

2. Соколовська А. М. Основи теорії податків: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / А. М. Соколовська. — К.: Кондор, 2010. — 326 с.
3. Мельник М. М. Прямі податки як регулятор соціально-економічних процесів в Україні / М. М. Мельник // Наукові праці НДФІ. — 2008. — № 2: [Електор. ресурс]. — [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Npndfi/2008\\_2/Statti/119-126%20Melnik.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Npndfi/2008_2/Statti/119-126%20Melnik.pdf). — С. 119 — 126.
4. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22.05.1997 № 283/97-ВР): [Електор. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
5. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 № 889-IV: [Електор. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
6. Валігура В. Соціально-економічне підґрунтя ефективності податкових реформ / В. Валігура // Вісник Тернопільського національного економічного університету. — Випуск 1. — Тернопіль: Економічна думка, 2009. — С. 96—105.
7. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки: пер. з нім. / Ш. Планкарт ; ред. В. М. Федосов. — К.: Либідь, 2000. — 654 с.
8. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй: Переклад з англ. / А. Сміт. — К.: Port-Royal, 2001. — 594 с.
9. Податковий кодекс України: Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI: [Електор. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
10. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. — <http://www.minfin.gov.ua>.

Статтю подано до редакції 10.03.11 р.

УДК 336.225; 338.24

*М. Б. Кондратенко,*  
асистент кафедри фінансів ДВНЗ «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»

### **СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ ТА ЇХ ОЦІНКА В УКРАЇНІ**

АНОТАЦІЯ. У статті проаналізовано підходи до визначення сутності «адміністрування податків». Розкрито зміст ефективності адміністрування ПДВ. Обґрунтовано і розраховано показники оцінки ефективності адміністрування ПДВ в Україні.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** адміністрування податків, ефективність адміністрування ПДВ, мобілізація податкових надходжень, камеральні і документальні перевірки, податковий контроль.

**АННОТАЦІЯ.** В статті проаналізовані підходи к определению сущности «администрирования налогов». Раскрыто содержание эффективности администрирования НДС. Обоснованы и рассчитаны показатели оценки эффективности администрирования НДС в Украине.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** администрирование налогов, эффективность администрирования НДС, мобилизация налоговых поступлений, камеральные и документальные проверки, налоговый контроль.

**ANNOTATION.** The article provides the approaches of tax administration interpretation. It covers the contents of the VAT efficiency administration concept. The indexes of efficiency of the VAT administration in Ukraine are substantiated and expected.

**KEYWORDS:** tax administration, the efficiency of administration of VAT, tax mobilization, cameral and documentary audit, tax control.

**Постановка проблеми.** Податку на додану вартість по своїй природі притаманна стабільна база оподаткування, що забезпечується споживанням. Однак, законодавчо встановлений механізм справляння основного із бюджетоутворюючих податків (56,8 % податкових надходжень у 2009 р.) створює можливості для ухилення від сплати, що робить ПДВ складним в адмініструванні і не дозволяє повною мірою реалізувати потужний фінансовий потенціал цього податку. Це зумовлює необхідність постійного моніторингу ефективності адміністрування ПДВ, що на сьогодні фактично не здійснюється в практичній діяльності податкових органів.

**Аналіз останніх джерел і публікацій.** Фахова література, наповнена дослідженнями питань адміністрування ПДВ, зокрема це праці А. Берлач, І. Пирого, Е. Дмитренко, І. Рижого, А. Сігайова, О. Тимченко, А. Пислиці в контексті напрямів удосконалення цього процесу. Проте розробка слушних пропозицій не можлива без комплексної оцінки ефективності адміністрування податків, а саме: розуміння різниці між фіскальною ефективністю податків та ефективністю їх адміністрування, обґрунтування, розрахунку та аналізу системи показників ефективності адміністрування ПДВ, правильної їх інтерпретації. Саме ці питання недостатньо повно досліджені у фаховій літературі, отже, дана тема є акту-

альною. Актуальність даного дослідження підсилюється періодом трансформації податкового законодавства, яке фактично визначає подальший успіх функціонування податкової системи і адміністрування податків.

**Постановка завдання. Мета написання статті** — розкрити зміст поняття «ефективність адміністрування податків», обґрунтувати систему показників оцінки ефективності адміністрування ПДВ та здійснити їх аналіз.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Передусім зауважимо, що не має сенсу намагатися розкрити зміст поняття «ефективність адміністрування ПДВ», оскільки суть зазначеного виду управління діяльністю не змінюється залежно від виду податку, який адмініструється. Різнитися можуть показники ефективності адміністрування, що зумовлено сутнісними характеристиками та специфікою справляння того чи іншого податку.

