

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ МОНІТОРИНГУ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Розглянуто методичний підхід до організації моніторингу імплементації Податкового кодексу України та ідентифікації проблем і суперечностей, що виникають у процесі застосування його норм. Уточнено принципи та послідовність здійснення моніторингу з урахуванням специфіки об'єкта дослідження і розроблені форми для ідентифікації та аналізу проблем і суперечностей застосування норм Податкового кодексу України.

Ключові слова: податкова реформа, критерії моніторингу податкового кодексу.

Одним із основних напрямків економічної політики України є проведення податкової реформи з метою систематизації податкового законодавства та удосконалення діючої системи оподаткування. Впродовж існування незалежної України було здійснено кілька спроб розробки та ухвалення Податкового кодексу як головного нормативно-правового документа з питань оподаткування. Проте всі попередні спроби прийняття цього законодавчого акта (у 2002 та 2007 рр.) не забезпечили бажаного результату. Лише 2 грудня 2010 р. Верховна Рада України ухвалила Податковий кодекс України (ПКУ), норми якого передбачають уніфікацію та систематизацію різних нормативно-правових актів з питань оподаткування в єдиному законодавчому документі, що є безумовною перевагою цього законодавчого акта.

Як на стадії обговорення та ухвалення, так і практичного застосування норм Податкового кодексу України [1], протягом першого півріччя 2011 р. виникло багато проблемних питань щодо доцільності деяких його норм. Деякі з них були вирішені в квітні 2011 р. шляхом внесення перших змін, зумовлених як економічними проблемами (зростання цін на бензин і дизельне пальне), так і суто організаційно-правовими особливостями податкового адміністрування, оскільки місячну декларацію з податку на доходи фізичних осіб треба було подавати навіть у разі відсутності нарахувань із заробітної плати.

У практиці подальшого застосування норм оновленого податкового законодавства постійно виявляються нові проблеми й суперечності, які потребують ідентифікації, аналізу та обґрунтування шляхів їх вирішення. Тому виникає необхідність у створенні системи моніторингу імплементації ПКУ, тобто дослідження результатів процесу транспонування цього законодавчого акта, включаючи оцінку та аналіз порядку й процедур його впровадження, а також виявлення слабких сторін і розробку рекомендацій щодо їх усунення. Це актуалізує тему статті.

Дослідження проблемних аспектів імплементації норм Податкового кодексу України містяться в роботах О. Данілова [2], Т. Єфименко, А. Крисоватого, А. Соколовської [3] та інших науковців, але ці публікації присвячені аналізу окремих проблем та не стосуються загально-методичного підходу до моніторингу процесу застосування норм ПКУ.

Метою цієї статті є обґрунтування теоретико-методичного та організаційного

забезпечення ідентифікації проблем і суперечностей Податкового кодексу України в процесі моніторингу застосування його норм.

Одна з груп причин наявності проблем і суперечностей Податкового кодексу України пов'язана з оперативним внесенням змін до проекту в процесі його ухвалення без ретельного наукового обґрунтування їх узгодженості з нормами кодексу та інших законодавчих актів. Багатогранність реальних ситуацій у господарській діяльності не завжди піддається стандартизації, тому при застосуванні норм Податкового кодексу України з'являються нові проблеми, не враховані при його прийнятті. Ризики появи проблем і суперечностей пов'язані також із тим, що Податковий кодекс України є не тільки результатом кодифікації податкового законодавства, а й реформування системи оподаткування з використанням нових, але достатньо не апробованих на практиці інструментів податкового регулювання.

Все це спричинило появу суперечностей внутрішнього характеру (тобто між окремими нормами податкового законодавства), а також невідповідність окремих норм Податкового кодексу України нормам інших галузей права, що призводить до неоднозначності та подвійності трактування та, як наслідок, до конфліктних ситуацій у податкових правовідносинах. Крім того, наявність таких суперечностей негативно впливає на ефективність податкової системи.

Загальновідомим інструментом спостереження за процесами різного характеру для прийняття відповідних управлінських рішень є моніторинг. Термін "моніторинг" походить від лат. "monitor", що означає "той, що дивиться вперед", "той, що попереджує, застерігає".

