

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ:
СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ**

МОНОГРАФІЯ

Харків
2019

УДК 657:336.2

ББК 017

Рецензенти:

Н. О. Лоханова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету;

В. В. Немченко, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

І. С. Волохова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Одеського національного економічного університету

Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського національного економічного університету (протокол №8 від 16.05.2019 р.)

Облік і оподаткування: сучасний стан та перспективи розвитку: Монографія / за ред. Р. В. Кузіної. – Харків: «Діса плюс», 2019. – 200 с.

ISBN 978-617-7645-60-2

У монографії досліджуються стан та перспективи розвитку системи обліку та оподаткування в умовах інституційних перетворень.

Монографія розрахована на широке коло читачів: науковців, практиків, студентів та усіх, хто цікавиться сучасними проблемами удосконалення обліку та оподаткування в теорії та практиці суб'єктів господарювання.

ББК 017

©Колектив авторів

ЗМІСТ

	ПЕРЕДМОВА.....	4
1	Семенова К. Д. Аналіз діяльності підприємств провідних секторів економіки України для створення дієвої системи оподаткування.....	5
2	Ллюхіна Н. П. Ділова репутація суб'єктів господарювання: оцінка, облік, оподаткування.....	20
3	Кузіна Р. В. Обліково-аналітичне забезпечення корпоративної звітності за МСФЗ.....	32
4	Радова О. В. Підприємства аграрного сектору: імплементація вимог МСБО 41.....	61
5	Добрунік Т. П. Особливості відображення в обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств	80
6	Добрунік Т. П., Радова О. В. Особливості оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників: сучасний стан та перспективи розвитку.....	102
7	Бойко О. С. Факторингові послуги в системі обліку та звітності вітчизняних підприємств.....	123
8	Артюх О. В. Податкові ризики в системі управління суб'єктів господарювання: визначення та систематизація..	144
9	Артюх О. В. Ефективність планових документальних перевірок ДФС України: проблемні аспекти.....	174
10	Кузіна Р. В., Ковальський А. А. Інвестування в комунальний сектор економіки: питання оподаткування...	185

ПОДАТКОВІ РИЗИКИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ВИЗНАЧЕННЯ ТА СИСТЕМАТИЗАЦІЯ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Поряд із суттєвістю до змістовних компонентів стандартизації податкового аудиту відноситься і поняття «ризик», яке особливим чином співвідноситься з поняттям «суттєвість» (та з похідними поняттями «суттєве викривлення, «суттєва інформація» тощо), перебуваючи з ним в нерозривному обернено пропорційному взаємозв'язку. Звичайно, сучасне усвідомлення цих дефініцій має відбуватися тільки на підставі комплексного підходу через єдність цілій і завдань податкового аудиту, методів, форм та складових всього механізму його функціонування.

Аналіз досліджень та публікацій останніх років. Перш ніж перейти до визначення ризику в сфері податкового аудиту відзначимо, що на сьогодні в вітчизняній і світовій науковій сфері існує чимало досліджень поняття «ризик» у загально філософському сенсі з розкриттям гносеологічних, онтологічних аспектів, виявленням його генези та логіки історичного розвитку. В цьому аспекті вельми корисними представляються напрацювання сучасників у напрямку:

– співставлення та узагальнення підходів фундаторів економічної теорії (зокрема, в рамках класичної та неокласичної ідеї ризиків) та їх послідовників щодо розкриття природи ризику, еволюції його становлення (А. В. Панченко, В. М. Мельник, О. І. Баланська, Г. М. Коломієць, Ю. Г. Гузненков, В. Корчева, В. І. Надрага, Р. С. Ярьсько) [1-5];

– філософського аналізу ризику, на підставі якого доводиться, що проблеми визначення ризику, як об'єктивно-суб'єктивної категорії різних галузей знань, варто вирішувати комплексно, враховуючи надбання в сфері юриспруденції, економіки, управління, соціології, психології та інших наук (В. В. Бондарчук, В. О. Пономаренко, С. П. Протасовицький) [6-8];

– визначення концептуальних засад управління ризиком / ризик-менеджменту (І. І. Воробець, А. М. Михайлов, М. Ю. Галіч, І. М. Посохов, Ю. В. Жадан) [9-11];

– систематизації дисертаційних робіт за напрямками наукової новизни (теоретико-методологічного, організаційного, методичного характеру) досліджень поняття «ризик» в системах обліку та контролю ризик-орієнтованого управління суб'єктів господарювання (Т. М. Королюк) [12].

