

5. Knyazev, S.N., and I.I. Gancherenok. "Upravlenye ynnovacyyamy y ynnovacyy v upravlenyy." *Universytets'ki naukovi zapysky* 3(2007): 41-44. Print.
6. Kul'chyts'ky, M.I. "Problemy ta perspektyvy bjudzhetuvannja v Ukraini." *Efektivna ekonomika* 6(2012). Web. <<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1211>>.
7. Myhaylenko, S.V. "Konceptualizaciya ta funkcional'ni harakterystyky systemy byudzhethnogo menedzhmentu." *Zb. nauk. pr. «Aktual'ni problemy rozvytku ekonomiky regionu»* 9. 2(2013). Print.
8. Myarkovs'ky, A.I. "Byudzhethnyy kodeks Ukrainy v konteksti byudzhethnoyi reformy." *Finansy Ukrainy* 8 (2009): 3-18. Print.
9. *Reformuvannya byudzhethnoyi systemy Ukrainy na innovatsiynih zasadah*. Ed. F. O. Yaaroshenko. Kyiv : Ministerstvo finansiv Ukrainy, 2010. Print.
10. Safonova, L.D. Byudzhethnyy menedzhment : navch.-metod. posibnyk. Kyiv: KNEU, 2001. Print.
11. Frolov, S.M., and O.O. Bilopil'ska. "Osnovni teoretychni polozhennya suchasnogo byudzhethnogo menedzhmentu." *Zbirnyk naukovykh prats «Visnyk Ukrainy'skoyi akademiyi bankivs'koyi spravy»* 1(2010): 8-13. Print.
12. Frolov, S.M. "Doslidzhennya problem organizatsiyi i realizatsiyi byudzhethnogo protsesu v Ukraini." *Mehanizm reguluvannya ekonomiky* 3.2 (2010) : 32-40. Print.
13. Cohen, S., and W. Eimicke. "Understanding and Applying Innovation Strategies in the Public Sector." *57th Annual National Conference of the American Society for Public Administration, June 29-July 3, Atlanta. 1996*. Web. <<http://www.columbia.edu/~sc32/documents/aspa96fnl.pdf>>.
14. Kożuch, B. "Inter-organizational collaboration and the public sector innovativeness – the case of Poland." *International Journal of Contemporary Management* 12.3 (2013): 8-25. Print.
15. Lynn, L. "Innovation and the public interest. Insights from the private sector." *Innovation in American Government. Challenges, Opportunities, and Dilemmas*. Washington, DC : The Brookings Institution. 1997. 83-103. Web. <<http://econpapers.repec.org/paper/harwpaper/9301.htm>>.
16. Mulgan, G., and D. Albury. *Innovation in the Public Sector*. London: Prime Minister's Strategy Unit/Cabinet Office, 2003. Web. <<http://www.childrencount.org/documents/Mulgan%20on%20Innovation.pdf>>.
17. Serrat, O. "Innovation in the Public Sector." *Knowledge Solutions*. 117 (2012). Web. <<http://www.adb.org/sites/default/files/publication/29909/innovation-public-sector.pdf>>.
18. Thenint, H. "Mini Study 10 Innovation in the public sector." *Global Review of Innovation Intelligence and Policy Studies* (2010). Web. <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/innovation/files/proinno/inno-grips-mini-study-10_en.pdf>.

Рецензенти:

Ткачук І.Г. – д.е.н., професор, зав. кафедри фінансів ДВНЗ "Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника";

Криховецька З.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів ДВНЗ "Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника".

УДК 336.2

ББК 65.9(4Укр)261.4

Соколова К.Ю.

**ТЕРМІНОЛОГІЯ І ПРОБЛЕМАТИКА ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ
ПОДАТКОВИМИ РИЗИКАМИ**

Національний університет ДПС України,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра податків і митної справи,
08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Карла Маркса, 31,
тел.: 3804597 56595, 60353, 38 097 7200315,
e-mail: s_katya@ukr.net

Анотація. Досліджується управління податковими ризиками у діяльності органів Державної фіскальної служби України в процесі проведення контрольно-перевірочних заходів із платниками податків. Здійснено загальну характеристику державного управління податко-

вими ризиками, пов'язаного із виявленням, оцінкою і формуванням судження про ризики, прийняттям заходів, щоб пом'якшити або передбачити ризик, а також з порядком їх аналізу та фінансового моніторингу. Визначено загальні риси державного управління органів ДФС України та ознаки державного управління податковими ризиками. В контексті фінансового моніторингу податкових ризиків наведено стратегію управління податковими ризиками, що полягає в обґрунтуванні та прийнятті рішень на основі методів, прийомів і заходів, що дозволяють прогнозувати настання ризикових подій, оцінювати їхню ймовірність і вживати заходів до уникнення або зниження їх негативних наслідків в діяльності органів ДФС України.

Ключові слова: управління податковими ризиками, державне управління, органи ДФС України, платники податків, податкові ризики.

Sokolova K. Yu.

