

**ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ**

*Обґрунтовано необхідність формування теоретичних засад податкового контролю як загального системного поняття та формулювання практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики здійснення контрольних процедур*

**Постановка проблеми.** Будь-яка господарська та управлінська діяльність передбачає певні контрольні дії, спрямовані на те, щоб гарантувати виконання поставлених завдань. Як у процесі, так і після завершення будь-якої роботи необхідно дати правильну оцінку фактично зробленому у досягнутому, виявити недопустимі відхилення від мети і пов'язані з цим негативні наслідки, віднайти нові, раніше невідомі можливості й резерви. Сутність контролю зводиться до процесу вивчення, порівняння, виявлення, фіксації проблем; відображення в обліку господарських операцій та вжиття заходів для їх розв'язання, усунення порушень і попередження їх у подальшому. Важливим є управлінський аспект контролю, згідно з яким контроль можна трактувати як функцію, підсистему та елемент менеджменту у фінансовому секторі народного господарства.

Формування податкової політики на засадах економічної ефективності, стабільності, прозорості й наближення її до міжнародних та європейських стандартів не можливе без ефективного податкового контролю. Перед податковим контролем, як складовою господарського контролю, стоять завдання подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження в економіці, вдосконалення неефективної на сьогодні системи податкових пільг, зменшення заборгованості зі сплати податків і зборів до бюджету, сприяння розробці та запровадженню стабільного, прозорого законодавства, з метою детінізації української економіки та легалізації доходів юридичних і фізичних осіб. Значимість податкового контролю в умовах трансформаційної економіки особливо зростає через суттєву залежність від податкової складової бюджетів усіх рівнів, все ще низьку податкову культуру населення в цілому і платників податків, зокрема [15].

Протиріччя, що виникають в теоретичних і методичних питаннях призводять до того, що окремі судження щодо цієї ланки державного управління залишаються необґрунтованими. Вивчення даного питання є актуальним для України, адже відносини, які складаються з приводу податкових платежів, стосуються широкого спектру питань: від розробки та закріплення певної форми платежу до контролю за правильністю його нарахування і внесення до бюджету відповідного рівня. Ця група відносин зачіпає різних суб'єктів, між якими формується певна підпорядкованість і система інтересів, а це вимагає відповідної системи регулювання.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Досліджуючи проблеми методології податкового контролю, зарубіжні та вітчизняні вчені зробили значний внесок у знання про податковий контроль за системністю, оригінальністю і глибиною осмислення. Ці питання розглядаються в працях А.В. Бризгаліна, Ю.Б. Іванова, М.М. Весельського, Л.К. Воронової, Г.Ю. Ісаншиної, А.Г. Загороднього, А.Я. Кізіми, А.Н. Козиріна, А.І. Крисоватого, М.П. Кучерявенка І.І. Кучерявого, В.М. Мельника, О.А. Ногіна, В.А. Онищенко, А.М. Поддєрьогіна, Д.В. Рєви, В.М. Родіонова, Л.А. Савченка та інших. Проте, незважаючи на велику увагу, що приділяється, стан теоретичного і методичного рівнів розробок контролю податкового середовища вказує на наявність багатьох невіршених питань, що підтверджує відсутність єдиного, загальноприйнятого підходу до визначення організаційних процедур у сфері податкового контролю. З огляду на це, актуальним і першочерговим науково-практичним завданням є виокремлення вихідних теоретичних положень податкового контролю, що слугують базою прийняття управлінських рішень у цій сфері. Невідкладних перетворень потребує й чинне податкове

законодавство, норми якого нині містять безліч суперечностей і невідповідностей, що дає змогу платникам податків як уникати оподаткування, так і взагалі ухилятися від сплати податків.