"Вільна енциклопедія" ("Вікіпедія") розглядає моніторинг (рос. "мониторинг", англ. "monitoring", нім. "monitoring") як неперервне стеження за яким-небудь процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату або тенденції розвитку. Методологічно моніторинг означає проведення ряду однотипних замірів. При цьому головною інформацією є навіть не самі значення результатів, а їх зміна, динаміка від одного заміру до іншого [4]. Однак це визначення не передбачає застосування прогнозування цих змін на майбутнє.

В "Економічному енциклопедичному словнику" моніторинг трактується як неперервне спостереження та аналіз діяльності економічних об'єктів [5, с. 526]. У "Соціологічній енциклопедії" моніторинг визначено як метод дослідження об'єкта, який передбачає його відстеження та контроль за ним з метою прогнозування його діяльності [6, с. 681]. У "Сучасному економічному словнику" моніторинг подано як неперервне спостереження за економічними об'єктами, аналіз їх діяльності як складової управління [7, с. 261]. Таке тлумачення моніторингу передбачає у подальшому застосування таких важливих функцій управління, як планування, організація, мотивація та контроль для вирішення проблем, що виявляються.

Моніторинг може бути охарактеризований як процес і як система [8]. Розглядаючи моніторинг як процес можна вказати на його послідовність, спрямованість, функцію збирання інформації, її систематизацію, оцінку та аналіз об'єкта дослідження для прийняття якісних управлінських рішень, а також обґрунтування прогнозу розвитку об'єкта. Моніторинг як система складається із сукупності взаємопов'язаних елементів: суб'єкта та об'єкта дослідження; мети дослідження; оціночних параметрів і критеріїв; методологічної бази, яка охоплює систему принципів і сукупність методів проведення моніторингу. Таким чином, моніторинг поєднує у собі такі важливі функції управління, як спостереження, аналіз, оцінку, прогнозування.

Сутність економічного моніторингу трактується [9] як система управління станом моніторингового середовища з реалізацією таких функцій: спостереження за динамікою середовища; нагромадження нових знань про середовище й джерела впливу на неї; діагностика відхилень фактичного стану середовища від норми; регулювання цих відхилень.

У нашому дослідженні термін "імплементация" слід розуміти як процес застосування ПКУ, включаючи тлумачення та оцінку внутрішньої відповідності його норм та відповідності нормам інших нормативно-правових актів.

З огляду на це моніторинг імплементации Податкового кодексу України розуміємо як комплекс взаємопов'язаних дій, спрямованих на постійне спостереження та контроль за зміною у динаміці результатів застосування положень ПКУ (виявлення позитивних і негативних моментів) для підприємств і держави, який ґрунтується на своєчасній оцінці внутрішньої відповідності норм Податкового кодексу України та його відповідності нормам інших нормативно-правових актів і прогнозуванні стану ефективності державної податкової політики на базі отриманої інформації з наступним прийняттям рішення про внесення змін до ПКУ.

Загалом моніторинг як метод збору інформації є періодично повторюваним дослідженням, що дає об'єктивну інформацію про зміни досліджуваного об'єкта. Таким чином, з погляду процесу моніторинг імплементации Податкового кодексу України може бути представлений у вигляді послідовності процедур, що замикаються в цикл постійно діючого сканування ринкового середовища (рис. 1) [10].