Отже, почнемо з дослідження змісту ефективності адміністрування податків. Для цього відштовхнемося від поняття адміністрування податків. Відмітимо, сутнісні характеристики адміністрування податків досліджували В. Андрущенко, П. Бечко, Н. Лиса, Г. Василевська, А. Даниленко, Ю. Іванов, В. Мельник, М. Мурашко, Ю. Коваленко, Л. Олейнікова, А. Садеков, В. Покинтелиця.

Підходи до визначення дефініції «адміністрування податків» є різнопланові (табл. 1). Наприклад, даний термін розглядається у вузькому та широкому розумінні; або застосовуються процесний, організаційний, процесно-організаційний, прикладний, правовий, стратифікаційний, управлінський підходи [11, с. 90].

Таблиця 1

**ПОГЛЯДИ ВЧЕНИХ ЩОДО СУТНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**

Автор	Сутність поняття «адміністрування податків»
Бечко П., Лиса Н. [2, с. 126]	«Це система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів»
Даниленко А. [4, с. 169]	«Податкове адміністрування як організаційно-управлінська система реалізації податкових відносин включає сукупність форм і методів, використання яких покликане забезпечити податкові надходження у бюджетну систему України»

Закінчення табл. 1

Автор	Сутність поняття «адміністрування податків»	
Мельник В. [6, с. 41]	«Управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах»	
Олейнікова Л. [8, с. 127]	«Пропонується розглядати податкове адміністрування як діяльність органів державної влади у взаємодії з платниками податків і їх об'єднаннями, спрямовану на: 1) забезпечення надходжень до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів у розмірах, у строки та в порядку, визначених податковим законодавством; 2) на формування економічно та адміністративно обгрунтованої державної податкової політики»	
Садеков А., Покинтелиця В. [11, с. 90]	«Пропонується визначити як форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків»	
Василевська Г. [3, с. 81]	«Податкове адміністрування — це сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, завдяки яким визначається ефективність роботи та координується діяльність виконавчої влади в сфері оподаткування»	
Андрущенко В. [1, с. 28]	«Фіскальне адміністрування — управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо — владних установ»	
	Вузьке розуміння	Широке розуміння
Іванов Ю. [5, с. 11]	«Іноді визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами, для забезпечення справляння податків і зборів»	«Розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань»
Мурашко М, Коваленко Ю. [7, с. 36]	«Це професійна діяльність державної податкової служби по забезпеченню своєчасної і повної сплати платниками своїх податкових зобов'язань до бюджетів усіх рівнів»	«Комплекс заходів, спрямованих на ефективну реалізацію податкової політики держави в межах законодавчо встановленої системи оподаткування»

Примітка: згруповано автором за матеріалами [1—8; 11].

Вважаємо, що трактування, яке пропонують П. Бечко, Н. Лиса [2, с. 26], є не досить точним, оскільки у ньому стверджується, що адміністрування забезпечує **мобілізацію** (прим. — виділено авт.) податкових надходжень до бюджету.

На нашу думку, адміністрування має забезпечувати надходження до бюджету, проте рівень надходжень залежить від правильної організації цього процесу та його ефективності. Коректніше визначає зміст терміну «адміністрування податків» професор А. Даниленко, а найточніше дану діяльність характеризує Л. Олейнікова, як таку, що спрямована на забезпечення надходжень до державної казни, при чому у даному визначенні міститься ще один важливий аспект, а саме: надходження мають надійти «у розмірах, у строки та в порядку, визначених податковим законодавством» [8, с. 127] — це означає, що в процесі адміністрування важливо не лише виконати план, а й мобілізувати усі потенційно можливі податкові надходження, від чого ми будемо відштовхуватись. Виходячи із даного змісту адміністрування податків, ефективність їх адміністрування логічно розглядати на методологічній основі, як ступінь досягнення мети. А. Даниленко наголошує, що «ефективність податкового адміністрування характеризується рівнем мобілізації у бюджетну систему податкових та інших надходжень» [4, с. 169].

