

доступа: <https://www.cbar.az/page-43/external-sector-statistics>

7. BUSINESS [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <https://www.nytimes.com/2018/11/14/business/german-economy-shrinks.html>

8. Azərbaycan Respublikası Dövlət Statistika Komitəsi [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [https://www.stat.gov.az/source/system\\_nat\\_accounts/](https://www.stat.gov.az/source/system_nat_accounts/)

9. Trade statistics for international business development. Monthly, quarterly and yearly trade data. Import & export values, volumes, growth rates, market shares, etc. [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [https://www.trademap.org/Bilateral\\_TS.aspx?nvpm=1%7c031%7c%7c276](https://www.trademap.org/Bilateral_TS.aspx?nvpm=1%7c031%7c%7c276)

10. Официальный сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [https://www.trademap.org/Country\\_SelProductCountry\\_TS.aspx?nvpm=1%](https://www.trademap.org/Country_SelProductCountry_TS.aspx?nvpm=1%7c031%7c%7c276)

11. AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASININ İQTİSADİYYAT NAZİRLİYİ [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <https://www.economy.gov.az/>

26.04.2019

УДК 336.225.673:005.942

JEL Classification: H 220; M 410; C 520

*Артюх Оксана, Добрунік Тетяна*

## **ЕКСПЕРТНЕ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПЛАНОВИХ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК**

У статті досліджено результативність планових документальних перевірок, проведених органами ДФС України із дотриманням інтересів учасників контрольного процесу – контролюючих органів та платників податків. Встановлено, що здійснення податкових перевірок передбачає послідовну

реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів).

Для встановлення впливу результатів документальних планових перевірок на платників податків проаналізовано податкові дані суб'єктів господарювання – підприємств торгівлі Одеського регіону в рамках фахового опитування. На основі розробленого методичного підходу до багаторівневого аналізу ефективності податкового контролю проведено оцінку контрольної-перевірочної роботи органами державної податкової служби щодо правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів у відповідності до вимог Податкового кодексу України. Проаналізовано основні вимоги, що пред'являються до оформлення документів податкової перевірки. Зазначено, що підсумком проведення будь-якої перевірки є документальне підтвердження та закріплення її результатів. Документами, які фіксують результати податкового контролю, в основному, є акти та довідки податкових перевірок, в яких зазначаються всі факти заниження (завищення) податкових зобов'язань платника податку і наводяться ризики недотримання вимог податкового та іншого законодавства,

Виявлено та проаналізовано організаційно-управлінські та фінансові проблеми здійснення податкового контролю вітчизняних суб'єктів господарювання – юридичних осіб. Встановлено, що зведені результати перевіркової роботи контролюючих органів указують в цілому на негативну тенденцію поповнення бюджету через значну долю неузгоджених сум податкових зобов'язань і недостатню платоспроможність боржників – платників податків.

Розроблено пропозиції щодо гармонізації взаємовідносин між платниками податків і податковими органами у процесі здійснення податкового контролю. Обґрунтовано організаційно-інституційні пріоритети та розроблено засоби вдосконалення податкового контролю в контексті підвищення ефективності адміністрування податків в

Україні. Запропоновано систему багаторівневого аналізу податкового контролю, шляхом розробки методичного підходу до оцінювання його ефективності за критеріями результативності, дієвості та економічності, а також навантаження як на платників податків, так і на податкові органи.

**Ключові слова:** документальна планова перевірка, суб'єкти податкових перевірок, податковий контроль, експертне оцінювання, ефективність податкової перевірки

*Artyukh Oksana, Dobrunik Tetiana*

### **EXPERT EVALUATION OF EFFICIENCY OF PLANNED DOCUMENTARY CHECKS**

The article examines the effectiveness of planned documentary inspections which are carried out by Ukraine Tax Authorities with the interests of participants in the control process - the controlling authorities and taxpayers. It was established that the implementation of tax audits involves the consistent actions related to the implementation of tax control by certain entities regarding the activities of specific individuals in the performance of their duties related to the payment of certain taxes and duties (obligatory payments).