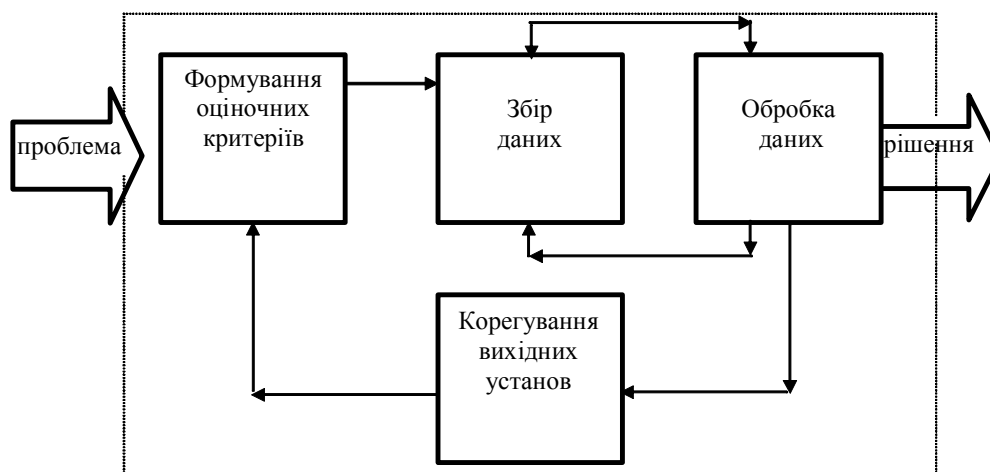


Рис. 1. Принципова схема процесу моніторингу

При реалізації завдань моніторингу податкового законодавства слід дотримуватися певних принципів. Принципи моніторингу нормативних актів – це загальні положення, що визначають найбільш суттєві риси діяльності та основи вимоги, що ставляться при її здійсненні [11]. Оскільки принципи визначають найбільш загальні ознаки та вимоги, то вони є обов'язковими для всіх суб'єктів моніторингу нормативних актів.

Для моніторингу імплементации ПКУ характерний ряд принципів, однак не всі вони можуть вважатися основними. До основних принципів слід зараховувати тільки ті, які відображають головні необхідні сторони та вияви моніторингу нормативних актів і характеризують стійкі, закономірно існуючі відносини та зв'язки в процесі здійснення

моніторингу. Ці принципи виражають характер і спрямованість дій усіх суб'єктів моніторингу нормативних актів, що є важливим для виявлення необхідності змін, доповнень, відміни або прийняття нормативних актів.

Моніторинг імплементації ПКУ має базуватися на таких принципах:

- законність – нормативні акти мають прийматися в рамках повноважень відповідного органу влади; мають дотримуватися процедурні правила, порядок підготовки, обговорення, прийняття, оприлюднення нормативного акта; в процесі правотворчого процесу слід дотримуватися ієрархія нормативних актів;
- гласність – характерна для всіх його видів і на всіх етапах правотворчого процесу. Для забезпечення гласності та широкого ознайомлення населення з результатами моніторингу імплементації ПКУ необхідно ширше залучати засоби масової інформації;
- науковість – без сучасних знань і методик моніторинг імплементації ПКУ неможливий, оскільки основою методології його проведення є дослідження, тобто наукове вивчення, яке базується на аналізі інформації про об'єкт і предмет правового регулювання;
- комплексність – для правильного визначення потреби правового регулювання суспільних відносин, формулювання правил поведінки, визначення механізму їх реалізації мають використовуватися різні види аналізу, експертиз, прогнозів;
- системність – у проведенні моніторингу імплементації Податкового кодексу України мають брати участь різні органи, суспільні організації, вчені; необхідними є систематизація даних з різних джерел, аналіз і розробка певних рекомендацій;
- об'єктивність – при проведенні моніторингу не може бути упередженого ставлення до норм податкового законодавства, навіть якщо вони стосуються осіб, які здійснюють моніторинг;
- цілеспрямованість – кожен процес має свою мету. Не є винятком і процес моніторингу, мета якого визначається особами, які його будуть здійснювати (або замовниками);
- неперервність – моніторинг має проводитися постійно, оскільки зміни відбуваються у податковому законодавстві доволі часто і тому дуже важливо постійно слідкувати, яким чином ці зміни впливають на економічні процеси;
- оптимальність – система моніторингу має дати змогу системі прийняття рішень обрати найбільш ефективне рішення;
- оперативності – передбачає, що система має працювати без збоїв за схемою: збір інформації про стан об'єкта дослідження – систематизація – аналіз – підбиття підсумків – надання результатів і пропозицій.

Процес моніторингу імплементації ПКУ має здійснюватися кількома етапами (рис. 2).

- 1 етап – підготовчий. На цьому етапі формулюється мета дослідження, яка полягає у моніторингу імплементації ПКУ для виявлення суперечностей (внутрішніми та з іншими нормативними актами з оподаткування; з іншими галузями права) та розробці рекомендацій з усунення виявлених суперечностей шляхом внесення змін до нормативно-правових актів.

У ході підготовчого етапу проводиться організаційна підготовка проведення процесу моніторингу. Цей етап має велике значення, тому що від того, наскільки чітко буде організований процес моніторингу, розподілені всі завдання між учасниками процесу, підготовлені інструменти його проведення, залежить оперативність і ефективність моніторингу.