**Метою дослідження** є обґрунтування необхідності формування теоретичних засад податкового контролю як загального системного поняття та формулювання практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації, методики здійснення контрольних процедур та прийняття управлінських рішень за наслідками контролю.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Податковий контроль внутрішньо властивий будь-якій державі. Саме він створює умови для виконання податками повною мірою своєї фіскальної функції – формування грошових ресурсів держави [12]. Разом з тим, розглядати контроль тільки як завершальний етап управлінської діяльності в сфері оподаткування – означає зводити його винятково до порівняння фактичних результатів із установленими показниками. Такий підхід, що висвітлює тільки один бік розглянутого явища, не відповідає ні теоретичним основам оподаткування, ні сформованій практиці.

Теорія оподаткування доводить, що розробка ефективної податкової політики і виконання нею повною мірою своїх головних функцій неможливі у випадку, коли контроль буде обмежено лише проведенням перевірок платників податків і застосуванням санкцій до порушників. Без масової роз'яснювальної роботи, проведення профілактичних заходів, глибокого аналізу економічної ситуації та оперативного вживання необхідних запобіжних заходів, неможливо реалізувати великий регулюючий, стимулюючий і перерозподільний потенціал оподаткування [5]. Здійснюючи податковий контроль, працівники державних органів виявляють відхилення параметрів дохідної частини бюджету від заданих умов, аналізують їх причини та визначають шляхи подальшого розвитку оподаткування.

Практика у свою чергу, довела, що з метою забезпечення державної скарбниці податковими доходами необхідно враховувати економічні інтереси власників, надаючи їм можливість здійснювати розширене відтворення. Податковий контроль пронизує обидві площини такого функціонального призначення системи оподаткування, оскільки ні при формуванні доходів держави, ні при регулюванні руху фінансових (грошових) потоків по горизонталі (усереднені галузей, підприємств і організацій) та вертикалі (у системі міжбюджетних відносин) неможливо досягти вагомих результатів без запровадження належного контролю. При цьому повне і своєчасне виконання платниками податків своїх обов'язків неможливо забезпечити тільки лише за рахунок нагляду, примусових заходів і покарання.

Однак на шляху становлення та розвитку податкового контролю виникає багато проблем. Серед них: відсутність чіткої і повної нормативно-правової бази, неналежний рівень розвитку методологічної бази, відсутність чіткого розмежування сфер діяльності, нерациональний поділ обов'язків між суб'єктами контролю. Цей перелік можна продовжити багатьма іншими проблемами, але, на нашу думку, починати реформування системи податкового контролю слід не з цього. Однією з головних причин, що гальмують не тільки реформування діючої правової бази контролю, але і створення ефективного практичної системи дій, є відсутність наукової теорії податкового контролю, що враховує закономірності розвитку України.

Таким чином, метою цього дослідження на початковому етапі є усвідомлення і формулювання поняття "податковий контроль", що дозволить зрозуміти його економічну сутність (табл. 1).