THE TERMINOLOGY AND ISSUES OF PUBLIC ADMINISTRATION OF TAX RISKS

National State Tax Service University of Ukraine,
The Ministry of Education and Science of Ukraine,
Department of tax and customs,
Karl Marks str., 31, Irpin', Kyiv region,
08201, Ukraine,
tel.: 56595, 60353,
e-mail: s_katya@ukr.net

Annotation. Tax risk management in the activity of the State Fiscal Service of Ukraine in the process of control and verification measures for taxpayers has been investigated. General characteristics of tax governance risks associated with the identification, assessment and forming judgments about the risks, taking measures to mitigate or expected risk, and the procedure of their analysis and financial monitoring have been done. The general features of the governance of State Tax Service of Ukraine and characteristics of public administration tax risk have been defined. The tax risk strategy were showed in the context of financial monitoring tax risk management, that is to justify and decision-making based on methods, techniques and measures to predict the risk of occurrence of events, assess their likelihood, and take measures to avoid or reduce their negative consequences in the work of State Tax Service of Ukraine.

Key words: tax risk management, public governance, State Tax Service of Ukraine, taxpayers, tax risks.

Вступ. Історичний досвід України та зарубіжна практика свідчать, що для сучасного етапу розвитку держави обов'язковим елементом виступає ефективне державне управління. У сучасній Україні поняття «державне управління» досить часто порівнюється з державною службою, вживається при обговоренні економічних проблем, здійсненні політичної пропаганди, обґрунтуванні та узаконенні державної політики.

Ефективне управління податковими ризиками є одним зі першочергових завдань органів ДФС України. Традиційні пріоритети роботи податкових підрозділів зазнають змін. На сьогоднішній день ці підрозділи стають частиною загального процесу державного управління податковими ризиками. А необхідність системного підходу до відпрацювання ризикових платників податків диктується посиленням процесів глобалізації ведення бізнесу, підвищення прозорості інформації, ускладнення нормативних вимог, що в свою чергу переводить контрольно-перевірочну роботу органів ДФС на новий рівень.

Виходячи із аналізу наукових досліджень суспільних відносин, проблема ризику набирає щоразу більшого загальноекономічного значення, оскільки ризик сприймається як один із образотворчих чинників сучасного і, особливо, майбутнього суспільства [1, с. 9]. В останні роки вітчизняні вчені, політики та фахівці в сфері оподаткування

приділяють значну увагу розробці концептуальних основ державної політики управління податковими ризиками, для забезпечення сталого розвитку держави та її владних структур. Серед найбільш вагомих робіт, які пов'язані із досліджуваною тематикою, варто виділити праці В.Л. Андрущенка, В.П. Вишневецького, В.В. Вітлінського, О.М. Десятнюк, І.О. Луніної, В.М. Опаріна, В.А. Онищенко, А.М. Соколовської та ін. Однак, поняття державного управління податковими ризиками, зокрема у контрольно-перевірочній роботі органів ДФС України, та теоретичному рівні залишається недослідженим. Відсутність єдиної думки щодо поняття «управління» пояснюється тим, що проблема управління має багатоплановий, міждисциплінарний характер і синтезує в собі дані різних наук та тим, що існують різні підходи до характеристики процесу управління, як такого.

Постановка завдання. Очевидним є те, що сьогодні державне управління, зокрема в податковій сфері, проводиться в умовах невизначеності, конфліктності та дії дестабілізуючих чинників і зумовлених ними ризиків [2, с. 355]. Інтеграційні та трансформаційні процеси вимагають активізації державного управління податковими ризиками та обґрунтування шляхів практичної розбудови та адаптації діяльності органів ДФС України до вимог часу. Для держави, яка стала на шлях реформування своєї податкової системи, першочерговим завданням повинен бути чіткий вибір моделі управління нею.

Результати. Управління – поняття складне й багатогранне, воно залежить від специфіки об'єкта [3, с. 10]. Термін «управління» означає діяльність із керівництва ким-небудь або чимось. У загальному розумінні управління – це цілеспрямований вплив на складну систему [4, с. 28]. Управління прийнято розуміти у вузькому та широкому сенсі. Так, у широкому розумінні воно являє собою особливий вид діяльності, який здатний перетворити неорганізований натовп в ефективну цілеспрямовану і продуктивну групу. Здійснити це можна лише через процес планування, організації, мотивації та контролю спільних дій [5, с. 197]. У вузькому розумінні управління – це діяльність, яка спрямовує та регулює суспільні відносини за допомогою спеціального органу [6, с. 8]. За допомогою управління узгоджуються, координуються і кооперуються індивідуальні зусилля, вирішуються завдання і досягаються загальні цілі.

Термінологія управління ризиками іноді має на увазі більш чіткий і логічно вибудований процес, ніж це можливо в реальному житті. Особливо це стосується діяльності держави. Державі доводиться мати справу з більш складними умовами роботи, з великим числом змінних і більш сильним впливом суб'єктивного фактору, ніж, приміром, бізнес структурам. Крім того, держава змушена знаходити баланс між протирічними позиціями. Управління ризиками пов'язано як з цінностями в найзагальнішому розумінні, так і з цінністю в більш вузькому, матеріальному розумінні.

Термінологія ризику в деяких випадках може вводити в оману. Різні вчені приписують основним термінам різні значення. Важливо виробити спільну мову, яка була б зрозуміла і тим, хто працює в системі державного управління, і платникам податків, а також іншим членам суспільства.