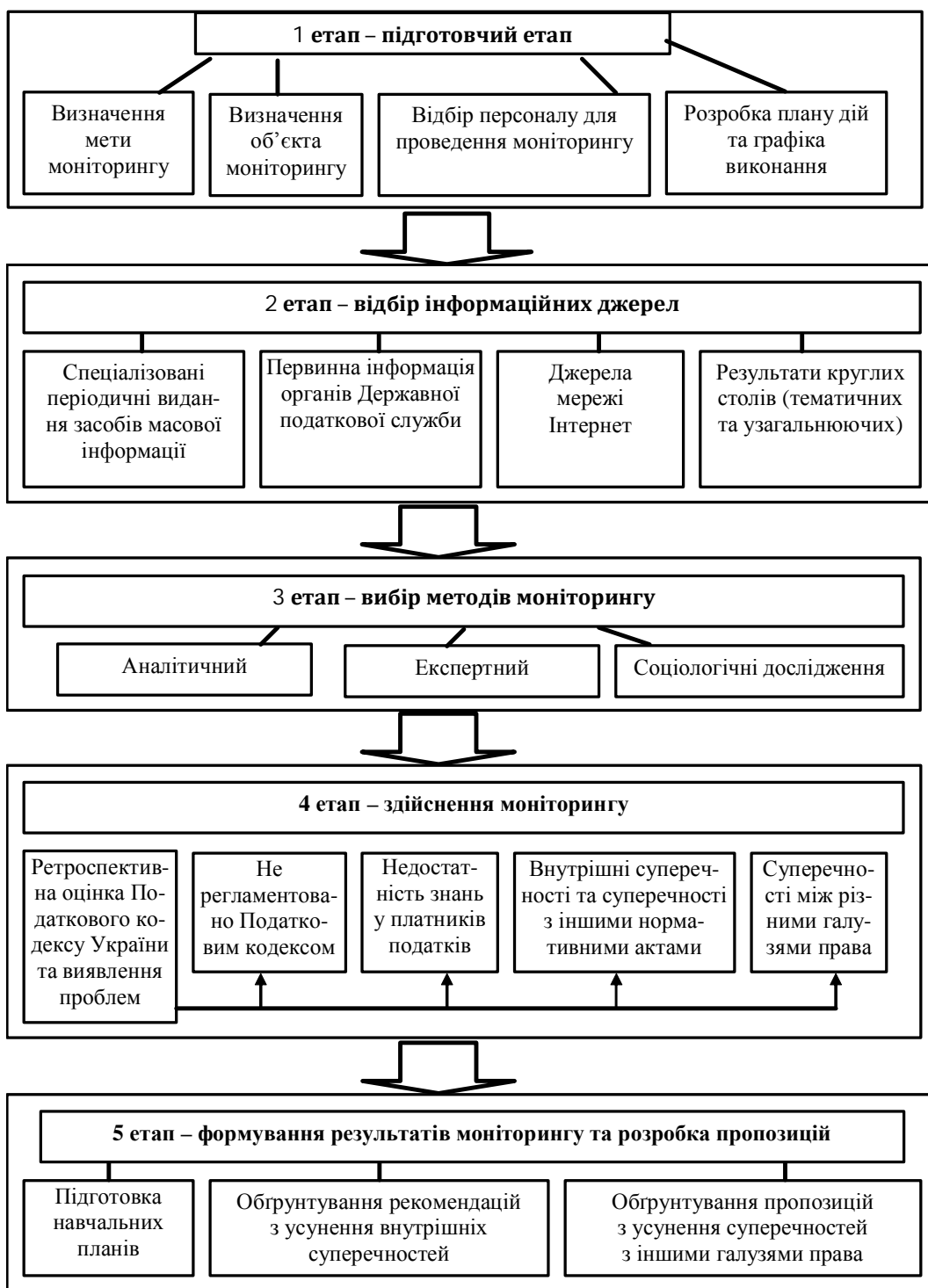


Рис. 2. Етапи моніторингу імплементації Податкового кодексу України

Організаційна підготовка моніторингу передбачає підбір персоналу для його проведення, визначення об'єкта моніторингу, розробку плану дій. Об'єктом моніторингу

є ПКУ [1]. Фахівцями, що здійснюватимуть процес моніторингу, пропонується залучати фахівців з оподаткування, які мають знання й навички у сфері податкового аналізу.

Завершальною стадією першого етапу моніторингу є складання плану дій, які будуть здійснені в процесі моніторингу та календарного графіку їх виконання.