Таблиця 1. Тракткування податкового контролю в літературних джерелах

Джерело	Поняття
Бечко П.К. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П.К. Бечко, Н.В. Лиса. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.	Податковий контроль – процес, що забезпечує досягнення намічених цілей, завдань та планових параметрів, в тому числі шляхом застосування фінансових санкцій, який передбачає виявлення відхилень між фактично досягнутими результатами за певний період від запланованих, а також вживання заходів, спрямованих на їх усунення (с. 38)
Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.	Контроль податковий – контроль, який здійснюється посадовими особами податкових органів через облік платників податків і об'єктів, які підлягають оподаткуванню, податкові перевірки, опитування платників й інших осіб, перевірки даних обліку та звітності, огляд приміщень і територій, де можуть знаходитися об'єкти, які підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання доходу (прибутку) (с. 183)
Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.	Податковий контроль – заходи непрямого впливу держави на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зниження або підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Так, зниження податків може стимулювати виробництво, а підвищення податків – стримувати або навіть пригнічувати деякі види діяльності (с. 428)
Податковий контроль: [підручник] / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Білінський. – К.: "Хай-Тек Прес", 2007. – 608 с.	Податковий контроль – діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання (с. 56)
Податковий менеджмент: [підручник] / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.	Податковий контроль – елемент фінансового контролю і механізму, який є необхідною умовою ефективного податкового менеджменту (с. 241)
Загородній А.Г. Финансовый словарь / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смолженко. – [2-ге вид., виправ. та допов.] – Львів: Видавництво "Центр Європи", 1997. – 576 с.	Податковий контроль – заходи непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Зниження рівня оподаткування стимулює виробництво та інвестиційні процеси, а підвищення – стримує їх (с. 380)
Маринів Н.А. Проблемні аспекти визначення поняття податкового контролю в Україні / Н.А. Маринів // Право України. – 2007. – № 4. – С. 46.	Податковий контроль завжди реалізується через сукупність безумовно активних дій владних суб'єктів через здійснення ними повноважень, які мають активний характер, та сукупність активних дій й пасивної поведінки контролюючих суб'єктів при реалізації права на податкову перевірку уповноважених органів (с. 46)
Онищенко В.А. Податкова система Франції / В.А. Онищенко // Вісник податкової служби України. – №5. – 2001. – С. 21-23.	Податковий контроль – одна з конституційних функцій держави. Він має підтримувати баланс між правами й обов'язками платників податків (с. 21)
Райзберг Б.А. Учебный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.	Податковий контроль – заходи непрямого впливу держави на економічні та соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, зниження або підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Так, зниження податків може стимулювати виробництво, а підвищення податків – стримувати або навіть пригнічувати деякі види діяльності (с. 197)
Рева Д.В. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Д.В. Рева. – Харьков: НЮАУ, 2005. – 20 с.	Податковий контроль визначає як один із видів фінансового контролю, що здійснюється у сфері державного управління оподаткуванням, який становить собою діяльність уповноважених державою суб'єктів по встановленню стану виконання вимог чинного податкового законодавства особами, на яких покладено обов'язок щодо обчислення, сплати, утримання та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів), виявленню відхилень у їх діяльності від встановлених вимог, їх припинення й усунення, а також по відновленню порушених прав держави та територіальних громад на своєчасне і повне одержання відповідних сум податкових платежів і недопущенню таких порушень у майбутньому (с. 7)
Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / [под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с.	Податковий контроль – діяльність, спрямована на виконання зобов'язань по збору необхідного обсягу податків, які підлягають сплаті у відповідності із затвердженими законодавчими актами з оподаткування, а також на встановлення контролю за цільовим використанням доходів від зібраних податків (с. 79)
Черник Д.Г. Основы налоговой системы: учеб. пособие для вузов / Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П.; под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422 с.	Податковий контроль – контроль за забезпеченням повноти та своєчасності сплати юридичними та фізичними особами податків й інших обов'язкових платежів. Контроль здійснюється як у ході перевірок безпосередньо на підприємстві (документальна перевірка), так і на основі документів, бухгалтерської звітності та податкових розрахунків, які надходять у податкові органи у визначені терміни (камеральна перевірка). Постійний контроль за підприємствами досягається шляхом ведення у податкових органах оперативного-бухгалтерського обліку відрахувань і надходжень кожного виду податків і інших платежів (с. 382)

У економічній науці є досить багато визначень "податковий контроль". Їхнє розмаїття зумовлене двома факторами: по-перше, платники податків зацікавлені в створенні такого механізму податкового контролю, який би не ускладнював їх фінансово-господарської діяльності; по-друге, держава зацікавлена в забезпеченні повного та своєчасного надходження грошових коштів до публічних грошових фондів.

Аналізуючи визначення, наведені в таблиці, можна зробити висновок, що єдиного тлумачення податкового контролю не існує. Найбільш поширеним у навчально-практичній літературі є визначення податкового контролю, що за змістом відповідає такому: "податковий контроль – це окрема складова системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання діючого податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів". Податковий контроль є одним з найбільш вагомих елементів податкової системи держави. Оскільки, податкова діяльність держави охоплює впровадження, вставлення та справляння податків, то

контролюючі дії охоплюють всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків. В процесі податкової діяльності контроль пронизує всю економіку країни. Податкові контрольні дії охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп, груп платників, територій тощо. Тобто, податковий контроль пронизує економіку по вертикалі і горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджету [8].

