

УДК 336.2

Полторак А. С., кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

Малиновська І. О., здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

Полозенко В. А., здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

ОЦІНКА ІНДИКАТОРІВ СТАНУ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ В СИСТЕМІ ЇЇ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ

Стаття присвячена оцінці індикаторів стану податкової безпеки України в системі її фінансової безпеки. Удосконалено теоретичний підхід до трактування категорії «податкова безпека держави» з метою поглиблення понятійного апарату економічної науки. Сформовано перелік індикаторів стану податкової безпеки України за принципами репрезентативності, достовірності та інформаційної доступності. Представлено характеристичні значення індикаторів податкової безпеки, отримані за допомогою аналогового методу та експертної оцінки. Проведено нормування показників та визначено інтегральний індекс податкової безпеки України.

Ключові слова: податкова безпека, фінансова безпека, податковий борг, податкове навантаження, індикатори стану податкової безпеки, рівень податкової безпеки держави.

Полторак А. С., кандидат экономических наук, профессор, доцент кафедры финансов, банковского дела и страхования, Николаевский национальный аграрный университет, г. Николаев

Малиновская И. О., соискатель высшего образования учетно-финансового факультета, Николаевский национальный аграрный университет, г. Николаев, Украина

Полозенко В. А., соискатель высшего образования учетно-финансового факультета, Николаевский национальный аграрный университет, г. Николаев, Украина

ОЦЕНКА ИНДИКАТОРОВ СОСТОЯНИЯ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ УКРАИНЫ В СИСТЕМЕ ЕЕ ФИНАНСОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

***Аннотація.** Стаття посвящена оценке индикаторов состояния налоговой безопасности Украины в системе ее финансовой безопасности. Усовершенствован теоретический подход к трактовке категории «налоговая безопасность государства» с целью углубления понятийного аппарата экономической науки. Сформирован перечень индикаторов состояния налоговой безопасности Украины по принципам репрезентативности, достоверности и информационной доступности. Представлены характеристические значения индикаторов налоговой безопасности, полученные с помощью аналогового метода и экспертной оценки. Проведено нормирование показателей и определен интегральный индекс налоговой безопасности Украины.*

Ключевые слова: налоговая безопасность, финансовая безопасность, налоговый долг, налоговое нагроузки, индикаторы состояния налоговой безопасности, уровень налоговой безопасности государства.

Poltorak Anastasiya, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Finance, Banking and Insurance, Mykolayiv national agrarian university, Mykolayiv, Ukraine

Malinovskaya Irina, scientific degree applicant higher education accounting and Finance faculty, Mykolayiv national agrarian university, Mykolayiv, Ukraine

Polozenko Vitaliy, scientific degree applicant higher education accounting and Finance faculty, Mykolayiv national agrarian university, Mykolayiv, Ukraine

EVALUATION OF THE STATUS INDICATORS OF THE TAX SECURITY OF UKRAINE IN THE SYSTEM OF FINANCIAL SECURITY

Abstract. *The article evaluates the status indicators of the tax security of Ukraine in the system of financial security. Improved theoretical approach to the interpretation of the categories "tax safety of the state" with the purpose of deepening the conceptual apparatus of economic science. A list of status indicators of the tax security of Ukraine on the principles of representativeness, reliability and information accessibility. Presents the characteristic values of indicators of the tax security received by the analog method and expert evaluation. Conducted valuation indicators and defined an integrated index of tax security of Ukraine.*

Keywords: *tax security, financial security, tax debt, tax burden, indicators of the condition of tax security, tax security of the state.*

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Система фінансової безпеки країни поєднує в собі банківську, боргову, валютну, грошово-кредитну, бюджетну та безпеку небанківського сектору [8, п. 5], ступінь кожної з яких можливо оцінити за допомогою інтегральних індексів, що отримуються на основі аналізу окремих індикаторів, які найчастіше базуються або на даних опитування респондентів або на статистичних даних. Враховуючи те, що рівень фінансової безпеки характеризує стійкість країни до дисбалансів та фінансових шоків [8, п. 5], наявний перелік складових фінансової безпеки України, на нашу думку, має бути розширений категорією «податкова безпека», враховуючи структуру дохідної частини Зведеного бюджету України, яка підтверджує, що саме у площині оподаткування фокусуються найгостріші ризики та загрози фінансовій безпеці України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми дослідження стану податкової безпеки України приділяли увагу вітчизняні автори: С. С. Голіков – в процесі виокремлення сутності податкової безпеки [4, с. 129–132]; І. Р. Лукановська – під час