- 2 етап – відбір інформаційних джерел, за допомогою яких буде здійснюватися моніторинг податкового законодавства. На цьому етапі слід відібрати той масив інформації, який буде основою моніторингу.

Якість здійснення процесу моніторингу значною мірою визначається оперативністю збору об'єктивної та якісної інформації. Джерела інформації для проведення моніторингу наведені на рис. 3.



Рис. 3. Джерела інформації для проведення моніторингу проблем і суперечностей законодавства в процесі імплементації Податкового кодексу України

При відборі спеціалізованих періодичних видань засобів масової інформації, які буде використано для проведення моніторингу, автори керувалися тиражем зазначених

видань та їх рейтингом серед засобів масової інформації з питань бухгалтерського обліку та оподаткування.

Важливим напрямком роботи податкових органів є роз'яснення і пропаганда податкового законодавства через найбільш доступні засоби масової інформації. Податкові органи мають постійно нагадувати платникам податків про те, що від рівня сплачуваності податкових платежів залежить наповнюваність дохідної частини бюджету, що відповідно впливає на суми соціальних видатків, які буде здійснювати держава.

Поряд з суто адміністративно-правовими заходами, які і надалі залишатимуться основним засобом справляння податків, необхідно більш результативно вести роз'яснювально-виховну роботу, спрямовану на зміцнення податкової дисципліни. У цивілізованому діловому світі платник податків боїться не лише законного покарання за порушення вимог законодавства, а й публічного безчестя. Публікація матеріалів про те, хто і скільки платить податків, хто приховує або занижує власні доходи, ошукує державу, – це одна з форм прозорості податкової системи і виховання ділової культури в суспільстві.

Тому важливою буде також інформація, отримана з податкових органів. При цьому проблемні питання можуть виникати не тільки у платників податків, які звертаються до відділу масово-роз'яснювальної роботи, а й у працівників податкових органів. Також слід звернути увагу на врахування при моніторингу можливих юридичних наслідків застосування норм ПКУ, незважаючи на недовготривалість існування цього законодавчого акта.

Крім того, слід обов'язково використати інформацію, отриману із мережі Інтернет (як з офіційних сайтів органів виконавчої влади, так і з сайтів спеціалізованих електронних видань (Ліга, Дінай тощо)). Не може залишитися поза увагою інформація щодо проблем застосування норм Податкового кодексу України, яка міститься на сайтах громадських організацій та у більшості блогів.

Не останнє місце серед існуючих проблем посідає проблема гармонізації відносин між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, суть якої полягає не лише у відсутності партнерських відносин між вказаними суб'єктами податкових правовідносин, а й в існуванні між ними постійних і численних протистоянь та конфліктів.

Проблема гармонізації відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків розглядається сьогодні лише в межах відносин податкових органів і платників податків. Така позиція дещо звучує реальні межі існування досліджуваної проблеми, оскільки платники податків під час реалізації свого конституційного обов'язку щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів вступають у податкові правовідносини також з іншими податковими органами, до функцій яких належить здійснення податкового контролю щодо сплати окремих податків та обов'язкових платежів.

Одним із напрямків вирішення цієї проблеми є проведення круглих столів (тематичних та узагальнюючих) за участю провідних фахівців податкових органів і представників підприємств, організацій та установ.

- 3 етап – вибір методів здійснення моніторингу. На цьому етапі слід вибрати метод моніторингу. Для цього можуть бути використані аналітичний та експертний методи дослідження.

Аналітичним методом дослідження є кабінетні дослідження фахівців, відібраних для проведення моніторингу, на основі аналізу Податкового кодексу України.

Експертний метод дослідження базується на інформації, отриманій контактними методами, за допомогою проведення спеціальних експертних і соціально-економічних опитувань за проблемними питаннями Податкового кодексу України.

Також можуть бути застосовані результати соціологічних досліджень. Соціологічні дослідження – це дослідження соціальних об'єктів, відносин, процесів, напрямків для отримання нової інформації та виявлення закономірностей суспільного життя на основі теорій, методів і процедур, прийнятих у соціології [11]. У ході проведення соціологічних досліджень аналізується соціальна інформація, тобто сукупність знань, вмінь, оцінок та інших даних, які формуються та відтворюються в суспільстві та використовуються індивідами, групами індивідів, організаціями, соціальними інститутами в різних видах взаємодії у суспільстві.