На основі аналізу наукової та економічної термінології управління вважаємо за потрібне адаптувати і доповнити її, щоб охопити весь спектр діяльності держави в галузі управління податковими ризиками у процесі контрольно-перевірочної роботи органів фіскальної служби. До основних загальних концепцій віднесемо наступні:

Ризик означає невизначеність результату, включаючи як позитивні (нові можливості), так і негативні (загрози) наслідки дій чи подій. Це поєднання ймовірності виникнення результатів та очікуваного їх впливу, включаючи суб'єктивне сприйняття важливості. Як уже зазначалося в наших наукових дослідженнях (7, с. 124) з позиції

держави, податковий ризик – це економічна категорія, яка відображає особливості сприйняття суб'єктами управління процесами оподаткування невизначеності кінцевого результату їх діяльності унаслідок можливого впливу на них ряду об'єктивних та суб'єктивних зовнішніх і внутрішніх факторів, що призводить до зменшення бази оподаткування, порушень податкового законодавства платниками податків, неефективного адміністрування податків та податкових втрат бюджету. В даному визначенні полягає визнання того, що діяльність держави пов'язана зі значною часткою невизначеності.

Заходи, що вживаються в ситуації ризику – цей термін, вживається в більш широкому значенні, включаючи як процеси власне управління податковими ризиками (ризик-менеджмент), так і питання загального плану, такі як підхід держави до проблеми, її роль та обов'язки, організаційна культура, тощо. Існує небезпека, що управління податковими ризиками буде сприйматися як чисто механічний процес. Це шкідлива тенденція, здатна привести до того, що реальні і важливі проблеми будуть втрачені з поля зору.

Державне управління. У найбільш загальному вигляді державне управління тривалий час визначалось як виконавчо-розпорядча діяльність органів державної виконавчої влади, котра виявляється у безпосередньому повсякденному й оперативному впливові на різноманітні суспільні відносини у країні [3, с. 11]. З наведеного визначення державного управління випливає, що держава організує соціальні взаємозв'язки таким чином, аби дії учасників сприяли реалізації тих цілей, що визнані суспільством. З цього приводу Г.В. Атаманчук зазначає, що державне управління – це практичний, організуючий вплив держави на суспільну життєдіяльність людей з метою її впорядкування, збереження або перетворення, який спирається на її владну силу [8, с. 38]. В свою чергу, на думку В.Б. Авер'янова під державним управлінням потрібно розуміти особливий та самостійний різновид діяльності держави, що здійснює окрема система спеціальних державних органів – органів виконавчої влади [9, с. 6].

Інші науковці визначають державне управління як специфічну діяльність держави, що дістає вияв у функціонуванні її органів, які безперервно, планомірно, владно і в рамках правових установлень, впливають на суспільну систему з метою її вдосконалення відповідно до державних інтересів [10, с. 16]. Зокрема, іноді воно трактується як діяльність всіх державних органів з врегулювання суспільних відносин, організацію всіх сторін життя суспільства [11, с. 483]. Разом з тим, врахування можливості широкого трактування державного управління як виконавчої діяльності держави, поширення в літературі набуло визначення державного управління як самостійного виду державної діяльності, що має підзаконний, виконавчо-розпорядчий характер органів (посадових осіб) щодо практичної реалізації функцій та завдань держави у процесі регулювання економічною, соціально-культурною та адміністративно-політичною сферами [12, с. 162–163].

У будь-якому випадку всі науковці визнають і підкреслюють ту обставину, що державне управління серед усіх видів управління посідає особливе місце, зумовлене властивостями, притаманними лише йому, поміж яких називають такі характерні риси як масштабність та універсальність. Це означає, що воно поширюється на всі сфери життєдіяльності суспільства. Крім того, органи державного управління всіх рівнів від місцевих до центральних мають можливість адміністративного розсуду, тобто, регулювати відносини в певних межах, встановлених чинним законодавством [13, с. 101].

Управління ризиками включає в себе всі процеси, пов'язані з виявленням, оцінкою і формуванням судження про ризики, прийняттям заходів, щоб пом'якшити або передбачити ризик, а також з порядком їх аналізу та моніторингу. Для управління ризиками повинні бути в наявності: доступ до достовірної та актуальної інформації про

ризик; порядок моніторингу ризиків; оптимальний рівень державного контролю для управління цими ризиками, а також порядок прийняття ризикових рішень на основі аналізу та оцінки податкових ризиків тощо.

Ефективне державне управління, крім іншого, спирається на здатність:

- розуміти тенденції, можливості та «виклики»;
- використовувати це розуміння як основу для прийняття ризикових управлінських рішень і виділяти ресурси на підтримку виконання цих рішень;
- реагувати без зволікання на зміни обстановки і на кризові явища;
- і нарешті, виявляти стратегічні варіанти майбутнього розвитку подій і готуватися до них.

Ці міркування відносяться до трьох рівнів податкової діяльності держави. *На стратегічному рівні* приймаються основні політичні рішення, які належать до суспільного договору між урядом і його електоратом і до реалізації державної податкової політики в цілому.

Програмний рівень – той, на якому формується значна частина державної податкової політики.

Операційно-проектний рівень – це рівень безпосереднього надання податкових послуг. Тут існують ще більш чіткі вказівки про те, що слід робити, а рішення приймаються в основному з технічних та робочих питань.

Хоча кожен з цих трьох рівнів має свої відмінні характеристики, загальними для всіх трьох є такі підходи:

- ризики повинні виявлятися і оцінюватися з чітким зазначенням відповідальності за ризик і обов'язків щодо вжиття заходів;
- формується судження про важливість ризиків;
- в деяких випадках розглядаються заходи щодо зниження ризику і складаються альтернативні плани дій для непередбачених ситуацій;
- проводиться аналіз впливу вжитих заходів на статус ризику і за результатами складається звіт;
- інформація і рішення повинні ефективно доводитися до відома відповідних аудиторій.

