізу, зокрема шляхом застосування сучасних технологічних рішень.

Технологічними рішеннями, які використовуються в податках та зазвичай працюють одночасно й активно взаємодіють між собою, є:

–комплаєнс-рішення, метою застосування яких є підвищення ефективності та якості підготовки податкової звітності, скорочення часу на підготовку податкової звітності, уникнення помилок через людський фактор;

–інсайт-рішення, які застосовуються для більш глибокого аналізу бухгалтерської та комерційної інформації, надання цінних даних для прийняття рішень (інсайтів) та виявлення помилок у нарахуванні податків;

–управління процесами, яке застосовується з метою організації та контролю звітного процесу й оцінювання ризиків;

–інфраструктура для забезпечення роботи щодо комплаєнс-, інсайт-рішень і управління процесами, яка використовується для підтримки та забезпечення роботи вищезгаданих рішень [7].

Основними технологіями для побудови системних рішень в оподаткуванні є: блокчейн, роботизація та штучний інтелект.

1. Давидова І. В. у своїй роботі блокчейн визначає як «розподілений публічний реєстр, заснований на сучасних криптографічних алгоритмах, що містить базу даних про всі раніше здійснені операції, який носить децентралізований характер, і що міститься в публічних джерелах Мережі. Це структурована система з певними правилами побудови ланцюжків трансакцій і доступу до інформації» [32].

Також вона зазначає, що ця система виключає ймовірність крадіжки, шахрайства, порушення майнових прав тощо. Оскільки факти, що зберігаються в ній, не можуть бути загублені, бо залишаються там назавжди. Крім того, блокчейн зберігає не лише кінцевий стан, а й усі попередні стани. Тому кожен може перевірити правильність заключного стану, перераховуючи факти від самого початку.

Схема роботи система блокчейн наступна. Система працює зі складною системою шифрування (ключів). Кожен з блоків має свій унікальний ключ. Неможливість «розірвати ланцюг», тобто внести правки у блок чи додати блок між ними, забезпечується зв'язком кодів (хеши) попереднього і наступного блоків. Таким чином, внесенням змін в один блок одразу робить його та усі інші блоки, які йдуть за ним, недійсними, що автоматично висвічується на екрані [32].

У оподаткуванні система блокчейн може застосовуватись в таких напрямках: податок на додану вартість (ПДВ), податок на прибуток, трансфертне ціноутворення, цифрові рахунки тощо. Практична реалізація даної технології полягає, наприклад, у реєстрації ПДВ в блокчейн-реєстрі, фіксації даних щодо всіх інвойсів та платежів у

блокчейн-базі, фіксації прибутку за трансакційною основою для визначення частки його розподілу тощо. [7]

Технологія блокчейну дозволяє скоротити адміністративні витрати, вилучити із системи оподаткування застарілу бюрократію, збільшити прозорість та спростити процес оподаткування та реєстрації прибутку компаній. Також позитивними рисами впровадження технології блокчейн в системі оподаткування є подача інформації у реальному часі, що дозволяє податковим та іншим регуляторним органам збільшити довіру до даних, які їм надаються, та підвищити ефективність контролю [35]

2. До напрямків застосування роботизації в оподаткуванні відносяться: автоматизація введення даних, інтеграція різних систем, виконання однакових, регулярно повторюваних завдань, погодження даних із різних систем, перевірка якості та коректності даних, обробка простих бізнес-алгоритмів. Роботизація застосовується під час обробки первинних документів, автоматизованого перенесення даних із різних систем у бухгалтерські системи, виявлення помилок введення даних через автоматизований аналіз та зіставлення заздалегідь заданих алгоритмів, надсилання автоматизованих нотифікацій щодо звірки даних контрагентам та ін. [7]

3. Штучний інтелект (від англ. Artificial intelligence, далі - ШІ), на думку власників компанії Evergreen, що спеціалізується на розробці ІТ-проектів, це «наукові знання і технологія створення інтелектуальних машин, програм, сервісів, додатків тощо, що надають можливість виконувати функції, які вважаються прерогативою людини» [142]

Впровадження ШІ в управлінні бізнес-процесами компаній, у бухгалтерському обліку, аудиті та фінансах є надзвичайно важливим, бо за допомогою його можливостей можна впоратися з великим обсягом цифрових даних, а саме: підвищити потужності спостереження та виявлення фактів, вимірювання інформації, її реєстрації та узагальнення, групування даних; збільшити пізнавальні спроможності; зменшити кількість помилок під час підрахунків; підвищити якість аналізу даних. [134]

Штучний інтелект може мати деяке застосування в оподаткуванні суб'єктів бізнесу в Україні. Основна мета використання ШІ в цьому контексті полягає в автоматизації процесів, поліпшенні точності та ефективності збору та аналізу податкових даних.

Одним з можливих застосувань ШІ в оподаткуванні є автоматизована обробка податкової звітності. ШІ може аналізувати фінансові дані суб'єктів бізнесу та автоматично генерувати податкові звіти, забезпечуючи точність і виконання податкових обов'язків. Це може значно зменшити час і зусилля, необхідні для підготовки податкової звітності вручну [142].

ШІ також може використовуватися для виявлення податкових порушень та шахрайства. Аналізуючи великі обсяги даних про транзакції та фінансові операції, ШІ може виявляти незвичайні тенденції, податкові ухилення або ознаки шахрайства. Це допомагає податковим органам ефективніше контролювати виконання податкових правил та законодавства.

Крім того, ШІ може використовуватися для прогнозування податкових надходжень та розробки оптимальних стратегій оподаткування. Аналізуючи історичні дані та використовуючи алгоритми машинного навчання, ШІ може допомогти визначити потенційні тенденції у зборі податків та використанні цих даних для розробки ефективних політик оподаткування.

Для ефективного впровадження штучного інтелекту в оподаткування необхідно внести зміни до законодавства, які визначатимуть правову базу для використання алгоритмів штучного інтелекту в системі оподаткування. Це може включати визначення правових стандартів для збору, обробки та захисту даних, а також визначення прав і обов'язків суб'єктів бізнесу та державних органів у контексті використання штучного інтелекту.

Цікавим є дослідження Мусійовської О.Б. та Колещука Д.О. Вони зазначають, що ШІ успішно використовується у техніках для прогнозування поведінки платників податків (відомих як поведінкова інформація або behavioralinsights) [142].

Дослідники виокремлюють країни з дуже високим індексом людського розвитку (ІЛР) та країни з високим ІЛР, зазначивши, що впровадження та використання ШІ може відрізнятись у визначених країнах.

Країни з дуже високим ІЛР забезпечені відповідними технологіями та інфраструктурою для розширення можливостей ШІ, який ефективно виявляє податкові зловживання та шахрайства; прогнозує податкові надходження та оптимізує аудит; спілкується з платниками податків. Цими перевагами скористаються країни з високим ІЛР за умови впровадження певних реформ: зростання доступності технологій та розвитку інфраструктури; накопичення масиву даних та покращення якості існуючих, що підвищить ефективність аналітичних моделей AI; зміцнення та легалізація інституційних та нормативних основ використання AI в податковому адмініструванні. Використання штучного інтелекту в оптимізації систем податкового адміністрування може мати різні причини, та особливості використання пов'язані ІЛР (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні тенденції, переваги та виклики застосування AI в податковій сфері [86].

Тенденції застосування AI	Країни з дуже високим ІЛР	Країни з високим ІЛР
Автоматизація процесів	AI допомагає автоматизувати процеси збору, обробки та аналізу податкової інформації, що підвищує ефективність податкових органів (ПО) та знижує адміністративні витрати.	AI може допомогти ПО підвищити ефективність, але застосування таких технологій може бути обмеженим через відсутність необхідної інфраструктури та недостатній рівень цифровізації.
Боротьба з податковими порушеннями	AI допомагає у виявленні податкових порушень, аналізі ризиків та плануванні контрольних заходів. Алгоритми машинного навчання здатні виявляти шаблони та аномалії, які можуть свідчити про ухилення від сплати податків.	AI може допомогти зменшити рівень тіньової економіки та поліпшити боротьбу з податковими порушеннями, але реалізація цих можливостей може бути ускладнена через корупцію, недоліки законодавства та слабку регуляторну базу.
Підвищення якості обслуговування платників податків	AI допомагає ПО підвищити якість обслуговування платників податків шляхом надання персоналізованих рекомендацій, автоматичного заповнення декларацій та використання чат-	Застосування AI для підвищення якості обслуговування платників податків може допомогти забезпечити ефективніший та прозоріший процес спілкування з податковими органами. Однак,

	ботів для відповідей на запитання. Це покращує доступність інформації та зручність спілкування з ПО.	необхідна інфраструктура та доступ до Інтернету можуть бути обмеженими, що ускладнює реалізацію цих ініціатив.
Аналізування та прогнозування податкових надходжень	Використання алгоритмів машинного навчання дозволяє проводити аналіз та прогнозування податкових надходжень, що сприяє плануванню бюджету та розробці ефективних податкових політик	Застосування AI для аналізу та прогнозування податкових надходжень може підвищити ефективність планування бюджету та виявлення потенційних проблем. Однак, для цього потрібна достатня кількість якісних даних та розвиток аналітичних здібностей

Варто зазначити, що впровадження ШІ в оподаткуванні, з іншого боку, має негативний характер, який полягає у захисті безпеки даних та приватності. Тож необхідно розробити відповідні механізми та правові рамки для захисту конфіденційності та безпеки податкової інформації під час використання ШІ.

До викликів впровадження штучного інтелекту можна віднести: нестачу кваліфікованих кадрів, які б мали достатній рівень технічної грамотності; недостатню кількість вихідних даних для роботи в умовах цифровізації; завищеної вартості експлуатації можливостей ШІ для широкого кола представників бізнесу; відсутність явної оціненої вигоди від використання ШІ. [61]

Також є цікавою розробка науковців з американської технологічної компанії Salesforce, які вважають, що штучний інтелект може допомогти у розв'язанні проблеми побудови найкращої податкової політики.

Вони розробили систему AI Economist, що базується на «навчанні з підкріпленням» (англ. reinforcement learning).

Розробники AI Economist створили симуляцію, в якій «чотири агенти працюють і заробляють гроші, а п'ятий агент – стягує податки, а потім рівномірно розподіляє їх між працюючими агентами. Віртуальні працівники можуть збирати каміння та деревину, продавати ці матеріали або будувати з них будинки. Ключовим припущенням є те, що різні працівники мають різний рівень кваліфікації, і більш кваліфіковані працівники можуть заробляти більше, більш вправно будуючи

будинки. Завдання працюючих агентів полягає у тому, щоб максимізувати отриманий дохід, мінімізуючи при цьому докладені зусилля».

Першим цікавим відкриттям даної симуляції стало те, що віртуальні робітники самостійно прийшли до певної спеціалізації: агенти з більш низькою кваліфікацією зосередились на тому, щоб збирати та продавати матеріали, в той час як висококваліфіковані агенти займались переважно побудовою будинків з матеріалів, придбаних у інших агентів. Фактично, завдяки системі винагород, вони самі зрозуміли, що більш ефективним застосуванням їх часу є саме побудова будинків, яка приносить більше доходів.

На другому рівні запропонованої системи діє п'ятий агент, який виходячи з поведінки робітників, намагається оптимізувати податкові ставки. В результаті, системі вдалося вийти на комплекс податкових ставок, який забезпечував би найкращий баланс між рівністю та продуктивністю. Порівняння проводили з максимально ліберальною системою без будь-яких податків, американською податковою системою та системою, запропованою відомим економістом Емануелем Саезом.

Водночас, рішення, запропоноване штучним інтелектом, може здатися досить неординарним для економістів. Переважна більшість податкових систем у світі, побудована або за принципом прогресивної податкової ставки, коли з високих доходів стягується вища податкова ставка, або за принципом регресивної податкової ставки, коли з низьких доходів стягується більша податкова ставка. Алгоритм штучного інтелекту, в свою чергу, запропонував систему, за якої більш високими ставками обтяжуються ті, хто заробляє мало і ті, хто заробляє багато, а працівники з середніми доходами сплачують найнижчу податкову ставку. При цьому, автори зауважують, що незважаючи на високі податкові ставки, працівники з низькими доходами все одно фактично субсидіюються державою, бо отримують від неї більше, ніж сплачують податків.

Розробники AI Economist також перевірили, наскільки добре запропонована система працює з реальними людьми. Останнім надали контроль над віртуальними агентами, і виявилось, що поведінка людей була цілком схожою на поведінку

віртуальних робітників, за винятком того, що люди частіше вдавались до нерациональної конкурентної поведінки, як-то наприклад, блокування роботи інших працівників. Разом з тим, податкова система, розроблена штучним інтелектом, виявилась більш ефективною, ніж альтернативні варіанти, в тому числі і при застосуванні до реальних людей [96].

В умовах реформи податкової служби з пріоритетами, підходами та змінами відповідно до потреб платників податків, ДПС впроваджує систему податкового комплаєнсу. Система сприятиме покращенню податкової дисципліни платників податків, а також мінімізації ненадходжень до державного бюджету.

Дослівно з англійської «комплаєнс» - це відповідність, згода, яка полягає у забезпеченні відповідності законодавства і міжнародних норм через розробку та дотримання певних внутрішніх політик і процедур.

Так, податковий комплаєнс - сукупність мотивів та стимулів платників податків, які спонукають їх дотримуватись вимог податкового законодавства та сплачувати податки, збори, платежі.

Стимулювання добровільної сплати податків неможливе без надання якісних послуг, зручного процесу звітування та ефективного адміністрування. Аналітична робота посадових осіб податкових органів, зокрема, орієнтована на ризикових платників, що дозволяє забезпечувати належний процес реагування на правопорушення податкового законодавства. Таким чином, ідентифікація та оцінка податкових ризиків є одним із основних елементів системи податкового комплаєнсу.

Комплаєнс-ризики – це потенційні втрати і юридичні санкції через недотримання законів або правил. Проведення ідентифікації та оцінки ризиків є необхідною попередньою роботою, яка проводиться перед виконанням основного завдання - мінімізацією ризиків. Якщо ж контроль податкових ризиків недостатній, то це може призвести до вкрай негативних наслідків: зниження вартості бізнесу, значної переплати податків, адміністративної і кримінальної відповідальності, навіть банкрутства підприємства [10].

Комплаєнс-ризики поділяються на зовнішні (пов'язані зі зміною законодавства) і внутрішні ризики (пов'язані із відновленням персоналу, впровадженням або

модернізацією інформаційних систем, появою нових технологій, запровадженням нових видів товарів, реорганізацією компанії, розширенням ринків збуту тощо).

До прикладу, оцінка ризиків може ранжуватись так: низький ризик, середній ризик, високий ризик, дуже високий ризик; по критерію ймовірності - певні, дуже ймовірні, можливі, малоймовірні, рідкісні.

Класифікувати ризики за ймовірністю і за наслідками можна, наприклад, на ймовірності здійснення ризику протягом останніх трьох податкових періодів. Якщо протягом цього часу «подія ризику» відбувається один раз, то це ризик, який «дуже рідко відбувається». Якщо ж ймовірність здійснення такої події становить більше ніж двічі за один податковий період, то такий, що «постійно відбувається».

Ранжування за результатами може враховувати такі наслідки ризиків: ризик донарахування податків, штрафів, пені тощо; ризик посилення податкового контролю; ризик втрати репутації; ризик ліквідації бізнесу.

Для ризиків високого і дуже високого ступеню, для підприємств, які працюють в сфері трансферного ціноутворення доцільно впроваджувати систему податкового комплаєнсу. [21]

Слід зазначити, що інформаційні технології в податкових системах різних країн застосовуються вже давно. Оттавські рамкові умови з оподаткування електронної комерції 1998 р. декларують необхідність у використанні податковими органами сучасних технологій та розробок для вдосконалення роботи з адміністрування податків і платежів шляхом формування повної, достовірної та надійної інформації про господарську діяльність платників податків, а також створення міжнародно-сумісних інформаційних вимог до формату даних [158]. Цей документ став основою до впровадження електронного аудиту в діяльність фіскальних органів різних країн світу, який на сьогодні є невід'ємною складовою проведення податкових перевірок дотримання суб'єктами господарювання - платниками податків податкового законодавства.

Розроблення Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі - ОЕСР) стандартного податкового аудиторського файлу (далі - SAF-T), який являє собою електронний файл стандартизованого формату та структури, що містить

достовірні та легкі для читання дані бухгалтерського обліку, отримані з вихідної системи обліку, стало першим кроком на шляху втілення Оттавських рамкових умов з оподаткування в практичну адміністративну діяльність [157].

Головною перевагою стандартного податкового аудиторського файлу є можливість використання даних, які він містить, для проведення е-аудиту за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення.

Варто зауважити, що е-аудит «дасть можливість контролюючому органу виявити ризики ще до моменту проведення перевірки, що пришвидшить та спростить аналіз даних, зменшить витрати робочого часу на проведення перевірки посадових осіб та платників податків» [12]

Зазначене спрощення процесу ідентифікації (виявлення) основних порушень податкового законодавства привело до все частішого запровадження європейськими країнами SAF-T як засобу подання облікової інформації в електронному вигляді. Проте специфіка кожної окремої держави унеможливорює просте запозичення стандартного податкового аудиторського файлу, а потребує врахування особливостей вітчизняної податкової системи та практики адміністрування, що актуалізує необхідність в аналізі світової практики використання податкових аудиторських файлів з метою вибору найбільш оптимального шляху його впровадження.

Отже, SAF-T - це стандартизований формат надання платниками податків бухгалтерської та фінансової інформації в електронному вигляді до фіскальних органів, що містить експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також зміни у фінансово-господарському становищі платника за певний період.

Основною метою розроблення SAF-T є збір даних, розміщених в інформаційній системі, що використовує платник податків, для ведення бухгалтерського обліку (головна книга, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість, основні засоби, запаси тощо) у форматі, який легкий у використанні та призначений для здійснення електронної податкової перевірки із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення аудиту. Цей формат підходить для всіх видів податків і містить як прямі, так і непрямі податки.

Таким чином, SAF-T є спеціально розробленим форматом, у якому платники податків зобов'язані надавати фіскальним органам дані для проведення аудиту, а тому повинен бути невід'ємною складовою інформаційної системи, яку використовує для ведення бухгалтерського обліку суб'єкт господарювання.

Першу версію SAF-T було опубліковано Комітетом з фіскальних питань ОЕСР у травні 2005 р. Вона ґрунтувалася на записах журналів бухгалтерського обліку, містила дані про клієнтів і постачальників, деталі рахунків-фактур та платежів. SAF-T 1.0 складалася з чотирьох розділів: «Заголовок», «Основні файли», «Журнал бухгалтерських записів» та «Первинні документи» (рис. 2.10).

Розділ «Заголовок» розкриває інформацію про підприємство, від імені якого створено податковий аудиторський файл, його контактних осіб, юридичну адресу та реєстраційні дані. У цьому розділі вказується рік та звітний період, за який складено податковий аудиторський файл. Також у «Заголовку» наводиться інформація про програмне забезпечення, яке згенерувало податковий аудиторський файл, його версію та розробника.

Розділ «Основні файли» містить чотири підрозділи:

- 1) «Сальдова відомість» - наводиться інформація про всі рахунки бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством, а також про залишки коштів на цих рахунках на початок і кінець звітного періоду;
- 2) «Постачальники» - розкриваються дані постачальників підприємства (назва, адреса, контактні дані, реєстраційні дані тощо);
- 3) «Клієнти» - про клієнтів підприємства (назва, адреса, контактні дані, реєстраційні дані тощо);
- 4) «Податкова таблиця», що дає можливість обрати вид податку та переглянути всі деталі, пов'язані з його нарахуванням та стягненням.

Третій розділ SAF-T «Журнал бухгалтерських записів» містить деталі всіх господарських операцій підприємства за відповідний період.

«Первинні документи» - розділ, у якому відображаються первинні документи бухгалтерського обліку в розрізі відповідних підрозділів: «Рахунки-фактури продажів», «Рахунки-фактури закупівель» та «Платежі».

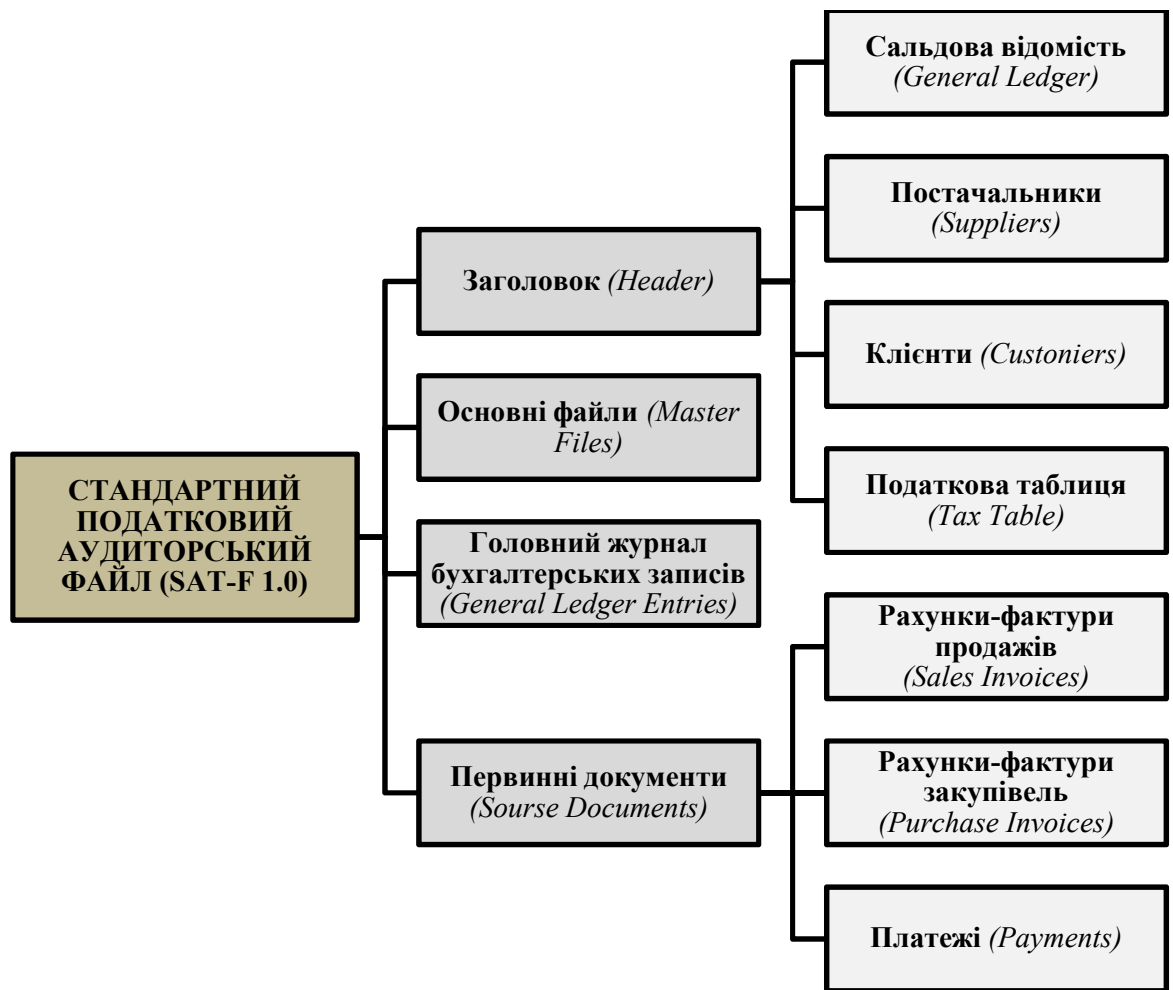


Рис. 2.10. Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T 1.0) відповідно до рекомендацій ОЕСР

На вимогу країн - членів ОЕСР у квітні 2010 р. було затверджено оновлену версію (2.0) даних рекомендацій, у яких було розширено структуру SAF-T та покращено вихідну специфікацію. Так, у версії 2.0 до складу розділу «Основні файли» додано 8 підрозділів: «Таксономія», «Таблиця одиниць вимірювання», «Аналітична таблиця», «Довідник операцій», «Продукти», «Запаси», «Власники» та «Активи», розширено також розділ «Первинні документи» інформацією про рух товарів та операції з активами (рис. 2.11) [157].