To determine the impact of the results of documentary planned inspections on taxpayers, we analysed entities' tax data - trade enterprises of the Odessa region in the framework of a professional survey was analyzed. On the basis of the developed methodical approach to the multilevel analysis of the effectiveness of tax control, an assessment of the control and verification work by the bodies of the State Tax Authorities on the correctness of the calculation, completeness and timeliness of payment of taxes in accordance with the requirements of the Tax Code of Ukraine has been carried out. The basic requirements for registration of documents of tax audit were analyzed. It is noted that the outcome of any verification is the documentary confirmation and summarising of its results. Documents that record the results of tax control are mainly the acts

and certificates of tax inspections, which indicate all the facts of understatement (overstatement) of the taxpayer's tax liabilities and the risks of non-compliance with tax and other legislation.

We identified and analyzed organizational and managerial and financial problems of tax control of domestic entities - legal entities. It is established that the summary results of the inspections of the controlling authorities indicate, in general, the negative tendency of replenishment of the budget due to the large share of uncoordinated amounts of tax liabilities and insufficient solvency of debtors - taxpayers.

Proposals on harmonization of relations between taxpayers and tax authorities in the process of tax control were developed. The organizational-institutional priorities were substantiated and the means of improving tax control in the context of improving the efficiency of tax administration in Ukraine were developed. The system of multi-level analysis of tax control is offered, by developing a methodical approach to assessing its effectiveness by the criteria of effectiveness, efficiency and economy, as well as the burden on both taxpayers and tax authorities.

**Key words:** documentary planned inspection, subjects of tax audits, tax control, expert evaluation, efficiency of tax audit

*Артюх Оксана, Добруник Татьяна*

## **ЭКСПЕРТНАЯ ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ПЛАНОВЫХ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК**

В статье исследованы результативность плановых документальных проверок, проведенных органами ДФС Украины с соблюдением интересов участников контрольного процесса - контролирующих органов и налогоплательщиков. Установлено, что осуществление налоговых проверок предусматривает последовательную реализацию действий, связанных с осуществлением налогового контроля определенными субъектами деятельности конкретных лиц при реализации ими обязанностей, связанных с уплатой определенных налогов и сборов (обязательных платежей).

Для установления влияния результатов документальных плановых проверок на налогоплательщиков проанализированы налоговые данные субъектов хозяйствования - предприятий торговли Одесского региона в рамках профессионального опроса. На основе разработанного методического подхода к многоуровневого анализа эффективности налогового контроля проведена оценка контрольно-проверочной работы органами государственной налоговой службы относительно правильности начисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствии с требованиями Налогового кодекса Украины. Проанализированы основные требования, предъявляемые к оформлению документов налоговой проверки. Отмечено, что итогом проведения любой проверки является документальное подтверждение и закрепление ее результатов. Документами, которые фиксируют результаты налогового контроля, в основном, являются акты и справки налоговых проверок, в которых указываются все факты занижения (завышения) налоговых обязательств плательщика налога и приводятся риски несоблюдения требований налогового и другого законодательства,

Выявлены и проанализированы организационно-управленческие и финансовые проблемы осуществления налогового контроля отечественных субъектов хозяйствования - юридических лиц. Установлено, что сводные результаты проверочной работы контролирующих органов указывают в целом на негативную тенденцию пополнения бюджета через значительную долю несогласованных сумм налоговых обязательств и недостаточную платежеспособность должников - налогоплательщиков.

Разработаны предложения по гармонизации взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами в процессе осуществления налогового контроля. Обоснованы организационно-институциональные приоритеты и разработаны средства совершенствования налогового контроля в контексте повышения эффективности администрирования налогов в Украине. Предложена система многоуровневого анализа налогового контроля путем разработки методического

підхода к оцeнкe eгo eффеkтивнocтi пo кpитepиям pезультaтивнocтi, eффеkтивнocтi i eкoнoмичнocтi, a тaкжe нaгpузкi кaк нa нaлoгoплaтeльщикoв, тaк i нa нaлoгoвe oргaни.