Розглянемо загальні риси державного управління органів ДФС України. Виділяють такі риси державного управління, що розкривають його сутність:

1. Державне управління завжди являє собою певну організуючу діяльність, у результаті якої виникають конкретні, управлінські за змістом відносини. Зокрема, організація фінансового моніторингу податкових ризиків у контрольно-перевірочній роботі органів ДФС України та управління цим процесом у процесі взаємовідносин платників податків та контролюючого органу буде являти собою таку організуючу, комплексну діяльність фіскальної служби із відпрацювання ризикових суб'єктів господарювання та застосування ризико-орієнтованого підходу до відбору платників податків для контрольно-перевірочних заходів.

2. Необхідною умовою їх виникнення є наявність суб'єкта, наділеного владними повноваженнями для здійснення управлінських функцій. Таким суб'єктом виступають органи ДФС України, підрозділи що здійснюють моніторинг ризикової діяльності платників податків та контрольно-перевірочні заходи.

3. Для виникнення управлінських відносин, крім суб'єкта, у них повинен брати участь також і об'єкт (об'єкти), на діяльність якого спрямовується управлінський вплив суб'єкта – це платники податків, із своєю унікальною податковою поведінкою та рівнем дотримання норм податкового законодавства, чесністю ведення бізнесу та мірою ухилення від оподаткування.

4. Характер відносин, які виникають між ними, завжди є владним, а в умовах

державного управління – державно-владним, причому цими повноваженнями наділена завжди одна сторона – суб'єкт управління (органи ДФС України), а об'єкт управління є лише виконавцем вказівок і директив, що надходять від суб'єкта.

5. Організуюча діяльність державно-владного характеру полягає у виконанні та розпорядництві згідно з вимогами закону, тобто є підзаконною, ґрунтується на чинному законодавстві.

6. Управлінський вплив, який виникає під час цієї організуючої діяльності і налагодження управлінських відносин, може мати різний за своїми параметрами характер: це і державне регулювання, і централізоване керівництво, і оперативне управління, зокрема, – впровадження фінансового моніторингу податкових ризиків, ідентифікація, аналіз податкових ризиків та прийняття ризикового рішення, застосування контрольно-перевірочних заходів, тощо.

7. Державне управління, функціонуючи у правовому полі чинного податкового законодавства, у випадку його порушення, тягне за собою юридичну відповідальність [14].

Ознаки державного управління податковими ризиками. Можна відокремити такі найхарактерніші ознаки державного управління:

- виконавчо-розпорядчий характер;
- підзаконність;
- масштабність та універсальність;
- ієрархічність;
- організуючий характер.

Виконавчо-розпорядчий характер означає, що державне управління становлять два взаємопов'язаних аспекти: виконавча та розпорядча діяльність. Органи ДФС України, які здійснюють державне управління податкових ризиків, – це виконавчі структури, що й відображено в їх назві (органи виконавчої влади). Основним їх призначенням є організація виконання законодавчих актів, прийнятих парламентом, та актів глави держави. Разом з тим, реалізація даної функції є неможливою без здійснення певних розпорядчих дій. Розпорядча діяльність реалізується: по-перше, через видання загальнообов'язкових нормативно-правових актів (постанов, положень, наказів, розпоряджень тощо); по-друге, в організації виконання зазначених приписів; по-третє, в здійсненні контролю за їх виконанням.

Підзаконність державного управління податкових ризиків розуміється як здійснення виконавчо-розпорядчої діяльності на основі правових норм, головне місце серед яких належить Конституції України, Податковому Кодексу України, законам, актам глави держави, тощо. Саме ці документи створюють правову базу для здійснення державного управління і визначають межі його виконавчого спрямування, головні засоби досягнення цілей, тощо.

Масштабність державного управління означає, що ця державно-управлінська діяльність поширюється на всіх суб'єктів господарювання та є найоб'ємнішою в державі. Вона розповсюджується на всю її територію та величезну кількість об'єктів управління. До сфери його безпосереднього відання належать правові, інформаційні, економічні, фінансові, технічні, організаційні, людські та інші ресурси, що є в наявності у держави. Універсальність державного управління податковими ризиками виражається через діяльність органів виконавчої влади, зокрема органів ДФС України, яка є безперервною, тобто вона неможлива без повсякденного і постійного управлінського впливу на суспільні відносини, охоплюючи всі, без винятку, сфери суспільного життя та здійснюється на всіх рівнях управління – від центру до регіонів та конкретних ризикових платників податків.

Ієрархічність полягає в тому, що система органів виконавчої влади так і органів ДФС України побудована на засадах чіткої підпорядкованості та субординації нижчестоящих органів вищестоящим.

Організуючий характер державного управління податковими ризиками виражається через його управлінський вплив, спрямований на організацію спільної праці як платників податків так і членів суспільства, соціальних колективів, організацій з метою забезпечення життєдіяльності держави та забезпечення добробуту її громадян із застосуванням для цього засобів виробництва, природних ресурсів, матеріальних та інших цінностей [14; 15].