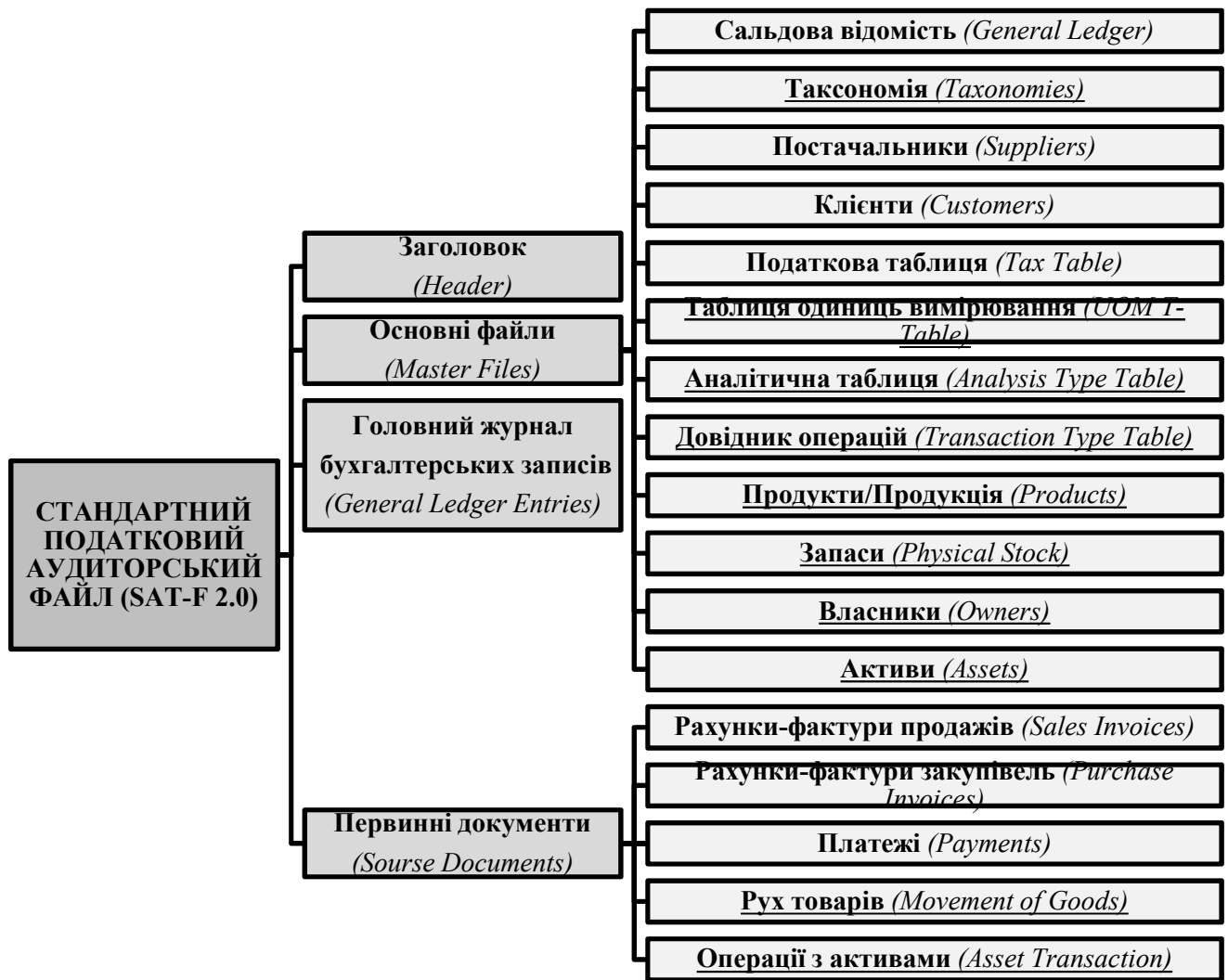


Рис. 2.11. Структура стандартного податкового аудиторського файлу (SAF-T 2.0) відповідно до рекомендацій ОЕСР

Отже, сучасні умови та виклики, які постали перед Україною 4 роки тому (пандемія COVID-19, військова агресія Росії проти України) змусили багатьох суб'єктів господарювання перейти на дистанційний формат роботи. Це призвело до застосування такого формату і в адмініструванні податків. В таких умовах проведення електронних перевірок є оптимальним способом, який спрощує процедури проведення перевірок та сприяє якості обслуговування платників податків.

Під час процедури електронної податкової перевірки використовується стандартний аудиторський файл (SAF-T), який забезпечує податковим органам

«доступ до необхідної інформації та дає змогу здійснювати контрольні дії без виїзду до платників податків».

2.3. Аналіз впливу контрольної-перевірочної роботи на результати діяльності податкової служби

Державний контроль має своє особливе значення у системі державного управління, оскільки покликаний надати повноцінну інформацію про фактичний (дійсний) стан об'єктів управління. Від моменту отримання інформації до моменту прийняття рішень щодо напрямів корегування у системі управління контроль стає індикатором ефективності процесу управління. Таким чином, державне управління тісно пов'язане з державним контролем, який надає інформаційну підтримку [15].

Одним із напрямів державного контролю з боку податкових органів є проведення контрольної-перевірочних заходів, що спрямовані на отримання інформації про стан нарахування й перерахування податків і зборів до бюджету, оцінювання ризиків несплати податкових платежів, створення чесного конкурентного середовища для суб'єктів господарювання, рівних умов для всіх тощо.

Проаналізувавши умови проведення і результати контрольної-перевірочної діяльності ДПС у попередні п'ять років, було з'ясовано, що процеси удосконалення, модернізації і реформування, що обтяжувалися викликами пандемії Ковід-19 та повномасштабного воєнного вторгнення РФ на територію України, надзвичайно вплинули на ритм і можливість роботи податкових органів, змінивши встановлені правила і процедури впродовж короткого часу. Проте незмінним залишилися завдання щодо забезпечення виконання індикативних показників доходів до Державного бюджету України; повноти нарахування та сплати до бюджету податків, зборів та інших платежів, а також єдиного внеску; оперативного виявлення та попередження порушення податкового законодавства, в частині використання суб'єктами господарювання схем ухилення від оподаткування; виявлення ризикових суб'єктів господарювання; впровадження та розвиток електронних сервісів для

суб'єктів господарювання і сучасних цифрових технологій податкового контролю для впровадження електронного аудиту тощо.

Додатково зазначимо, що досліджуваний період 2018-2022 рр. діяльності Державної податкової служби був особливий тим, що:

1) законом України від 17.03.2020 № 533-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» доповнено підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України пунктом 52², згідно з яким запроваджено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18 березня по 31 травня 2020 року, крім документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 Податкового Кодексу [104];

2) законом України від 30.03.2020 № 540-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» внесено зміни до пункту 52² підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, згідно яких запроваджено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18 березня по 31 травня 2020 року, крім:

- документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктом 78.1.8 пункту 78.1 статті 78 цього Кодексу;

- фактичних перевірок в частині порушення вимог законодавства в частині: обліку, ліцензування, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; цільового використання пального та спирту етилового платниками податків; обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками; здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального, з підстав, визначених підпунктами 80.2.2, 80.2.3 та 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 цього Кодексу [103];

3) законом України від 13.05.2020 № 591-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» дію мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок подовжено по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19) [105];

4) постановою КМУ від 03.02.2021 № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» скорочено строк дії обмежень, встановлених пунктом 52² підрозділу 10 розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок, дозволивши проведення таких видів перевірок юридичних осіб:

- тимчасово зупинених документальних та фактичних перевірок, що були розпочаті до 18 березня 2020 р. та не були завершеними;

- документальних перевірок, право на проведення яких надається з дотриманням вимог пункту 77.4 статті 77 Кодексу;

- документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.1 та/або 78.1.4 пункту 78.1 статті 78 Кодексу, суб'єктів господарювання реального сектору економіки, які сформували податковий кредит за рахунок оформлення ризикових операцій з придбання товарів/послуг (із переліку ризикових платників податків, визначених у межах роботи Тимчасової слідчої комісії Верховної Ради України з питань розслідування оприлюднених у засобах масової інформації фактів можливих корупційних дій посадових осіб органів державної влади, які призвели до значних втрат дохідної частини Державного бюджету України, утвореної відповідно до Постанови Верховної Ради України від 24 квітня 2020 р. № 568-IX);

- документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного

законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпорнтними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями;

- документальних позапланових перевірок з підстав, визначених підпунктами 78.1.12, 78.1.14, 78.1.15, 78.1.16 пункту 78.1 статті 78 Кодексу [119];

5) указом Президента України від 24.02.2022 N 64/2022 “Про введення воєнного стану в Україні”, затвердженим Законом України від 24.02.2022 N 2102-IX, було встановлено, що підрозділ 10 розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., NN 13 – 17, ст. 112) доповнити пунктом 69 такого змісту:

“69. Установити, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті.

69.1. У випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов’язок, зокрема щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 цього Кодексу, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від передбаченої цим Кодексом відповідальності з обов’язковим виконанням таких обов’язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

69.2. Податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються [102];

6) 27 травня 2022 року набрав чинності Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» (далі – Закон № 2260-IX) згідно статті 69 якого:

«Тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки

зупиняються, крім:

а) камеральних перевірок;

б) документальних позапланових перевірок, які проводяться на звернення платника податків та/або з підстав, визначених підпунктами 78.1.7 (зняття з обліку) та 78.1.8 (правомірність відшкодування ПДВ) пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу, та/або документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства в частині дотримання граничних строків надходження товарів за імпортними операціями та/або валютної виручки за експортними операціями;

в) фактичних перевірок» [106];

7) з 01.08.2023 набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30 червня 2023 № 3219-ІХ, яким продовжено дію мораторію на проведення документальних перевірок платників податків, крім перевірок платників визначених категорій, зокрема:

- платників, що здійснюють діяльність у сфері виробництва/або реалізації підакцизної продукції;

- грального бізнесу;

- надання фінансових послуг

(пп.69.2¹ п.69 Підрозділу 10 Розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України) [107].

У 2018 р. підрозділами аудиту було проведено 5,3 тис. планових перевірок платників податків, 15,7 тис. позапланових перевірок та 6,4 тис. зустрічних звірок.

Того ж 2018 р. було проведено 15,7 тис. позапланових перевірок, донраховано 15,1 млрд грн.

Лише одну з п'яти позапланових перевірок проведено за ініціативою ДФС, а з незалежних від ДФС причин – 80 % (у зв'язку з припиненням юридичної особи, на повідомлення банків про порушення при розрахунках у сфері ЗЕД, на звернення самих платників, на виконання судових рішень).

Найбільша увага при проведенні позапланового контролю приділялась відпрацюванню учасників схем ухилення від оподаткування з ПДВ.

Таким чином, у 2018 р. робота підрозділів аудиту була спрямована на:

- послаблення тиску на сумлінних платників та підвищення ефективності контролю за найбільш ризиковими платниками податків;
- подальше вдосконалення системи внутрішнього контролю якості;
- електронізацію процесів аудиту.

Також варто зазначити, що у 2018 р. забезпечено перегляд системи ризиків, за якими підприємства включаються до плану-графіка [130].

Наказом Мініну від 26.03.2018 № 386 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків», внесено зміни до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (далі - Порядок). Внесеними змінами вдосконалено процедури формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, оновлено перелік критеріїв ризику від провадження діяльності платників податків та поділ їх за ступенями. Зокрема, до переліку критеріїв ризику для платників податків-юридичних осіб включено 28 нових критеріїв.

В оновленому Порядку для платників податків-юридичних осіб визначено 69 критерії ризику несплати податків, з них: 21 – високого ступеня ризику, 20 – середнього та 7 – незначного. Для банківських установ – 25, небанківських установ – 29, постійних представництв та представництв нерезидентів – 16, суб'єктів господарювання-учасників ЗЕД – 21, платників податків-фізичних осіб – 27, платників податків-юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску – 21 [108].

Підсумовуючи вищезазначене, за результатами контрольної-перевірочної роботи підрозділами аудиту донараховано до бюджету 34,4 млрд грн, з яких узгоджено 13,4 млрд грн.

Реальний вклад підрозділів аудиту по забезпеченню надходжень до бюджету

склав 5,6 млрд грн (забезпечено надходжень грошовими коштами на: 3.0 млрд грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 11,5 млрд грн, що упередило несплату податку у майбутньому на 2.0. млрд грн, зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 0,6 млрд грн) [130].

Після реорганізації 21 серпня 2019 р. нова Державна податкова служба почала працювати [124]. В зв'язку із процесом утворення Державної податкової служби, аналіз контрольної-перевірочної роботи за 2019 р. будемо проводити по півріччям.

Протягом першого півріччя 2019 р. підрозділами аудиту було проведено 2,4 тис. планових перевірок платників податків, 6,5 тис. позапланових перевірок та 1,7 тис. зустрічних звірок.

Зокрема, проведено 112 перевірок фінансових установ з відокремленими підрозділами, за результатами яких донараховано 455,5 млн грн.

За результатами контролю за дотриманням вимог валютного законодавства донараховано пені за порушення термінів розрахунків у сфері ЗЕД на загальну суму 300,1 млн грн, а також податку на прибуток з іноземних юридичних осіб на загальну суму 204,9 млн грн.

На виконання ухвал суду (у т. ч. отриманих у 2018 р.) проведено 29 документальних перевірок, донараховано грошових зобов'язань на суму 111,0 млн грн.

Крім того, на виконання інших доручень правоохоронних органів, які надаються під час розслідування кримінальних проваджень, проведено 411 документальних перевірок та донараховано 313,6 млн грн.

Проведено 8 тис. фактичних перевірок, до суб'єктів господарювання застосовано 5 269 млн грн штрафних (фінансових) санкцій, з яких сплачено 234 млн грн.

За результатами відпрацювання суб'єктів господарювання у межах виконання вимог наказу ДФС від 02.10.2014 № 158 проведено 105 документальних перевірок суб'єктів господарювання, за результатами яких донараховано 659,9 млн грн, зменшено від'ємне значення ПДВ на суму 115,8 млн грн, направлено 85 повідомлень

з метою посилення заходів митного контролю, упередження формування схемного кредиту за рахунок виявлення «підміни» імпортованого товару на товар невідомого походження.

У цілому за результатами контрольної-перевірочної роботи донраховано до бюджету 20,3 млрд грн, з яких узгоджено 6,6 млрд грн (у т. ч. основного платежу з податку на прибуток - 1 767,3 млн грн, ПДВ - 1 895,3 млн грн).

Реальний вклад підрозділів аудиту по забезпеченню надходжень до бюджету склав 5 351 млн грн (забезпечено надходжень грошовими коштами на суму 1 789 млн грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 16 736 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на суму 3 013 млн грн, зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду, на суму 549 млн грн).

Протягом першого півріччя 2019 р. проведено 141 документальну планову перевірку платників податків - юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску. Донраховано 166,3 млн грн податків, зборів і платежів, у т. ч. податку на доходи фізичних осіб на суму 110,5 млн грн, військового збору - 7,6 млн грн та єдиного внеску - 36,1 млн грн. Із донрахованих сум узгоджено 119,1 млн грн. До бюджету надійшло 19,1 млн грн.

Підрозділами податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування протягом лише другого півріччя 2019 р. було проведено 1,4 тис. планових перевірок платників податків, 3,4 тис. позапланових перевірок, 5,5 тис. фактичних перевірок та 3,1 тис. зустрічних звірок.

За результатами контрольної-перевірочної роботи донраховано до бюджету 18,7 млрд грн, з яких узгоджено 6,8 млрд грн.

Зокрема, за результатами проведених 5,5 тис. фактичних перевірок, до суб'єктів господарювання застосовано 2,5 млрд грн штрафних (фінансових) санкцій.

На виконання рішень судових органів, винесеними у кримінальних провадженнях, проведено 9 документальних перевірок, донраховано грошових

зобов'язань на суму 162,5 млн грн. Одночасно проведено 356 документальних перевірок, що ініціювались правоохоронними органами, за результатами яких донраховано 244,8 млн грн.

За результатами контролю за дотриманням вимог валютного законодавства донраховано пені за порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД на загальну суму 147,6 млн грн, а також податку на прибуток з іноземних юридичних осіб на загальну суму 70,6 млн грн.

Реальний вклад підрозділів податкових перевірок трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування по забезпеченню надходжень до бюджету склав 2809 млн грн (забезпечено надходжень грошовими коштами на 1024 млн грн, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 7470 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на 1345 млн грн, зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 440 млн грн).

Протягом звітної періоду проведено 100 документальних планових перевірок платників податків - юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску.

За результатами таких перевірок донраховано понад 40 млн грн, у т. ч. майже 31 млн грн податку на доходи фізичних осіб, майже 2 млн грн військового збору та понад 5 млн грн єдиного внеску. До бюджету надійшло понад 13 млн грн.

Органами ДПС завершено 11 документальних позапланових виїзних перевірок з питань відповідності контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», за результатами яких: донраховано податку на прибуток 106 895 тис. грн; зменшено від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибутком на суму 2 284,1 тис. грн.

Органами ДПС проведено 5,5 тис. фактичних перевірок, за результатами яких до суб'єктів господарювання застосовано 2521 млн грн штрафних (фінансових) санкцій та забезпечено надходження до бюджету 33 млн грн.

На виконання рішень судових органів, винесених у кримінальних провадженнях, підрозділами податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування проведено 9 документальних перевірок, за результатами яких донараховано грошових зобов'язань на суму 162,5 млн грн.

Одночасно проведено 356 документальних перевірок, що ініціювались правоохоронними органами, за результатами яких донараховано 244,8 млн грн. [129].

Вже у 2020 р. у зв'язку з введенням у дію нових організаційних структур територіальних органів ДПС та перерозподілу функціональних повноважень контрольно-перевірочна робота юридичних та фізичних осіб зосередилась у підрозділах податкового аудиту [127].

Крім цього, з 18 березня 2020 р. і до кінця року тривав законодавчо встановлений мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок, крім фактичних перевірок у частині обігу підакцизної групи товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації) суб'єктів господарювання та на звернення платників податків [4].

Такі обмеження значно вплинули на баланс як кількості контрольно-перевірочних заходів, так і донарахованих та узгоджених сум грошових зобов'язань.

У 2020 р. щодо юридичних та фізичних осіб проведено 1 940 планових перевірок, що менше ніж у 2019 р. майже у 3,5 рази (6 632), та 23 885 позапланових документальних перевірок, що на 28% менше за рівень минулого року (33 171). Фактичних перевірок проведено 16 565, що майже дорівнює показнику минулого року (16 373). Також проведено 2 206 зустрічних звірок.

Тобто через скорочення кількості контрольних заходів внаслідок запровадження мораторію на перевірки навантаження платників податків перевітками та звітками зменшилося.

Зменшилися також донарахування: якщо у 2019 р. за усіма перевітками було донараховано 49 621,9 млн грн, то за 2020 рік - 17 778,4 млн грн, тобто менше на 31 843,5 млн грн, або на 64,2%.

Узгоджено 8 041,1 млн грн - 45,2% донарахованих сум (за плановими перевітками - 33,6%, позаплановими - 60,7%, фактичними - 44,5%).

Надійшло до бюджету 2 019,3 млн грн, рівень стягнення узгоджених донарахувань становив 27,2%.

У 2020 р. охоплено документальними перевірками:

8,7 тис. юридичних осіб, що становить 0,7% від кількості

– платників (1 230,5 тис.), що знаходяться на обліку та повинні сплачувати податки, у т. ч.:

– 73 суб'єкти великого підприємництва (15% від тих, що на обліку);

– 2,1 тис. суб'єктів середнього підприємництва (2%);

– 6.5 тис. суб'єктів малого підприємництва (0,6%);

– 13,6 тис. фізичних (самозайнятих) осіб, що також становить 0,7% від кількості платників (1 914,1 тис.), які перебувають на обліку у контролюючих органах ДПС, у т. ч.:

– 104 суб'єкти середнього підприємництва (0,5% облікованих);

– 13.5 тис. суб'єктів малого підприємництва (0,7%).

Розрахункові втрати бюджету по перевірених платниках податків 20,2 млрд грн: з податку на прибуток - 4 млрд грн, з ПДВ - 16,2 млрд грн.

Підтвердженням достатньо високої ефективності контрольно-перевірочної роботи минулого року є встановлення порушень за матеріалами 30,9 тис. перевірок, що становить майже 73% від загальної кількості проведених (42,4 тис.):

– за плановими - 1,90 тис. (98%) фактів порушень при 1,94 тис. проведених перевірок;

– за позаплановими - 12,7 тис. (53%) при 23,9 тис. проведених, за фактичними - 16,3 тис. (98%) при 16,6 тис. завершених перевірок.

Позапланові перевірки мають дещо нижчий результат – 53% за рахунок значної кількості перевірок, пов'язаних з припиненням (ліквідацією) суб'єктів господарювання (дозвіл на проведення яких поновлено з 01.08.2020).

Сприяли додатковим надходженням до бюджету також зменшення:

– від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток на суму 13 149 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на 2 367 млн грн;

– залишків від’ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 2 416 млн грн;

– заявлених до відшкодування сум ПДВ на 716 млн грн.

Тому реальний вклад підрозділів аудиту становить 2,3% загальної суми надходжень до зведеного бюджету у 2020 р. (991,1 млрд грн).

Донарахування за видами перевірок у 2020 р. (рис. 2.1.):

– за плановими перевітками - 9 789 млн грн;

– за позаплановими - 7 424 млн грн;

– за фактичними - 565 млн грн.

За видами податків/зборів/інших платежів (рис. 2.2.):

– податок на прибуток – 8 783,1 млн грн;

– податок на додану вартість – 5 808,3 млн грн;

– акцизний податок - 65,6 млн грн;

– податок на доходи фізичних осіб - 817,1 млн грн;

– військовий збір - 61,8 млн грн;

– єдиний внесок - 122,9 млн грн;

– інші платежі - 1 287,6 млн грн;

– пеня за порушення розрахунків у сфері ЗЕД - 300,9 млн грн;

– пеня за порушення податкового законодавства - 531,3 млн грн.

У 2020 р. підрозділи податкового аудиту виконували 2 Ключових показники ефективності ДПС, а саме:

1) частка узгоджених грошових зобов’язань, донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів у загальній сумі таких грошових зобов’язань (рівень узгодження донарахованих грошових зобов’язань), цільове значення на кінець 2020 р. – 33%, фактичне виконання - 45,2%;

2) частка скасованих за результатами адміністративного оскарження грошових зобов'язань (з донарахованих за результатами контрольно-перевірочних заходів) у загальній сумі оскаржуваних податкових повідомлень-рішень (далі - ППР), щодо яких прийнято рішення (рівень скасування в адміністративному порядку), цільове значення на кінець 2020 р. - не більше 18%, фактичне виконання – 13%.

ДОНАРАХУВАННЯ ЗА ВИДАМИ ПЕРЕВІРОК У 2020 Р., МЛН ГРН



Рис. 2.1. Донарахування за видами перевірок у 2020 р., млн грн [130].

За результатами адміністративного оскарження ППР, прийнятих за матеріалами перевірок, протягом 2020 р. по 450 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 2 103,9 млн грн.

ВИДИ НАРАХУВАНЬ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТА ІНШИХ ПЛАТЕЖІВ У 2020 Р., МЛН ГРН

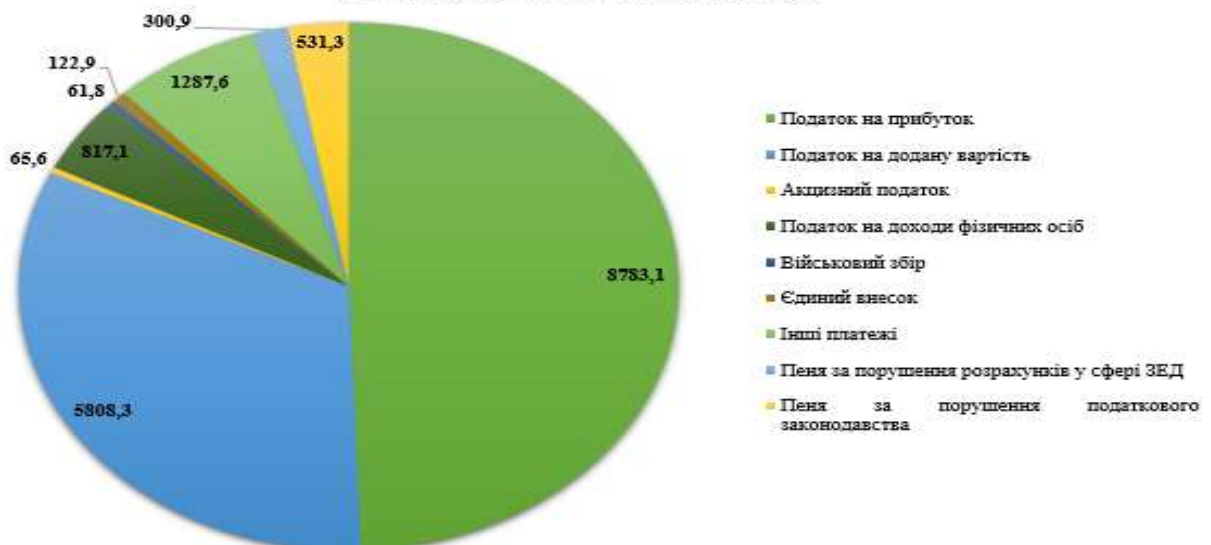


Рис. 2.2. Донарахування за видами податків/зборів/інших платежів у 2020 р., млн грн [127].