З наведеної таблиці можна зробити висновок, що поняттю податкового контролю приділяється недостатньо уваги в літературі. В основному, це питання розглядається лише в довідкових джерелах. Також помітним є те, що автори по-різному підходять не лише до суті, а й до назви податкового контролю. Поряд з цим існують і схожі визначення, зокрема, А.Б. Борисова, А.Г. Загороднього та ін., Б.А. Райзберга. Незважаючи на це, можна виділити критерії групування підходів до трактування досліджуваного об'єкту (табл. 2)

Таблиця 2. Підходи до трактування сутності податкового контролю

Трактування податкового контролю	Автори
1. Захід непрямого впливу держави на економіку	Борисов А.Б., Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С.
2. Діяльність спрямована на виконання зобов'язань	Тлумачний словник аудиторських, податкових та бюджетних термінів
3. Вид фінансового контролю	Рева Д.В., Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В.
4. Конституційна функція держави	Онищенко В. А., Данілов О.Д.
5. Система контрольних процедур	Грачева Е.Ю., Мочерний С.В.
6. Діяльність податкових органів	Буряк П.Ю., Карлінський Б.А., Залуцька Н.С., Білінський В.З., Н.А. Маринів
7. Облік платників податків і об'єктів оподаткування	Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П.
8. Процес, що забезпечує досягнення намічених цілей	Бечко П.К., Лиса Н.В

Проведене аналітичне групування показує різноманітність підходів науковців до визначення сутності податкового контролю. У цілому можна сказати, що більшості вчених визначає це поняття через систему контрольних процедур (4 автори з 14), як сукупність заходів непрямого впливу держави на економіку (3 автори з 14), належність до компетенції посадових осіб (3 автори). Також існує велика кількість інших трактувань, які є досить вузькими та одиничними. Але поняття податкового контролю не можна визначати лише з точки зору єдиного звуженого підходу.

В проекті Податкового Кодексу України податковий контроль визначено як система заходів, що проводяться контролюючими органами з метою перевірки правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та зборів, а також використання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби [16].

Підводячи підсумки дослідженого вище питання, зазначимо, що, запропоновані визначення не в повній мірі розкривають поняття податкового контролю. Саме тому вважаємо доцільним звернутися до Податкового Кодексу Республіки Беларусь, де наведено наступне визначення податкового контролю: система заходів з контролю за виконанням податкового законодавства, що здійснюється посадовими особами податкових органів у межах їх повноважень засобами обліку платників (інших зобов'язаних осіб), податкових перевірок, опитування платників та інших осіб, перевірки даних обліку та звітності, огляду рухомого та нерухомого майна, приміщень та територій, де можуть знаходитися об'єкти, що підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання прибутку, та в інших

формах, передбачених податковим або іншим законодавством [13].

На нашу думку, у повній мірі поняття податкового контролю розкривається лише у Податковому кодексі Російської Федерації, де визначені форми проведення податкового контролю. Отже, податковий контроль – контроль, що проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції шляхом податкових перевірок, отримання пояснень податківців, податкових агентів та платників збору, перевірки даних обліку та звітності, огляду приміщень та територій, що використовуються для вилучення прибутку, а також в інших формах, передбачених Податковим Кодексом [11].

Пристосовуючи поняття "система" до контролю, слід говорити про сукупність елементів, пов'язаних спільною функцією та постійно взаємодіючих один з одним. Системний підхід є науковою основою для раціонального дослідження і ефективного управління різними системами. Контроль є складною, динамічною, саморегулюючою, інформаційною системою.

Узагальнюючи погляди вітчизняних і зарубіжних вчених, зробимо висновок, що трактування податкового контролю є досить різноманітним. Єдиним виходом із ситуації, яка склалася при представленні дефініції податкового контролю, вважаємо застосування системного підходу, який, об'єднавши всі існуючі підходи. Причому, з нашої точки зору, всі ці підходи мають право на існування. Проблема полягає в тому, щоб правильно сформулювати мету, цілі, завдання, принципи, елементи системи податкового контролю і безпосередньо саму організацію цієї системи. Вважаємо, що найправильнішим шляхом є розглядати податковий контроль, застосовуючи системний підхід. Спроба узагальнення даного положення наведена на рис. 1.