Проаналізувавши загальні риси та ознаки державного управління податковими ризиками перейдемо до обліку ризику в ключових процесах прийняття державних рішень. У багатьох випадках прийняття управлінських рішень відбувається в контексті одного з основних процесів державного управління. Наприклад: процес формування політики та аналізу державних витрат (стратегічний рівень); бізнес-планування, управління програмами (програмний рівень); управління службами і проектами (операційний/проектний рівень). Облік і аналіз ризику повинен стати ключовим компонентом процесу формування політики, щоб служити вдосконаленням цього процесу, і ризик повинен згадуватися явним чином. У зв'язку з цим виникають такі основні моменти, що потребують уваги:

- раннє виявлення та оцінка ризиків на етапах вибору стратегічних варіантів і розробки політики;
- більш широка сфера оцінки ризику, що включає такі «непіддатливі точній оцінці» області, як сприйняття ризику суспільством і думку зацікавлених сторін;
- стабільність зовнішньої обстановки і політичний ризик, поряд з ризиками, що більш піддаються кількісному вираженню (фінансовими і економічними), і наявність актуальної інформації;
- постійна переоцінка ризику і можливостей.

Головними бар'єрами, що заважають ефективній оцінці ризику при прийнятті рішень і які належить подолати при створенні системи оцінки ризику, є наступні:

- 1) відсутність планування – часто рішення доводиться приймати в поспіху, а оцінка ризику була б неповною і неточною при відсутності готової інформації та неможливості передбачити, які проблеми можуть виникнути;
- 2) обмеженість ресурсів – планування рекомендується проводити на основі оптимальних припущень;
- 3) короткі періоди планування – за «традицією» особи, на яких покладені функції із управління та прийняття законотворчих рішень більше уваги приділяють офіційним заявам, ніж довгостроковій реалізації програм і надання послуг, у процесі яких можна було б зрозуміти існуючі ризики (хоча зараз по трошки ситуація змінюється, оскільки все більший акцент робиться на практичній роботі);
- 4) нестача високоякісної актуальної інформації;
- 5) нестача у відомства кваліфікованих кадрів, досвіду та інструментарію;
- 6) складність точної оцінки ризиків і можливостей та досягнення розумного балансу між ними, а також зважування, наприклад, фінансових та інших видів ризиків;
- 7) боязнь невдачі, що перешкоджає інноваціям;
- 8) в деяких випадках – політичний дискомфорт у зв'язку з необхідністю відкритого визнання ризику [16, с. 83].

Ці бар'єри необхідно подолати, діючи практичними методами. Вони демонструють необхідність забезпечити адекватну і актуальну оцінку ризиків і сформувати довідкову базу даних, щоб приймаючи рішення керівники та їхні консультанти мали в своєму розпорядженні все необхідне, а також створити стимули і організаційну

культуру, яка підтримує добре продуманий ризик. Ще один спосіб забезпечити наявність потрібної інформації в потрібний час – це зробити аналіз ризику обов'язковою частиною існуючих процесів планування та прийняття робочих рішень.

Отже, виникає питання – для чого потрібне державне управління податковими ризиками? Для розуміння динамічної природи постійно виникаючих нових загроз у податковій сфері потрібні нові технології і аналітичні концепції, які призначені для дослідження малоімовірних подій, що мають несприятливі наслідки для бюджету країни та для економіки в цілому.

Управління ризиками не є чарівною формулою, яка завжди буде давати правильні відповіді. Це спосіб роботи та мислення, який дасть кращі відповіді на кращі запитання. Управління ризиками є інструментом для прийняття рішень і сприяє фіскальній службі в досягненні її цілей. Загальна ціль – наповнити дохідну частину бюджету та уникнути бюджетних втрат. Ця вигода створюється, зберігається чи знищується управлінськими рішеннями, які варіюються від закладення стратегії в межах щоденної діяльності фіскальної служби. Невід'ємною частиною рішень є розпізнання ризику та можливостей. Це вимагає того, щоб в процесі управління була врахована інформація про внутрішнє та зовнішнє середовища, задіяні цінні ресурси та перебудовувалась діяльність згідно змінних обставин. Ніяка служба не діє у середовищі, позбавленому ризиків, і управління ризиками не створює такого середовища. Управління ризиками, дає можливість керівництву фіскальної служби діяти ефективніше у середовищі, наповненому ризиками.

Потрібно зрозуміти, що цілі фіскальної служби – є початковою (вихідною) точкою для визначення та ідентифікації ризиків. Без розуміння цілей та завдань, що стоять перед контрольно-перевірочною роботою фіскальних органів не можливо ідентифікувати ризик та здійснювати управління ним.

«Ландшафт», в якому діють підрозділи фіскальної служби та господарюючі суб'єкти, свідомо насичений прогалинами і ризиками. Як всередині, так і між організаціями існують «простори уразливості». Ці простори володіють потенціалом виявлення слабких місць у системах контролю організацій і, таким чином, обмежують впровадження стратегій, спрямованих на розвиток стійкості та уникнення ризиків. Неминуче виявляються прогалини в системах захисту, фіскальній безпеці служби, ігноруються слабкі сигнали і ранні попередження, що призводить до великої ймовірності втрати керівництвом контролю над ситуацією.

Стратегія управління податковими ризиками. Управління ризиками полягає в обґрунтуванні та прийнятті рішень на основі методів, прийомів і заходів, що дозволяють прогнозувати настання ризикових подій, оцінювати їхню ймовірність і вживати заходів до уникнення або зниження їх негативних наслідків [17].