Основними причинами здійснених скасування є (рис. 2.3.):

- неякісне проведення перевірки та недоведення встановлених порушень - по 162 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 1 151,0 млн грн (або 54,7%);
- неоднозначне тлумачення податкового законодавства - по 115 ППР скасовано 620,6 млн грн (або 29,5%);
- надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження - по 71 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 301,6 млн грн (або 14,3%) [131].

**ОСНОВНІ ПРИЧИНИ СКАСУВАНЬ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ,
МЛН ГРН, ПО ППР У 2020 Р.**

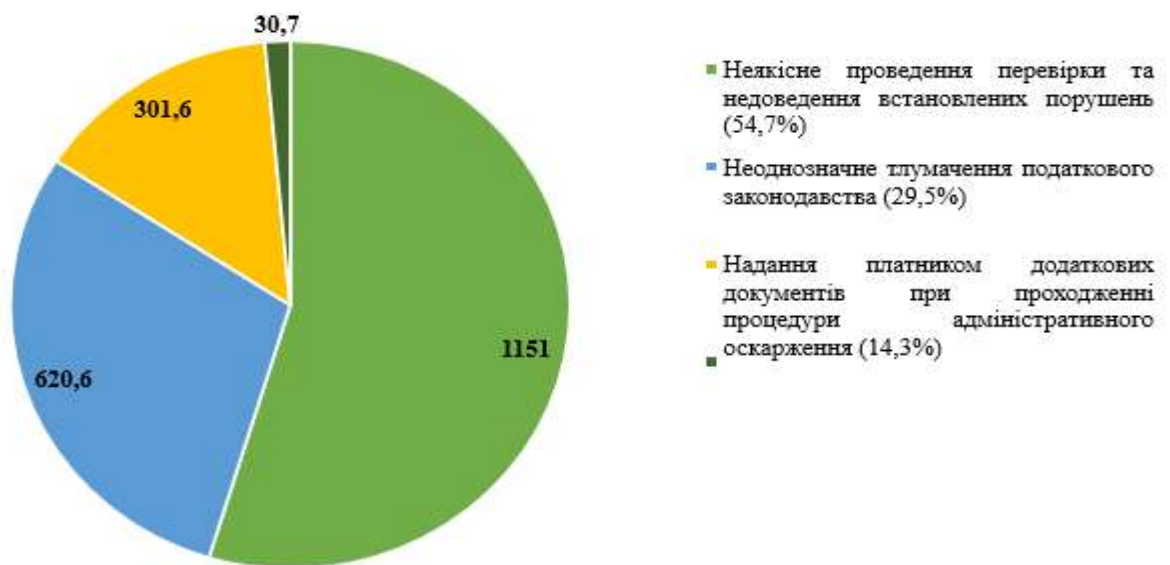


Рис. 2.3. Основні причини скасування грошових зобов'язань, млн грн, по ППР у 2020 р. [127].

У 2021 році робота підрозділів податкового аудиту була зосереджена на дозволених заходах контролю [128].

У 2021 році щодо юридичних та фізичних осіб проведено 3 092 планові перевірки, що більше ніж у 2020 році на 59 %, або майже у 1,6 рази (1 940) та 41 950 позапланових документальних перевірок, що на 76 %, або у 1,8 рази більше рівня минулого року (23 885). Кількість проведених фактичних перевірок 26 096, за якими по ППР термін сплати настав, порівняно з показником минулого року (16 565) також зросла на 58 %, або у 1,6 рази. Крім цього, у 2021 році проведено 2 474 зустрічних звірок юридичних осіб, що на 12 % більше ніж у 2020 році (2 206).

Разом зі збільшенням кількості перевірок зросла їх результативність: якщо у 2020 році за усіма перевітками було донараховано 17 778 млн грн, то за 2021 рік майже 63 456 млн грн, тобто більше у 3,6 рази, або на 45 678 млн гривень.

Узгоджено 11 728 млн грн (18,5 % донарахованих сум) (за плановими перевітками – 6 549 млн грн (12,4 %), позаплановими – 4 686 млн грн (47,6 %), фактичними – 493 млн грн (60,0 %).

Надійшло до бюджету 4 905 млн грн, рівень стягнення узгоджених донарахувань становить 41,8 відсотка.

У 2021 році охоплено документальними перевітками:

- 13,1 тис. юридичних осіб, що становить 1,0 % від кількості платників (1 263,8 тис.), що знаходяться на обліку та повинні сплачувати податки, у т. ч.:
 - 168 суб'єктів великого підприємництва (28 % від тих, що на обліку);
 - 4,2 тис. суб'єктів середнього підприємництва (4 %);
 - 8,7 тис. суб'єктів малого підприємництва (0,7 %);
 - 31,1 тис. фізичних (самозайнятих) осіб, що становить 1,62 % від кількості платників (1 916,3 тис.), які перебувають на обліку у контролюючих органах ДПС, у т. ч. 244 суб'єкта середнього підприємництва (1,0 % облікованих) та 30,8 тис. суб'єктів малого підприємництва (1,6 відсотка).

Підтвердженням достатньо високої ефективності контрольної-перевірочної роботи 2021 року є встановлення порушень за матеріалами 52,6 тис. перевірок, що становить майже 74 % від загальної кількості проведених (71,1 тис.):

- за плановими – 2,93 тис. (95 %) фактів порушень при 3,09 тис. проведених перевірок (без порушень – 155 (4,9 %) перевірок філій);
- за позаплановими – 23,91 тис. (57 %) при 41,95 тис. проведених,
- за фактичними – 25,80 тис. (99 %) при 26,10 тис. завершених перевірок.

Слід відмітити, що 99 % фактів виходу на планові (без урахування перевірок філій) та фактичні перевірки підтверджені донарахуваннями.

Позапланові перевірки мають дещо нижчий результат – 57 % за рахунок значної кількості перевірок, пов'язаних з припиненням (ліквідацією) суб'єктів господарювання (проведення таких перевірок поновлено з 01.08.2020).

Сприяли додатковим надходженням до бюджету також зменшення:

- від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток на суму 32 110,5 млн грн, що упередило несплату податку у майбутньому на 5 780 млн грн;
- сум від’ємного значення ПДВ, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду на 5 224,7 млн грн,
- заявлених до відшкодування сум ПДВ на 2 464,8 млн гривень.

Донарахування за видами перевірок (рис. 2.4)

- за плановими перевіркою – 52 779,1 млн грн;
- за позаплановими – 9 854,6 млн грн;
- за фактичними – 822 млн гривень.

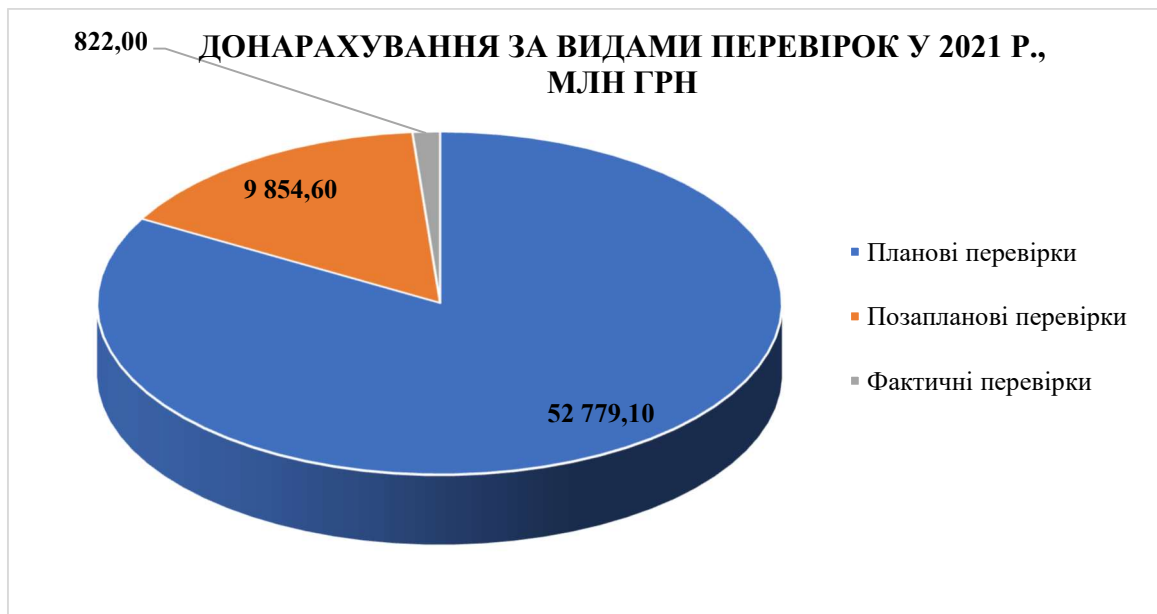


Рис. 2.4. Донарахування за видами перевірок у 2020 р., млн грн [128].

Донарахування за видами податків/зборів/інших платежів (рис. 2.5):

- податок на прибуток – 41 053,9 млн грн;
- податок на додану вартість – 14 808,5 млн грн;
- акцизний податок – 77,7 млн грн;
- податок на доходи фізичних осіб – 928,5 млн грн;
- військовий збір – 65,9 млн грн;
- єдиний внесок – 153,1 млн грн;
- інші платежі – 5 553,8 млн грн;

- пеня за порушення розрахунків у сфері ЗЕД – 515,3 млн грн;
- пеня за порушення податкового законодавства– 299,0 млн гривень.



Рис. 2.5. Донарахування за видами податків/зборів/інших платежів у 2020 р., млн грн [128].

За результатами адміністративного оскарження ППР, прийнятих за матеріалами перевірок, протягом січня – грудня 2021 року по 480 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 1 554 млн гривень.

Основними причинами здійснених скасування є (рис. 2.6):

- неоднозначне тлумачення податкового законодавства – по 64 ППР скасовано 553,4 млн грн (або 35,6 %);
- надання платником додаткових документів при проходженні процедури адміністративного оскарження – по 38 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 494,4 млн грн (або 31,8 %);
- неправильне визначення розміру та застосування суми штрафних (фінансових) санкцій – по 124 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 275,6 млн грн (або 17,7 %);
- неякісне проведення перевірки та недоведення встановлених порушень – по 133 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 170,1 млн грн (або 11,0 %);

– інше – по 121 ППР скасовано грошових зобов'язань на суму 60,5 млн грн (або 3,9 %) [4].



Рис. 2.6. Основні причини скасування грошових зобов'язань, млн грн, по ППР у 2020 р. [130].

2022 рік став роком реальної спільної роботи податківців та платників податків, які єдиним фронтом пліч-о-пліч стали на захист економіки України.

Долаючи виклики, спричинені військовою агресією Російської Федерації проти України, ДПС у 2022 році продовжувала реалізацію місії: «Ми є повністю прозорою, сучасною та технологічною податковою службою, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції», та головного завдання – реалізації державної податкової політики.

Міністром фінансів України було затверджено Пріоритети діяльності ДПС на 2022 рік з урахуванням дії воєнного стану:

- ефективне управління діяльністю;
- ефективне адміністрування податків, зборів, платежів;
- формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві;

- протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів і вдосконалення аналітичних інструментів;
- формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди.

З перших днів війни робота органів ДПС була відновлена та організована з пріоритетом на безпеку платників податків та працівників Служби, забезпечення прав суб'єктів господарювання, громадян та наповнення бюджету країни.

Завдяки ефективній організації роботи, швидкому реагуванню на ситуацію, що склалася, та прийняттю управлінських рішень упродовж 2022 року ДПС надало 3,6 млн адмінпослуг. Їх перелік, якість, повнота та своєчасність з кожним роком мають тенденцію до зростання. Наразі платники можуть скористатися 145 видами адміністративних послуг.

ДПС спільно з платниками податків крокує в ногу із часом, тому за минулий рік аудиторія комунікаційних ресурсів збільшилася. Зокрема, у своїй діяльності Е-кабінетом на сьогодні послуговуються 4 млн користувачів, це на 500 тис. більше ніж за попередній звітний період. Зросла на 7,3 тис. аудиторія електронного сервісу InfoTAX – наразі це 56,7 тис. користувачів. Активно працюють вебпортал, Telegram-канал та Facebook-сторінка ДПС. Зокрема, Telegram-канал має 53,2 тис. підписників, Facebook-сторінка – 113 тис., а офіційний сайт ДПС в 2022 році щомісяця відвідували в середньому 434 тис. користувачів.

Одним із основних пріоритетів роботи ДПС є цифровізація послуг та сервісів. Оцифровано 100 % реєстрів ДПС, форм та форматів документів звітності, сервісних запитів, інформаційних взаємодій з ЦОВВ та 88 % адміністративних послуг.

Для ефективного та якісного обслуговування платників та здійснення інших завдань минулого року ДПС реалізувала низку успішних кейсів з різних напрямів. Серед них, зокрема, нові опції в Е-кабінеті, Дія.City, для зручності ведення бізнесу у межах реалізації програми «Підтримка державного управління фінансами для України – EU4PFM» доопрацьовано безкоштовне програмне рішення ДПС та розроблено ПЗ мобільного додатку ПРРО для iOS, web версія, Android, Windows.

У 2022 році з метою забезпечення взаємодії особи-нерезидента з контролюючим органом запрацював ще один вдалий кейс – Е-кабінет для цієї категорії. Це спеціальне

ІТ-рішення, яке забезпечує, зокрема, можливість: створення облікового запису особи-нерезидента, формування та подання заяв, отримання інформаційних повідомлень, надання прав доступу до інформації уповноваженим особам, здійснення листування.

Для підвищення стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні в 2022 році запроваджено низку заходів з розвитку ІТ-індустрії, зокрема спеціального режиму оподаткування резидентів Дія.City. Станом на 01.01.2023 вже зареєстровано в реєстрі Дія.City 415 резидентів.

У перші місяці війни до Податкового кодексу України було внесено низку змін, спрямованих на підтримку платників податків в умовах дії воєнного стану. ДПС забезпечено практичну реалізацію таких змін. Зокрема, звільнено від відповідальності платників у разі неможливості виконання своїх обов'язків, діяв мораторій на податкові перевірки, крім фактичних. Встановлено особливості застосування спрощеної системи оподаткування. Відновлено камеральні та документальні перевірки податкової звітності, відшкодування сум ПДВ з бюджету. Створено сприятливі умови для діяльності індустріальних парків. Звільнена від оподаткування благодійна допомога, зібрана волонтерами.

Було досягнуто значного прогресу в сегменті впровадження Е-аудиту. Для цього впродовж звітного року здійснено розробку та затвердження Технічних вимог та проект Договору для закупівлі файлу XSD (схеми XML-документів). Зроблений детальний технічний опис елементів стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) файлу XSD. Із липня 2021 р. платники податків мають можливість завантажувати файл XSD на веб-порталі ДПС.

У результаті оптимізації діяльності ДПС, послідовного аналізу ситуації та вмілого і своєчасного застосування управлінських рішень упродовж 2022 року органами ДПС в умовах війни вдалося забезпечити надходження (сальдо) до Зведеного бюджету України – 1,1 трлн гривень. Це на 98,2 млрд грн, або на 9,9 %, більше ніж 2021 року.

Зокрема, позитивна тенденція спостерігалася минулого року щодо надходжень (сальдо) до державного бюджету – це 698,7 млрд грн, що на 46,6 млрд грн, або на 7,2 %, більше ніж за довоєнний рік.

Надходження до місцевих бюджетів на 51,5 млрд грн більше порівняно з 2021 роком, а саме: 392,7 млрд грн у 2022 році проти 341,2 млрд грн за 2021 рік.

Надходження з податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (сальдо) становили 213,9 млрд гривень. Виконання розпису Міністерства фінансів України становить 119,1 % (+ 34,3 млрд гривень). Приріст до 2021 року з ПДВ становив 58,2 млрд гривень. З початку 2022 року платникам податків на рахунки відшкодовано 84,6 млрд грн податку на додану вартість.

До загального фонду держбюджету було сплачено податку на прибуток підприємств у сумі 117 млрд гривень. Зменшення цих надходжень порівняно з 2021 роком відбулося внаслідок значного зниження прибутковості суб'єктів господарювання через падіння економіки. Так, за оцінкою Мінекономіки, відбулося скорочення ВВП (реальний) в Україні за 2022 рік на 30,4 %, падіння експорту товарів – на 35,1 %, прибутку прибуткових підприємств – на 27,7 %.

На рис.2.7 та рис.2.8 показано донарахування за видами перевірок та видами податків/зборів/інших платежів у 2022 р. відповідно [129].



Рис. 2.7. Донарахування за видами перевірок у 2022 р., млн грн [129].

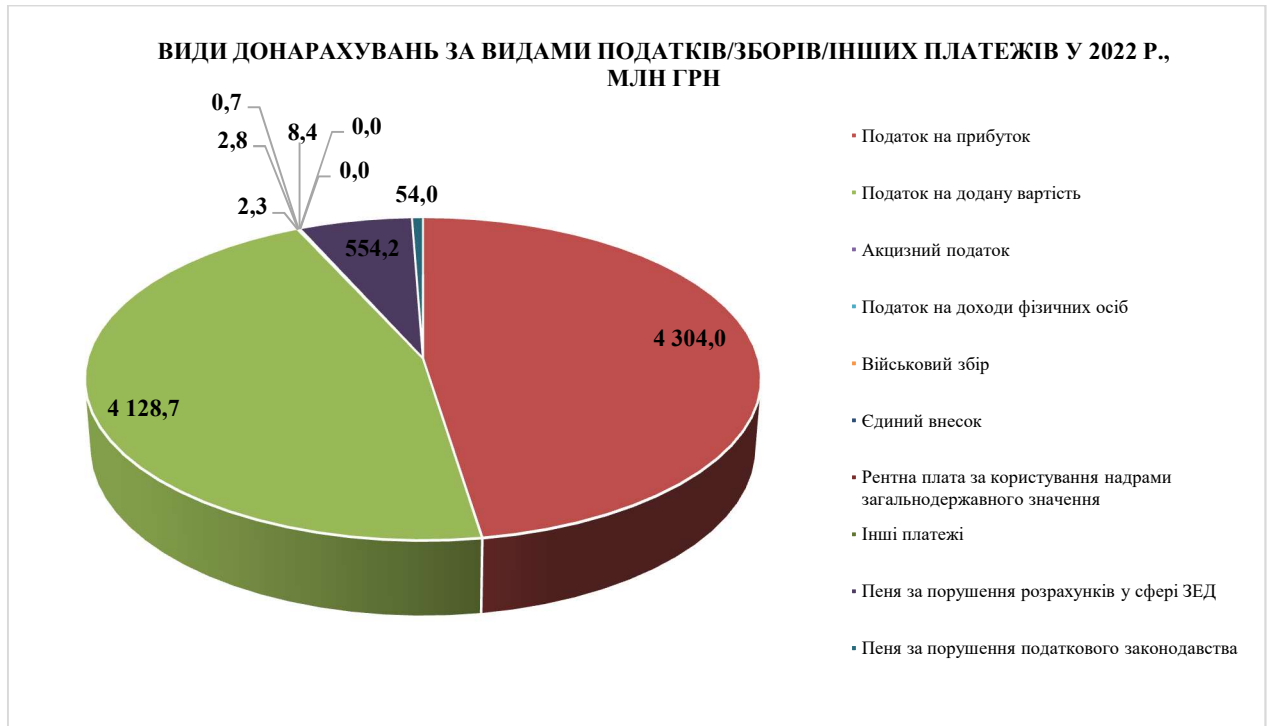


Рис. 2.8. Донарахування за видами податків/зборів/інших платежів у 2022 р., млн грн [129].

Отже, узагальнимо вищевказану статистичну інформацію контрольно-перевірочної роботи Державної податкової служби протягом 2018-2022 рр. (табл. 2.1).

Таблиця 2.2.

**Аналіз динаміки податкових перевірок, проведених ДПС України
у 2018 – 2022 рр., шт.***

Вид перевірки	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 від 2018 року		2020 рік	Відхилення 2020 від 2019 року		2021 рік	Відхилення 2021 від 2020 року		2022 рік	Відхилення 2022 від 2021 року	
			Абсолютне	Темп приросту, %		Абсолютне	Темп приросту, %		Абсолютне	Темп приросту, %		Абсолютне	Темп приросту, %
Планова	5299	4646	-653	-12,3	1940	-2706	-58,2	3092	1152	59,4	785	-2307	-74,6
Позапланова	15689	11867	-3822	-24,4	23900	12033	101,4	41950	18050	75,5	6524	-35426	-84,4
Фактична	14652	16373	1721	11,7	16565	192	1,2	26096	9531	57,5	21537	-4559	-17,5
Зустрічна	6375	5276	-1099	-17,2	2206	-3070	-58,2	2474	268	12,1	817	-1657	-67,0
Загальна кількість документальних податкових перевірок	42015	38162			44611			73612			29663		

*Джерело: побудовано автором за даними [130], [131], [127], [128], [129].

У 2019 р., у порівнянні із 2018 р., загальна кількість податкових перевірок зменшилась на 3853 шт. (із 42015 до 38162 шт.) або на 9,2%.

У 2020 р. у порівнянні із 2019 р., загальна кількість податкових перевірок зросла на 6449 шт. (із 38162 до 44611 шт.) або на 16,9%. Зростання відбулося за рахунок збільшення кількості позапланових (із 11867 до 23900 шт.) та фактичних перевірок (із 16373 до 16565 шт.). Однак, різко зменшилась кількість документальних планових перевірок – із 4646 до 1940 шт., що пояснюється дією законодавчо встановленого мораторію, який тривав із 18 березня 2020 р. і до кінця року, на проведення документальних та фактичних перевірок (крім фактичних перевірок у частині обігу підакцизної групи товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації) суб'єктів господарювання та на звернення платників податків). Такі обмеження значно вплинули на баланс як кількості контрольних заходів, так і донарахованих та узгоджених сум грошових зобов'язань.

Як наслідок, через скорочення кількості контрольних заходів внаслідок запровадження мораторію на перевірки навантаження платників податків перевітками та звітками зменшилося. Проте мораторій на перевірки варто трансформувати в перевірки суб'єктів господарювання на основі формування та обробки інформації баз даних та реєстрів ДПС, а також посилення інформаційної взаємодії з іншими органами системи державного фінансового контролю щодо правильності, повноти та достовірності інформації, яку надають об'єкти контролю, особливо що стосується ризикових операцій. Також під час дії мораторію важливо поширювати застосування податкового консультування, особливо для фізичних осіб-підприємців.

У 2021 р. у порівнянні із 2020 р. загальна кількість податкових перевірок зросла на 29001 шт. (із 44611 до 73612 шт.) або на 65%. Зростання відбулося за рахунок збільшення кількості усіх видів перевірок, особливо позапланових (із 23900 до 41950 шт.) та фактичних перевірок (із 16565 до 26096 шт.), що пояснюється дією постанови Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» (далі – Постанова № 89), якою скорочено строк дії обмежень, встановлених пунктом 522 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, в частині дії мораторію на

проведення деяких видів перевірок, дозволивши проведення таких видів перевірок юридичних осіб.

У 2022 р., у порівнянні із 2021 р., загальна кількість податкових перевірок зменшилась на 43949 шт. (із 73612 до 29663 шт.) або на 59,7%. Спадання відбулося за рахунок зменшення кількості усіх видів перевірок, що пояснюється військовою агресією Російської Федерації проти України (законодавчо врегульовано законами України від 03 березня 2022 року № 2118-ІХ, від 15 березня 2022 року № 2120-ІХ, від 12 травня 2022 року № 2260-ІХ, від 03 листопада 2022 року № 2719-ІХ).

Варто відмітити, що у структурі документальних податкових перевірок позапланових та фактичних перевірок податковими органами проводиться більше ніж планових та зустрічних (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка кількості проведених документальних податкових перевірок за видами за період 2018-2022 рр.*

Вид перевірки	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік
Планова, шт.	5299	4646	1940	3092	785
<i>Питома вага планових податкових перевірок, %</i>	<i>12,6</i>	<i>12,2</i>	<i>4,3</i>	<i>4,2</i>	<i>2,6</i>
Позапланова, шт.	15689	11867	23900	41950	6524
<i>Питома вага позапланових податкових перевірок, %</i>	<i>37,3</i>	<i>31,1</i>	<i>53,6</i>	<i>57,0</i>	<i>22,0</i>
Фактична, шт.	14652	16373	16565	26096	21537
<i>Питома вага фактичних податкових перевірок, %</i>	<i>34,9</i>	<i>42,9</i>	<i>37,1</i>	<i>35,5</i>	<i>72,6</i>
Зустрічна, шт.	6375	5276	2206	2474	817
<i>Питома вага зустрічних податкових перевірок, %</i>	<i>15,2</i>	<i>13,8</i>	<i>4,9</i>	<i>3,4</i>	<i>2,8</i>
Загальна кількість документальних податкових перевірок, шт.	42015	38162	44611	73612	29663

*Джерело: побудовано автором за даними [130], [131], [127], [128], [129].