І. Рижий ефективність адміністрування ПДВ пропонує визначати «як відношення валових зборів ПДВ до валових потенційних надходжень ПДВ» [10, с. 54]. Враховуючи дослідження А. Пислиці, даний показник характеризує фіскальну ефективність ПДВ [9]. На нашу думку, ефективність адміністрування податку є запорукою його фіскальної ефективності, проте не можна ототожнювати ці два поняття. Щодо ефективності адміністрування даний підхід є не коректним, оскільки, валові збори по ПДВ і його валові потенційні надходження формуються за рахунок як сплати платниками податків самостійно з власної волі, так і додатково виявлених та мобілізованих зобов'язань податківцями, що відображає фіскальну ефективність ПДВ. Влучною є позиція Ю. Сибірянської, яка розрізняє поняття «адміністровано» і «мобілізовано». Поняття «зібрано» або «було адміністровано» вживаються щодо сплати платниками податків самостійно, а поняття «мобілізовано» — щодо стягнення коштів у результаті застосування заходів впливу підрозділами стягнення податкового боргу» [13, с. 142—144].

Враховуючи дане твердження, ефект утворює та частина валового збору, яку сформували нарахування і виявлені суми при перевірках. З'ясувавши, скільки з них фактично сплачено, ви-

явимо, чи податківці завищили зобов'язання, чи погано спрацювало управління податкового боргу.

Звісно, не хотілося б обійти і інший підхід, згідно якого ефективність визначається як відношення ефекту до витрат. А. Сігайов прийшов до висновку, що «ефективність адміністрування ПДВ зростає разом з витратами на його збирання і моніторинг, оскільки сам процес адміністрування ПДВ пов'язаний з витратами на одержання та опрацювання інформації, покарання неплательників» [12, с. 26]. Але, досить важко підрахувати державні витрати на утримання підрозділів, що займаються безпосередньо адмініструванням ПДВ, оскільки облік даних витрат окремо не ведеться, в принципі, з економічної точки зору його вести і не доцільно. Таким чином, здійснювати оцінку ефективності адміністрування ПДВ доречно на основі методологічного підходу.

У прагматичній площині з'ясуємо, що податківці вживають поняття «акумуляовано», «мобілізовано» щодо податкових надходжень у цілому. З точки зору податківців, «мобілізація — це сума коштів, яка була отримана в бюджет за рахунок здійснення діяльності податкової зі збору податків і зборів та застосування заходів з погашення податкового боргу» [13, с. 142—144].

Зауважимо, що ефективність адміністрування ПДВ оцінити нелегко, оскільки в процесі адміністрування ПДВ взаємодіють платники податків і податкові органи. Заслуга платників визначається часткою самостійної сплати податку, заслуга ж податківців заключається в обсягах мобілізації податкових надходжень до бюджету, тобто виявлених і стягнутих прихованих сум. Звідси ефект адміністрування може вимірюватися такими показниками (табл. 2).

З іншого боку, податкові органи проводять масово-роз'яснювальну роботу, всебічно консультують платників, і таким чином, запобігають правопорушенням сумлінних платників податків. Зокрема, Департамент масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян ДПА України підсумовує, що протягом 2009 р. зафіксовано 261 888 питань (20 %), що стосуються податку на додану вартість, з яких платники звертались за консультаціями до органів ДПС. Проте вирахувати ефект від цієї складової математично неможливо. Тому, ефективність адміністрування ПДВ, вважаємо за доцільне розглядати з вузької точки зору, враховуючи реальний внесок податкових органів у наповнення державної казни. Це дасть можливість математично розрахувати показники ефективності адміністрування ПДВ для прийняття управлінських рішень.