теоретичного обґрунтування місця податкової безпеки України в системі її фінансової безпеки [6, с. 40–45]; І. О. Цимбалюк [9, с. 13–23], М. І. Виклюк, В. В. Гресик [3, с. 242–246] – на етапі дослідження змісту основних характеристик податкової безпеки; В. П. Мартинюк – у процесі розробки стратегії нейтралізації податково-боргових ризиків фінансової безпеки держави [8, С. 143–148] та інші. Крім того, окремі аспекти проблеми податкової безпеки розглядалися такими зарубіжними дослідниками: Флоріан Хейдера, Олександр Люнгвист (*Florian Heidera, Alexander Ljungqvist*, 2015) – під час аналізу впливу податкових змін на рівень безпеки [1, С. 684–712]; Грант Ричардсон, Роман Ланисб, Сідней Чи-Мун Леунг (*Grant Richardsons, Roman Lanisb, Sidney Chi-Moon Leung*, 2014) – на етапі вивчення впливу корпоративного податку на боргову політику і безпеку [2, С. 107–121]; Сандро Цасала, Кристоф Коглерб, Луїгі Миттонец, Еріч Кірчлерб (*Sandro Casala, Christoph Koglerb, Luigi Mittonec, Erich Kirchlerb*, 2016) – у процесі аналізу рівня податкового навантаження на рівень безпеки. Проте дослідження проблеми визначення індикаторів стану податкової

безпеки України, аналіз значень яких дозволить визначити її рівень, особливо в умовах проведення податкової реформи в Україні, не можна вважати вичерпаними.

Формулювання цілей дослідження.

Основні завдання дослідження полягають в удосконаленні теоретичного підходу до трактування категорії «податкова безпека держави», формуванні переліку індикаторів стану податкової безпеки України в системі її фінансової безпеки та представленні їх характеристичних значень, визначенні інтегрального індексу податкової безпеки України, значення яких доцільно використовувати в процесі розрахунку показника фінансової безпеки.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування.

На сучасному етапі реформування податкової системи України і досі немає єдиного розуміння дефініції «податкова безпека» та її місця в системі фінансової безпеки, що пов'язано із дуалістичністю економічної природи безпеки податкової системи, яка з одного боку характеризує ступінь захищеності інтересів суб'єктів господарювання, що є платниками податків, а з іншого – інтересів держави, в якій розподіляється ВВП через діючу систему оподаткування. Досягнення саме цього компромісу повинно мати на меті у процесі проведення комплексної податкової реформи, що має містити фундаментальні зміни в системі оподаткування з тим, аби відшукати баланс між інтересами держави та бізнесу. Так, І. Р. Лукановська стверджує, що для держави податки як ресурсний фактор можуть бути як джерелом загроз скорочення податкового потенціалу, так і засобом забезпечення безпеки [6, С. 42].

Голіков С. С. зауважує, що під податковою безпекою необхідно розуміти особливий стан податкової системи, що надає можливість гармонізувати процеси оподаткування за умови ефективного податкового менеджменту з метою задоволення фінансових інтересів суб'єктів господарювання [4, С. 131], однак, у цьому

визначенні, на нашу думку, недостатньо уваги приділяється інтересам держави, тобто фіскальній функції податків. Зауважимо, що у переважній більшості праць питання податкової безпеки розглядається на мікрорівні, тобто з позиції суб'єктів господарювання, оминаючи увагою загрози та ризики податкової безпеки держави, оцінку індикаторів її стану та аналіз у динаміці.

На думку І. Р. Лукановської [6, С. 43], податкова безпека характеризує стан податкової системи держави, що забезпечує оптимальний обсяг податкових надходжень та проведення податкової політики, яка оптимально поєднує як фіскальні інтереси держави так і індивідуальні інтереси платників податків.

Трактуючи поняття «податкова безпека», І. О. Цимбалюк зауважує, що це стан податкової сфери, для якого характерними рисами є стійкість і економічна стабільність податкової системи та захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин [9, С. 15], тоді як М. І. Виклюк та В. В. Гресик [3, С. 243] розглядають досліджувану категорію через аналіз її економічної, соціальної та правової природи і трактують її як стан податкової системи, якому властиво справляння податків за умови управління загрозами та ризиками податкової сфери для задоволення інтересів суспільства, держави, та окремих платників податків.