Результатом проведення органами ДПС податкових перевірок щодо правильності визначення, повноти та своєчасності сплати податків і податкових платежів є донараховані та узгоджені суми грошових зобов'язань, які підлягають

погашенню до відповідних бюджетів. У процесі перевірки працівники контролюючих органів перевіряють правильність визначення бази та об'єкта оподаткування, законності використання пільг, достовірність встановлених ставок податків, достовірності визначення розміру податків, своєчасність та повноту сплати податків та податкових платежів до відповідних бюджетів та інші. В таблиці 3 наведено дані щодо донарахування суми грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок, проведених органами ДПС.

Так, у 2019 р., у порівнянні з 2018 р., за результатами перевірок донарахування податків і платежів збільшилося на 11,2 млрд. грн. (з 34,4 до 45,6 млрд. грн.) або на 32,6%; при цьому сума донарахованих податків і платежів за результатами позапланових перевірок зменшилась на 0,2 млрд. грн. (з 15,1 до 14,9 млрд. грн.) або на 1,3%. У 2020 р., у порівнянні із 2019 р., за результатами перевірок донарахування податків і платежів зменшилося на 27,9 млрд. грн. (з 45,6 до 17,7 млрд. грн.) або на 61,2%. У 2021 р., у порівнянні із 2020 р., за результатами перевірок донарахування податків і платежів збільшилося на 45,8 млрд. грн. (з 17,7 до 63,5 млрд. грн.) або на 258,5%. У 2022 р., у порівнянні із 2021 р., за результатами перевірок донарахування податків і платежів зменшилося на 43,9 млрд. грн. (з 63,5 до 19,6 млрд. грн.) або на 69,1% (табл.2.4).

Таблиця 2.4.

Оцінка якісних показників, отриманих в результаті проведених перевірок органами ДПС України у 2018 – 2022 рр., млрд. грн.*

Показники	2018 рік	2019 рік	Відхилення 2019 від 2018 року		2020 рік	Відхилення 2020 від 2019 року		2021 рік	Відхилення 2021 від 2020 року		2022 рік	Відхилення 2022 від 2021 року	
			Абсолютне	Темп приросту, %		Абсолютне	Темп приросту, %		Абсолютне	Темп приросту, %		Абсолютне	Темп приросту, %
Донараховано податків і платежів:	34,4	45,6	11,2	32,6	17,7	-27,9	-61,2	63,5	45,8	258,5	19,6	-43,9	-69,1
— планові перевірки	18,9	22,8	3,9	20,6	7,4	-15,4	-67,5	52,8	45,4	613,2	14,7	-38,1	-72,2
— позапланові перевірки	15,1	14,9	-0,2	-1,3	9,7	-5,2	-34,9	9,9	0,2	1,6	3,5	-6,4	-64,8
— фактичні перевірки	0,4	7,9	7,5	1875,0	0,6	-7,3	-92,4	0,8	0,2	37,0	1,4	0,6	72,9

*Джерело: побудовано автором за даними [130], [131], [127], [128], [129].

Після збільшення суми донарахувань з податків і платежів у 2019 р. (порівняно із 2018 р.) вже у 2020 р. спостерігається зменшення суми донарахувань як загалом (з 45,6 млрд грн у 2019 р. до 17,7 млрд грн у 2020 р.), так і конкретно по видах перевірок. У 2021 р. сума донарахувань з податків та платежів збільшилась і загалом (із 17,7 млрд грн у 2020 р. до 63,5 млрд грн), і конкретно по видах перевірок. Однак, у 2022 р. сума донарахувань з податків і платежів зменшилась (із 63,5 млрд грн у 2021 до 19,6 млрд грн)

Зменшення суми донарахованих грошових зобов'язань платників податків може обумовлюватися двома причинами: зменшенням кількості суб'єктів підприємництва, що перевірялися та можливо покращенням з ними роботи контролюючих органів щодо адміністрування податків, а також покращенням податкової дисципліни самими платниками податків. Збільшення суми донарахованих грошових зобов'язань платників податків зумовлене збільшенням кількості контрольно-перевірочних заходів.

На тлі зменшення кількості документальних перевірок протягом 2018-2019 рр. (табл. 2.1) відбувається збільшення донарахованих грошових зобов'язань за актами документальних перевірок (рис. 2.9). Це свідчить про підвищення ефективності податкового контролю. Однак, при збільшенні кількості перевірок у 2020 р. порівняно із 2019 р. відбувається зменшення донарахованих грошових зобов'язань за актами документальних перевірок. При збільшенні кількості перевірок у 2021 р. порівняно із 2020 р. відбувається збільшення донарахованих грошових зобов'язань за актами документальних перевірок. Різкий спад кількості перевірок і, відповідно, суми донарахованих грошових зобов'язань за актами документальних перевірок у 2022 р. порівняно із 2021 р. зумовлений військовою агресією Російської Федерації проти України і, як наслідок, зниженням кількості та ефективності податкових перевірок.



Рис. 2.9. Динаміка кількості документальних перевірок та донарахованих грошових зобов'язань за актами перевірок за період 2018-2020 рр.*

*Джерело: побудовано автором за даними [130], [131], [127], [128], [129].

Отже, проведений аналіз результатів діяльності Державної податкової служби протягом 2018-2022 рр. показав, що протягом 2018-2019 рр. зменшувалась кількість проведених документальних перевірок та збільшувався рівень донарахувань грошових зобов'язань за актами перевірок. Негативна зворотна тенденція спостерігалась протягом 2019-2020 рр., що є наслідком зменшення кількості суб'єктів підприємництва, що перевірялися, та покращення з ними роботи контролюючих органів щодо адміністрування податків, а також покращення податкової дисципліни самими платниками податків. [45]. Позитивна зворотна тенденція спостерігалась протягом 2020-2021 рр. внаслідок збільшення контрольних-перевірочних заходів. У 2022 р. порівняно із 2021 р. відбувся різкий спад кількості перевірок та зменшилась сума донарахованих грошових зобов'язань через військову агресію Російської Федерації проти України.

Проведений аналіз показав, що через об'єктивні зовнішні причини неможливо провести документальну та фактичну перевірки. В зв'язку з цим необхідно переходити у віртуальну площину.

Налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами і платниками податків залежить від інформаційних систем, які їх обслуговують і формуються з використанням електронних технологій у податковому контролі. Однією з форм зазначеного контролю є електронний аудит (електронні перевірки).

Так, у Дорожній карті щодо е-аудиту «Стандарти для аудиторів, що працюють у сфері електронного аудиту» е-аудит визначається як перевірка бухгалтерських операцій (та їх джерел/походження), що створені та опрацьовані в електронному середовищі з використанням комп'ютерних інструментів за допомогою аналізу, зіставлення, оцінювання та контролю [2].

На сьогодні спільною тенденцією застосування е-аудиту є використання відповідного інформаційно-технологічного середовища для взаємодії фіскальних органів з платниками податків через електронні форми податкової звітності, документообіг та відповідні комп'ютеризовані програми аналізу даних та файлів бухгалтерського обліку [3].

Нині дослідженню аспектів проведення е-аудиту приділяють увагу ряд міжнародних організацій, такі як ISACA, IAF, ISO та інші. Керуючись відповідними положеннями, зокрема: керівництвом G3 – «Use of CAATs» (ISACA), документом MD 4:2008 – «Mandatory Document for the use of Computer Assisted Auditing Techniques («CAAT») for Accredited Certification of Management Systems» (IAF) та стандартом ISO/IEC 17021:2006 класифікація професійного програмного забезпечення підтримки проведення IT-аудиту – CAAT (Computer Assisted Audit Techniques) є такою:

- Generalized Audit Software (GAS) – програмне забезпечення для аудиту загального призначення – дозволяє аудитору провести тести комп'ютерних файлів, баз даних та комп'ютерних мереж, відповідно до міжнародних стандартів та кращих світових практик;

- Custom Audit Software (CAS) – спеціальне програмне забезпечення для аудиту – необхідне, у випадках, коли комп'ютерні системи замовника аудиту є несумісними з GAS-засобами, або якщо аудитору необхідно провести певні тести, які GAS-засобами не забезпечують;

– Test Data – програмні засоби для тестування даних – застосовуються аудитором для тестування програмних контролів клієнтських комп’ютерних додатків. Аудитор проводить симулятивні тести на актуальність даних, відповідність процедур їх зберігання й використання стандартам інформаційної безпеки;

– Parallel Simulation – програмні засоби паралельної симуляції – аудитором розробляється комп’ютерна симуляція для відображення виробничих програм замовника аудиту; – Integrated Test Facility – інтегровані засоби тестування – аудитор проводить тестування даних безпосередньо під час роботи програм (додатків) [137].

Виділяють три основні методичні елементи (етапи) упровадження стандартного аудиторського файлу для проведення е-аудиту фіскальними органами, які відображені на рис. 2.12 [2].



Рис. 2.12. Етапи впровадження стандартного аудиторського файлу для проведення е-аудиту фіскальними органами [2].

В Україні концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків розроблена Міністерством фінансів України ще наприкінці 2020 р. [67]. Однак, широке впровадження е-аудиту в практику податкового контролю в Україні можливе за умови забезпечення виконання ряду комплексних заходів, розробки та прийняття відповідних законодавчих змін.

Так, для досягнення мети концепції слід забезпечити виконання комплексних заходів за такими напрямками:

- підготовка та прийняття змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів, необхідних для запровадження е-аудиту (в частині обов'язку ведення бухгалтерського обліку в електронній формі, дотримання стандартних технічних вимог та специфікацій до складання та подання стандартного аудиторського файлу, строків, процедур його обробки, використання результатів такої обробки, застосування штрафних санкцій, тощо);

- розробка технічної специфікації та опису технічних вимог до стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

- розробка алгоритму контролю XSD для перевірки стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

- розробка методики здійснення е-аудиту як частини доперевірочної та перевіркової роботи;

- придбання та впровадження програмного забезпечення з метою автоматизації процесу проведення е-аудиту на основі стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA);

- проведення відповідного навчання фахівців контролюючого органу;

- комунікаційна та роз'яснювальна робота з платниками податків.

Впровадження Концепції надасть змогу застосовувати сучасні технології під час здійснення податкового контролю та сприятиме вирішенню наступних завдань:

- вдосконалення ризик-орієнтованих підходів на доперевірочному та перевірконому етапах;

- підвищення швидкості, точності та ефективності результатів перевірок;

- створення можливостей для платників податків щодо самоперевірки поданої податкової звітності;
- зменшення кількості податкових запитів до платників податків;
- зменшення податкових правопорушень та судових спорів;
- зменшення особистих контактів між платником податків та контролюючим органом, зниження впливу «людського фактору» [67].

Слід вказати, що систематизований аналіз інформації, що передається від платника податків до контролюючого органу, створить додаткові можливості для виявлення тенденцій у здійсненні податкових правопорушень з метою їх оперативного вирішення [9].

Реалізація концепції передбачена на період до 2027 р. (рис. 2.13).



Рис. 2.13. Етапи впровадження концепції е-аудиту в Україні

Механізм електронного аудиту базується на інформації, отриманій від платників податків у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T), розробленого Організацією економічного співробітництва та розвитку. Цей файл є легким у використанні та призначений для здійснення заходів податкового контролю із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення.

Очікується, що впровадження концепції дасть змогу, зокрема:

- розвивати ризик-орієнтовані підходи з акцентом на системну оцінку та опрацювання ризиків із застосуванням комплексу аналітичних, контрольних та інших заходів та інструментів на доперевірочному та перевірочному етапі;
- зменшити витрати робочого часу на здійснення заходів податкового контролю;
- покращити якість та результативність податкового контролю за рахунок автоматичного аналізу і тестування показників податкової та фінансової звітності, виявлення розбіжностей та ризиків;
- прискорити та спростити процедури аналізу даних бухгалтерського та податкового обліку платників податків в електронному вигляді, стандартизувати та уніфікувати процеси контрольної-перевірочної роботи;
- підвищити рівень добровільного дотримання платниками податків норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;
- зменшити вплив «людського» фактору під час процедур податкового контролю [67].

Отже, реалізувавши Концепцію впровадження електронного аудиту для платників податків, Україна зможе перейти до якісно нового рівня здійснення контрольної-перевірочної роботи, підвищивши стандарти взаємовідносин держави та бізнесу.

Однак, слід зазначити, що утворилась юридична колізія. Так, міністерство фінансів своїм наказом запровадило з жовтня 2021 року обов'язкове подання великими платниками податків (ВПП) стандартного аудиторського файлу (SAF-T файлу) на запит ДПС під час проведення перевірки.

Проте за даними компаній-членів Американської торговельної палати в Україні, поки не всі облікові системи ВПП в Україні мають технічні можливості для підготовки цього файлу, а технічні системи ДПС – для обробки його даних.

Більше того, основний законодавчий документ у податковій сфері – Податковий кодекс України – досі не містить такого терміну та не вимагає подачі SAF-T файлу.

Уряд для цього вніс до Верховної ради законопроекти №6255 та №6256 ще у 2021 році.

Але вони так і не були розглянуті, зокрема і профільним Комітетом Верховної ради [140].

Таким чином, впровадження електронних технологій у податковому контролі означає його зміну внаслідок широкого застосування сучасних технологій, гаджетів та інтелектуальних пристроїв, Internet тощо. Розвиток цифровізації, впровадження новітніх технологій та розроблення нових цифрових інструментів сприяють значному підвищенню ефективності адміністрування податків.

Висновки до розділу 2

1. Було визначено, що важливість податкової системи як однієї з найбільш важливих форм управління економікою держави полягає в тому, що податки - важливе джерело надходження доходів до бюджету та вагомий економічний інструмент, який здійснює стимулювання і регулювання виробництва, забезпечує дію соціальних гарантій, які прискорюють ділову активність.

Податкова система визначається не лише сукупністю податків і зборів, а й принципами її побудови, які закріплені нормативно, інституційною основою, функціями контролюючих органів, правами контролюючих органів, обов'язками та відповідальністю посадових осіб контролюючих органів.

2. Було з'ясовано, що актуальним є вдосконалення методів податкового планування та аналізу, зокрема шляхом застосування сучасних технологічних рішень: комплаєнс-рішення, інсайт-рішення, управління процесами та інфраструктура для забезпечення їх роботи. Основними технологіями для побудови системних рішень в оподаткуванні є блокчейн, штучний інтелект та роботизація.

Під час дослідження системи блокчейн було встановлено, що ця система є структурованою, складається із ланцюжків трансакцій, побудованих за певними правилами. Використання даної технології в оподаткуванні допоможе зменшити адміністративні витрати, вилучити із системи оподаткування застарілу бюрократію,

збільшити прозорість та спростити процес оподаткування та реєстрації прибутку компаній.

Роботизацію можна застосовувати, наприклад, під час обробки первинних документів, автоматизованого перенесення даних із різних систем у бухгалтерські системи, виявлення помилок введення даних через автоматизований аналіз та зіставлення задалегідь заданих алгоритмів тощо.

ШІ в оподаткуванні можна застосовувати для автоматизованої обробки податкової звітності, аналізу фінансових даних суб'єктів бізнесу, автоматичного генерування податкових звітів, виявлення податкових порушень та шахрайства.

Було визначено, що система податкового комплаєнсу сприятиме покращенню податкової дисципліни платників податків, а також мінімізації ненадходжень до державного бюджету. При впровадженні податкового комплаєнсу пропонуємо застосовувати модель управління ефективністю податкових органів в процесі впровадження інноваційних трансформацій на основі методу збалансованої системи показників, яка дозволить проаналізувати дієвість мотивів і стимулів, запропонованих платникам податків, та дотримання ними вимог податкового законодавства і повноти сплати податків, зборів, платежів.

Було визначено, що однією із цифрових технологій в державному та податковому контролі є стандартний податковий аудиторський файл (SAF-T), дані якого можна використати для проведення е-аудиту за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення.

3. Проведений аналіз результатів діяльності Державної податкової служби протягом 2018-2022 рр. показав, що протягом 2018-2019 рр. зменшувалась кількість проведених документальних перевірок та збільшувався рівень донарахувань грошових зобов'язань за актами перевірок. Негативна зворотна тенденція спостерігалась протягом 2019-2020 рр., що є наслідком зменшення кількості суб'єктів підприємництва, що перевірялися, та покращення з ними роботи контролюючих органів щодо адміністрування податків, а також покращення податкової дисципліни самими платниками податків. Позитивна зворотна тенденція спостерігалась протягом 2020-2021 рр. внаслідок збільшення контрольних-перевірочних заходів. У 2022 р.

порівняно із 2021 р. відбувся різкий спад кількості перевірок та зменшилась сума донрахованих грошових зобов'язань через військову агресію Російської Федерації проти України.

Було запропоновано використовувати електронні перевірки для того, щоб уникнути або послабити дію зовнішніх об'єктивних факторів.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

3.1. Стратегія реформування податкової служби на основі розвитку сучасних ІТ-технологій та підвищення якості контролю в сфері оподаткування

Сучасна зміна технологічної парадигми українського суспільства, що спрямована на швидку інформатизацію і цифровізацію, вимагає від органів державного фінансового контролю, у тому числі Державної податкової служби України, реагування на виклики, що стосуються збільшення обсягів та складності господарських операцій, динамічної зміни кількості та якості суб'єктів господарювання, комунікативної реалізації між органами державної влади, бізнесом і громадянами, і створені цими трансформаціями можливості щодо підвищення якості та ефективності діяльності держави і суспільства.

Формування та реалізація державної податкової політики потребує покращення стратегії функціонування та розвитку податкових органів шляхом впровадження нових підходів в управлінні самою службою, застосування сучасних інформаційних технологій в податковому адмініструванні, розвитку інноваційних форм і методів комунікації і взаємодії податкових органів з приватним і публічним середовищем для забезпечення сталих наповнених бюджетних надходжень через покращення податкового адміністрування, що забезпечується шляхом:

- підвищення ефективності діяльності самої служби через посилення інституційної спроможності, уникнення дублювання та оптимізації функцій та процедур, ефективне інформаційне супроводження адміністративно-управлінських процесів, на основі розвитку ефективної, сучасної ІТ-інфраструктури;
- досягнення ефективної комунікації податкових органів та бізнесу шляхом розвитку інформаційного обміну даними щодо обліково-звітних показників про стан

розрахунків платників з бюджетами та фондами, контролю за повнотою оподаткування доходів фізичних осіб, наявності та управління податковим боргом, на основі розробки та впровадження зручних у використанні та доступних для платників податків електронних ресурсів і сервісів [34];

- розвитку Державної податкової служби як сервісної служби завдяки забезпеченню якісного та швидкого консультування для підвищення рівня поінформованості платників та сприйняття контролюючих органів як відкритих і транспарентних партнерів;

- підвищення ефективності та аналітичної спроможності системи управління ризиками шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів, у тому числі на основі інформаційних технологій;

- розвитку ефективної та скоординованої міжнародної співпраці та посилення міжнародного обміну інформацією, у тому числі через удосконалення процедури обміну звітів FATCA від фінансових агентів через інформаційно-комунікативну систему «Міжнародний обмін» відповідно до угоди між Кабінетом Міністрів України та урядом Сполучених Штатів Америки з метою поліпшення виконання податкових правил й застосування положень закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) тощо [94].

Свого часу важливим стратегічним кроком стали трансформаційні процеси щодо роз'єднання органів, які реалізують державну податкову та митну політику. Розпорядженням КМУ від 27 грудня 2018 р. № 1101-р (далі – розпорядження від 27.12.2018 № 1101-р) було схвалено концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику [122].

Відповідно до вищезгаданого розпорядження, процес реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, зазначалося як пріоритетне завданням, яке визначається наступними нормативно-правовими документами:

- Стратегія сталого розвитку “Україна—2020”, яка була схвалена указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015 [121];

— Програма діяльності Кабінету Міністрів України, яка схвалена постановою Верховної Ради України від 14 квітня 2016 р. № 1099-VIII [117];

— середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 р. (затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275) [114];

— Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017—2020 рр. (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142) [123];

— Стратегія реформування державного управління України на 2016—2020 рр. (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р. № 474) [40].

Відповідно до розпорядження від 27.12.2018 № 1101-р, реформування системи органів, що здійснюють державну податкову політику, пропонується реалізовувати за такими загальними напрямками (рис. 3.1) [122].



Рис. 3.1. Напрями реформування органів Державної податкової служби

Розглянемо кожен із загальних напрямів детальніше.

Перший напрям «Оптимізація організаційної та функціональної структури» передбачає:

– «запровадження ефективної організаційної структури, що побудована за функціональним принципом, відновлення управлінської вертикалі Державної податкової служби, спрямоване на якісне та вчасне виконання такими органами покладених на них обов'язків;

– забезпечення підвищення аналітичної спроможності Державної податкової служби шляхом налагодження ефективного та своєчасного обміну інформацією, розширення використання інформаційних рішень, методів аналізу та обробки масивів даних, системи аналізу та управління ризиками в процесі виконання своїх функцій;

– мінімізацію впливу людського фактору та автоматизацію процесів під час виконання стандартизованих оперативних завдань, концентрацію ресурсів на інтелектуальних методах контролю і запобігання порушенням у сфері податкового законодавства;

– перегляд підходів до системи добору кадрів, розвитку вмінь та навичок співробітників, їх стимулювання і заохочення до добросовісного та ініціативного виконання обов'язків, які ґрунтуються на найкращих світових практиках. Пріоритизація кадрової політики на долученні кваліфікованих фахівців, що вільно володіють навиками у сфері інформаційно-телекомунікаційних технологій та співробітників, задіяних у розробленні та застосуванні інтелектуальних методів контролю і запобігання порушенням у сфері податкового законодавства;»

– «...розділення сервісної та правоохоронної функцій Державної податкової служби. Передача правоохоронної функції органу з розслідування фінансових злочинів - центральному органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування;

– усунення дублювання функцій, пов’язаних з боротьбою із злочинами у сфері фінансів, органів, що реалізують державну податкову політику, правоохоронних органів та органу з розслідування фінансових злочинів після утворення такого органу;

– розвиток стратегічного управління в Державній податковій службі» [122].

Другий напрям «Удосконалення процедури адміністративного оскарження» визначається через «...запровадження ефективного механізму розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку, впровадження системи моніторингу результативності розгляду судами податкових спорів, що пройшли процедуру адміністративного оскарження, моніторинг і систематизацію результатів розгляду податкових спорів в адміністративному та судовому порядку і доведення їх до відома інших підрозділів ... Державної податкової служби...» для стандартизації підходів до адміністрування податків, зборів, платежів.

Під третім напрямом «Управління інформаційними системами та технологіями» розуміється:

– «...забезпечення безперебійної роботи та спільного доступу до інформаційно-телекомунікаційних систем, баз даних та інших інформаційних ресурсів, що використовуються для адміністрування податків, зборів та інших обов’язкових платежів...»;

– запровадження такої політики управління інформаційно-телекомунікаційною системою, яка передбачала б «...прийняття середньострокової та довгострокової стратегії розвитку такої системи, державний нагляд за нею, забезпечення функціонування центрального та регіональних підрозділів інформаційно-телекомунікаційної системи, а також базувалася б на результатах моніторингу потреб користувачів»;

– «...розвиток перспективної архітектури інформаційно-телекомунікаційної системи, визначення стандартів та документації ... до неї, забезпечення інтеграції і сумісності всіх її компонентів і підсистем...»;

- «запровадження операційної політики інформаційно-телекомунікаційної системи, що повинна забезпечити створення такої системи, яка буде функціональною, зручною для використання, захищеною, передбачатиме інструкцію для користувачів та підлягатиме регулярному аудиту;
- забезпечення доступу Державної податкової служби до баз даних інших органів виконавчої влади (МВС, Держстат, органи державної виконавчої служби тощо) для більш оперативного та ефективного виконання своїх функцій;
- забезпечення технічного та криптографічного захисту інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах, баз даних та інших інформаційних ресурсів із впровадженням комплексних систем захисту інформації та криптографічних засобів під час обміну інформацією та доступу до баз даних інших органів виконавчої влади, проведення контрольних процедур щодо дотримання законодавства із захисту інформації та моніторингу щодо протидії кіберзагрозам через центри реагування на кіберінциденти» [122].