Стратегія управління ризиком державної установи, зокрема Державної фіскальної служби України повинна розроблятися, виходячи з обсягу виявлених власних ризиків та з урахуванням податкової політики держави та законодавчих вимог провадження своєї діяльності.

Побудову такої стратегії можна розбити на два етапи:

1-й етап. Забезпечення повного, якісного та постійного фінансового моніторингу податкових ризиків при проведенні контрольно-перевірочних заходів платників податків:

– впровадження інтегрованої системи та розробка моделі фінансового моніторингу податкових ризиків у контрольно-перевірочній роботі органів державної фіскальної служби України;

– зниження ризиків та здійснення заходів щодо обмеження розмірів можливих втрат бюджету;

– відпрацювання алгоритму та впровадження процесу прийняття та реалізації ризикового рішення;

– здійснення моніторингу та контролю за відпрацюванням податкових ризиків.

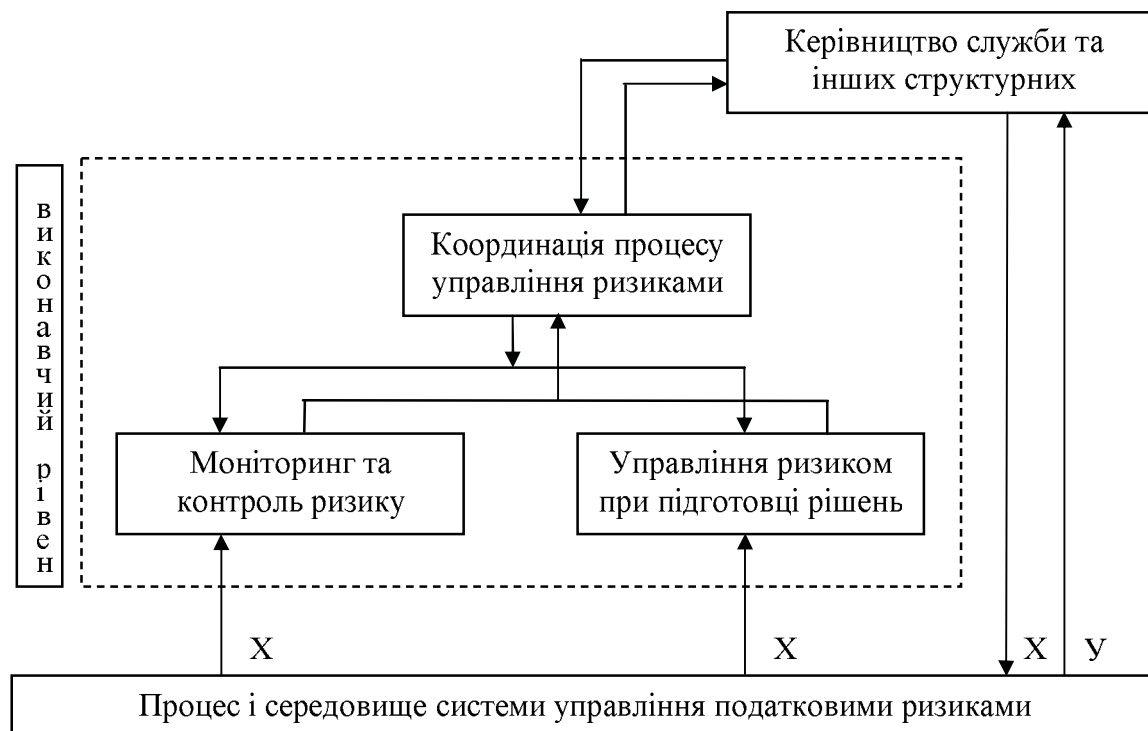
2-й етап. Здійснення додаткових заходів щодо управління ризиками, виходячи із обсягу ризиків та можливостей служби:

– створення повномасштабного фонду ризиків;

– впровадження так званого «страхування відповідальності» у законодавчо визначених межах, тощо.

Система управління податковими ризиками, як і будь-яка людино-машинна система, складається з об'єкта і суб'єкта управління [18, с. 155–156]. Суб'єктом в нашому випадку виступає Державна фіскальна служба України, її економічні відносини з іншими суб'єктами виконавчої влади та господарюючими агентами, працівники та службовці фіскального органу, діючі в службі технологічні процеси й інформаційні потоки. Керованим об'єктом є не просто платники податків, а податкові ризики їх господарської діяльності. Керованою змінною є розрахункова величина – рівень ризику. Керуюча частина, або субсуб'єкт управління, у цій підсистемі – спеціальна група людей (підрозділ ревізорів або ревізор), яка на основі отриманої інформації, використовуючи різні методи теорії ризику, керуючись нормами податкового законодавства розробляє заходи – управляючі впливи – для відпрацювання та зниження рівня ризику (в окремих випадках утримання його в допустимих межах).

Система управління ризиками будується за ієрархічним принципом. Відповідно, процес управління ризиками відбувається на двох субпідрядних рівнях — виконавчому й координуючому (рис. 1).



X – керовані змінні, Y – змінні керуючого впливу

Рис. 1. Функціональна типова структура державного управління ризиком в органах державної фіскальної служби України*.

* – Складено автором.

На виконавчому рівні виконуються дві основні функції: безперервний моніторинг та контроль рівня ризиків, який виникає у процесі контрольно-перевірочної роботи органів Державної фіскальної служби України і управління рівнем ризиків, пов'язаних з підготовкою та прийняттям ризикових рішень на всіх рівнях системи управління. Функції виконавчого рівня забезпечують виконання конкретних процедур фінансового моніторингу податкових ризиків у контрольно-перевірочній роботі органів ДФС України, їх аналізу та оцінки під час реалізації вже прийнятих і при підготовці нових важливих управлінських рішень.