**Ключевые слова:** документальна планова перевірка, суб'єкти податкових перевірок, податковий контроль, експертна оцінка, ефективність податкової перевірки

**DOI: 10.32680/2409-9260-2019-3-266-36-51**

**Постановка проблеми в загальному вигляді.** В умовах зміни контрольної парадигми ефективна перевірна робота контролюючих органів Державної фіскальної служби (ДФС) України створює передумови сталого соціально-економічного розвитку країни в цілому та стабільності вітчизняного бізнесу зокрема. У цьому зв'язку набувають особливої актуальності дослідження в напрямку розкриття чинників дієвості державного контролю та розроблення заходів підвищення його ефективності.

В контексті означеної проблематики податкового контролю варто проаналізувати результативність планових документальних перевірок, проведених органами ДФС України із дотриманням інтересів учасників контрольного процесу – контролюючих органів та платників податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні аспекти державного контролю в сфері оподаткування на міжнародному та національному рівні, питання підвищення ефективності контрольних заходів розглядалися в працях багатьох науковців, як-то: В. С. Альошкін, А. О. Бойко, А. В. Діденко, В. Г. Дубровський, О. В. Козьменко, Н. М. Левченко, І. А. Лисовська, Г. С. Ліхоносова, В. Я. Політило, Т. С. Самарська, С. М. Фролов, В. В. Черкашин, та інших дослідників. Проте на сьогодні залишаються відкритими питання удосконалення державного контролю та його ефективності у вітчизняній системі оподаткування.

**Мета дослідження.** Метою даного дослідження є розкриття проблемних питань ефективності податкового

контролю, який реалізується державою через проведення документальних планових перевірок. В роботі використані як загальнонаукові, так і спеціальні методи дослідження (зокрема: економіко-статистичний метод, методи спостереження та порівняння, метод збору податкової, соціологічної інформації про об'єкти дослідження шляхом опитування і анкетування респондентів; метод експертних оцінок тощо).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На даному етапі дослідження для встановлення впливу результатів документальних планових перевірок на платників податків доцільно проаналізувати податкові дані в рамках фахового опитування. Для цього за базу дослідження відібрано 40 суб'єктів господарювання – підприємств торгівлі (через її найбільш питому вагу в галузевому розподілі) Одеського регіону, на яких протягом 2015-2017 рр. були здійснені документальні планові перевірки контролюючими органами, та з урахуванням таких вимог, як: середня вартість підприємства на дату проведення документальної планової перевірки складатиме не менш 5000,0 тис. грн.; наявність у підприємства податкового боргу за результатами перевірок.

З метою отримання найбільш повної та достовірної інформації про податкову історію обраних суб'єктів господарювання в анкетному опитуванні виступили респонденти – фахівці в сфері обліку та оподаткування на досліджуваних підприємствах: керівники / фінансові директори, головні бухгалтери та їх заступники, бухгалтери з оподаткування, провідні спеціалісти бухгалтерських відділів / підрозділів / служб. У процесі відбору з ціллю отримання найбільш повної та достовірної інформації про податкову історію суб'єкта господарювання враховувались професійні критерії фахівців (експертів) з числа респондентів, як-то: стаж роботи в сфері оподаткування; займана посада; самооцінка професійних і наукових здібностей (у тому числі, знань тенденцій розвитку системи оподаткування України та міжнародної податкової практики; рівня здатності наукового тлумачення / узагальнення податкової інформації). За означеними критеріями відбору на базових підприємствах були

обрані спеціалісти (експерти) у такому співвідношенні: керівники – 10 %, головні бухгалтери чи їх заступники – 60 %, бухгалтери з оподаткування – 30 %.

До респондентів були поставлені такі питання:

1. Узагальніть результати документальної планової перевірки, проведеної органами ДФС України в 2015-2017 рр., за такими параметрами:

а) яка сума донарахувань, всього, грн. ? У тому числі,

- за основним платежем;

- через зменшення суми бюджетного відшкодування ПДВ;

- за штрафними санкціями, пені (у разі наявності);

б) яка сума недоїмки станом на 01.01.2018 р., грн.?

в) яка сума податкового боргу станом на 01.01.2019 р., грн.? У тому числі:

- сума податкового боргу безнадійності.