Звернемо увагу на те, що у Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки України від 29.10.2013 р. № 1277 [8], підсистемою якої є фінансова безпека, представлена методика визначення інтегральних індексів у розрізі складових економічної безпеки на основі оцінки понад 130 індикаторів. Застосуємо визначену методичку і для визначення інтегральної оцінки податкової безпеки, яке проведемо в наступному порядку: формування переліку індикаторів стану податкової безпеки та визначення їх характеристичних значень; нормування індикаторів та представлення їх вагових коефіцієнтів; визначення

інтегрального індексу стану податкової безпеки.

Проаналізувавши дослідження трактування дефініції «податкова безпека» та

індикаторів її стану, проведені науковцями [3; 4; 6; 8; 9], представимо перелік показників стану податкової безпеки та їх значення за 2009–2015 рр. в табл. 1.

Таблиця 1 Перелік індикаторів стану податкової безпеки України та динаміка їх значень

Індикатор стану податкової безпеки	Значення індикатора						
	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Ступінь виконання індикативних показників податкових надходжень до загального фонду держбюджету:							
– податку на додану вартість, % (I_1)	92,6	100,3	100,2	86,8	94,4	89,1	101,3
– податку на прибуток, % (I_2)	76,6	98,0	111,1	95,8	95,3	100,1	94,3
– акцизного податку, % (I_3)	109,4	91,9	96,0	85,6	92,7	92,4	106,2
– платежів, контроль за справлянням яких здійснюється митницями ДФС, % (I_4)	81,8	93,0	105,9	88,2	93,1	97,0	102,6
Ступінь виконання індикативних показників бюджетного відшкодування ПДВ, % (I_5)	94,6	88,2	108,6	95,8	89,8	84,0	105,1
Питома вага залишку невідшкодованих сум ПДВ в обсязі номінального ВВП, % (I_6)	2,50	1,10	0,35	0,24	0,47	0,85	0,65
Питома вага податкового боргу платників податків до Зведеного бюджету України в обсязі номінального ВВП, % (I_7)	1,3	1,9	1,4	1,1	1,0	1,8	2,7
<i>Total Tax Rate (Doing Business), % (I_8)</i>	57,2	55,5	57,1	55,4	54,4	52,7	52,2

* узагальнено за [5];

Формування переліку індикаторів податкової безпеки, представлених в табл. 1, здійснювалось за принципами репрезентативності, достовірності та інформаційної доступності на основі обирання показників, які, на нашу думку, найбільш об'єктивно характеризують податкову безпеку.

Діапазон характеристичних значень індикаторів податкової безпеки вимірюється від 0 до 1 та поділяється на п'ять інтервалів:

$(U_0, U_{\text{крит}}), (U_{\text{крит}}, U_{\text{небезп}}), (U_{\text{небезп}}, U_{\text{нездв}}),$
 $(U_{\text{нездв}}, U_{\text{здв}}), (U_{\text{здв}}, U_{\text{опт}}),$

де U_0 – значення індикатора, яке висвітлює мінімальний рівень податкової безпеки ($ПБ=0$);

$U_{\text{крит}}$ – значення індикатора, яке висвітлює критичний рівень податкової безпеки ($ПБ=0,2$ оптимального значення);

$U_{\text{небезп}}$ – значення індикатора, яке висвітлює небезпечний рівень податкової безпеки ($ПБ=0,4$ оптимального рівня);

$U_{\text{нездв}}$ – значення індикатора, яке висвітлює незадовільний рівень податкової безпеки ($ПБ=0,6$ оптимального значення);

$U_{\text{здв}}$ – значення індикатора, яке висвітлює задовільний рівень податкової безпеки ($ПБ=0,8$ оптимального значення);

$U_{\text{опт}}$ – значення індикатора, яке висвітлює оптимальний рівень податкової безпеки ($ПБ=1,0$ оптимального значення).

Серед індикаторів податкової безпеки представлено показники двох типів: дестимулятори (I_6, I_7), коли між індикатором та інтегральною оцінкою податкової безпеки наявний зворотній зв'язок; змішаний тип ($I_1–I_5, I_8$), що до певного значення виступає стимулятором, після якого перетворюється на дестимулятор стану податкової безпеки.

Визначення характеристичних значень індикаторів податкової безпеки здійснювалось за допомогою аналогового методу ($I_6–I_8$) та експертної оцінки ($I_1–I_5$). З метою приведення різних за типами індикаторів до інформаційної односпрямованості прове-

демо нормування показників із застосуванням методики, представленої у Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки України від 29.10.2013 р. № 1277 [4]. Визначення

інтегрального індексу податкової безпеки здійснюється із застосуванням вагових коефіцієнтів показників, значення яких визначено за допомогою експертного оцінювання, та представлено у табл. 2.