В моніторингу імплементації Податкового кодексу України можливо застосувати формалізовані та неформалізовані соціологічні методи, в тому числі методи емпіричної соціології.

Формалізовані соціологічні методи завжди структуровані жорсткою програмою збору даних, яка розробляється до початку дослідження та в його ході не може змінюватись. У цій програмі заздалегідь визначаються процедури дослідження та елементи ситуацій, які вивчаються та мають найбільше значення для реалізації мети дослідження. Як правило, в емпіричних дослідженнях до формалізованих методів належать різноманітні анкетні опитування [12].

Анкетні опитування завжди проводяться за заздалегідь розробленою інструкцією та складаються за відповідями респондентів на заздалегідь сформульовані запитання, оформлені у вигляді анкети. Тому у більшості анкет соціологи намагаються використовувати закриті запитання, а відкриті тільки у разі необхідності, коли важко сформулювати заздалегідь можливі варіанти відповідей респондентів [12].

Формалізовані методи соціологічних досліджень частіше використовуються для отримання кількісних, числових оцінок соціальних процесів та явищ.

Неформалізовані методи соціологічних досліджень структуровані приблизним планом, в якому заздалегідь не визначаються детально всі елементи процесів чи явищ, які будуть вивчатись. Найбільш розповсюдженими є такі неформалізовані методи соціологічних досліджень: фокус-групи; глибинні інтерв'ю з громадянами; експертні інтерв'ю з фахівцями, експертами за обраною тематикою [12].

- 4 етап – здійснення моніторингу. В ході цього етапу слід: визначити сфери суспільних відносин, які регулюються Податковим кодексом України; виявити нормативні акти, які були прийняті у розвиток нормативного акта, що розглядається; визначити нормативні акти, які мають бути прийняті у розвиток нормативного акта; зіставити норми цього нормативного акта та інших нормативних актів.

У рамках моніторингової оцінки здійснюється ретроспективна оцінка, яка проводиться після прийняття нормативного акта, в ході його застосування чи після завершення періоду дії правових норм. Метою ретроспективної оцінки є визначення того, що відбувається після вступу в дію нормативного акта, в ході якої оцінюється його якість відповідно до таких критеріїв, як ефективність, дієвість і доцільність [11]:

- дієвість нормативного акта визначає, наскільки нормативний акт є дієвим у законодавчому полі;
- ефективність – це співвідношення між фактичним результатом дії нормативного акта та тими цілями, для досягнення яких він був прийнятий;
- доцільність передбачає розгляд витрат на його застосування та ступінь досягнення визначених цілей.

У рамках цього етапу відбувається ідентифікація проблемних моментів імплементації Податкового кодексу України, які автори пропонують поділити на такі (рис. 4).

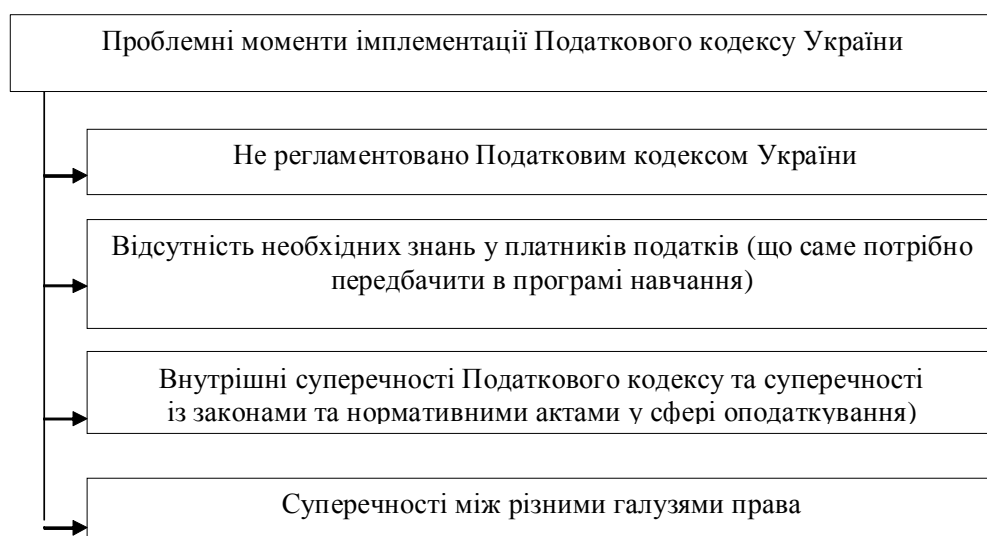


Рис. 4. Проблемні моменти імплементації Податкового кодексу України

• 5 етап – формування результатів моніторингу та розробка пропозицій щодо внесення змін до податкового законодавства.