2. Чи є в наявності оборотні кошти для сплати грошових зобов'язань? У тому числі:

- на дату проведення перевірки;

- на дату виникнення недоїмки.

3. Яка середня вартість підприємства у періодах, які перевірялися контролюючим органом ДФС України, тис. грн. ?

4. Які витрати здійснило підприємство у зв'язку з проведенням планової документальної перевірки органами ДФС України?

5. Як відображені суми цих витрат в бухгалтерському обліку, грн.?

У результаті обробці даних була отримана корисна інформація про суми донарахованих податкових та / або грошових зобов'язань платникам податків, суми штрафних санкцій та пені (у разі наявності), суми недоїмки станом на 01.01.2018 р. та на 01.01.2019 р. (у тому числі суми податкового боргу з ознаками сумнівності та безнадійності), наявність оборотних коштів платників податків для сплати податкових платежів за результатами перевірок, суми витрат (за їх видами) юридичних осіб - платників податків у зв'язку з проведенням податкового контролю. Після опрацювання відомостей встановлено, що:



– за результатами документальних планових перевірок органами ДФС України донараховано платникам податків всього грошових зобов'язань та пені майже 55,0 млн. грн., у тому числі штрафних (фінансових) санкцій та пені - 22,3 млн. грн. або 40 %;

– сума недоїмки через несплату в установлений строк грошового зобов'язання станом на 01.01.2018 р. склала приблизно 41,2 млн. грн. або 75 % від загальної суми донарахувань;

– станом на 01.01.2019 р. питома вага податкового боргу з ознаками сумнівності та безнадійності у загальній сумі донарахувань набула майже 69 %;

– сума витрат платника податку у зв'язку з організаційними заходами проведення перевірки контролюючими органами (Д-т 92, 94 К-т 20, 22, 28, 37, 63, 68, 66, 65, 13) склала 10,0 тис. грн., виходячи з середнього значення суми витрат одного підприємства.

Тепер доцільно розглянути вищенаведені фактори в контексті їх впливу на інтереси учасників контролю в сфері оподаткування: органів ДФС України і платників податків.

#### Органи ДФС України

У ході документальної перевірки контролюючі органи перевіряють правильність нарахування, повноти, своєчасності сплати податків і зборів, та дотримання іншого законодавства у відповідності до вимог Податкового кодексу України (ПКУ). За результатами податкової перевірки органами ДФС України складається акт, в якому зазначаються всі факти заниження (завищення) податкових зобов'язань платника податку і наводяться ризики недотримання вимог податкового та іншого законодавства, які виявлені при проведенні доперевірочного аналізу діяльності платника податків та опрацьовані контролюючими органами при проведенні документальної перевірки згідно з наказом ДФС України «Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової / позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних

рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок» № 396 від 01.06.2017 р. [1]. На підставі даних акту перевірки, які свідчать про заниження / завищення податкових зобов'язань, сум бюджетного відшкодування та / чи від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість (ПДВ), заявлених у податковій звітності платника податків, контролюючим органом складаються податкові повідомлення-рішення (із розрахунками грошових зобов'язань та пені) з їх подальшим врученням платнику податків.

Інакше кажучи, податкові органи в процесі перевірки опрацьовують всі виявлені податкові ризики з подальшим донарахуванням платнику податків грошових зобов'язань (податків і зборів, штрафів) та пені. Втім результати такого контролю через несплату в установлений строк значних сум донарахувань призводять до виникнення недоїмки ( $\approx 75\%$ ), а потім і податкового боргу з ознаками сумнівності та безнадійності ( $\approx 69\%$ ). З цієї причини не можна не звернути увагу на наявність парадоксальної ситуації. З одного боку контролюючі органи при встановленні порушень податкового законодавства платником податків повинні донараховувати у повному обсязі грошові зобов'язання та пені. При цьому показник донарахованих сум обов'язкових податкових платежів до Державного бюджету України є одним з ключових показників ефективності документальних перевірок ДФС України за різними рівнями (відносно узгодження донарахованих сум, своєчасності подання податкової звітності, опрацювання податкових ризиків тощо). Безперечно і те, що розмір донарахованих сум податкових платежів прямо залежить від фахової компетенції посадових осіб, уповноважених здійснювати податкові перевірки: чим вище їх професійний рівень, тим значніше динаміка зростання сум донарахувань. З іншого боку великі донарахування тягнуть за собою, як правило, виникнення безнадійного податкового боргу (недоїмка / сумнівний борг  $\rightarrow$  безнадійний борг) переважно через недостатність майна платника податків. І ці обставини не можна ігнорувати у зв'язку з тим, що головні показники ефективності