Таблиця 2

**ПОКАЗНИКИ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ**

№	Показник	Економічна інтерпретація показника	Примітка автора
<b>Ефект адміністрування ПДВ</b>			
1	Обсяг донарахованих сум від камеральних перевірок	Показує несплачені до бюджету суми ПДВ відповідно до діючого законодавства, виявлення яких характеризує несумлінність платників податку і якісну контрольну роботу податкових органів у процесі прийому і обробки податкової звітності з ПДВ	Справедливо зазначає професор О. Тимченко: «про результат діяльності підрозділів податкового аудиту можуть свідчити лише виявлені суми прихованих та занижених податків, не враховуючи фінансові санкції та пеню, через які реалізується відповідальність за порушення податкового законодавства» [14, с. 20]. На нашу думку, це твердження однаковою мірою стосується і камеральних перевірок
2	Обсяг донарахованих сум від документальних перевірок	Відображає виявлені втрати бюджету, внаслідок заниження сум податкових зобов'язань або завищення сум податкового кредиту	
<b>Ефективність адміністрування ПДВ</b>			
3	Питома вага стягнутих податкових зобов'язань у донарахованих сумах з ПДВ, виявлених у результаті перевірок	Саме показник сплачених донарахованих сум свідчить, що діяльність податкової інспекції є результативною, тобто збільшуються надходження до державної скарбниці	У випадку не 100 % сплати, необхідно з'ясувати причини: платежі були оскаржені і скасовані у судовому порядку, чи із стягненням не справляється підрозділ з управління податковим боргом
4	Співвідношення обсягу зменшених сум ПДВ до загального обсягу заявлених сум до відшкодування	Показує відсоток попереджених втрат бюджету з надходжень ПДВ	На основі даного показника, чітко простежується робота податкових органів
5	Обсяг ПДВ, що припадає на тіньовий сектор	Показник дає змогу оцінити недонадходження сум ПДВ до Державного бюджету, внаслідок тінізації економіки	Наявність даного показника свідчить про недостатню ефективність контролюючих органів, і вимагає управлінських рішень спрямованих на підвищення результативності контролю

Примітка: побудовано автором.

Оцінити ефективність адміністрування ПДВ на основі результатів камеральних і документальних, не має можливості, оскільки офіційна статистика ведеться в цілому по всіх видах податків, (припускаємо, що результати виявлення прихованих сум з ПДВ наявні у внутрішніх документах), проте саме ефективність адміністрування ПДВ по них не оцінюється.

Вважається, що стабільна база оподаткування ПДВ позитивно впливає на рівень його надходжень до бюджету країни, навіть у період економічної нестабільності і зростання тіншового сектору економіки. Спробуємо оцінити рівень прихованого ПДВ в Україні (табл. 3).

Таблиця 3

## ПОКАЗНИКИ ОЦІНКИ ПРИХОВАНОГО ПДВ В УКРАЇНІ ЗА 2004—2009 рр.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ВВП, млрд грн	345,10	441,50	544,10	720,70	948,10	914,70
Інтегральний коефіцієнт тіншової економіки в Україні, % від офіційного ВВП	30,70	30,30	29,80	28,80	31,10	34,90
Тіншовий ПДВ, млрд грн	105,95	133,77	162,14	207,56	294,86	319,23
ПДВ, млрд грн, у тому числі:	16,70	33,80	50,40	59,40	92,10	84,60
ПДВ з ввезених товарів, млрд грн	12,00	23,00	31,90	41,70	81,00	73,20
ПДВ із вироблених товарів (з урахуванням відшкодування ПДВ), млрд грн	4,70	10,80	18,50	17,70	11,10	11,40
Питома вага ПДВ у ВВП, %	4,84	7,66	9,26	8,24	9,71	9,25
Прихований ПДВ, млрд грн	5,13	10,24	15,02	17,11	28,64	29,53
Співвідношення прихованих і фактичних надходжень ПДВ до Державного бюджету, %	30,70	30,30	29,80	28,80	31,10	34,90

**Примітка:** складено автором за даними Міністерства економіки, Міністерства фінансів та ДПА України.



Результати оцінки свідчать, що потенційно можливі надходження ПДВ мобілізуються не в повному обсязі до Бюджету України. Наявність тіньового сектору економіки в Україні і тінізація податкових зобов'язань з ПДВ, вже давно нікого не дивує, проте досить неприємним є факт зменшення фактичних надходжень ПДВ до державної казни, й одночасно, збільшення їх тінізації. Зокрема, за останні шість років спостерігаємо чітку тенденцію зростання тінізації ПДВ з 5,13 млрд грн у 2004 р. до 29,53 млрд грн у 2009 р., що характеризує зменшення ефективності адміністрування даного податку.

Наявність тіньового сектору економіки, особливо в період світової фінансової кризи, вимагає посиленого контролю податкових органів за надходженнями до Державного бюджету у повному обсязі. Відмітимо результати контрольно-перевірочної роботи податкових органів на основі фактично упереджених втрат бюджету з ПДВ (табл. 4).

Таблиця 4

**ПОКАЗНИКИ УПЕРЕДЖЕННЯ ВТРАТ БЮДЖЕТУ НА ОСНОВІ  
КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРОЧНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Сума заявлено-го до відшкодування ПДВ по перевірених деклараціях, тис. грн	20 053 482	16 745 997	17 002 140	23 656 116	30 854 766	33 104 484
Зменшено до відшкодування з бюджету заявлені суми по ПДВ, тис. грн	4 491 706	1 780 729	2 273 493	5 849 646	6 694 703	7 382 300
Питома вага зменшено до відшкодування у заявленій сумі, %	22,40	10,63	13,37	24,73	21,70	22,3

**Примітка:** складено автором за даними ДПА України

Наочно спостерігаємо заслугу податкових органів у ефективності адміністрування ПДВ, які протягом 6 років упередили 28 472 577 тис. грн втрат бюджету.