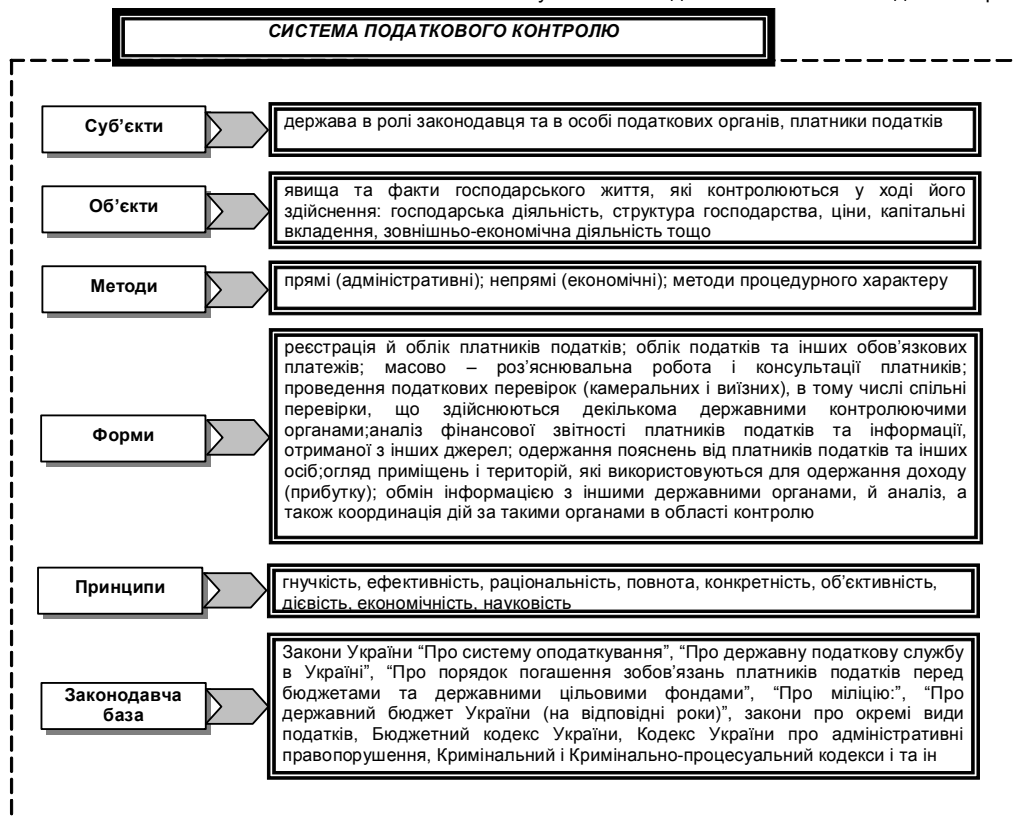


Рис. 1. Основні елементи системи податкового контролю

Зрозуміло, що такий складний механізм потребує обґрунтованого закріплення через систему правових норм, які охоплює податкове право. Цей розділ права регулює відносини з приводу формування, законодавчого закріплення, сплати податків і контролю за правомірністю дій у цій області суб'єктів податкових правовідносин.

Останнім часом у періодичних виданнях все частіше обговорюється проблема податкового кодексу. Дуже часто з ним пов'язують великі надії на покращання податкового законодавства [16]. Його прийняття буде сприяти збільшенню надходжень до бюджету, ефективному використанню бюджетних коштів, а отже, реалізації на більш високому рівні розподільчої і соціальної функцій держави.