Для обробки матеріалів, отриманих з різних джерел, автори пропонують макет таблиці, яка буде використовуватися для фіксації проблемних аспектів в ПКУ. При складанні цієї таблиці передбачено:

- детальне описання виявлених проблем за розділами Податкового кодексу України з обов'язковим посиланням на відповідну статтю ПКУ чи статтю іншого нормативно-правового акта;
- зазначення частоти виникнення проблем за результатами імплементації Податкового кодексу України; описання можливих наслідків існування проблем для держави та платників податків;
- розробка обґрунтованих пропозицій щодо усунення виявлених проблем.

На цьому етапі особливо важливо встановити статус результатів моніторингу:

- якщо за результатами моніторингу були виявлені проблеми, пов'язані із відсутністю необхідних знань у платників податків, то ця проблема має бути вирішена шляхом підготовки навчальних планів та освітніх заходів щодо ПКУ;
- якщо були виявлені проблеми, пов'язані із внутрішніми суперечностями Податкового кодексу та суперечностями із законами та нормативними актами у сфері оподаткування, то ця проблема має бути вирішена шляхом обґрунтування рекомендацій з усунення внутрішніх суперечностей і суперечностей з іншими нормативними актами з оподаткування;
- якщо були виявлені проблеми, пов'язані із суперечностями між різними галузями права, то ця проблема також має бути вирішена шляхом обґрунтування пропозицій щодо усунення виявлених суперечностей.

Висновки з проведеного дослідження мають формулюватися як рекомендації, адресовані конкретним органам державної влади та місцевого самоврядування (внесення змін у законодавство).

Підсумовуючи, зазначимо, що застосування запропонованого методичного підходу дасть змогу оперативно виявляти та аналізувати проблеми й суперечності податкового законодавства, що є підґрунтям для обґрунтування конкретних рекомендацій щодо його подальшого удосконалення. Основними напрямками розвитку теоретико-методичного забезпечення моніторингу імплементації податкового законодавства є визначення оптимального складу і структури джерел первинної інформації з точки зору репрезентативності та мінімальної достатності, що може стати предметом подальших досліджень.

Література

1. Податковий кодекс України № 2755-IV від 2 грудня 2010 р. – К. : ДП "ІВЦ ДПА України", 2010. – 336 с.
2. Фискальное регулирование экономического развития государства в пост-кризисный период : моногр. / под ред. к. э. н., проф. А. Д. Данилова. – К. : ООО "ДКС-центр", 2011. – 242 с.
3. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : моногр. / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.
4. Вікіпедія – вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/Моніторинг&>.
5. Кураков Л. П. Экономический энциклопедический словарь / Л. П. Кураков. – М. : Вуз и школа, 2005. – 1030 с.
6. Социологическая энциклопедия. Т. 1 /руковод. науч. проекта Г. Ю. Семгин. – М. : Мысль, 2003. – 694 с.
7. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 480 с.
8. Кузьмин М. Н. Мониторинг как составная часть информационного обеспечения процесса управления / М. Н. Кузьмин // Системное управление. Информационные системы в экономике и управлении. – 2009. – № 1 (5) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sisupr.mrsu.ru/2009-1/index.htm&>.
9. Колосов А. Мониторинг реализации инвестиционных проектов / А. Колосов // Бизнес-информ. – 1998. – №12. – С. 28–30.
10. Теоретичні основи конкурентної стратегії підприємства : моногр. / за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. О. М. Тищенко. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2006. – 384 с.
11. Арзамасов Ю. Г. Мониторинг в правотворчестве: теория и методология : моногр. / Ю. Г. Арзамасов, Я. Е. Наконечный. – М. : Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 2009. – 160 с.
12. Григорьев С. И. Основы современной социологии : уч. пособ. для студ. гуманит. вузов и ф-тов / С. И. Григорьев, Ю. Е. Растов. – М. : Пед. общество России, 2002. – 256 с.

Редакція отримала матеріал 23 грудня 2011 р.