Четвертий напрям «Розвиток персоналу, реформи для забезпечення доброчесності та антикорупційні заходи» включає в себе:

- «аналіз та перегляд завдань, ключових показників результативності, ефективності та якості службової діяльності державних службовців Державної податкової служби, які займають посади державної служби категорій “Б” і “В”...»;
- «розроблення та запровадження комплексної системи заходів мотивації та заохочення до доброчесного та ініціативного виконання обов’язків;
- забезпечення комплексного оцінювання використання робочого часу, результатів службової діяльності та виконання ключових показників результативності, ефективності та якості службової діяльності державних службовців Державної податкової служби, які займають посади державної служби категорій “Б” і “В”;
- реалізацію вимог Закону України “Про державну службу” щодо побудови системи оплати праці працівників Державної податкової служби з урахуванням результатів оцінювання службової діяльності державних службовців, а також

особистого внеску державного службовця в загальний результат роботи державного органу;

- проведення на постійній основі внутрішньої оцінки рівня задоволеності персоналу умовами праці;
- визначення чітких прав, обов'язків та відповідальності працівників Державної податкової служби, в тому числі за шкоду, заподіяну своїми неправомірними діями платникам податків;
- розроблення стратегії навчання та перепідготовки, що базуватиметься на законодавстві, національних та міжнародних стандартах; оцінку потреб у навчанні, підготовку планів, визначення цільових груп та методів навчання, підбір викладачів, технічного оснащення та баз для проведення навчання, функціонування навчального центру; запровадження контролю за обґрунтованістю формування навчальних груп, а також практичним використанням співробітниками, які пройшли навчання, отриманих знань і навичок;
- координацію та спрямування підрозділів внутрішньої безпеки Державної податкової служби Мінфіном; перегляд підходів у роботі та оцінки ефективності роботи співробітників підрозділів внутрішньої безпеки Державної податкової служби в напрямі боротьби з корупцією та запобігання її проявам; включення до ключових показників результативності співробітників підрозділів внутрішньої безпеки оцінки ефективності налагодження та розвитку внутрішніх процесів Державної податкової служби в частині здійснення заходів із запобігання проявам корупції;
- запровадження автоматизованих аналітичних платформ, що проводять збір інформації, її аналіз, виявлення корупційних ризиків; забезпечення можливості подання інформації про можливі порушення в діях співробітників Державної податкової служби з використанням усіх наявних засобів: особисто, засобами телефонного зв'язку, а також через Інтернет;
- постійне оновлення та розміщення у відкритому доступі інформації про результати роботи підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції;

- формування ефективної комунікації у сфері боротьби з корупцією серед співробітників та громадськості (включаючи інформацію про наслідки вчинення корупційних діянь);
- організацію підвищення кваліфікації співробітників підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції з метою отримання знань про найкращі міжнародні практики у сфері протидії корупції;
- розроблення комплексного плану дій із забезпечення доброчесності, який передбачатиме три ключові напрями:
 - 1) проведення оцінювання результатів службової діяльності державних службовців для визначення якості виконання поставлених завдань, а також з метою прийняття рішення щодо преміювання, планування їх кар'єри, визначення потреби у професійному навчанні, здійснення інших заходів мотивації;
 - 2) здійснення заходів з метою зменшення можливостей для корупції, виявлення корупційних дій та застосування належних санкцій;
 - 3) запровадження обов'язкового навчання для співробітників податкової служби з питань запобігання корупції» [122].

П'ятий напрям «Прозорість та контрольованість реформи» передбачає:

- «оперативний моніторинг за здійсненням заходів з реалізації реформи Державної податкової служби на основі ключових показників ефективності, встановлених Мінфіном; оприлюднення на офіційних веб-сайтах податкових органів щомісячних звітів про виконання ключових показників ефективності;
- створення уніфікованої системи вимірювання та оцінки задоволеності бізнесу рівнем обслуговування податкових органів; проведення щорічних досліджень та оприлюднення результатів;
- підготовка комунікаційних стратегій, які передбачатимуть послідовне висвітлення процесу реформування та забезпечуватимуть єдину політику комунікацій Державної податкової служби та її територіальних органів;

- висвітлення своєчасної, доступної та повної інформації про законодавство і процедури, стратегічні цілі податкових органів і звіти про ключові показники ефективності;
- налагодження в територіальних органах Державної податкової служби вертикальних і горизонтальних комунікацій та розвиток внутрішніх інформаційно-довідкових мереж;
- формування високої культури сплати податків у населення як однієї із складових комунікаційних стратегій податкових органів;
- використання зворотного зв'язку у формі незалежних опитувань платників податків щодо їх оцінки сприйняття рівня корупції у Державній податковій службі як інструменту для вдосконалення процедур та процесів діяльності служби» [122].

Далі розглянемо чотири конкретні напрями по удосконаленню Державної податкової служби.

1. Стимулювання добровільної сплати податків, розвиток податкових сервісів забезпечуються шляхом:

- «розроблення та впровадження стратегії стимулювання добровільного дотримання податкової дисципліни (добровільної сплати податків)...»;
- «розширення кількості сервісів, що надаються податковими органами в режимі реального часу;
- розроблення та впровадження спеціалізованих програмних продуктів (мобільних додатків) для спрощення доступу платників до таких онлайн-сервісів;
- підвищення якості індивідуальних податкових консультацій, зокрема шляхом удосконалення контролю всіх виданих індивідуальних податкових консультацій на рівні апарату Державної податкової служби;
- розширення можливостей та підвищення якості надання послуг контакт-центром Державної податкової служби...»;
- «запровадження системи постійного збору відгуків та пропозицій платників щодо роботи онлайн-сервісів, контакт-центру, а також системи оцінки

задоволеності платників якістю послуг, що надаються центрами обслуговування платників;

– проведення інформаційних кампаній та роз'яснювальної роботи з метою стимулювання платників податків до переходу на нову модель сервісного обслуговування (онлайн-сервіси та послуги контакт-центру)...»;

– «спрощення адміністрування податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

2. «Управління ризиками, податковий контроль та аудит» передбачають:

– «централізацію функції управління ризиками;

– запровадження методики оцінки податкових розривів (“tax gaps”) щодо вимірювання розривів між сумами фактично сплачених податків та оцінкою потенційних надходжень згідно з податковим законодавством;

– перегляд критеріїв ризику та внесення змін до порядку відбору платників до плану-графіка податкових перевірок, що забезпечать врахування галузевої специфіки, регіональної специфіки, результатів попередніх аудитів, судової практики та даних, які можуть бути отримані від державних органів (“відкритих джерел”);

– забезпечення використання системи аналізу ризиків для проведення доперевірочного аналізу та всіх видів перевірок;

– поступове запровадження електронної документальної перевірки (електронного аудиту) спочатку великих платників податків, а в подальшому всіх платників».

3. «Удосконалення роботи, спрямованої на погашення податкового боргу, передбачає:

– розроблення моделі роботи, спрямованої на погашення податкового боргу, з урахуванням вартості її проведення та ймовірності стягнення податкового боргу, що дасть змогу зосередитися на платниках податків, які мають великі суми податкового боргу/щодо яких є висока ймовірність погашення таких сум, з метою підвищення ефективності стягнення податкового боргу;

– розроблення контактної стратегії для кожного сегмента платників податків, які мають податковий борг (канали, частота контактування тощо)».

4. «Протидія розмиванню податкової бази та посилення функції аналізу трансфертного ціноутворення передбачає:

– послідовну імплементацію плану дій з протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS), спрямованого на запобігання зловживанням міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування;

– збільшення кількості працівників, що виконують функції контролю за трансфертним ціноутворенням, і забезпечення проведення їх навчання;

– інституційне посилення та виокремлення підрозділів, що виконують функції контролю за трансфертним ціноутворенням;

– надання працівникам податкових органів доступу до сучасних програмних комплексів та інформаційних баз» [122].

Водночас зазначимо, що пріоритетом розвитку Державної податкової служби України визнано підвищення ефективності управління її діяльністю, ефективне адміністрування податків, зборів, платежів; формування іміджу служби як сервісної європейського зразка з високим рівнем професіоналізму і довіри у суспільстві [129]. Сьогодні вже цифровий формат комунікації податкових органів і бізнесу стає основним, а до кінця 2023 року Державна податкова служба планувала повністю перейти на електронні сервіси, що дозволить забезпечити легкий і прозорий сервіс податкового адміністрування та мінімізувати особисті контакти платників податків із працівниками ДПС. Разом з тим Е-реформа сприятиме оптимізації використання кадрового персоналу, підвищенню їх професійного рівня та зменшення витрат на утримання фіскального апарату [45].

Отже, впродовж усього періоду становлення податкової системи України основні зусилля спрямовувалися на формування ефективної і результативної податкової системи, що орієнтувалася на посилення механізму функціонування податків, обґрунтуванню фіскальної функції податкової системи, визначенню оптимального рівня

податкового навантаження на економіку та створення сприятливих умов для діяльності добросовісного бізнесу.

Важливим для реалізації стратегічних реформаторських намірів є розуміння фактичних наслідків від управлінських рішень і дій, збалансованості управлінських процесів, повноти сформованої програми реалізації і плану заходів, зацікавленість у взаємному сприянні всіх зацікавлених осіб, якісний вплив управлінських дій на отримані результати діяльності.

З ефективністю і результативністю публічного управління пов'язують якість управління. Сьогодні пропонується підвищити ефективність ДПС через внесення змін до Податкового кодексу України щодо оцінки ефективності роботи податкових органів, а саме затвердження центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, переліку ключових показників ефективності податкових органів та Методики їх розрахунку [14].

Затвердження ключових показників ефективності роботи податкових органів дадуть змогу оцінити, зокрема:

- повноту вжитих податковими органами заходів щодо дотримання платниками податків вимог податкового законодавства;
- рівень задоволеності платників податків послугами ДПС.

Окрім того, передбачається звітування про результати виконання переліку ключових показників ефективності та відповідальність податкових органів за їх невиконання.

Разом з тим, ми пропонуємо застосовувати підхід до підвищення ефективності ДПС через застосування принципу «управління управлінням». Одним з напрямів підвищення ефективності та результативності діяльності податкових органів є застосування сучасних методів «управління управлінням», що забезпечують ефективність й адаптивність діючих механізмів державного регулювання у сфері податкової діяльності. Наявність існуючих проблем у функціонуванні механізмів державного регулювання податкової сфери підтверджує необхідність розробки та запровадження таких механізмів управління, у яких поєднуються акценти контролю і аналізу не лише існуючого стану, а й майбутнього; постійного моніторингу змін, що відбуваються в динамічно

розвиваючому інформаційному суспільстві; підвищення гнучкості і адаптованості інструментів і засобів до інноваційних змін бізнес середовища. І головне – всі дії при здійсненні функцій управління мають бути націлені на досягнення результатів, загальним знаменником яких є досягнення поставлених цілей. Отже, вважаємо доцільним розглядати наступні ключові компоненти ефективності податкових органів в процесі впровадження інноваційних трансформацій (рис. 3.2) [14].



Рис. 3.2. Ключові компоненти ефективності податкових органів

Якість організації управлінських процесів в структурах податкових органів відіграє визначальну роль, оскільки результативність управлінських процесів підтверджує здатність цілеспрямовано виконувати поставлені завдання, досягати необхідного ефекту. А ефективність організації управлінських процесів характеризуватиме найкоротший і найвигідніший шлях до досягнення поставлених цілей.

Питання ефективності комунікації та взаємодії в системі органів публічного управління піднімається вже не один рік, адже спостерігається певна невизначеність щодо розподілу функції посадових осіб різних державних контролюючих служб, механізму практичної координації державних органів, які здійснюють контрольні функції. І саме неузгодженість дій загальмовує реалізацію необхідних заходів. Сучасні підходи щодо інформаційної взаємодії на базі електронного обміну

інформацією податковими органами з іншими органами державної виконавчої влади та отримання повних і точних даних щодо платників податків та об'єктів оподаткування сприяє посиленню державного податкового контролю, скорочує час на підготовку і реалізацію рішень, підвищує ефективність роботи всіх залучених структур.

Взаємодія з інститутами громадянського суспільства, бізнес-асоціаціями, що представляють інтереси платників податків, є вкрай важливою для податкової служби. І саме впровадження інноваційних технологій комунікації дозволяють ефективніше залучити громадськість до обговорення найгостріших питань у сфері оподаткування та оптимізації діяльності Державної податкової служби, виявляти проблеми податкового законодавства та віднаходити шляхи їх вирішення.

Важливим є те, що ефективність використання персоналу податкових органів може бути досягнена через підвищення професіоналізації персоналу та технологічності виконуваних робіт. Активне впровадження інформаційних цифрових технологій в податковій сфері гостро ставлять питання про підвищення кваліфікації персоналу податкових органів у зв'язку з трансформацією і цифровізацією управлінських процесів, необхідністю підбору працівників у відповідності з вимогами щодо використання високотехнологічних інформаційно-комунікаційних продуктів, систематичного навчання.

Водночас, перехід податкової служби на роботу у цифровому форматі передбачає відповідний рівень обізнаності платників податків щодо використання запропонованих інформаційно-технологічних продуктів і інструментів сервісної підтримки з надання податкових послуг, а значить потребує надання платникам податків навчальних, методичних, інформаційних, консультативних послуг засобами інформаційно-комунікаційних технологій.

З метою підвищення ефективності діяльності податкових органів в умовах інноваційних трансформацій пропонуємо використання методології збалансованої системи показників як системи управління, яка на основі інтеграції функцій базового управлінського комплексу (фінансові показники результативності інноваційних

трансформацій, управлінські процеси, навчання та розвиток, платники податків) посилює функції регулювання та контролю в управлінні податковими органами.

Основними перевагами такого підходу є зосередження та координація інституційних, інформаційних, методологічних й інших ресурсів управління навколо поставлених цілей, забезпечення адаптивного управління в податковій системі. Модель управління ефективністю податкових органів в процесі впровадження інноваційних трансформацій на основі методу збалансованої системи показників ілюструє логіку даного підходу (рис.3.3).

Даний метод націлений на:

- підвищення ефективності і результативності діяльності ДПС;
- формування ДПС як сервісної служби європейського зразка;
- забезпечення ефективного адміністрування податків, зборів, платежів;
- формування кваліфікованої та ефективної команди.

При цьому основними напрямками напрями, на які спрямовується наша увага і зусилля є:

- 1) фінансові показники результативності інноваційних трансформацій;
- 2) управлінські процеси;
- 3) навчання та розвиток;
- 4) платники податків.

Важливою функцією Державної податкової служби України є контроль за правильністю обчислення, своєчасністю та повнотою сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджету. Відповідно до методики підвищення ефективності управління в податковій системі України, першим етапом є планування показників щодо наповнення бюджету з урахуванням потенціалу розвитку і вдосконалення форм, методів, технологій і ресурсів управління. Фінансові показники різняться тим, що планові показники - це те, що ми плануємо отримати в результаті впровадження інноваційних трансформацій.



Рис. 3.3. Модель управління ефективністю податкових органів в процесі впровадження інноваційних трансформацій на основі методу збалансованої системи показників Джерело: розроблено автором

Інноваційні трансформації будуть відображатись в управлінських процесах, в навчанні і розвитку персоналу і стосуватимуться сервісу для платників податків.

Після застосування цих інноваційних трансформацій отримані фінансові показники мають бути отримані або в більшій кількості, або більш ефективно з меншими витратами, тобто найкращим шляхом.

Наступним етапом є планування управлінських процесів, які мають забезпечити отримання визначених планових показників. Це може бути наступне: закріплення в нормативно-правовому полі змін внаслідок інноваційних трансформацій у податковій сфері; забезпечення ІТ-підтримки моніторингу результативності інноваційних трансформацій; узгодження взаємодії щодо внутрішньо- та зовнішньо- структурного ресурсного забезпечення виконання процесів впровадження нових технологій в діяльність податкових органів; розвиток комунікаційних ресурсів, удосконалення комунікаційної податкової електронної платформи та технологій надання електронних податкових консультацій; аналіз, систематизація і класифікація звернень громадян, диференціація і деталізація чат-ботів для типових роз'яснень; адміністрування вебпорталу, Telegram-каналу, Facebook-сторінки ДПС та інші.

Для забезпечення управлінських процесів на основі інноваційних технологій в податкових органах мають бути відповідним чином підготовлені фахівці. Тому модель передбачає навчання та розвиток. Новітні сервіси і ресурси в податковій сфері мають бути доступні і зрозумілі для використання платниками податків. Цей напрям може бути реалізований таким чином: навчання для фахівців ДПС та територіальних органів ДПС щодо роботи в ІКС; онлайн-навчання для персоналу податкових органів щодо отримання і використання інформаційно-довідкових послуг; надання інформаційно-технологічної підтримки з використання інформаційних технологій, ресурсів та сервісів в податковому адмініструванні; формування навчальних матеріалів на основі успішних кейсів з різних напрямів для користувачів; проведення

роботи щодо популяризації можливостей інформаційно-комунікаційних, інформаційно-довідкових ресурсів тощо.

Також для забезпечення взаємодії податкових органів з платниками податків, громадянами, інституціями громадянського суспільства функціонують сервіси, які потребують постійного розвитку і вдосконалення. Тому цей напрям може містити наступне: удосконалення сервісного наповнення ІТС «Електронний кабінет» та «Єдине вікно подання електронної звітності», податкові електронні консультації, комунікаційні податкові електронні платформи, аналіз запитів для проектування нових сервісів щодо попередження, виявлення та запобігання фінансовим правопорушенням тощо.

В результаті мають бути отримані показники, що сформувалися внаслідок ефективності застосування інформаційних технологій, сервісів, ресурсів у сфері оподаткування, формування звітності; інноваційної трансформації управлінських процесів; професіоналізації персоналу податкових органів; отримання необхідних вмінь і навичок платниками податків для використання інноваційно-технологічного потенціалу, що проявляється у правильності обчислення, своєчасності та повноті сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджету, економії часу, фінансових і матеріальних ресурсів, а також підвищенні ефективності функціонування і ДПС, і платників податків.

Коли ми прослідковуємо зв'язок між ефективністю управління і результатами, тоді можна оцінювати чи на правильному ми шляху, що треба удосконалити.

Отже, ефективність публічного управління ґрунтується на тому, що управлінська діяльність спрямована на досягнення заздалегідь визначених стратегічних цілей шляхом виконання тактичних і оперативних завдань. Водночас, система стратегічного управління функціонує лише в межах тих організацій та систем, які мають не лише чітку місію, цілі, завдання та повноваження, а й чіткі критерії оцінювання діяльності та інформацію про те, якою ціною дістаються результати, а також які вигоди (ефект) приносять їхні

дії. До таких критеріїв можна віднести ключові показники ефективності за напрямами, а саме:

– за напрямом «фінансові показники результативності інноваційних трансформацій» - збільшення частки податкових надходжень через запровадження цифрової сервісної підтримки, зменшення частки податкової заборгованості через інформаційно-технологічний контроль розрахункової дисципліни;

– за напрямом «ефективність управлінських процесів» - динаміка залучення ресурсів у впровадження інноваційних технологій, обсяги оброблених масивів даних через підвищення можливостей програмно-технологічного забезпечення, впровадження нових профілів ризиків та підвищення ефективності системи аналізу й управління ризиками, зменшення кількості порушень податкового законодавства і скарг, збільшення кількості операцій, що застосовують автоматизовані процеси і штучний інтелект, кількість судових позовів (оскаржених у тому числі), результативність адміністративного розгляду податкових спорів і скарг, кількість звернень по податкове консультування;

– за напрямом «навчання та розвиток» - кількість проведених навчальних заходів, кількість осіб, що відвідували навчання, кількість фахівців, що підвищили рівень професіоналізації;

– за напрямом «платники податків» - кількість платників податків, що використовують нові електронні сервіси, кількість платників податків, що беруть участь у спеціалізованих інформаційно-навчальних вебінарах, кількість платників податків, що звертаються по податкове консультування в податкові органи і беруть участь в обговореннях проблемних питань на податкових дискусійних або комунікаційних електронних платформах.

Значення цих показників мають визначатися для окремих податкових структур самостійно з урахуванням їх досягнень, існуючих напрацювань, досвіду персоналу, рівня готовності до сприйняття інновацій платників податків тощо. Тобто набір показників і їх значень має відображати реальну

картину змін в податковій системі взагалі, і в державному фінансовому контролі зокрема, через активне впровадження цифрових технологій й таргетоване управління процесом управління в податковій сфері.

Це посилює функції регулювання та контролю в управлінні податковими органами, зосереджує та координує інституційні, інформаційні, методологічні інші ресурси управління навколо поставлених цілей, забезпечуючи адаптивність управління в сучасних умовах, а саме підвищувати ефективність «управління управлінням».

Отже, реформування системи податкових органів передбачається здійснювати за загальними та конкретними напрямками. А провідним напрямком реформування виступає Е-реформа, яка забезпечить легкий і прозорий сервіс податкового адміністрування та сприятиме оптимізації використання кадрового персоналу.

3.2. Удосконалення нормативно-правового забезпечення у напрямі розвитку превентивно-партнерського співробітництва та співпраці податкової служби та бізнесу

Титаренко М. В. та Колпаков В. К. стверджують, що «сучасні підходи до організації адміністрування податків обумовлені посиленням технічної та інформаційної компетентності уповноважених органів та визначають нові вектори трансформації адміністрування податків та зборів для створення сучасного податкового простору. Оновлений зміст податкових правовідносин в контексті сучасного характеру відносин між платниками податків з органами публічного адміністрування можна розглядати як комплекс умов, що визначають державно-приватне партнерство між учасниками податкових відносин, і сприяє встановленню партнерських відносин між податковими органами та платниками податків. Замість традиційної «контрольної» функції, органи податкового контролю та платники податків спрямовані на співпрацю

та спільну, плідну комунікацію. Це сприяє вирішенню спірних питань на основі діалогу та консенсусу» [53].

Під час співпраці платників податків або бізнесу та податкової служби в перших можуть виникати проблемні питання та ситуації. З цією метою функціонує податкова консультація – надання послуг клієнтам у вигляді консультування щодо податкової системи, а за потреби – виконання всіх послуг, що сприяють цій роботі, таких як бухгалтерська та податкова документація, складання необхідних декларацій тощо.

Нам імponує позиція Тільдікова А. В. та Демішевої Т. А., які під процесом податкового консультування розуміють послідовну серію дій та заходів, які вживає податковий консультант для вирішення проблем клієнта та/або створення умов, при яких клієнт у змозі зробити це самостійно. Це будь-яка форма надання допомоги щодо вирішення проблем, пов'язаних з оподаткуванням юридичних або фізичних осіб, при здійсненні якої консультант сам не відповідає за результат впровадження прийнятих рішень, зокрема за обчислення податкової бази того чи іншого податку, порядок і строки його сплати, але допомагає тим, хто відповідальний за цей процес.

Поряд з цим під податковим консультуванням можна розуміти і консультаційну службу з передачі знань організаціям та іншим клієнтам за допомогою спеціально навчених і кваліфікованих осіб, які допомагають замовнику виявити проблеми з оподаткування, проаналізувати їх, розробити рекомендації щодо їх вирішення, а при необхідності сприяють вирішенню цих проблем.

Згідно визначення Європейської конфедерації податкових консультантів податкове консультування включає в себе підготовку та подання податкових декларацій платників податків, надання консультацій та рекомендацій щодо податкового планування, а також представлення та захист інтересів платників податків у відносинах з адміністративними та судовими органами та надання інших порад щодо оподаткування і пов'язаних з ним послуг.

Отже, метою податкового консультування є сприяння підготовці кваліфікованих фахівців, які мають нове управлінське мислення та знання, а також можуть надати ефективні податкові консультації відповідно до ситуації, використовуваної роботи, розуму, мотивації та конкретних обставин податкового законодавства.

Для досягнення зазначених цілей консультант повинен слідувати принципам податкового консультування.

Принципи податкового права – це лаконічно сформульовані нормативні положення податкового права, які характеризуються найвищою мірою імперативності та забезпечують регламентацію як нормотворчої, так і правозастосовчої діяльності у сфері оподаткування. Характеристика принципів податкового права наведена у п.2.1.

Аналізуючи існуючі методи податкового консультування, необхідно продемонструвати та критично оцінити моделі податкового консультування, які широко використовуються на практиці.

Нині найбільш поширеними є наступні типи моделей податкових консультацій.

1. Експертна модель консультування. У цій моделі завдання клієнта — надати консультанту всю необхідну інформацію, а роль консультанта — повідомити та пояснити природу положень, правил і процедур, що стосуються податкового законодавства. Таку модель називають експертною, оскільки вона використовується в ситуаціях, коли консультант клієнта потребує лише його здібностей, тобто консультант виступає як експерт з проблеми клієнта.

Перевага експертної моделі полягає в тому, що вона економічно вигідна з точки зору витрат часу для клієнтів і консультантів. Недоліком є те, що консультант обмежений вибірковими фактами, наданими клієнтом, і не може гарантувати, що клієнт правильно розуміє та правильно реалізує всі пропозиції консультанта.

2. Проектна модель консультування. У цьому режимі податкові консультанти лише надають і розробляють рішення. Допомога клієнту полягає

в тому, щоб проаналізувати і визначити його проблеми, передати свої теоретичні та практичні знання.

Завдання клієнта – надати консультанту необхідну інформацію для виявлення проблеми та впровадження рішень, розроблених і прийнятих консультантом. Роль консультантів - організація та управління процесом збору та аналізу інформації; розробка, обговорення та прийняття рішень; вибір індивідуальних та групових форм роботи в рамках консультаційних проектів та управління груповою роботою; розробка та впровадження збору та обробка висловлених ідей, оцінок, суджень, пропозицій і метод представлення результатів проектування.

Для реалізації цих рішень використовується ця модель, яка дуже проста у реалізації, не потребує серйозних коригувань та особливих здібностей виконавців у процесі реалізації. Недоліком її є ймовірність того, що клієнт не досить добре зрозуміє запропонований консультантом варіант і йому може не вистачити певних ресурсів, у тому числі і компетенції, щоб правильно реалізувати рішення.