Здійснення податкового контролю передбачає використання у певній послідовності відповідних інструментів і методів з дотриманням визначених принципів. Методами податкового контролю є наступні: індукція, дедукція, аналіз, синтез, порівняння, перевірка, обстеження, інвентаризація, групування, вимірювання тощо. Методи державного податкового контролю, тобто засоби і прийоми практичного здійснення цього виду діяльності, дуже різноманітні. Кожному виду контролю (залежно від часу здійснення, суб'єкта контролю), кожній його формі властиві свої методи. Вибір тих чи інших прийомів залежить від конкретних завдань, поставлених перед суб'єктом контролю, його функцій і повноважень.

Інструменти, які застосовує суб'єкт податкового контролю, є досить різноманітними і включають облік платників податків і об'єктів, які підлягають оподаткуванню, податкові ставки, пільги, зниження або підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету, фінансові санкції тощо. Правильне поєднання і використання цих інструментів може спричинити вирішальний вплив на економіку держави на певному етапі її розвитку. Так, наприклад, у моменти економічного піднесення для уникнення "перегріву" економіки держава підвищує рівень оподаткування, що стримує інвестиційні процеси, або взагалі пригнічує деякі види діяльності. І, навпаки, у моменти спаду загального рівня виробництва, скорочення інвестиційних процесів держава, шляхом зниження рівня оподаткування, стимулює їх. Отже, можна зробити висновок, що за допомогою набору інструментів податкового контролю здійснюється регулювання економіки в цілому. На кожному окремому підприємстві податковий контроль сприяє підвищенню рівня організації бухгалтерського обліку та платіжної дисципліни платників податків.

Форми податкового контролю як засоби вираження його змісту можна поділити на дві групи:

1) реалізація державного податкового контролю, обумовленого імперативністю податків (різні види перевірок, здійснюваних державними контролюючими органами). Сутнісною ознакою цієї форми контролю є можливість застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства безпосередньо в процесі реалізації результатів контролю (найчастіше це наступний контроль, рідше – поточний). Формою попереднього контролю в цій групі є профілактика податкових правопорушень (постановка платників на податковий облік, інформування, надання роз'яснень, консультування з питань оподаткування та ін.);

2) реалізація державного податкового контролю, обумовленого контрольною функцією податків (спостереження, моніторинг, одержання й обробка інформації щодо відхилення реальних податкових надходжень від заданих параметрів, аналіз і оцінка прийнятих рішень в області оподаткування, в тому числі нормативних актів та ін.).

Як бачимо з наведеного переліку, весь набір контрольних дій орієнтовано на забезпечення повного збирання податків і зборів, оскільки виконання кожним платником своїх податкових зобов'язань – необхідна і достатня умова виконання державного бюджету (у випадку реальної обґрунтованості останнього).

Принципи податкового контролю, дотримання яких є обов'язковим, займають особливе місце в цій системі. Серед них слід назвати наступні: гнучкість, ефективність,

раціональність, повнота, конкретність, об'єктивність, дієвість, економічність і науковість. Раціонально організована система оподаткування повинна стимулювати господарську та підприємницьку ініціативу, бути простою, зрозумілою і стабільною, забезпечувати ефективність процесу стягнення податків. Саме це забезпечує податковий контроль за дотриманням принципів його реалізації. Зокрема, для нашої держави актуальним є питання дотримання принципів науковості, економічності та дієвості.

Отже, податковий контроль – це складова господарського контролю, яка має чітко визначену структуру та здійснюється відповідними суб'єктами за допомогою використання відповідних інструментів з метою перевірки законності та достовірності операцій, пов'язаних з формуванням фінансових ресурсів держави і вигляді податкових платежів. Усі перераховані вище контрольні дії активно застосовуються на практиці, однак ефективність їхнього використання ще не досягла оптимального рівня.

Найважливішою організаційною ланкою, що реалізує функції податкового контролю, є податкові інспекції. Саме вони здійснюють переважну більшість заходів та контрольних дій. До повноважень центрального податкового органу належать контроль за правильністю і законністю діяльності всіх органів державної податкової служби при виконанні ними контрольних дій. Проте не варто зосереджуватися лише на певному конкретному методі й процедурі й абстрагуватися від інших, тому що для ефективного функціонування системи податкового контролю в Україні надзвичайно велике значення має використання усієї сукупності видів, форм і методів податкового контролю.