Функція контролю рівня ризику призначена для виявлення тенденцій небажаного розвитку подій з метою наступної нейтралізації негативних наслідків, до яких може призвести присутній ризик в результаті вже прийнятих рішень або неконтрольованих змін в зовнішньому економічному середовищі здійснення діяльності суб'єктами господарювання. Сутність цієї функції полягає у своєчасному виявленні (а в ідеалі – попередженні) істотної зміни рівня ризику, визначенні його причини, тобто встановленні фактору ризику.

Функція управління рівнем ризику при підготовці та прийнятті ризикового рішення реалізує процедури аналізу ризику під час підготовки стратегічних, тактичних або оперативних рішень і дозволяє оцінити збільшення рівня ризику, обумовлене прийняттям пропонованого рішення, або вказати фактори ризику, дія яких стане більш ймовірною або істотною. За результатами такого аналізу завчасно можуть бути проведені контрольно-перевірочні заходи, які усувають або, щонайменше, ослаблюють негативні наслідки прояву ризику з недотримання законодавчих норм платниками податків.

На координуючому рівні виконуються командно-контрольні процедури узгодження роботи всіх ланок системи управління податковими ризиками відповідно до податкової політики держави загалом.

Процедури управління ризиком необхідно організувати, тобто визначити терміни проведення контрольно-перевірочного заходу, форму й обсяг подання результатів, склад і порядок виконання процедур аналізу й оцінки рівня ризику, підготувати необхідну нормативну та довідкову інформацію, зібрати поточну інформацію, запустити процес розробки заходів щодо зниження рівня ризику і, нарешті, довести вироблені пропозиції до відомості керівництва служби, а після їх затвердження організувати реалізацію «антиризикових» заходів. Ця сукупність дій входить до складу функції «координація процесу управління ризиком».

Висновки. У кожній сфері діяльності держави, зокрема податковій, для ефективного управління ризиками слід приділити увагу таким питанням загального характеру:

Що може трапитися (виявлення потенційного ризику)? Необхідне постійне та регулярне вивчення реальної ситуації, включаючи строгу наукову оцінку наявних тенденцій, можливостей, небезпек, ймовірності їх виникнення та очікуваного впливу.

Що важливо (оцінка)? Встановивши, що може трапитися, керівництво повинне сформулювати оціночні судження про бажаність чи небажаність різних результатів, враховуючи, наприклад, важливість забезпечення надійної роботи служби, переваги, які принесе та чи інша інновація, або місце розглянутої діяльності в рамках суспільного договору між державою та її громадянами – платниками податків.

Що можна зробити (дії)? Встановивши, що є важливим, керівництво повинно скласти план того, яким чином уникнути, пом'якшити, передбачити чи іншим чином проконтролювати потенційний ризик, враховуючи в цьому плані і фактор невизначеності. У деяких випадках важливо мати запасний план на випадок непередбаченого розвитку подій.

Що відбулося (аналіз)? Вчинивши будь-які дії на початковому етапі, керівництво, уповноважене на виконання функцій та представлення інтересів держави повинно проаналізувати, чи був досягнутий очікуваний ефект, чи слід внести поправки в існуючу оцінку ризику і чи потрібно робити подальші дії. Все це повинно супроводжуватися ефективним обміном інформацією як з тими, хто може зазнати збитків у зв'язку з розглянутим ризиком, так і з тими, хто може допомогти впоратися з цим ризиком, тощо.

Отже, управління податковими ризиками є важливим елементом вітчизняної податкової системи, що спрямований на забезпечення її сталого розвитку. Метою формування даної системи є мінімізація та протидія податковим ризикам в контрольно-перевірочній роботі органів ДФС України. А основи державного управління податковими ризиками у контрольно-перевірочній роботі органів державної фіскальної служби є основоположним етапом подальших наукових розробок комплексного алгоритму та механізму управління податковими ризиками в системі їх фінансового моніторингу.