Оцінювати ефективність адміністрування за результатами податкового аудиту доцільно на основі питомої ваги стягнутих податкових зобов'язань, у донарахованих сумах з ПДВ, виявлених у результаті перевірок. Слід мати на увазі, що не всі донарахування поповнюють доходи бюджету, питома вага сплачених податків у донарахуваннях може становити лише 25 % [14, с. 19], причинами можуть бути як оскарження результатів документальних перевірок у суді, так і неефективність роботи підрозділів управління податковою заборгованістю.

**Висновки з проведеного дослідження.** Пропонуємо розглянути зміст поняття «ефективність адміністрування ПДВ» на методологічній основі як ступінь досягнення поставленої мети. Такою метою має бути виявлення і мобілізація прихованого ПДВ до бюджету.

Показниками ефекту є обсяг донарахованих сум від камеральних та документальних перевірок. Безпосередньо оцінити ефективність адміністрування ПДВ можливо через показник фактично сплачених сум ПДВ, виявлених і донарахованих за результатами перевірок, співвідношення обсягу зменшених до відшкодування сум ПДВ до загального обсягу заявлених, співвідношення виявлених перевіркою занижених сум ПДВ та обсягу ПДВ, що припадає на тіньовий сектор економіки. Здійснена оцінка ефективності адміністрування ПДВ в Україні свідчить про неповноцінну роботу механізму його справляння і адміністрування.

З метою підвищення ефективності адміністрування ПДВ в Україні, доцільно аналізувати донарахування з ПДВ у розрізі камеральних і документальних перевірок; реальне поповнення доходної частини бюджету, за рахунок виявлених і сплачених прихованих податкових зобов'язань з ПДВ.

Оцінку показників ефективності ПДВ необхідно здійснювати в порівнянні з відповідними статистичними даними інших податків.

### **Література**

1. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // *Фінанси України*. — 2003. — № 6. — С. 27—35.
2. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 288 с.

3. *Василевська Г.* Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні // Економічний аналіз. — 2008. — Випуск 3(19). — С. 76—81.

4. *Даниленко А. І.* Фінансово-кредитні методи державного регулювання економіки: Монографія / За ред. д-ра екон. наук А. І. Даниленка. — К.: Ін-т НАНУ, 2003. — 415 с.

5. *Іванов Ю. Б.* Адміністрування податків: навч. посіник для самостійної підготовки магістрів спеціальності 8.050114 «Оподаткування» / Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц; [За заг. ред. докт. екон. наук професора Ю. Б. Іванова. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. — 276 с.

6. *Мельник В. М.* Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. — 2003. — № 5(23). — С. 40—43.

7. *Мурашко М., Коваленко Ю.* Проблеми дефініції системи адміністрування податків в Україні // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. — 2007. — № 4. — С. 31—37.

8. *Олейнікова Л. Г.* Податкове адміністрування в податковій системі України // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — 2008. — № 4(43). — С. 120—127.

9. *Пислиця А. В.* Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: Науковий збірник / За ред. І. Г. Ткачук. — Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, 2008. — Вип. IV. — Т. 2. — 366 с. — С. 101—110.

10. *Рижий І. М.* Оцінка ефективності справляння ПДВ за допомогою моделі прогнозування надходжень з врахуванням фактору ЗЕД // Економіка та держава. — 2008. — № 8. — С. 50—56.

11. *Садєков А. А., Покинтелиця В. М.* Адміністрування податків: обґрунтування дефініції // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — 2009. — № 2(45). — С. 85—91.

12. *Сігайов А.* Ефективне адміністрування ПДВ: проблеми і перспективи // Економіка України. — 2007. — № 7 (548). — С. 24—31.

13. *Сибірянська Ю. В.* Управління доходами бюджету та напрямки його вдосконалення в Україні [Рукопись]: дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Ю. В. Сибірянська; ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана». — К., 2008. — 303 с.

14. *Тимченко О. М.* Ефективність податкового аудиту в Україні // Економіка та держава. — 2009. — № 3. — С. 19—22.