3. Процесна модель податкового консультування. У процесі надання консультаційних послуг клієнт активно взаємодіє з консультантом у рамках запропонованих консультантом заходів і процедур, висловлює свої думки та пропозиції, аналізує проблеми з консультантом, приймає рішення на всіх етапах проекту.

Перевага моделі процесу полягає в тому, що консультант і клієнт використовують ресурси один одного на всіх етапах. На етапі діагностики консультант використовує досвід клієнта, його знання ситуації, а клієнт, у свою чергу, використовує здібності консультанта на етапі впровадження. При цьому клієнт набагато краще розуміє і приймає запропоноване рішення, оскільки сам бере безпосередню участь у його розробці та впровадженні. Негативною стороною процесної моделі є великі часові, фізичні та фінансові витрати клієнта.

4. Навчальна модель консультування. Роль клієнта – сформулювати вимоги до навчання, зрозуміти вибір цілей, планів і методів навчання, сформулювати навчальну групу.

Роль консультантів полягає в наданні теоретичної та практичної інформації з суміжних питань у формі лекцій, семінарів, тренінгів, ділових ігор, роздаткових та презентаційних матеріалів, складання списків рекомендованої літератури, написання підручників, «кейсів» тощо. Консультант пропонує клієнтові методичне забезпечення для «навчання» моделі. Податковий консультант готує основу для появи ідей, передає навички та методи вирішення проблеми.

Перевагою даної моделі може слугувати ґрунтовний підхід до виявлення окресленої проблематики, недоліком – домінування не завжди апробованих теоретичних домінант.

Нині в Україні нормативно-правова база податкового консультування складається із Податкового кодексу України, де процес податкового консультування регламентується главою 3.

Охарактеризуємо його основні положення. Так, за зверненням платників податків у паперовій або електронній формі податкові органи надають їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на такий податковий орган, протягом 25 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним податковим органом.

Індивідуальна податкова консультація (далі – ІПК) має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

За вибором платника податків ІПК надаються:

– в усній формі - податковими органами (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (Державна

податкова служба), його територіальні органи), а також державними податковими інспекціями;

– у паперовій та електронній формах - податковими органами (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи), крім державних податкових інспекцій.

Територіальний орган Державної податкової служби (далі – ДПС) зобов'язаний надіслати ДПС ІПК протягом 15 календарних днів, що настають за днем отримання звернення платника податків на отримання ІПК, для розгляду питання про внесення відомостей про таку консультацію до єдиного реєстру ІПК, про що повідомляє платнику податків у порядку, визначеному ПК України.

ДПС, отримавши ІПК від відповідного територіального органу (відокремленого підрозділу), протягом 15 календарних днів, що настають за днем отримання такої консультації, але не більше 40 календарних днів, що настають за днем отримання контролюючим органом відповідного звернення платників податків, приймає одне із таких рішень:

1) про внесення відомостей про ІПК до єдиного реєстру ІПК, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується;

2) про відмову у внесенні відомостей до єдиного реєстру ІПК, з одночасним наданням платнику податків від свого імені ІПК та внесенням відомостей про таку консультацію до зазначеного реєстру, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення територіальний орган (відокремлений підрозділ) ДПС, та платника податків у порядку, визначеному ПК України;

3) про відмову у внесенні відомостей до єдиного реєстру ІПК у разі, якщо така ІПК вже мала місце у зазначеному реєстрі, про що повідомляє протягом одного робочого дня з моменту прийняття рішення контролюючий орган, який йому підпорядковується, та платника податків.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерство фінансів України), проводить періодичне узагальнення ІПК, а також аналізує обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, шляхом надання узагальнюючих податкових консультацій, які затверджуються наказом цього органу і підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України протягом п'яти календарних днів з дня їх надання.

У разі коли положення ІПК суперечать положенням узагальнюючої податкової консультації, застосовуються положення узагальнюючої податкової консультації.

Платник податків та/або податковий агент, які діяли відповідно до податкової консультації, не звільняються від обов'язку сплати податкового зобов'язання, визначеного ПК України.

Платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому у паперовій або електронній формі ІПК як правовий акт індивідуальної дії, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Протягом 30 календарних днів з дня набрання законної сили рішенням суду про скасування вищезгаданого наказу Міністерство фінансів України або контролюючий орган з урахуванням висновків суду зобов'язані опублікувати узагальнюючу податкову консультацію або надати платнику податків ІПК.

Зазначимо, що у 2008 р. депутаткою Верховної ради України К. Т. Вашук було запропоновано врегулювати на законодавчому рівні відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, але проект Закону України «Про податкове консультування в Україні» прийнято не було. Водночас вважаємо, що викладені в зазначеному документі сутність податкового консалтингу як професійної діяльності, надання платних послуг клієнтам (людям, які

потребують консультації), сприяння платникам податків, податковим агентам та інші норми законодавства з питань оподаткування необхідно доопрацювати та доповнити законодавче поле з зазначених питань [13].

Зокрема, пропонуємо доопрацювати наступні положення таким чином.

«Стаття 4. Висновок з податкового консультування.

Висновок податкового консультанта - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою податкового консультанта, який складається у встановленому порядку за наслідками виконання завдання з надання впевненості відносно податкової звітності.

Висновок податкового консультанта іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або господарюючому суб'єкту України підлягає підтвердженню податковим консультантом України, якщо інше не встановлено міжнародним договором».

На наш погляд, було б доцільним в цій статті визначити основні положення, які має містити висновок, його оформлення. Як приклад, за аналогію можна взяти певні положення, які містить подібна стаття щодо аудиторського висновку в Законі України «Про аудиторську діяльність». В іншому випадку слід визначити, що зазначений висновок складається податковим консультантом у довільній формі.

«Стаття 6. Правовий статус податкового консультанта.

Для набуття правового статусу податкового консультанта фізична особа повинна мати закінчену вищу освіту, відповідний стаж роботи за економічною або юридичною спеціальністю, успішно скласти кваліфікаційні іспити та одержати сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів.

Сертифікат про присвоєння кваліфікації консультанта з податків і зборів (далі - сертифікат) є документом, який підтверджує достатній фаховий рівень підготовки податкового консультанта за програмою базової підготовки для самостійного проведення податкового консультування. Право на допуск до іспиту отримують фізичні особи, які мають вищу освіту, стаж роботи за

економічною або юридичною спеціальністю не менше 5 років, післядипломну освіту (підготовку) в галузі оподаткування та зборів та успішно склали кваліфікаційний іспит.

Особа, яка не склала кваліфікаційний іспит, має право скласти його повторно через рік.

Сертифікат видається в порядку, встановленому цим Законом, Спільною податкових консультантів за поданням кваліфікаційної комісії податкових консультантів. Форма сертифікату встановлюється зазначеним органом. Сертифікат підписується президентом Спільки і головою кваліфікаційної комісії податкових консультантів та засвідчується печаткою.

Сертифікат є також документом, що засвідчує право податкового консультанта на внесення його до Єдиного реєстру податкових консультантів.

Сертифікат видається строком на п'ять років.

Податкові консультанти, які отримали сертифікати до набрання чинності цим законом, мають протягом року після набуття чинності цього Закону зареєструватися в Єдиному реєстрі податкових консультантів. У разі невиконання цієї вимоги зазначені сертифікати вважаються недійсними».

Пропонуємо насамперед уточнити назву статті, оскільки вона реально визначає питання не правового статусу податкового консультанта, а вимоги, які до нього ставляться.

Крім того, доцільно уточнити, про яку вищу освіту йдеться (частина перша).

Недостатньо обґрунтованою вважаємо пропозицію щодо необхідного п'ятирічного стажу роботи для отримання права на допуск до іспиту. Зауважимо, що для аудитора така вимога становить тільки три роки відповідного стажу (стаття 10 Закону України «Про аудиторську діяльність»). Крім того, слід чітко визначити, про яку саме *«післядипломну освіту (підготовку) в галузі оподаткування та зборів»* йдеться, оскільки зазначене у проекті формулювання може при практичному застосуванні тлумачитися неоднозначно.

Вважаємо, що пропозиція за якою *«податкові консультанти, які отримали сертифікат до набрання чинності цим Законом, мають право протягом року після набуття чинності цього Закону зареєструватися в Єдиному реєстрі податкових консультантів»* потребує змістовного обґрунтування, оскільки неясно, за якими вимогами проходитиме така сертифікація та який кваліфікаційний рівень таких консультантів (частина сьома).

«Стаття 13. Таємниця податкового консультування.

Податковий консультант зобов'язаний зберігати таємницю податкового консультування. Предметом таємниці податкового консультування є питання, з яких громадянин або юридична особа зверталися до податкового консультанта, суть консультацій, порад, рекомендацій, роз'яснень та інших відомостей, одержаних податковим консультантом».

Пропонуємо передбачити у проекті закону, що таємницею податкового консультування становлять не лише питання, з яких юридична чи фізична особа зверталися до податкових консультантів (як це передбачено в статті 13 проекту), а вся інформація, яка стала відома податковому консультанту в результаті здійснення діяльності по податковому консультуванню. Крім того, пропонуємо визначити порядок розкриття такої інформації, наприклад, як це передбачено для банківської таємниці (статті 60 - 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність»).

«Стаття 16. Припинення чинності кваліфікаційного сертифікату.

Припинення чинності кваліфікаційного сертифікату здійснюється на підставі рішення кваліфікаційної комісії податкових консультантів України у випадках:

встановлення неодноразових фактів низької якості податкового консультування...»

Вважаємо, що необхідно чітко окреслити критерії «низької якості податкового консультування».

Закон «Про податкове консультування в Україні» має бути також сконцентрований на розвитку приватної або індивідуальної сфери податкового консультування в Україні з урегулюванням окремих прав юридичних, адвокатських, аудиторських та інших господарюючих суб'єктів.

Отже, цей нормативно-правовий акт має бути покликаний регулювати відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування, чітко визначати правові, організаційні засади цієї діяльності, правовий статус податкових консультантів України.

Даний закон передбачатиме такі правові аспекти податкового консультування:

- визначення сутності дефініцій «податкове консультування», «висновок з податкового консультування», «податковий консультант»;
- формулювання правового статусу податкового консультанта;
- окреслення повноважень кваліфікаційної комісії податкових консультантів України;
- зазначення підстав для проведення податкового консультування;
- встановлення норм та правил податкового консультування;
- визначення прав та обов'язків податкового консультанта;
- визначення прав та обов'язків юридичних та (або) фізичних осіб, які уклали угоду з надання послуг з податкового консультування;
- забезпечення таємниці податкового консультування;
- окреслення відповідальності податкових консультантів та їх фірм;
- здійснення страхування під час надання послуг з податкового консультування тощо.

Існує цілий ряд невирішених проблем щодо подальшої розбудови інституту податкового консультування в Україні, зокрема:

- обмеженість юридичних та фізичних осіб у фінансових ресурсах. Тому послугами податкових консультантів користуються переважно великі

компанії, а малі та середні підприємства, як правило, не мають вільних коштів на оплату консультаційних витрат;

– відсутність чітких вимог до професійної освіти, прав податкового консультування, недостатній вплив професійних асоціацій консультантів на діяльність, надійність та професіоналізм індивідуальних консультантів чи консалтингових компаній;

– відсутність чітких принципів та етики податкового консультування негативно впливає на загальну якість консультаційних послуг та імідж консультантів у свідомості клієнтів;

– низький рівень культури оподаткування вітчизняних платників податків та всіх суб'єктів оподаткування;

– недостатня довіра до податкових консультантів щодо захисту комерційної таємниці платників податків – юридичних та фізичних осіб;

– все іще існуюча корумпованість фінансових та судових установ.

Для вдосконалення податкового консультування в Україні пропонуємо:

– налагоджувати та розвивати партнерські стосунки з платниками податків шляхом підвищення культури оподаткування, забезпечення відкритості, справедливого впровадження законодавства, не лише з точки зору фіскальної важливості оподаткування, а й зменшення адміністративного навантаження на платників;

– надавати платникам податків якісні податкові послуги шляхом розробки та впровадження ефективних моделей надання платникам податків послуг, розвитку існуючих та впровадження інноваційних електронних податкових сервісів для громадян і підприємств;

– завдяки активній співпраці з міжнародними організаціями, які займаються питаннями боротьби з корупцією, впроваджувати ефективні методи боротьби з корупцією для підвищення довіри до податкових органів;

– впроваджувати стратегічне управління організацією, постійний і безперервний процес удосконалення її операційної діяльності шляхом

побудови сучасної комп'ютеризованої інформаційної системи управління та застосування прогресивного міжнародного досвіду;

– зробити надання консультацій більш доступним і розвиненим, оскільки податкове консультування виступає одним із інструментів захисту платника податків та надає можливість заздалегідь з'ясувати позицію податкового органу, а також сприяє недопущенню помилок у поданні податкової звітності;

– інтегрувати адміністративно-правовий статус податкових консультантів як учасників податкових відносин, що зменшить невизначеність законодавства та правозастосовної практики, а також мінімізує загальне уявлення платників податків про несправедливість податкової системи [13].

Сьогодні існує ряд громадських організацій, які задля участі у розвитку економіки країни, дотримання законодавства в сфері оподаткування, підтримки бізнесу, здійснюють свою діяльність, що спрямована на надання допомоги в податковій, бюджетній фінансовій сферах, і, зокрема, надання податкових консультацій.

До таких спілок можна віднести, наприклад, громадську організацію «Асоціація платників податків України» [82] «Асоціація податкових консультантів» та ін.

Зазвичай завдання таких організацій полягає в:

— захисті та відстоюванні прав та законних інтересів платників податків у разі виникнення спірних питань або незадоволення рішенням податкових органів;

— сприянні поліпшенню підприємницького клімату, адаптації до реформ податкового та митного законодавства;

— наданні оперативної підтримки при вирішенні питань технологічного, нормотворчого характеру;

— створенні майданчиків для відкритого обговорення різних проблем у податковій та бізнес-сферах, що виникають між державою, бізнесом,

громадянами, органами місцевого самоврядування, міжнародними структурами тощо.

В полі інтересів розвитку ДПС знаходиться розвиток комунікаційних можливостей із платниками податків, оскільки чим швидше буде з'ясовано незрозумілі питання, тим швидше будуть виправлені потенційні помилки, які можуть бути виявлені в процесі своєї діяльності.

Таким чином збігаються інтереси і державних податкових органів, і недержавних громадських податкових організацій. Об'єднуючи їх зусилля, можна досягти синергетичного ефекту у якнайскорішому вирішенні певних проблем, досягненні певних компромісів між бізнесом і органами державного управління щодо дотримання норм законодавства і вчасного надання всієї необхідної інформації.

Громадські організації, окрім надання консультативної допомоги і роз'яснення щодо норм законодавства, також надають освітню підтримку, дають можливість стати податковим консультантом, допомагають в поліпшенні умов ведення свого бізнесу, розширенні бізнес-зв'язків, налагодженні контактів з потенційними міжнародними інвесторами.

Крім цього такі недержавні організації можуть намагатися вирішувати в інтересах платників податків проблемні спірні питання з контролюючими органами, що може бути небезпечною тенденцією. В такому разі необхідно за ініціативи державних податкових органів цю ситуацію взяти під контроль і вирішувати спірні питання на дискусійних платформах чи інших заходах, де повинні бути фахівці, які можуть це предметно обговорювати, та посадові особи, від яких залежить прийняття рішень.

З метою якісної та оперативної комунікації податкових органів з інститутами громадянського суспільства, бізнес-асоціаціями, що представляють інтереси платників податків, у 2023 р. було утворено в Державній податковій службі України та її територіальних органах комунікаційні податкові платформи [115].

Податкова служба здійснює всі необхідні заходи для швидкого розгляду та вирішення проблемних питань, які виникають у роботі бізнесу:

- визначено фахівців за напрямками роботи з розгляду звернень;
- створено електронні скриньки у кожному територіальному органі ДПС;
- вся необхідна інформація про роботу комунікаційних платформ є на субсайтах ГУ ДПС у Facebook;
- виконання кожного звернення під контролем у керівництва ДПС.

На регулярній основі організуються зустрічі представників бізнесу з фахівцями профільних підрозділів територіальних органів ДПС. Це дозволяє розглянути ситуацію з урахуванням всіх обставин та знайти системні рішення.

Державна податкова служба завжди відкрита до діалогу з інститутами громадянського суспільства та бізнес-асоціаціями. Адже під час такої комунікації податківці визначають точкові проблеми, які потребують більшої уваги з боку податкової служби, та працюють над їх системним вирішенням [65].

3.3. Формування податкової культури в умовах цифровізації

Податки, податкові органи, податкові системи існують з прадавніх часів, виконуючи надзвичайно важливу роль в управлінні державами. І від того, наскільки усвідомлено суспільство сприймає необхідність сплачувати податки й свідомо виконувати свої громадянські податкові зобов'язання, залежить можливість держави виконувати свої функції з захисту національних інтересів, забезпечення гідних умов життя людини, розвитку і зміцнення економічно сильної, соціально орієнтованої, правової держави. Одним із напрямів формування податково свідомої нації є формування податкової культури у населення країни.

Сучасний розвиток податкової культури належить до найактуальніших питань в економічному та соціальному житті України, бо податкова культура є загальною проекцією культури у соціально-економічній сфері, що виступає

як соціальний інститут податкової системи та один із головних важелів її розвитку.

Ефективна розбудова української економіки неможлива без високого рівня податкової культури, адже загальновідомо, що у ринковій економіці це головний чинник, що впливає на фіскальний потенціал країни, зростання виробництва, інвестиційну привабливість. Між рівнем податкової культури та економічним розвитком країни існує беззаперечний зв'язок - без підвищення рівня податкової культури неможливо досягти сталого розвитку економіки.

Рівень поповнення державного бюджету податками в тому числі залежить від рівня податкової культури суспільства, яка багато в чому зумовлює формування податкової поведінки всіх його учасників.

Податкова культура як складова громадянського суспільства входить до поняття загальнонаціональної культури, що включає в себе правову, економічну, політичну та фінансові культури, а отже, містить в собі такі ознаки:

1) знання та усвідомлення платниками податків своїх прав і обов'язків у процесі сплати податків (як складник правової культури), удосконалення знань і розуміння податкових наслідків від господарської діяльності (як складник економічної культури);

2) усвідомлення платниками податків всієї важливості для держави сплати податків (як складник політичної культури), оцінювання соціальної корисності податкового законодавства і формування власного ставлення до податкової політики, діяльності Державної податкової служби України в особі її посадових осіб, як представників держави;

3) уміння користуватися правовим інструментарієм у практичній діяльності, своєчасне представлення податкової звітності (як складник фінансової культури), а також дотримання етичних норм у спілкуванні з працівниками контролюючих органів [54].

Для налагодження рівня податкової культури слід поєднати фіскальні інтереси держави та інтереси платників податків на основі формування

партнерських відносин. Робота Державної податкової служби України багато в чому залежить від того, які відносини у неї складаються із платниками податків. Платник податку - це в першу чергу партнер держави, його кошти - це основне джерело державних доходів. Тому, на даний час посадовим особам Державної податкової служби України необхідно більше уваги приділяти роз'ясненню правових актів для платників податків, адже податкове законодавство далеко не всім зрозуміле через свою складність та неоднозначність. Більшість податкових спорів виникають тільки тому, що платники розуміють ті чи інші положення податкового законодавства не так, як посадові особи Державної податкової служби України [148].

Гарним прикладом відображення ролі Державної податкової служби України у формуванні податкової культури є проведення роботи з правової пропаганди.

Для широкого та оперативного інформування платників податків та громадськості щодо практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС, та новацій у податковому законодавстві протягом 2021 року ДПС та її територіальними органами проводились 5 інформаційно-роз'яснювальних кампаній:

- щодо новацій у сфері застосування РРО;
- щодо декларування громадянами доходів, отриманих у 2020 році;
- щодо законів № 1539-IX та № 1525-IX;
- щодо Порядку ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб – підприємців, у тому числі платників єдиного податку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2021 № 496, зареєстрованого у Мін'юсті 02.11.2021 за № 1411/37033, (інформаційна мікрокампанія).

Проведено 6 037 семінарів, у тому числі 664 інтернет-конференції, в яких взяли участь понад 67 тис. платників.

За 2021 рік на вебпорталі ДПС (у т. ч. субсайтах територіальних органів ДПС) та у ЗМІ було розміщено майже 73 тис. матеріалів з питань застосування норм податкового законодавства та єдиного внеску [128].

Для забезпечення участі громадськості та представників бізнес-спільноти у реалізації державної політики у сфері діяльності ДПС, у процесі підготовки проєктів актів, для забезпечення прозорості, відкритості та підзвітності діяльності Служби при ДПС створено тимчасовий консультативно-дорадчий орган – Громадську раду. Наказом ДПС від 23.01.2020 № 24 затверджено персональний склад цього тимчасового консультативно-дорадчого органу [127].

Вищевказані дії безумовно є позитивним явищем, яке направлене на інформаційне та правове зближення Державної податкової служби України до платників податків. Проте слід констатувати, що даного методу впливу недостатньо для врегулювання податкової культури в суспільстві. Причиною тому є ряд інших проблемних питань, які по сьогоднішній день є не вирішеними та такими, які ускладнюють ефективність заходів, спрямованих на роботу із населенням. Серед актуальних проблем, які впливають на податкову культуру в суспільстві слід виділити такі:

- недоліки та неврегульовані питання в податковому законодавстві;
- часті зміни податкового законодавства, в тому числі ті, які збільшують податкове навантаження на платників податків;
- невідповідність існуючої системи податкової політики стану зовнішнього та внутрішнього середовища країни;
- часті реформи контролюючих органів, які дестабілізують їх роботу як на нормативному рівні, так і на фактичній діяльності органів державної влади [36].

Таким чином, пріоритетними напрямками підвищення рівня податкової культури в Україні є:

- 1) спрощення і вдосконалення податкового законодавства;
- 2) підвищення якості виконання податкових процедур;
- 3) удосконалення механізму вирішення податкових спорів;
- 4) підвищення якості інформування платників податків;

- 5) розвиток податкового консультування громадян, дисципліни та відповідальності;
- 6) забезпечення дотримання працівниками податкових органів встановлених етичних правил;
- 7) підвищення іміджу податкової служби та престижу роботи у контролюючих органах;
- 8) удосконалення системи взаємодії податкових органів із платниками податків та підвищення її ефективності;
- 9) подальший розвиток електронних сервісів під час надання послуг податковими органами;
- 10) створення основ для системного виховання податкової культури наступних поколінь (економічне виховання молоді, соціальна реклама на податкову тематику; громадські тематичні заходи) [148].

В контексті економічного виховання молоді пропонуємо до розробки Стратегії податкової відповідності (підвищення добровільності сплати податків / податкової культури) залучити Міністерство освіти та науки України, яке б допомагало виховувати у молоді високу податкову культуру шляхом створення відповідних курсів програм протягом всього навчання в школі (наприклад, «Я і податки») та, наприклад, 1-2 курсу навчання у ВНЗ (наприклад, «Основи податкової культури»). Адже майбутнім платникам податків зі шкільної парти необхідно усвідомлювати, що податки відіграють важливе соціальне значення, тому їх сплата є почесним обов'язком кожного громадянина.

Варто також зауважити, що в нинішніх умовах реформування податкової системи України зростає й роль громадського контролю за діяльністю податкових органів, однією із форм здійснення якого виступає громадська експертиза.

Порядок проведення громадської експертизи визначено у Порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади (далі – Порядок). Згідно із п. 2 Порядку громадська експертиза

діяльності органів виконавчої влади є складовою механізму демократичного управління державою, який передбачає проведення інститутами громадянського суспільства оцінки діяльності органів виконавчої влади, ефективності прийняття і виконання такими органами рішень, підготовку пропозицій щодо розв'язання суспільно значущих проблем для їх врахування органами виконавчої влади у своїй роботі.

Право здійснення громадської експертизи належить інститутам громадянського суспільства, до яких відносяться: громадські організації, професійні й творчі спілки, організації роботодавців, благодійні і релігійні організації, органи самоорганізації населення, недержавні засоби масової інформації та інші невідприємницькі товариства і установи, легалізовані відповідно до законодавства.

Процедура проведення громадської експертизи за діяльністю Державної податкової служби України дає можливість суспільству здійснити оцінку:

- ефективності виконання ДПСУ державної політики у сфері оподаткування;
- ефективності діяльності ДПСУ, її посадових та службових осіб;
- законності прийняття ДПСУ управлінських рішень, нормативних актів;
- якості надання посадовими та службовими особами адміністративних послуг у сфері оподаткування тощо.

Громадська експертиза дає можливість інститутам громадянського суспільства вплинути на політику ДПСУ шляхом зобов'язання розглянути, вивчити та врахувати у своїй діяльності висновки та пропозиції, отримані у результаті проведеної громадської експертизи.