1. Клапків М.С. Страхування фінансових ризиків: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, Карт-бланш, 2002. – 570 с.
2. Десятнюк, О.М. Управління податковими ризиками - нова парадигма розбудови податкової системи України / О.М. Десятнюк // Менеджмент та підприємництво України: етапи становлення і проблеми розвитку. – Л. : Вид-во Нац. ун-т "Львів. політехніка", 2008. – С. 355–361.
3. Пилипишин В.П. Поняття і основні риси державного управління / В.П. Пилипишин // Юридична наука і практика. – 2011. – №2. – С. 10–14.
4. Соловійов В. М. Поняття і сутність правового регулювання державного управління в Україні / В.М. Соловійов // Університетські наукові записки. – 2007. – №3 (23). – С.27–33.
5. Основи економічної теорії: підручник у 2-х кн. ; за ред. Ю.В. Ніколенка. – К. : Либідь, 1998. – 272 с.
6. Наука управління загальноосвітнім навчальним закладом / [Десятков Т.М., Коберник О.М., Тевлін Б.Л., Чепурна Н.М.]. – Харків : «Основа», 2004. – 240 с.
7. Соколова К.Ю. Концептуальні основи податкових ризиків: підходи, сутнісні характеристики та особливості / К.Ю. Соколова // Наука молода. – 2015. - № 22. – С.120–132.
8. Атаманчук В.Г. Теория государственного управления: [курс лекций] / Атаманчук В.Г. – М. : Юридическая литература, 1997. – 400 с.
9. Державне управління в Україні : навчальний посібник ; за заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К. : Вид-во ТОВ «СОМІ», 1999. – 265 с.
10. Колпаков В.К. Адміністративне право України : підручник / Колпаков В.К. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.
11. Административное право : учебник ; под ред. Ю.М. Козлова, Л.Л. Попова. – М. : Юрист, 1999. – 728 с.
12. Адміністративне право України : підручник ; за заг. ред. С.В. Ківалова. – Одеса : Юридична література, 2003. – 896 с.
13. Завальна Ж.В. Щодо питання договірного регулювання відносин державного управління / Ж.В. Завальна // Часопис Київського університету права. – 2009. – №2. – С.100–105.
14. Державне управління / Вікіпедія. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/>
15. Висоцький О.Ю., Висоцька О.Є., Шаров Ю.П. Основи державного управління. – Частина І. – Дніпропетровськ : НМетАУ, 2008. – 52 с.
16. Соколова К.Ю. Основи управління податковими ризиками у контрольно-перевірочній роботі органів державної фіскальної служби / К.Ю. Соколова // Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів та студентів «Банківський та реальний сектор економіки: фінансово-економічні аспекти взаємодії та перспективи розвитку». – 2015. – С. 82-84.
17. Верченко П. І. Ризикологія : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц./ П. І. Верченко, Г.І. Великоіваненко, Н. В. Демчук. — К. : КНЕУ, 2006. – 176 с.
18. Л. А. Останкова, Н. Ю. Шевченко Аналіз, моделювання та управління економічними ризиками : навчальний посібник. - Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 253 с.

References

1. Klapkiv, M.S. *Insurance of financial risks: Monograph*. Ternopil: Economic thought Publishing, 2002. Print.
2. Desyatnyuk, O.M. "Tax risk management - a new paradigm of development of tax system of Ukraine" *Management and Entrepreneurship of Ukraine: stages of formation and development problems* (2008): 355-361. Print.
3. Pilipishin, V.P. "The concept and basic features of governance" *Legal science and practice* 2 (2011): 10-14. Print.
4. Solovyov, V.M. "Concept and essence of legal regulation of public administration in Ukraine" *University research note* 3 (23)(2007): 27-33. Print.
5. Nikolenko, Y.V. *Basics of economic theory: a textbook in 2 Vol.* Kyiv: Lybid Publishing, 1998. Print.
6. Desiatov, T.N., and A.M. Kobernik. *Management Science comprehensive educational institution*. Kharkiv: Base Publishing, 2004. Print.
7. Sokolova, K.Y. "Conceptual basis of tax risks: approaches, intrinsic characteristics and features" *Science young* 22 (2015): 120-132. Print.
8. Atamanchuk, V.G. *Theory of state-owned management: Courselectures*. Moscow: Legal literature Publishing, 1997. Print.
9. Averyanov, V.B. *Public administration in Ukraine: Tutorial*. Kyiv: SOMI Publishing, 1999. Print.
10. Kolpakov, V.K. *Administrative law Ukraine: Tutorial*. Kyiv: Yurinkom Inter, 1999. Print.
11. Kozlov, Y.M., Popov, L.L. Moscow: Lawyer Publishing, 1999. Print.
12. Kivalov, S.V. *Administrative law Ukraine: Tutorial*. Odesa: Legal literature, 2003. Print.
13. Zavalna, Z.V. "On the issue of contractual regulation of relations of public administration" *Journal Kyiv University of Law* 2 (2009): 100-105. Print.
14. "Public administration". Wikipedia. Web 25 April, 2015. <<http://uk.wikipedia.org/wiki/>>
15. Vysotsky, O.Y., and A.E. Vysotsky. *Fundamentals of Public Administration. Part I*: Dnepropetrovsk: NMetAU, 2008. Print.
16. Sokolova, K.Y. "Fundamentals of tax risk in the supervisory review work of state fiscal services" *Collection of abstracts of the International Scientific Conference of young scientists and students "Banking and the real economy: the financial and economic aspects of cooperation and prospects of development"* (2015): 82-84. Print.
17. Verchenko, P.I. *Ryzykolojiya: Teach method. guidances. to self. Learn. Dysts.* Kyiv: KNEU, 2006. Print.
18. Ostankova, L.A., and N.Y. Shevchenko. *Analysis, modeling and management of economic risk. Tutorial*. Kyiv: Center of educational literature, 2011. Print.

Рецензенти:

Ріппа С.П. – доктор економічних наук, професор кафедри інтелектуальних управляючих та обчислювальних систем факультету інформаційних технологій та менеджменту Національного університету ДПС України.

Луцук А.І. – кандидат економічних наук, доцент, в.о завідувача кафедри податків і фіскальної політики факультету фінансів Тернопільського національного економічного університету.

УДК 336.144.2

ББК 65.26

Косаревич Н. Б., Гресько І. В.

СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНА СКЛАДОВА ДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ РЕГІОНАЛЬНИХ ЦІЛЮВИХ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

ДВНЗ "Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника",
Міністерство освіти і науки України,
кафедра фінансів,
76000, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57,
tel.: 0342752391,
e-mail: kfin@pu.if.ua