Безумовно, на сьогодні кожний із вищезазначених методів і етапів податкового контролю потребує розвитку і модернізації усіх бізнес-процесів, процедур, методології адміністрування податків, автоматизації адміністрування та управління цими процесами із використанням сучасних програмних продуктів, інформаційних технологій, ефективне використання яких можливе лише при ґрунтовному вивченні теоретичних та науково-методичних засад податкового контролю і характерних особливостей його здійснення в Україні з урахуванням реальної соціально-економічної ситуації, що відображає її специфічні умови, такі, як рівень розвитку економіки та соціальної сфери, національні традиції, податкову культуру й етику українського народу, його ментальність і багато інших факторів.

Таким чином, виходячи з розглянутої схеми, зрозуміло, що податковий контроль – це система, яка має свої елементи. Основні параметри елементів системи податкового контролю наступні:

- 1) законність;
- 2) доцільність;
- 3) ефективність;
- 4) оптимальність оргструктури.

Зазначені параметри виступають своєрідними агрегатами численних, але менш важливих вимог (такі параметри, як раціональність, обґрунтованість, повнота, своєчасність, так чи інакше включені у вищенаведені).

В остаточному підсумку, перевірка дотримання законів та інших нормативно-правових актів фінансово-господарського характеру, тобто законності, дозволяє підтримувати стійкість бюджетних процесів і стабільність державного фінансового пристрою, вчасно розкривати відхилення від заданих законотворчими органами правил і процедур, а також вносити до них необхідні коригування.

Доцільність – категорія, що охоплює не тільки характеристику цільової витрати державних коштів і використання за рахунок цих засобів майна, але і відповідність діяльності наміченим цілям, пріоритетам.

З погляду ефективності перевіряється не тільки осядає і оптимальне управління і використання державних фінансових коштів та іншої власності, запобігання безгосподарності, але і можливість виконання державних програм, проведення різного роду державних (або за участю держави) заходів з найменшими витратами і найбільшим ефектом.

Оптимальність оргструктури – це параметр, за яким оцінюється і структура апарату, і чисельність, і розподіл обов'язків між відповідальними працівниками державних органів і їх взаємодія, аналізуються процедури, стиль і методи роботи органів виконавчої влади, аналізуються їх здатність приймати адекватні рішення фінансового характеру, комунікації, структура інформаційних потоків і т.д.

Ця характеристика державного податкового контролю тісно пов'язана з адміністративним контролем (контролем виконання). Слід зазначити, що оптимальність організаційної структури безпосередньо впливає як на доцільність, так і на ефективність фінансового управління, але, в силу своєї специфіки, ця область виділена в якості самостійної.

Тобто, податковий контроль – це складна багатоаспектна система, яка є підсистемою фінансового контролю і має свої власні елементи.

З аналізу вищенаведеного матеріалу можна зробити висновок, що податковий контроль здійснюється лише там, де мають місце товарно-грошові відносини, де відбуваються формування, розподіл і використання фондів грошових коштів. Необхідність податкового контролю впливає з основ існування фінансів і фінансових відносин. А це означає, що податковий контроль – це не штучна і не адміністративна міра, а прояв дії об'єктивних функцій фінансів, що робить цей важіль управління економікою повсякденно необхідним і результативним.

Про значення податкового контролю писав Н.П. Кучерявенко: "Податковий контроль має на меті охорону різних форм власності, і насамперед зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни, економії матеріальних, трудових і грошових ресурсів суспільства і в кінцевому підсумку – забезпечення найбільш повного, своєчасного формування і доцільного економічного використання грошових ресурсів для досягнення максимального економічного результату при мінімальних витратах. За допомогою податкового контролю порушення державної, господарської і фінансової дисципліни не тільки розкриваються, але і попереджуються" [8].