На сьогодні громадський контроль і в Україні, і в системі ДПСУ перебуває на стадії формування, тож можна стверджувати, що потенціал громадської експертизи залишається невикористаним. Причинами цього можуть бути:

- відсутність узагальненого досвіду проведення громадської експертизи в Україні;

–неусталеність вимог до форми експертних висновків та експертних пропозицій;

–дефіцит фінансових, матеріальних, людських ресурсів в інститутах громадянського суспільства;

–відсутність налагодженого дійового діалогу між владою та громадськістю;

–брак кваліфікованих експертів;

–брак досвіду у громадськості проведення громадської експертизи діяльності органу влади тощо.

Але одна з головних причин слабого функціонування громадської експертизи – відсутність реально працюючих механізмів фінансування організації і проведення таких експертиз. Для підтримки громадського сектору доцільно застосовувати довго- і короткострокові програми державного фінансування, гранти, пряме субсидування на організації, що працюють за певним профілем, створення механізмів фінансування з боку недержавного сектору тощо. Ще однією причиною недостатнього використання громадської експертизи є відсутність кооперації та співпраці між владою та громадянським суспільством. Окремі елементи регуляторної процедури органи державного управління цілковито можуть передавати громадським організаціям, у тому числі і експертизу впливу регуляторних актів і рішень на ефективність вирішення проблем, підвищення якості послуг, орієнтації на споживача.

Проблемною є також невідповідність професійного рівня експертів та рівня державно-управлінської проблеми, яку необхідно вирішити. Тож підвищення професіоналізації громадських організацій та громадських експертиз є важливим напрямом врегулювання.

Пропонується вищезазначені причини вирішити такими способами:

–удосконалення нормативного забезпечення громадської експертизи шляхом прийняття відповідного закону;

–якнайширше застосовування інститутами громадянського суспільства інструменту громадської експертизи;

- систематичне проведення громадських експертиз діяльності ДПСУ;
- створення реєстру громадських експертиз [11].

Отже, превентивно-партнерське співробітництво дозволить налагодити рівень податкової культури. Податкове консультування сприяє зростанню рівня податкової культури, гармонізації відносин усіх суб'єктів податкових правовідносин. Це дозволить у перспективі збільшити податкові надходження та загалом посилюватиме фінансову складову національної безпеки держави. Серед механізмів співпраці держави та бізнесу можна виділити комунікаційні податкові платформи та громадські експертизи.

Висновки до розділу 3

1. Було встановлено, що пріоритетом розвитку Державної податкової служби України є: підвищення ефективності управління її діяльністю, ефективне адміністрування податків, зборів, платежів; формування іміджу служби як сервісної європейського зразка з високим рівнем професіоналізму і довіри у суспільстві.

2. Було запропоновано застосовувати підхід до підвищення ефективності ДПС через застосування принципу «управління управлінням», що забезпечує ефективність й адаптивність діючих механізмів державного регулювання у сфері податкової діяльності.

3. Підвищення ефективності податкової системи України можливо на основі методологічних підходів, які дозволяють оптимізувати координацію і взаємодію всіх основних напрямів податкової системи. З метою підвищення ефективності діяльності податкових органів в умовах інноваційних трансформацій пропонуємо використання методології збалансованої системи показників як системи управління, яка на основі інтеграції функцій базового управлінського комплексу (фінансові показники результативності інноваційних трансформацій, управлінські процеси, навчання та розвиток, платники

податків) посилює функції регулювання та контролю в управлінні податковими органами.

4. Було виявлено, що з метою надання послуг клієнтам у вигляді консультування щодо податкової системи функціонує податкова консультація як форма державно-приватного партнерства з превентивною метою.

5. Встановлено, що на законодавчому рівні не врегульовано відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування. Тож було удосконалено проект Закону України «Про податкове консультування в Україні» (викладені в зазначеному документі сутність податкового консалтингу як професійної діяльності, надання платних послуг клієнтам, сприяння платникам податків, податковим агентам).

6. Для вдосконалення податкового консультування в Україні було запропоновано, зокрема: налагоджувати та розвивати партнерські стосунки з платниками податків, надавати платникам податків якісні податкові послуги, впроваджувати ефективні методи боротьби з корупцією для підвищення довіри до податкових органів та ін.

7. Було зазначено, що існує ряд громадських організацій, які задля участі у розвитку економіки країни, дотримання законодавства в сфері оподаткування, підтримки бізнесу, здійснюють свою діяльність, що спрямована на надання допомоги в податковій, бюджетній фінансовій сферах, і, зокрема, надання податкових консультацій. Коли такі організації можуть намагатися вирішувати в інтересах платників податків проблемні спірні питання з контролюючими органами, це може бути небезпечною тенденцією. В такому разі необхідно за ініціативи державних податкових органів цю ситуацію взяти під контроль і вирішувати спірні питання на дискусійних платформах.

8. Також визначено, що одним із механізмів співпраці держави та бізнесу є утворені в Державній податковій службі України та її територіальних органах комунікаційні податкові платформи.

9. Було вказано, що ефективна розбудова української економіки неможлива без високого рівня податкової культури, оскільки між рівнем

податкової культури та економічним розвитком країни існує беззаперечний зв'язок - без підвищення рівня податкової культури неможливо досягти сталого розвитку економіки.

10. Зважаючи на те, що існують проблеми, які впливають на податкову культуру в суспільстві, було запропоновано такі пріоритетні напрями підвищення рівня податкової культури в Україні: спрощення і вдосконалення податкового законодавства; підвищення якості виконання податкових процедур; удосконалення механізму вирішення податкових спорів; підвищення якості інформування платників податків; розвиток податкового консультування громадян, дисципліни та відповідальності; забезпечення дотримання працівниками податкових органів встановлених етичних правил; підвищення іміджу податкової служби та престижу роботи у контролюючих органах; удосконалення системи взаємодії податкових органів із платниками податків та підвищення її ефективності; подальший розвиток електронних сервісів під час надання послуг податковими органами; створення основ для системного виховання податкової культури наступних поколінь (економічне виховання молоді, соціальна реклама на податкову тематику; громадські тематичні заходи).

11. Було запропоновано вирішити проблему недостатнього використання потенціалу громадської експертизи як форми громадського контролю за діяльністю податкових органів такими способами: удосконалення нормативного забезпечення громадської експертизи шляхом прийняття відповідного закону, якнайширше застосовування інститутами громадянського суспільства інструменту громадської експертизи, систематичне проведення громадських експертиз діяльності, створення реєстру громадських експертиз.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження було розроблено нові теоретико-методологічні обґрунтування положень та науково-практичних рекомендацій щодо розвитку податкової системи України на засадах методології державного фінансового контролю в умовах цифровізації. Зазначене дало змогу запропонувати низку теоретичних, методологічних, організаційних, науково-практичних висновків, спрямованих на досягнення мети дисертаційної роботи:

1. Встановлено, що в межах предмету дослідження особливе місце в системі контролю визначено державному контролю, тобто контролю з боку держави за діяльністю господарюючого суб'єкта. Цей вид контролю може розглядатися і як самостійна функція управління економічним розвитком, і як функція контролю за фінансовими ресурсами на макро- і мікрорівнях.

Характеризуючи поняття державного фінансового контролю у більш сучасній інтерпретації, запропоновано його визначати як цілеспрямовану діяльність органів публічної влади у сфері управління та адміністрування державних фінансів у вигляді сукупності механізмів, засобів, інструментарію прямого і непрямого впливу з метою створення умов для забезпечення повноти, прозорості, справедливості та обґрунтованості акумулювання, розподілу та ефективності використання публічних фінансів із застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Визначено, що державний фінансовий контроль здійснюється за допомогою створеної державою системи органів державного фінансового контролю, які виступають його суб'єктами, уповноважені на здійснення такого виду контролю та взаємодіють між собою. Вони класифікуються на органи загальної компетенції (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України) та органи спеціальної компетенції (наприклад, Рахункова палата, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Державна казначейська служба України,

Державна казначейська служба України).

При дослідженні суб'єктів державного фінансового контролю було окремо виділено Державну податкову службу України, яка здійснює податковий контроль, від якого значною мірою залежить економічний добробут держави та її безпека.

Під час аналізу процесу формування та розвитку податкової системи в структурі державного фінансового контролю визначено, що становлення та розвиток державного фінансового контролю, Державної податкової служби зокрема, пов'язані зі становленням державності України. Результатом аналізу стала етапізація становлення та розвитку ДПС України, хронологія її інституційної модернізації та розвитку Державної податкової служби в Україні на засадах цифровізації.

2. Аналізуючи методологію державного фінансового контролю як підґрунтя функціонування податкової системи було визначено наступні її складові:

1) до функцій державного фінансового контролю відноситься інформаційна, профілактична та мобілізуюча;

2) до завдань державного фінансового контролю відноситься забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності у ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі;

3) принципи державного фінансового контролю поділяються на 3 групи: принципи формування контролю (демократизм, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, ефективність), принципи організації контролю (результативність, адресність, своєчасність, безперервність); принципи здійснення контролю (професіоналізм, конфіденційність, гнучкість, невідворотності покарання осіб, відповідальність);

4) за різними класифікаційними ознаками державний фінансовий контроль може бути зовнішній та внутрішній (за організаційною

приналежністю), превентивний, усуваючий, регулюючий, стимулюючий (за характером впливу на об'єкт та предмет перевірки), документальний та електронний (за характером проведення) тощо;

5) загалом серед методів державного фінансового контролю виокремлюють ревізію, перевірку, обстеження, експертизу та аудит.

3. Провівши аналіз закордонного досвіду справляння податкової справи в системі державного фінансового контролю було визначено, що за місцем у системі суб'єктів державного управління верховні інститути фінансового контролю зарубіжних країн поділяють на такі категорії: рахункові трибунали (суди), рахункові (контрольні) палати та національні управління аудиту (управління Генерального аудитора). Було звернуто увагу на те, що податкові служби у західних країнах значною мірою наділені повноваженнями правоохоронних органів.

Провівши аналіз досвіду здійснення податкового контролю в зарубіжних країнах, було виділено такі основні повноваження іноземних податкових органів: право на отримання інформації, право на перевірки та право візиту і конфіскації.

Також дійшли до висновку, що з-поміж усіх іноземних систем державного фінансового контролю найбільш оптимальною для українських реалій є французька система, з огляду на те, що структура органів і виконуваних ними функцій контролю за використанням бюджетних коштів практично ідентична.

Проведений аналіз досвіду зарубіжних країн показує, що необхідно удосконалювати вітчизняну систему фінансового контролю для підвищення ефективності його здійснення, формування єдиної методології та нормативно-правової основи.

4. Провівши дослідження організаційно-правового забезпечення функціонування податкової системи у напрямі здійснення фінансового контролю, було охарактеризовано податкову систему як сукупність

загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому законодавством порядку.

До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад: податок на майно, єдиний податок. До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір.

Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової системи, є орган податкового контролю - Державна податкова служба, яка складається з апарату і його департаментів та територіальних органів. Функції контролюючих органів класифікують у такі групи: контрольні, фіскальні, організаційні, обліково-реєстраційні, інформаційно-аналітичні, нормотворчі, роз'яснювально-консультаційні.

Також було встановлено, що з метою управління та здійснення контролю за справлянням податків та зборів держава делегує посадовим особам контролюючих органів владні повноваження, можливість представляти суб'єкта владних повноважень у сфері оподаткування.

5. Під час дослідження особливостей впровадження цифрових технологій у державному фінансовому та податковому контролі було визначено такі сучасні технологічні рішення, застосування яких допоможе вдосконалити методи податкового планування та аналізу, а саме: комплаєнс-рішення, інсайт-рішення, управління процесами та інфраструктура для забезпечення їх роботи. Запропоновано такі основні технології для побудови системних рішень в оподаткуванні як блокчейн, штучний інтелект та роботизація.

Застосування даних технологій допоможе зменшити адміністративні витрати, вилучити із системи оподаткування застарілу бюрократію, збільшити прозорість та спростити процес оподаткування та реєстрації прибутку компаній, виявляти помилки введення даних через автоматизований аналіз та зіставлення заздалегідь заданих алгоритмів автоматизованої обробки податкової звітності тощо.

Було встановлено, що система податкового комплаєнсу сприятиме покращенню податкової дисципліни платників податків, а також мінімізації ненадходжень до державного бюджету. При впровадженні податкового комплаєнсу було запропоновано застосовувати модель управління ефективністю податкових органів в процесі впровадження інноваційних трансформацій на основі методу збалансованої системи показників.

6. Проведений аналіз результатів діяльності Державної податкової служби протягом 2018-2022 рр. показав, що протягом 2018-2019 рр. зменшувалась кількість проведених документальних перевірок та збільшувався рівень донарахувань грошових зобов'язань за актами перевірок. Негативна зворотна тенденція спостерігалась протягом 2019-2020 рр., що є наслідком зменшення кількості суб'єктів підприємництва, що перевірялися, та покращення з ними роботи контролюючих органів щодо адміністрування податків, а також покращення податкової дисципліни самими платниками податків. Позитивна зворотна тенденція спостерігалась протягом 2020-2021 рр. внаслідок збільшення контрольних-перевірочних заходів. У 2022 р. порівняно із 2021 р. відбувся різкий спад кількості перевірок та зменшилась сума донарахованих грошових зобов'язань через військову агресію Російської Федерації проти України.

Було запропоновано використовувати електронні перевірки для того, щоб уникнути або послабити дію зовнішніх об'єктивних факторів.

7. Провівши дослідження стратегії реформування податкової служби на основі розвитку сучасних ІТ-технологій та підвищення якості контролю в сфері оподаткування було визначено, що до пріоритетних напрямків розвитку

Державної податкової служби України відносяться: підвищення ефективності управління її діяльністю, ефективне адміністрування податків, зборів, платежів; формування іміджу служби як сервісної європейського зразка з високим рівнем професіоналізму і довіри у суспільстві.

З метою підвищення ефективності ДПС було запропоновано застосовувати принцип «управління управлінням», який забезпечує ефективність й адаптивність діючих механізмів державного регулювання у сфері податкової діяльності.

Для підвищення ефективності діяльності податкових органів в умовах інноваційних трансформацій було запропоновано використання методології збалансованої системи показників як системи управління, яка на основі інтеграції функцій базового управлінського комплексу (фінансові показники результативності інноваційних трансформацій, управлінські процеси, навчання та розвиток, платники податків) посилює функції регулювання та контролю в управлінні податковими органами.

8. В рамках дослідження шляхів удосконалення нормативно-правового забезпечення у напрямі розвитку превентивно-партнерського співробітництва та співпраці податкової служби та бізнесу було виявлено, що з метою надання послуг клієнтам у вигляді консультування щодо податкової системи функціонує податкова консультація як форма державно-приватного партнерства з превентивною метою.

Також досліджено, що на законодавчому рівні не врегульовано відносини, пов'язані з діяльністю з податкового консультування. Тож було запропоновано внести правки та уточнення до Закону України «Про податкове консультування в Україні» (до викладених в зазначеному документі сутності податкового консалтингу як професійної діяльності, надання платних послуг клієнтам, сприяння платникам податків, податковим агентам).

Було запропоновано наступні шляхи вдосконалення податкового консультування в Україні: налагодження та розвиток партнерських стосунків з платниками податків, надання платникам податків якісних податкових

послуг, впровадження ефективних методів боротьби з корупцією для підвищення довіри до податкових органів та ін.

Було зазначено, що існує ряд громадських організацій, які задля участі у розвитку економіки країни, дотримання законодавства в сфері оподаткування, підтримки бізнесу, здійснюють свою діяльність, що спрямована на надання допомоги в податковій, бюджетній фінансовій сферах, і, зокрема, надання податкових консультацій. Коли такі організації можуть намагатися вирішувати в інтересах платників податків проблемні спірні питання з контролюючими органами, це може бути небезпечною тенденцією. В такому разі необхідно за ініціативи державних податкових органів цю ситуацію взяти під контроль і вирішувати спірні питання на дискусійних платформах.

Також визначено, що одним із механізмів співпраці держави та бізнесу є утворені в Державній податковій службі України та її територіальних органах комунікаційні податкові платформи.

9. Результатом проведеного дослідження формування податкової культури в умовах цифровізації було встановлення того, що ефективна розбудова української економіки неможлива без високого рівня податкової культури, оскільки між рівнем податкової культури та економічним розвитком країни існує беззаперечний зв'язок - без підвищення рівня податкової культури неможливо досягти сталого розвитку економіки.

Зважаючи на існуючі проблеми, які впливають на податкову культуру в суспільстві, було запропоновано такі пріоритетні напрями підвищення рівня податкової культури в Україні: спрощення і вдосконалення податкового законодавства; підвищення якості виконання податкових процедур; удосконалення механізму вирішення податкових спорів; підвищення якості інформування платників податків; розвиток податкового консультування громадян, дисципліни та відповідальності; забезпечення дотримання працівниками податкових органів встановлених етичних правил; підвищення іміджу податкової служби та престижу роботи у контролюючих органах; удосконалення системи взаємодії податкових органів із платниками податків

та підвищення її ефективності; подальший розвиток електронних сервісів під час надання послуг податковими органами; створення основ для системного виховання податкової культури наступних поколінь (економічне виховання молоді, соціальна реклама на податкову тематику; громадські тематичні заходи).

Було запропоновано вирішити проблему недостатнього використання потенціалу громадської експертизи як форми громадського контролю за діяльністю податкових органів такими способами: удосконалення нормативного забезпечення громадської експертизи шляхом прийняття відповідного закону, якнайширше застосовування інститутами громадянського суспільства інструменту громадської експертизи, систематичне проведення громадських експертиз діяльності, створення реєстру громадських експертиз.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. Податкова система: Навчальний посібник ; за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
2. Білецька Г. М. Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження) = Electronic audit – modern form of electronic control (global trends and stages implementation): навч. посіб. Київ: Алерта, 2018. 204 с. URL: http://ndi-fp.nusta.edu.ua/files/doc/2018_NDI_Elektronniy_audit.pdf (дата звернення: 19.01.2020).
3. Білецька Г. М., Ковтунович Н. Л. Щодо особливостей світових тенденцій запровадження та здійснення е-аудиту. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 3. С. 107–110. URL: http://www.pap.in.ua/3_2017/32.pdf (дата звернення: 19.01.2020).
4. Біліченко А. П. Аналіз впливу контрольно-перевірочної роботи на результати діяльності Державної податкової служби. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2022. № 2 (33). С. 15-19.
5. Біліченко А. П. Державна податкова служба України – суб'єкт державного фінансового контролю. *Актуальні проблеми економіки, управління та фінансів* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф (Дніпро, 19 квітня 2019 р.). Дніпро, 2019. С. 178-180.
6. Біліченко А. П. Електронізація процесів оподаткування в умовах інтеграційних процесів»: *Економіко-правові та управлінські аспекти розвитку суспільства: молодіжний погляд* : зб. тез міжн. наук.-практ. конф, м. Дніпро, 01 листопада 2019 р. С. 50-52
7. Біліченко А. П. Застосування інноваційних технологій в галузі оподаткування в умовах цифрової економіки». *Публічне управління та адміністрування в умовах розширення децентралізації та місцевого*

самостворення: зб. тез міжн. наук.-практ. конф, (м. Дніпро, 06 листопада 2020 р.). Дніпро, 2020. С. 27-29.

8. Біліченко А. П. Інституціоналізація органів державного фінансового контролю в Україні : зб. тез міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 24 квітня 2020 р.

9. Біліченко А. П. Концепція впровадження електронного аудиту для платників податків в Україні як однієї із новітніх форм податкового контролю. Матеріали II науково-практичної конференції: зб. тез наук.-практ. конф, (Полтава, 18-19 грудня 2020 р.). Полтава, 2020. С. 27-29. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/conf/other/54dec2020/54dec2020.pdf>

10. Біліченко А. П. Податковий комплаєнс як інструмент покращення податкової дисципліни платників податків. *Економіко-правові та управлінсько-технологічні виміри сьогодення: молодіжний погляд* : зб. тез міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 03 листопада 2023 р.). Дніпро, 2023.

11. Біліченко А. П. Проблеми та шляхи вдосконалення громадської експертизи як форми громадського контролю за діяльністю Державної податкової служби України : зб. тез наук.-практ. конф., Дніпро, 2020. С.14-16. URL:

<https://pe.nmu.org.ua/ua/conference/%D0%9C%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80.%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%9F%D0%A32020.pdf>

12. Біліченко А. П., Борисенко О. П. Зарубіжний досвід застосування електронного аудиту в діяльності податкових органів України. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2019. Вип. 2(22). URL: [http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/2019-02\(22\)/6.pdf](http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/2019-02(22)/6.pdf).

13. Біліченко А.П. Податкове консультування як напрям підвищення рівня податкової культури в Україні. *Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія: Державне управління*. 2022. №1 (16).

14. Біліченко А.П., Борисенко О.П. Методологічні засади підвищення ефективності управління в податковій системі України. *Вісник Національного*

університету цивільного захисту України, серія "Державне управління", Харків. 2023. №2 (19).

15. Борисенко О. П. Зовнішньоекономічна політика держави: концепція, стратегія, механізми реалізації: монографія. Донецьк : Юго-Восток, 2012. 404 с., с.15.

16. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 15.07.2022)

17. Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник. К.: НІОС, 2002. 345 с.

18. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.04.01. Київ, 2005. 22 с.

19. Висоцький І. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю: необхідність адаптації до українських реалій. *Ринок цінних паперів України*. 2012. № 7. С. 13-17

20. Волощук М. Г., Матьола І. І., Карабін Т. О., Білаш О. В. Становлення та розвиток податкової системи України: монографія. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші. 2021. 172 с.

21. Впровадження державною податковою службою системи податкового комплаєнсу / *Державна податкова служба України* : офіційний сайт. URL: <https://evp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-466176.html> (дата звернення: 14.09.2023)

22. Гавкалова Н.Л., Табацький М.Г., Швабій К.І. Розвиток державного фінансового контролю в податковій системі України в умовах інноваційних трансформацій – *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. №4 (320). С. 111-118. <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2023-320-4-16> (дата звернення: 23.06.2022)

23. Гавриленко Н., Грищенко О., Козіцька Н. Вплив цифрових трансформацій на зміст фіскального адміністрування. *Економіка та суспільство*. 2022. №41. URL:

<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1568/1509> __ (дата звернення: 06.11.2022)

24. Галуцько В.В., Олефір В.І., Пихтін М.П. Адміністративне право України : навчальний посібник : у 2 т.; за ред. В. В. Галуцька. Херсон : ПАТ Хер-сонська міська друкарня, 2011. 320 с. (Т. 1 : Загальне адміністративне право).

25. Гаращук В. М. Доктрина контролю та нагляду в управлінні. Правова доктрина України : у 5-ти т. Нац. акад. прав. наук України; редкол. В. Я. Тацій та ін. Т. 2: Публічно-правова доктрина України. Х. : Право, 2013. С. 269-292.

26. Германчук П. Г., Стефанюк Б. І. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит. К. : АВТ, 2004. 424 с.

27. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 22. С. 103–108. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=5808&i=21> __ (дата звернення: 15.07.2020)

28. Грицюк І.В. Фінансовий контроль формування і використання коштів місцевих бюджетів: дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Чернівці, 2010.

29. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль, ТНЕУ, 2012. 210 с.

30. Гупаловська М. Б. Вплив дефініції «принцип» на якість бюджетного контролю. *Strategiczne pytania swiatowej nauki*. 2011. № 1. С. 89-93. URL:

<http://dSPACE.wunu.edu.ua/bitstream/316497/13439/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8%20%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%89%D0%B0.PDF>

31. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль. К. : Центр учбової літератури, 2009. 424 с.

32. Давидова І. В. Технологія блокчейн: перспективи розвитку в Україні. *Часопис цивілістики* : наук.-практ. журн. Одеса, 2017. Вип. 26. С. 38-41. URL: https://journals.kntu.kherson.ua/index.php/visnyk_kntu/article/view/79/74 (дата звернення: 06.12.2021)
33. Дацій Н. В., Васільєва Л. М., Залізнюк В. П. Сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2020. № 1 (24). С.14-17.
34. Дацій Н.В., Малахова Т.В. Вдосконалення державного фінансового контролю в податковій системі. *Вісник Національного університету цивільного захисту України*. Харків: Вид-во НУЦЗУ, 2023. Вип. 2 (19). (Серія "Державне управління"). С. 19-24.
35. Дацій Н.В., Малахова Т.В. Державний фінансовий контроль розрахунків з податковою системою на основі аналітичних процедур. *Публічне управління та митне адміністрування*. (Серія: «Державне управління»). №3 (38). 2023. С. 28-33. <http://customs-admin.umsf.in.ua/v3-38-2023> (дата звернення: 10.10.2023)
36. Денисова А. В., Слаблюк Н. С. Роль Державної податкової служби України у формуванні податкової культури в державі. *Вчені записки таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2020. Т.31 (70). № 3. URL: http://www.lsej.org.ua/3_2020/54.pdf
37. Державна податкова служба отримала реєстрацію. *Економічна правда*. URL: <https://web.archive.org/web/20191026014901/https://www.epravda.com.ua/news/2019/05/17/647876/> (дата звернення: 15.07.2020)
38. Дерій В. А. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 48-56.

39. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.07.2020)

40. Дікань Л. В. Теоретичні засади внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю в Україні / Л. В. Дікань, Д. В. Калінкін // Проблеми економіки. 2013. № 3. С. 70 -75. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pecon_2013_3_10. (дата звернення: 15.07.2020)

41. Дікань Л. В., Кожушко О. В., Лядова Ю. О. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика: монографія / та ін.; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л.В. Дікань. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 332 с.

42. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти): дис.. ... д-ра наук з держ. управління: 25.00.02. К.: 2010.

43. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04. Київ, ННЦ "Інститут аграрної економіки», 2004. 38 с.

44. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К. : Імекс-ЛТД, 2007. 304 с.

45. Е-реформа-2023: спілкування бізнесу й ДПС переходить у цифровий формат. «Дебет-Кредит» Український фінансово-бухгалтерський портал. URL: <https://news.dtkr.ua/law/inspections/81720-e-reforma-2023-spilkuvannia-biznesu-i-dps-perexodit-u-cifrovii-format> (дата звернення: 14.02.2023).

46. Жадан Т.А. Внутрішній контроль як економічна категорія: систематизація наукових підходів та уточнення змісту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 16. URL: <http://global-national.in.ua/issue-16-2017> (дата звернення: 15.02.2019)

47. Жовніренко О. В. Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств: дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К.: 2011.

48. Звіт про стан виконання Плану заходів з реалізації стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року, затвердженого наказом ДПС від 30.07.2020 № 376, за 2020 рік. *Державна податкова служба України* : офіційний вебпортал. URL: https://tax.gov.ua/data/material/000/338/430665/ZV_T_GRUDEN.docx (дата звернення: 23.12.2022)

49. Здирко Н. Г., Самоєнк А. К. Недоліки та переваги здійснення аудиту в Україні. Наукові праці Вінницький національний аграрний університет. URL: http://www.rusnauka.com/8_DN_2011/Economics/7_81591.doc.htm (дата звернення: 17.17.2020)

50. Зінкевич А. В. Світові тенденції здійснення податкового контролю: досвід для України. *Інфраструктура ринку*. 2020. Випуск 47. С. 180-185. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/47-2020> (дата звернення: 23.06.2022)

51. Зміст та принципи діяльності Державної аудиторської служби України. *Державна аудиторська служба України* : офіційний портал. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1414> (дата звернення: 06.11.2022)

52. Івашова Л.М., Шевченко Н.І. Стратегічні напрями розвитку системи управління державними фінансами: цифровізація процесів моніторингу та контролю. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3 (38). С. 34-42. URL: <https://www.customs-admin.umsf.in.ua/archive/2023/3/5.pdf> (дата звернення: 23.09.2023)

53. Калінюк Н. В. Удосконалення системи управління місцевими фінансовими ресурсами: дис.. ... канд. наук з держ. управління: 25.00.04. К.: 2005.

54. Катана О. С. Інституціональні засади розвитку податкової культури в державі. *Ефективна економіка*. 2015. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4678>
55. Катроша Л. В. Види державного фінансового контролю. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2012. Вип. 36. С. 194-199. URL.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pprbsu_2012_36_24
56. Квасовський О. Р., Лучка А. В., Малиняк Б. С. Місцеві фінанси. К. : Знання, 2006. 667 с.
57. Клець Л. Є. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2007. 640 с.
58. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навч. посіб. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с.
59. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навч. посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с.
60. Ковальчук К. Ф. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2017. № 4. С. 100-106. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evngu_2017_4_14 (дата звернення: 23.06.2022)
61. Козаченко Л. А., Предчук О. А. Використання штучного інтелекту у сфері бухгалтерського обліку, аудиту та фінансів. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10459/1/37-41.pdf> (дата звернення: 06.12.2021)
62. Козик В. В., Панкова Л. А., Карп'як Я. С. Зовнішньоекономічні операції і контракти : навч. посіб. / кол. авт. та ін. Київ : 2021. 608 с. URL: https://pidru4niki.com/18041204/ekonomika/mitniy_kontrol (дата звернення: 28.06.2019)
63. Коломоець Т.О., Титаренко М.В., Колпаков В.К. Окремі питання щодо нових підходів до організації податкового адміністрування як галузевого

напрямку публічного адміністрування. «Юридичний науковий електронний журнал». 2023. № 2. URL: <http://www.lsej.org.ua/index.php/arkhiv-nomeriv?id=159> (дата звернення: 16.08.2023).

64. Комарова І. В. Податковий контроль в Україні. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/185.pdf>. (дата звернення: 15.05.2019)

65. Комунікаційні платформи – ефективний діалог платників податків та податківців. *Державна податкова служба України* : офіційний вебпортал. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/605900.html> (дата звернення: 16.09.2023).

66. Контролюючі органи. *Юридична клініка НЮУ ім. Ярослава Мудрого*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print#n1080> (дата звернення: 15.07.2020)

67. Концепція впровадження електронного аудиту. *Міністерство фінансів України* : офіційний сайт. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%B5-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82_30_11_2020.pdf (дата звернення: 16.02.2021).

68. Корнєєв М. В. Теоретичне розуміння змісту і структури фінансового механізму регулювання економічного розвитку регіону. *Економічний простір*. 2007. № 6. С. 61-71.

69. Косінов С. А. Контроль у демократичній державі : монографія / С. А. Косінов. – Х. : Право, 2015. – 360 с.

70. Лагодієнко Н. В., Іванченкова Л. В., Євтушевська О. О., Скляр Л. Б. Податковий контроль як умова ефективного функціонування податкової системи. *Інвестиції: практика та досвід*. № 9—10. 2022. С. 24-29. URL: www.investplan.com.ua (дата звернення: 23.06.2022)

71. Леонтович С. П. Розвиток фінансового контролю за використанням бюджетних коштів в аграрному секторі економіки: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012.
72. Литвинчук Т.В. Методологічні засади сутності контролю як функції управління. *Вісник Технологічного університету Поділля*. 2000. № 2 (20). С. 30–33.
73. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. – К.: Вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. – С. 23, 27.
74. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 276 с.
75. Мальська М. П., Худо В. В., Туристичний бізнес: теорія та практика. Підручник. 2- вид. перероб. та доп. К.: ЦУЛ, 2012. 368 с.
76. Матвейчук Л. О. Модернізація державної податкової служби в контексті розвитку електронного оподаткування. *Аспекти публічного управління*. 2016. №4 (1-2). С. 81-91. URL: <https://aspects.org.ua/index.php/journal/article/view/624/607> (дата звернення: 03.09.2020)
77. Мельник М.І., Лещук І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України, 2015. 330 с.
78. Мех Ю. В. Контроль органів виконавчої влади за дотриманням бюджетного законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. В. Мех; Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – Харків, 2011. – 20 с.
79. Миколаєць А.П. Особливості здійснення державного контролю у розвинутих зарубіжних країнах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 12. С. 116–119.

80. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 12. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1073> (дата звернення: 01.08.2020).
81. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 18.05.2019)
82. Місія, мета та завдання. *Асоціація платників податків України*. URL: <https://appu.org.ua/about> (дата звернення: 16.08.2023).
83. Місія, стратегічні цілі та пріоритети Державної податкової служби. *Державна податкова служба України* : офіційний вебпортал. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/misiya-ta-strategichni-tsili/> (дата звернення: 17.07.2020)
84. Міщенко Д.А. Державний фінансовий контроль як умова ефективного функціонування податкової системи. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3 (38). С. 45-54. URL: <http://www.customs-admin.umsf.in.ua/> (дата звернення: 13.09.2023)
85. Міщенко Д.А., Міщенко Л.О. Інноваційні технології у процесі реформування державного фінансового контролю в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2023. № 11. – URL: <https://nayka.com.ua/index.php/dy>
86. Мусійовська О. Б., Колещук Д. О. Роль штучного інтелекту в оптимізації систем податкового адміністрування. *Google Академія*. URL: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=m1imGfcAAAAJ&hl=uk> (дата звернення: 06.12.2021)
87. Найденко О.Є. Податковий контроль : навчальний посібник. Харків : ХНЕУ, 2012. 224 с.
88. Науково-практичний коментар до статті 20 Бюджетного кодексу України від 15.11.2007. Інформаційне агенство "ЛІГА:ЗАКОН" : веб-сайт. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KK000737> (дата звернення: 15.02.2019)

89. Пивовар Ю. І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. К., 2008. 21 с.

90. Питання Державної податкової служби: розпорядження Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2019 р. № 682-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/682-2019-%D1%80#Text> (дата звернення: 15.07.2020)

91. Підписано Угоду про інформаційне співробітництво між ДПС та Рахунковою палатою. *Державна податкова служба України* : офіційний вебпортал. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/611498.html> (дата звернення: 23.12.2022)

92. Піхоцький В. Ф. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. *Економіст*. 2016. № 1. С. 31-34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2016_1_9 (дата звернення: 23.06.2022)

93. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис.. ... д-ра екон. наук: 08.00.08. Львів, Львівський національний ун-т ім. І. Франка, 2015. 530 с. URL: <https://lnu.edu.ua/thesis/pihotskiy-volodymyr-fedorovych/>

94. Плани та звіти роботи. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/430665.html> (дата звернення: 16.08.2021).

95. Податкова диджиталізація. Чого чекати бізнесу в 2023 році. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/03/22/698331/> (дата звернення: 09.01.2023).

96. Податкова система від штучного інтелекту. *Видання «Український тиждень»* : сайт. URL: <https://tyzhden.ua/podatкова-systema-vid-shtuchnoho-intelektu/> (дата звернення: 06.07.2023)

97. Податкова та митна служби інтегрують інформаційно-телекомунікаційні системи для якісного надання е-послуг. *Державна податкова служба України* : офіційний вебпортал. URL:

<https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/427978.html> (дата звернення: 23.12.2022)

98. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

99. Пожар Т. О. Розвиток фінансово–бюджетного механізму державного фінансового контролю: дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Суми, ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. 243 с.

100. Положення про Державну податкову службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n15> (дата звернення: 15.05.2019)

101. Порядок взаємодії митних органів і органів Державної податкової служби під час проведення звіряння даних щодо обігу, обліку та погашення податкових векселів та здійснення контролю за цільовим використанням імпортованих товарів, митне оформлення яких здійснюється із застосуванням податкового векселя: постанова Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2004 р. № 178. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/4828540> (дата звернення: 23.12.2022)

102. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 N 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text>

103. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 30.03.2020 № 540-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#Text> (дата звернення: 25.11.2022).

104. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню

коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 17.03.2020 № 533-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text> (дата звернення: 25.11.2022)

105. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 13.05.2020 № 591-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text> (дата звернення: 25.11.2022).

106. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77361.html> (дата звернення: 25.11.2022).

107. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30 червня 2023 № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (дата звернення: 02.07.2023).

108. Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 26.03.2018 р. № 386. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18#Text> (дата звернення: 25.11.2022).

109. [Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України](#) : постанова Кабінету міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п#Text> (дата звернення: 15.02.2019)

110. [Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України](#) : постанова Кабінету міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п#Text> (дата звернення: 15.02.2019)

111. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.02.2019)

112. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями : наказ Міністерства фінансів України від 18.07.2016 № 621. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/360889__702955 (дата звернення: 23.12.2022)

113. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення (перерахування) платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені : наказ Міністерства фінансів України від 11.02.2019 № 60. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0370-19#Text> (дата звернення: 23.12.2022)

114. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік: розпорядження Кабінету міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80#n10> (дата звернення: 16.08.2021).

115. Про організацію співпраці з інститутами громадянського суспільства та бізнес-асоціаціями: наказ Державної податкової служби України від 23.08.2023 № 687. URL: <https://tax.gov.ua/dlya-gromadskosti/dpa-i-gromadskist/komunikatsiyni-podatkovi-platформи/normativno-pravovi-akti/78383.html> (дата звернення: 16.08.2023).

116. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 10.10.2022)

117. Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України : постанова Верховної Ради України від 14.04.2016 № 1099-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1099-19#n7> (дата звернення: 16.08.2021).

118. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. Дата оновлення: 31.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 15.02.2019)

119. Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2021 № 89. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89-2021-п#Text> (дата звернення: 25.11.2022).

120. Про Службу. *Державна податкова служба України*: офіційний веб-портал. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini> (дата звернення: 15.07.2020)

121. Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" : указ Президента України 12.01.2015 № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>(дата звернення: 16.08.2021).

122. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: розпорядження Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 р. № 1101-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1101-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 16.08.2021).

123. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#n9> (дата звернення: 16.08.2021).

124. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: постанова Кабінету Міністрів України від

18 грудня 2018 р. № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.07.2020)

125. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби. *Урядовий портал*: єдиний веб-портал органів виконавчої влади України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-utvorenniya-teritorialnih-organiv-derzhavnoyi-podatkovoyi-sluzhbi-s-90619537> (дата звернення: 15.07.2020)

126. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оцінки ефективності роботи податкових органів» реєстр. № 9471 від 10.07.2023 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1870870>

127. Публічний звіт ДПС за 2020 рік. *Державна податкова служба України* : офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyini-materiali/454960.html> (дата звернення: 25.11.2022).

128. Публічний звіт ДПС за 2021 рік. *Державна податкова служба України* : офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html> (дата звернення: 25.11.2022).

129. Публічний звіт ДПС за 2022 рік. *Державна податкова служба України* : офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html> (дата звернення: 25.11.2022).

130. Публічний звіт ДФС України за 2018 рік. *УКРЛЕГПРОМ* : офіційний сайт. URL: <https://ukrlegprom.org/ua/news/publichnyj-zvit-dfs-za-2018-rik/> (дата звернення: 25.11.2022).

131. Публічний звіт про підсумки діяльності Державної податкової служби України за 2019 рік. *Державна податкова служба України* : офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/409589.html> (дата звернення: 25.11.2022).

132. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. 2012. Вип. 22(2). С. 169–176.

133. Разумцев В. В. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі: дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Луганськ, 2009.
134. Роль штучного інтелекту в бухгалтерському обліку та фінансах. *Бухгалтер 911*. веб-сайт. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1044623.html> (дата звернення: 06.12.2021)
135. Романюта Е.Е. Європейські та американські аспекти здійснення контролю за справами непрямих податків. *Економіка та митно-правові відносини*. 2017. Вип. 1. С. 98–104.
136. Рудьєв В.А., Гуткевич С.О. Менеджмент. Навч. посіб.-К: Центр учбової літератури, 2011. 312с.
137. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навч. посібник. К. : ЮрІн-ком Інтер, 2008. 504 с.
138. Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Вплив структури фіскального відомства на організацію податкового контролю: зарубіжний досвід. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. 56 с.
139. Скаско О. І. Теорія, методологія та організація системи контролю в банках України: дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2014.
140. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: дис.. ...канд. екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2014.
141. Соловйова Ю.О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. *Право та економіка*. 2009. № 3. С. 97–101.
142. Створення рішень для бізнесу на основі AI. *Evergreen* : веб-сайт. URL: <https://evergreens.com.ua/ua/development-services/artificial-intelligence.html> (дата звернення: 06.12.2021)
143. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 407 с.

144. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: авторефер. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. К.: НДФІ при Міністерстві фінансів України, 2002. 18 с.

145. Стефанюк І. Б. Теоретичні засади побудови нової системи державного фінансового контролю підприємницької діяльності. *Фінанси України*. 2007. № 11. С.137-146.

146. Територіальні органи Держаудитслужби. Державна аудиторська служба України : офіційний портал. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1485> (дата звернення: 15.02.2019).

147. Тимошук М.В. Організація контролю в системі державного казначейства України. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : зб. тез всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., м. Вінниця, 27 березня 2019 р. URL : http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/4/25.pdf (дата звернення: 18.05.2019)

148. *Ткачик Ф. П.* Моніторинг сучасного стану податкової культури в Україні. *Економіка та митно-правові відносини*. 2019. Вип. 11-12. С. 39-47. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eccuslerel_2019_11-12_8

149. Фірсова Н. В. Облік і контроль торговельних витрат підприємств споживчої кооперації (на прикладі роздрібних торговельних підприємств): дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Полтава, 2007.

150. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – 5-те вид., стер. Київ: Знання-Прес, 2004. 253 с.

151. Хто здійснює податковий контроль та перевірки? *Помічник підприємця* : веб-сайт. URL: <https://sbc.regulation.gov.ua/inspections/publication/view?id=110> (дата звернення: 18.05.2019)

152. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Суми, ДВНЗ «УАБС НБУ», 2011. 260 с. URL:

https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstreamdownload/123456789/51463/1/shevchnko_N_V.pdf

153. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика: автореф. дис. на здобуття наук ступеня д-ра екон. наук: 08.00.08. Ун-т банківської справи Нац. банку України: Київ, 2014. 44 с.

154. Шевчук О.А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 1–2(1). С. 73–76.

155. Ярошенко І. В., Власенко Т. А. Науково-теоретична сутність податкового контролю. *Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти* : матеріали Всеукр. Наук.-практич. Конф. докторантів, молодих учених та студентів, м. Харків, 28 квітня 2017. С. 2000-2004.

156. Яцура В.В., Жук О.П., Менеджмент: Навчальний посібник. – Львів: Видавничий центр ЛНУ ім. Франка, 2008. 444 с.

157. Guidance for the Standard Audit File - Payroll, Version 1.0: Appendix B: SAF-P Schema version 1.00. Centre For Tax Policy And Administration. 15 p. (дата звернення: 18.08.2021)

158. Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions the 2003 reports. OECD. Ottawa, 2003. 38 p. URL: <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf> (дата звернення: 18.08.2021)

ДОДАТКИ



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У**

вул. Європейська, 4, м. Полтава, 36000, тел.: (0362) 232-11-11
E-mail: poltava.official@tax.gov.ua, сайт: poltava.tax.gov.ua

від _____ 20__ р. № _____ На

Довідка

про впровадження результатів і

Головним управлінням ДПС у Полтавській області надано науково-аналітичну записку «Розвиток державної податкової системи України в умовах підготовлену здобувачем наукового ступеня магістра Анастасією Петрівною.

За результатами розгляду повідомляє про виконання роботи, яка присвячена поглибленню теоретичних засад здійснення державного фінансового контролю та забезпечення в умовах інноваційних тран



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ МИТНОЇ СПРАВИ ТА ФІНАНСІВ
(УМСФ)

вул. Володимира Вернадського, 2/4, м. Дніпро, 49000
тел./факс: (056) 745-55-96; (0562) 47-17-91
E-mail: university.msf@gmail.com Код ЄДРПОУ 39568620

24.10.2022 № 10-28/ср/214 на № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
аспіранта кафедри публічного управління та митного адміністрування
Університету митної справи та фінансів м. Дніпро
Біліченко Анастасії Петрівни на тему:
«Розвиток державного фінансового контролю в податковій системі України
в умовах інноваційних трансформацій»

Цією довідкою засвідчуємо, що результати дисертаційного дослідження Біліченко А. П., а саме її теоретичні, науково-практичні висновки, рекомендації, пропозиції дисертаційного дослідження знайшли своє застосування при виконанні науково-дослідної теми кафедри публічного управління та митного адміністрування Університету митної справи та фінансів в межах теми «Розвиток інститутів та механізмів реалізації митної та податкової політики України в умовах інтеграційних трансформацій» (номер державної реєстрації 0114U000646, 2018-2022 рр). Зокрема, автором обґрунтовано та запропоновано напрями удосконалення інформаційно-технологічного забезпечення Державної податкової служби у напрямі підвищення якості контролю в сфері оподаткування.

Також результати дисертаційного дослідження були використані в навчальному процесі Університету митної справи та фінансів м. Дніпро. Зокрема, в процесі розробки навчально-методичних комплексів дисциплін та підготовки та викладання лекцій та практичних занять з дисципліни «Основи державного антикризового менеджменту» використано теоретико-практичні матеріали щодо:

- характеристики інновацій в антикризовому управлінні;
- визначення інноваційних шляхів виходу з кризової ситуації;
- визначення заходів державного впливу на стабілізацію ситуації та усунення впливу кризових явищ.

Довідку надано для пред'явлення у спеціалізовану вчену раду за місцем захисту дисертації.

Ректор



Дмитро Бочаров

Додаток Б

Таблиця Б.1

Тлумачення сутності поняття «контроль»

Автори	Визначення
Дерій В. А. [38]	Контроль як економічна категорія являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети
Васільєва Л. М. [33]	Контроль – складова частина управління економічними об'єктами і процесами, що полягає у спостереженні за об'єктом із метою перевірки відповідності стану об'єкта, за яким спостерігають, бажаному і необхідному, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, договорами, проектами, угодами.
Яцура В. В. [156]	Контроль – це вид управлінської діяльності щодо забезпечення процесу, за допомогою якого керівництво організації визначає, наскільки правильні його управлінські рішення, а також потребу у здійсненні певних коректив
Мальська М. П. [75]	Контроль – важлива функція менеджменту, застосування якої дає керівнику слідкувати за виконанням управлінських рішень і вносити
Галуцько В. В. [24]	Контроль – це вид діяльності публічної адміністрації щодо перевірки й обліку контрольованого об'єкту публічного управління, виконання покладених на нього завдань та реалізації своїх функцій, визначених
Рульєв В. А. [136]	Контроль - це обов'язкова функція менеджменту, є заключною стадією управлінського процесу і відіграє роль зв'язуючої ланки між керуючою і керованою системами

Мех Ю. В. [78]	Контроль слід розглядати як триєдиний складник, що має розглядатися як «управління», «соціальне управління» й «державне управління». Узагальнюючим поняттям контролю є контроль соціальний. Контроль у державному управлінні є особливою функцією органів державної влади й органів місцевого самоврядування; це водночас і спосіб забезпечення
Гаращук В. М. [25]	Контроль є перевіркою дотримання і виконання нормативно встановлених завдань, планів і рішень, тобто початок циклу, що
Косінов С. А. [69]	Виокремлює такі підходи до розкриття природи контролю: контроль як органічна функція управління; контроль як набір засобів регулювання поведінки окремої особи або організації в цілому; контроль як обмежувальна функція системи, що виконує завдання зворотного

Додаток В

Таблиця В.1

Узагальнення особливостей форм державного фінансового контролю [57]

Критерій	Попередній ДФК	Поточний ДФК	Наступний ДФК
Мета - забезпечення виконання принципів ДФК, дотримання норм та законів			
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> - вивчення підстав прийняття управлінських рішень щодо дотримання принципів законності й цілеспрямованості операцій, що підлягають здійсненню; - економічне та фінансове планування; - експертна оцінка бюджетів, кошторисів, контрактів 	<ul style="list-style-type: none"> - попередження незаконних дій; - забезпечення принципів фінансового контролю: ефективного, раціонального, економного обґрунтування; - усунення безгосподарності; - попередження нецільового та неефективного використання державного та комунального майна; завдання економічної, політичної та соціальної шкоди державі; - попередження порушення законодавства 	<ul style="list-style-type: none"> - визначення фактичних відхилень від затверджених норм та нормативів, оперативне попередження їх на стадії формування фінансових операцій; - досягнення принципів фінансового контролю: раціональності, цільового характеру, економічної ефективності; - визначення додаткових можливостей для формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів
Функції	Превентивна	Контрольна	Контрольна
Стадія проведення	До настання фінансових правовідносин	В процесі реалізації фінансових правовідносин	Після закінчення фінансових правовідносин
Методи ДФК	Аналіз	Обстеження, аудит, аналіз	Ревізія, аудит
Процедури проведення	Економічний аналіз, економічні та статичні розрахунки, економіко-математичні методи, інформаційне моделювання		Камеральна перевірка і розрахунок, експертизи різних рівнів

Продовження таблиці В.1

Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю	Групування проміжних результатів за критеріями систематичності та хронологічності	Аналітичне групування встановлених недоліків, оперативні пропозиції щодо усунення недоліків	Узагальнення результатів контролю, розробка пропозицій щодо усунення недоліків, реалізації пропозицій
Ймовірність усунення порушень (за критеріями виявлення порушення - мінімізації фінансових втрат)	Висока	Середня	Низька
Інформаційна складова	Прогнозовані дані складаються на основі обробки результатів попередніх фінансових періодів	Поточні фінансові дані	Дані фінансового періоду, що закінчився

Додаток Г

Таблиця Г.1

Специфічні особливості податкового контролю [70]

Специфічна риса податкового контролю	Характеристика
спеціальний державний контроль	Елемент державного управління економікою, особлива діяльність із дотримання податкового законодавства яка: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державною особливою компетенцією саме в галузі оподаткування; б) здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів
особлива сфера діяльності, де відбувається взаємодія матеріальних і фінансових відносин у рамках єдиного товарно-грошового комплексу держави	Податковий контроль пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами, які беруть участь в даному процесі побічно, опосередковано: а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, в основі обчислення й сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина); б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів здійснюється погашення податкових боргів
складова державного регулювання трансформаційної економіки	Податковий контроль відображає відносини влади й підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер
функціональний елемент податкового процесу	Податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів і характеризується чіткою цілеспрямованістю