перевірочної діяльності ДФС України можуть оцінюватимуться тільки в сукупності та взаємозалежності, з урахуванням показників податкового боргу, зростання яких у динаміці років свідчить про зниження дієвості контрольно-перевірочної роботи (сплата <sup>31%</sup> = донарахування <sup>100%</sup> – безнадійний борг <sup>69%</sup>).

Також слід звернути увагу на такий аспект стосунків контролюючих органів і платників податків, як узгодження результатів перевірки (зокрема, при наявності конфлікту інтересів). Вітчизняна практика та власний досвід податкового контролю показує, що при обговоренні грошових зобов'язань учасники перевірки, як правило, з метою досягнення інтересів кожної зі сторін домовляються про розміри податкових донарахувань, які пред'являтимуться платнику податків для погашення. Дотримання консенсусу між учасниками податкового контролю досягається переважно таким чином: посадові особи контролюючого органу в акті перевірки відображають порушення вимог податкового законодавства, які привели до заниження (завищення) податкових зобов'язань, але тільки в рамках прийнятних для платника податку донарахованих сум податкових платежів, тобто сум, які він може сплатити без виникнення безнадійного боргу; платник податків знаходить фінансові можливості для сплати узгоджених сум грошових зобов'язань, відбитих у податкових повідомленнях-рішеннях за актом документальної (планової) перевірки. Втім ефект (тобто досягнутий результат у фінансовому, правовому, соціальному вираженні) для учасників податкового контролю є неоднозначним. Так, з позиції формування державної казни можна відмітити, що її дохідна частина буде збільшуватися на суму податкових платежів, які своєчасно і в повному обсязі поповнять бюджет відповідно до вимог, зазначених у податкових повідомленнях-рішеннях. При застосуванні такого підходу не можна не відзначити фінансовий ефект і його позитивний вплив на стан державного бюджету. Якщо ж розглядати ситуацію з точки зору професійного виконання державних обов'язків посадових осіб контролюючих органів, то слід зауважити наступне. У більшості випадків відбувається так звана домовленість сторін на взаємовигідних

умовах, при якій посадові особи податкового контролю фіксують в акті документальної перевірки лише окремі факти заниження податкових зобов'язань, за якими платнику податків нараховуватимуться податкові платежі в сумі, яку він здатний сплатити в державний бюджет. Але така реалізація функціональних обов'язків службовцями порушує один з фундаментальних принципів державної служби – принцип професіоналізму, який вимагає від виконавців документальної перевірки відповідний рівень компетентності, об'єктивності і неупередженості. Це продукує виникнення ризиків порушення податкового законодавства державними службовцями в системі податкового адміністрування [2]. Крім цього такий підхід не забезпечує ефективне виконання завдань документальної перевірки через наявність корупційних ризиків (ризиків корупційного правопорушення).

Безумовно, така діюча і доволі поширена практика податкового контролю протирічить вимогам пп. 21.2.1, п. 21.2 ст. 21 ПКУ, ст. 4, 8 Закону України «Про державну службу» [3], ст. 1, 3 Закону України «Про запобігання корупції» [4] у сфері виконання професійних обов'язків посадових осіб контролюючих органів та приводить їх до юридичної відповідальності – фінансової, адміністративної, дисциплінарної, кримінальної.

Виходячи з викладеного вище, відмітимо, що за результатами перевіркової роботи (на базових підприємствах) Державний бюджет України поповнився приблизно на 31 % від донарахованих сум податкових платежів. В цьому контексті питання ефективності податкових перевірок за критерієм сплати у бюджет донарахованих сум, її повноти та своєчасності, на наш погляд, є питанням риторичним, яке в рамках діючого податкового законодавства, за визначенням, не може вирішитися адекватно, тобто з дотриманням інтересів сторін контрольного процесу (контролюючих органів, платників податків) та держави в цілому – в частині формування дохідної частини державного бюджету.