Таким чином, податковий контроль відіграє важливу роль у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Сьогодні існує багато проблем реалізації податкового контролю. Це і відсутність офіційної концепції податкового контролю, і нечіткість нормативно-правової бази, і відсутність правової матеріально-технічної і соціальної бази для діяльності державних контролерів. Цей ряд можна продовжити багатьма іншими проблемами. Але головною причиною недостатньої реалізації податкового контролю в Україні є відсутність обґрунтованої чіткої наукової теорії. Науково-дослідна база не розвинута, практично відсутній навчальний матеріал і сучасні науково-практичні розробки. Не можна не згадати і майже відсутність сучасної літератури з проблем контролю, в якій його розглядають в умовах сучасної України. Таким чином, відсутність наукової теорії контролю є однією з головних причин, що гальмує формування і розвиток системи податкового контролю. Вирішення цієї проблеми автоматично призведе до формування офіційної наукової концепції податкового контролю і вирішення більшості питань, які виникають при практичному застосуванні вищеназваної концепції.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Тому, можна з впевненістю сказати, що проблемні положення податкового контролю як основного елемента державного фінансового контролю, його значення в житті суспільства є одним з основних нерозв'язаних питань. І саме зараз важливо зауважити, що контрольна функція податкової діяльності держави – це не лише контроль за сплатою податків. За допомогою цієї функції держава забезпечує контроль, по суті, за всією фінансово-господарською діяльністю суспільства. Тому покращання податкового контролю сприятимуть зменшенню державного втручання у підприємницьку

діяльність та звузненню тіньового сектору економіки, виконання податковими органами своїх контрольних функцій у відповідності до вимог Конституції України, налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Всі ці чинники позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціальну та політичну стабільність в державі.

#### Список використаної літератури:

1. Бечко П.К. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П.К. Бечко, Н.В. Лиса. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – С. 288.
2. Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – С. 574.
3. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – С. 895.
4. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е.Ю. Грачева. – М.: Юриспруденция, 2000. – С. 192.
5. Данилов О.Д. Податкова система та шляхи її реформування: [навч. посіб.] / О.Д. Данилов, Н.П. Флісак. – К.: Парламентське вид-во, 2001. – С. 216.
6. Загородній А.Г. Финансовый словарь / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – 2-ге вид., виправ. та допов. – Львів: Видавництво "Центр Європи", 1997. – С. 576.
7. Контроль і ревізія: [підруч. для студ. спец. "Облік і аудит"] вищ. навч. закл.] / [Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малуга Н.М., Петренко Н.І.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – [3-є вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2002. – С. 544.
8. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права / Н.П. Кучерявенко – Харьков: Издательство "Константа", 1996. – С. 320.
9. Маринів Н.А. Проблемні аспекти визначення поняття податкового контролю в Україні / Н.А. Маринів // Право України. – 2007. – № 4. – С. 46.
10. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устинко, С.І. Юрій. – за ред. С.В. Моченого. – Львів: Світ, 2005. – С. 616.
11. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть I и II. – М.: ИНФРА – М, – 2005. – С. 668.
12. Онищенко В.А. Податкова система Франції / В.А. Онищенко // Вісник податкової служби України. – № 5. – 2001. – С. 21-23.
13. Податковий Кодекс Республіки Беларусь [Електронний ресурс] – Гл. 9, ст. 64. – <http://www.pravo.kulichki.com.ua>
14. Податковий контроль: [підручник] / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З Білінський. – К.: "Хай-Тек Прес", 2007. – С. 608.
15. Податковий менеджмент: [підручник] / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – С. 525.
16. Проект Податкового Кодексу України [Електронний ресурс] – <http://www.minfin.gov.ua>
17. Райзберг Б.А. Учебный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский – М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. – С. 416.
18. Рева Д.В. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Д.В. Рева. – Харьков: НЮАУ, 2005. – С. 20.
19. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / [под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – С. 272.
20. Черник Д.Г. Основы налоговой системы: учеб. пособие для вузов / Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П.; под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – С. 422.

ЛЕБЕДЗЕВИЧ Яна Вікторівна – доцент кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету

#### Наукові інтереси:

- податковий контроль;
- податкова система;
- бухгалтерський облік