Таблиця 2 Нормовані значення індикаторів податкової безпеки та їх вагові коефіцієнти

Індикатор	Ваговий коефіцієнт індикатора	Період						
		2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
I_1	0,1485	0,37	1,00	1,00	0,19	0,49	0,20	1,00
I_2	0,1253	0,17	0,80	0,56	0,58	0,55	1,00	0,49
I_3	0,0911	0,66	0,33	0,60	0,19	0,38	0,36	0,86
I_4	0,1388	0,18	0,40	0,87	0,20	0,41	0,70	0,98
I_5	0,1185	0,51	0,20	0,74	0,59	0,20	0,19	0,90
I_6	0,1058	0,08	0,18	0,65	0,76	0,53	0,28	0,38
I_7	0,1303	0,80	0,40	0,73	0,93	1,00	0,46	0,16
I_8	0,1417	0,31	0,38	0,32	0,38	0,38	0,49	0,51

* розраховано за методикою [8]

Інтегральний індекс податкової безпеки визначається за такою формулою:

$$ПБ_j = \sum_{i=1}^8 a_i \cdot y_{ij}, \quad (1)$$

де $ПБ_j$ – інтегральний індекс податкової безпеки j періоду;

a_i – ваговий коефіцієнт i -індикатора;

y_{ij} – нормоване значення i -індикатора у j періоді.

Так, отримані значення інтегрального індексу податкової безпеки України в системі її фінансової безпеки доцільно використовувати для коригування значень фінансової та, відповідно, економічної безпеки України. У процесі дослідження з'ясовано, що значення інтегрального індексу податкової безпеки України зросло з 37,84 % у 2009 р. до 66,42 % у 2015 р., що пов'язано із скороченням кількості податків та загального часу, необхідного для формування звітності до контролюючих органів та сплати податків, появою публічних відкритих реєстрів з системою послідовного відшкодування ПДВ, в т. ч. автоматичного відшкодування, докорінним реформуванням сутності податку на прибуток із наближенням методики визначення податкового прибутку до

принципів і методів бухгалтерського обліку, коригуванням спрощеної системи оподаткування та іншими змінами.

Наявність тенденцій до поступового зростання рівня податкової безпеки також підтверджують дані міжнародного рейтингу *Doing Business* у розділі «оподаткування», в якому аналізується інформація щодо кількості обов'язкових платежів за податками, часу, який витрачається суб'єктом підприємницької діяльності на підготовку податкової звітності та сплату відповідних податків і платежів, а також питома вага загальної податкової ставки від прибутку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження зроблені наступні висновки:

1. Удосконалено теоретичний підхід до трактування категорії «податкова безпека держави», що, на відміну від існуючих, розглядається як стан податкової системи України, який дає змогу оптимально поєднати стабільність наповнення дохідної частини бюджету для повного і своєчасного задоволення потреб суспільства та стимулювання підприємницької активності в країні і інтереси платників податків, своєчасно виявляти та запобігати загрозам і ризикам у сфері оподаткування, а також характеризує

здатність податкової системи України до збалансованого розвитку.

2. Сформовано перелік індикаторів стану податкової безпеки України, у т. ч.: ступінь виконання індикативних показників податкових надходжень до загального фонду держбюджету (I_1-I_4), ступінь виконання індикативних показників бюджетного відшкодування ПДВ (I_5), питома вага податкового боргу платників податків до Зведеного бюджету України в обсязі номінального ВВП (I_7), *Total Tax Rate* (I_8) з метою їх використання для удосконалення методики оцінки стану податкової безпеки України.

3. Обґрунтовано характеристичні значення індикаторів податкової безпеки, отримані за

допомогою аналогового методу (I_6-I_8) та експертної оцінки (I_1-I_5); з метою приведення різних за типами індикаторів до інформаційної односпрямованості проведено нормування показників та визначено інтегральний індекс податкової безпеки України задля використання їх для коригування значень фінансової та, відповідно, економічної безпеки України, виокремлення ризиків та загроз у площині податкової безпеки.

У подальших дослідженнях планується приділити увагу теоретико-методичним та практичним аспектам застосування інтегрального субіндексу податкової безпеки в процесі визначення стану фінансової та, відповідно, економічної безпеки.