При дослідженні наслідків опрацювання платниками податків результатів документальних (планових) перевірок,

проведених на базових підприємствах, встановлено, що в середньому із загальної суми податкових донарахувань (в якій сума платежів з податків і зборів складає 60 %, фінансових санкцій та пені – 40 %) в державний бюджет надходить приблизно їх третя частина (в межах платоспроможності). Втім причини неповних і несвоєчасних розрахунків платників податків з бюджетом цілком зрозумілі – як правило, погашення сум донарахувань, значних за розміром, пов'язано з катастрофічними ризиками, їх реалізацією, ймовірним банкрутством підприємства та його ліквідацією (в тому числі, і за самостійним рішенням суб'єкта господарювання). З цього приводу не можна не зауважити, що з ціллю уникнення таких явищ, більшість підприємств, як свідчить вітчизняна практика, заздалегідь виводять свої активи зі сфери власних повноважень, обнуляючи таким чином майно підприємства. Такий стан відносин суб'єктів господарювання з бюджетом зумовлює виникнення податкового боргу ( $\approx 69\%$ ) з ознаками сумнівності та безнадійності (п.101.2 ст.101 ПКУ [5]), який через непогашення платниками податків (незважаючи на численні заходи контролюючих органів з адміністрування податкового боргу згідно з вимогами Глави 9 Розділу II ПКУ [5]) в подальшому підлягатиме списанню у відповідності до вимог п.101.1 ст.101 ПКУ [5]. Разом з цим виникає питання: як списання, після всіх вжитих заходів державних органів, безнадійного податкового боргу впливатиме на подальшу фінансово-господарську діяльність підприємства, у тому числі, в частині справляння податків і зборів?

Виходячи з логіки припущень, можна зазначити, що у періоді з дати отримання одного примірника акта про результати документальної планової перевірки до дати списання контролюючими органами безнадійного податкового боргу платником податків здійснюватиметься діяльність у напрямку: часткової сплати узгодженої суми грошових зобов'язань у відповідний бюджет (державний, місцевий); збереження основного капіталу, але, як правило, в рамках його номінального переведення в іншу власність (зокрема, суб'єктів господарювання – юридичних та / або фізичних осіб);

підготовки юридичної особи до ліквідації за її самостійним рішенням.

Розуміється, в умовах діючої системи податкового контролю подібні дії платників податків (через негативний вплив результатів документальних перевірок ДФС України на бізнес) не сприятимуть насиченню в повному обсязі доходної частини бюджету шляхом стабільного та своєчасного справляння податкових платежів (рис. 1).

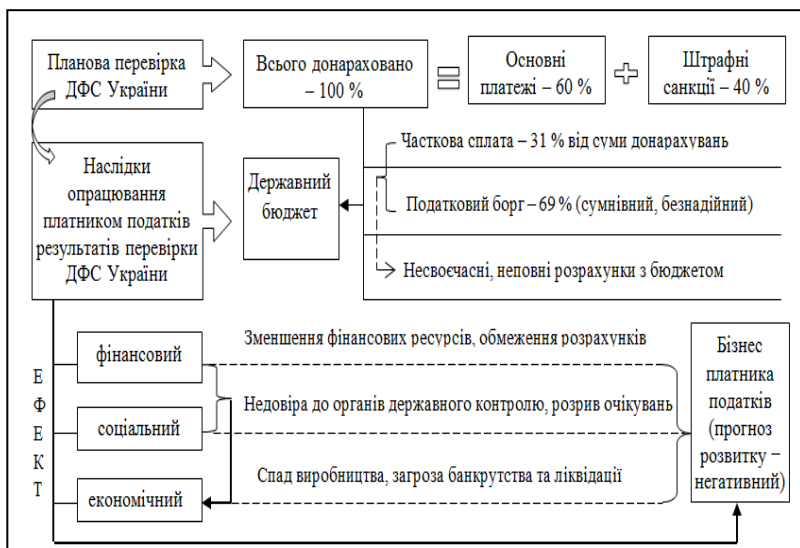


Рис. 1. Ефективність перевірок ДФС України

До викладеного вище, з ціллю надання найбільш повної інформації щодо дієвості податкового контролю, варто зауважити, що зведені результати перевіркової роботи контролюючих органів указують в цілому на негативну тенденцію поповнення бюджету через значну долю неузгоджених сум податкових зобов'язань і недостатню платоспроможність боржників – платників податків.

Так, якщо за 2017 р. всього донараховано 26,6 млрд. грн., з яких узгоджено 16,4 млрд. грн. або 62 %; надійшло до бюджету – 5,1 млрд. грн., що виявило рівень стягнення відносно

узгоджених зобов'язань 31 % (з них за плановими перевітками – 45 %), а відносно загальної суми донарахувань – 19,2 %. А вже за 2018 р. донараховано 34,4 млрд. грн., з яких узгоджено 13,4 млрд. грн. або 39 %; надійшло до бюджету – 3,0 млрд. грн., що виявило рівень стягнення відносно узгоджених зобов'язань 22 %, а відносно загальної суми донарахувань – 9 % (Звіти ДФС України за 2017-2018 рр. [6]).

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розробок за даним напрямом.**

Отже, отримані результати свідчать про існування проблематики ефективності податкового контролю, що ускладнює соціально-економічні відносини суб'єктів господарювання та взагалі гальмує сталий розвиток країни, а тому потребує нагального вирішення в напрямку трансформації фіскальних підходів до перевіркової роботи державних органів та розробці особливої синтезуючої моделі контролю в податковій сфері в умовах зміни контрольної парадигми.

*Література*

1. Методичні рекомендації щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та документування виявлених порушень: Наказ Державної фіскальної служби України від 01.06.2017 р. № 396. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html>

2. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.

3. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 р. за № 889-VIII, із останніми змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 21.12. 2016 р. № 1798-VIII /Верховна рада України. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T150889.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T150889.html)

4. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VI. /Верховна рада України. URL: [http:// sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/ podatkoviuy-kontrol/nakazi/72193.html](http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html)

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: [http://zakon0.rada.gov.ua /laws/show/2755-17](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17)

6. Державна фіскальна служба України: офіційний портал. URL : [http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/ struktura -/aparatt/](http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparatt/)

1. Metodichni rekomendatsiyi shchodo oformlennya materialiv dokumentalnykh perevirok podatkovogo, valiutnogo ta inshogo zakonodavstva, kontrol za dotrymannyam yakogo pokladeno na kontroliuiuchi organy, ta dokumentuvannia vyivavlenykh porushen: Nakaz Dezhavnoyi fiskalnoyi sluzhby Ukrainy vid 01.06.2017 p. № 396. URL: [http://sfs.gov. ua/ yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html](http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html)

2. Artiuch O. Podatkovy audit u systemi finansovogo kontroliu: monografiya. Odesa: Vydavnychiy dim „Gelvetyka”, 2018. 412 p [in Ukrainian].

3. Pro derzhavnu sluzhbu: Zakon Ukrainy vid 10.12.2015 № 889-VIII, iz ostannimiy zminamy I dopovnenniamy, vnesenymy Zakonom Ukrainy vid 21.12. 2016 № 1798-VIII /Verkhovna Rada Ukrainy. URL: [http://search.ligazakon.ua /l\\_doc2 .nsf / link 1 / T150889.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T150889.html)

4. Pro zapobigannia koruptsii: Zakon Ukrainy vid 14.10.2014 р. № 1700-VI. /Verkhovna Rada Ukrainy. URL: [http:// sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/ podatkoviuy-kontrol/nakazi/72193.html](http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html)

5. Podatkovy`j kodeks Ukrayiny` vid 2 grudnya 2010 roku № 2755- VI /Verkhovna Rada Ukrainy. URL: [http://zakon0.rada.gov.ua /laws/show/2755-17](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17)

6. Dezhavna fiskalna sluzhba Ukrayiny: ofitsiynyi portal. URL : [http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/ struktura -/aparatt/](http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparatt/)

22.04.2019