Література:

1. Casala S. Tax compliance depends on voice of taxpayers / S. Casala, C. Koglerb, L. Mittonec, E. Kirchler // Tax compliance depends on voice of taxpayers. – 2016. – № 56. – pp. 151–156.
2. Heidera F. As certain as debt and taxes: Estimating the tax sensitivity of leverage from state tax changes / F. Heidera, A. Ljungqvist // Tax compliance depends on voice of taxpayers. – 2015. – № 118(3). – pp. 684–712.
3. Richardson G. Corporate tax aggressiveness, outside directors, and debt policy: An empirical analysis / G. Richardson, R. Lanisb, S. Chi-Moon Leung // Journal of Corporate Finance. – 2014. – № 25. – pp. 107–121.
4. Виллюк М. І. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик / М. І. Виллюк, В. В. Гресик // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5(43). – С. 242–246.
5. Голіков С. С. Сутність податкової безпеки / С. С. Голіков // Економіка та держава. – 2015. – № 9. – С. 129–132.
6. Державна фіскальна служба України : офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://status.gov.ua/>
7. Лукановська І. Р. Теоретичне обґрунтування місця податкової безпеки в системі фінансової безпеки України / І. Р. Лукановська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 6. – С. 40–45.
8. Мартинюк В. П. Стратегія нейтралізації податково-боргових ризиків фінансової безпеки держави / В. П. Мартинюк // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2014. – Вип. 4. – С. 143–148.
9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : наказ від 29.10.2013 р. № 1277 / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – 2013 // <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-rozrahunku-doc168080.html>
10. Полторак А. С. Ефективне управління фінансовими ризиками в системі економічної безпеки України / А. С. Полторак, Ю. С. Тимошенко // Агросвіт. – 2015. – № 1. – С. 34–39.
11. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави : [кол. монографія] / за заг ред. О. В. Кендюхова // Стратегічне управління національним економічним розвитком : монографія: в 2 т. – Донецьк : ДВНЗ «ДонНТ», 2013. – Т. 2. – 392 с. – С. 13–23.
12. Щербина Ю. О. Механізми регулювання непрямих податків в Україні: переваги та недоліки / Ю. О. Щербина, О. І. Мельник // Студентський науковий вісник. – 2015. – Вип. 1(12). – С.152-155.

References:

1. Casala, S., Koglerb, C., Mittonec, L., Kirchler, E. (2016). Tax compliance depends on voice of taxpayers. Tax compliance depends on voice of taxpayers, vol. 56, pp. 151–156.
2. Heidera, F., Ljungqvist, A. (2015). As certain as debt and taxes: Estimating the tax sensitivity of leverage from state tax changes. As certain as debt and taxes: Estimating the tax sensitivity of leverage from state tax changes, vol. 118(3), pp. 684–712.

3. Richardson, G., Lanisb, R., Chi-Moon Leung, S. (2014). Corporate tax aggressiveness, outside directors, and debt policy: An empirical analysis. *Journal of Corporate Finance*, vol. 25, pp. 107–121.
4. Vykliuk, M. I., Hresyk, V. V. (2013), "Tax Security: dualistic economic nature of interpretation of the content key features", *Innovatsiina ekonomika*, vol. 5(43), pp.242–246.
5. Holikov, S. S. (2015), "Essence security tax", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 9, pp.129-132.
6. State Fiscal Service of Ukraine: official portal [Electronic resource]. – Access mode: <http://sta-sumy.gov.ua/>
7. Lukanovska, I. R. (2014), "The theoretical justification safety seats tax system financial security of Ukraine", *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, vol. 6., pp. 40–45.
8. Martyniuk, V. P. (2014), "Strategy of neutralize the tax-debt risk the financial security of the state", *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriia : Ekonomika i menedzhment*, vol. 4., pp. 143–148.
9. Ministry of Economic Development and Trade of Ukraine (2013), "On approval of guidance on the calculation of economic security of Ukraine" [Electronic resource]. – Access mode: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-rozrahunku-doc168080.html>.
10. Poltorak, A. S. (2015), "Effective management of financial risk in the system of economic security of Ukraine", *Agrosvit*, vol. 1, pp. 34-39.
11. Tsymbaliuk I. O. (2013), "Tax security system financial security of the state", *Stratehichne upravlinnia natsionalnym ekonomichnym rozvytkom : monohrafiya*, pp.13–23.
12. Shcherbina, Yu. O. and Melnik, O. I. (2015), "Regulatory mechanisms of indirect taxes in Ukraine: advantages and disadvantages", *Students'kyj naukovyj visnyk*, vol. 1(12), pp. 152-155