Не можна не відзначити цінність монографії «Ризики діяльності промислових підприємств: інтегральне оцінювання роботи», в якій на підставі узагальнення теоретичних засад ризику запропоновано інтегральний підхід до оцінювання ступеню ризику, розроблена методика комплексної оцінки ризиків господарської діяльності підприємств, розраховано ефект від впровадження методів зниження ризиків на прикладі підприємств Одеського регіону [13]. Розуміється, такі авторські надбання збагачують та уможливають подальший науковий пошук у заданій системі координат.

Виклад основного матеріалу. Безумовно, ризик є поняттям багатограним, фактично впровадженим у всі сфери життєдіяльності суспільства. Саме через те цілком логічно розглядати ризик як категорію універсальну, зокрема, не тільки як філософську, але і як суспільно-історичну, соціально-правову, економічну. Економічна природа ризику розкривається в багатьох наукових роботах. Так, на підставі ретроспективного огляду праць вчених-економістів стосовно визначення ризиків, проблем їх еволюційного розвитку низка вітчизняних дослідників запропонувала власний підхід до розуміння сутності ризиків в системі економічних відносин, відокремлюючи та систематизуючи за різноманітними ознаками саме економічні ризики, як найбільш значимі (В. С. Крупін Р. Ю. Злидник, М. О. Левченко, Л. М. Радзіховська, О. В. Івашук, Д. С. Сапліна, Н. А. Сирончук) [14-18], з подальшим розподілом на ризики: підприємницькі (І. В. Чуприна) [19]; фінансові (Т. А. Мулик, Я. І. Мулик) [20]; інформаційні (О. О. Нестеренко) [21]; податкові (В. С. Альошкін, Г. С. Ліхоносова, М. Ф. Сафонова) [22, 23].

В рамках даного дослідження першочерговий інтерес становить ризик саме в системі економічних відносин, його сучасне усвідомлення при реалізації контрольної функції управління (зокрема: економічного контролю → фінансового контролю за видами) господарчої одиниці. З цього приводу для більш детального пояснення економічної сутності ризику представляється доцільним розкрити обов'язкові ознаки категорії «ризик» [24, с. 206] за певним упорядкуванням (рис. 1).

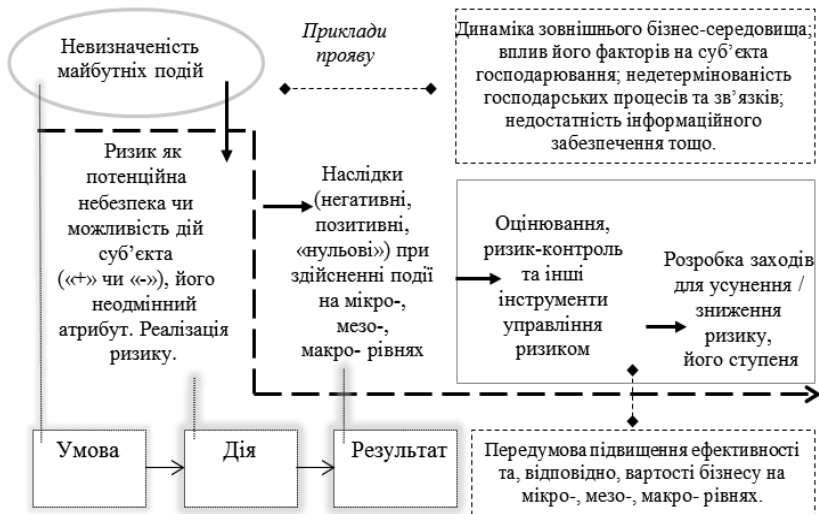


Рис. 1. Покрокова послідовність розкриття ознак категорії «ризик»

Джерело: власна розробка.

Покрокова послідовність розкриття ознак категорії «ризик» дозволила встановити, що в системі економічних відносин невизначеність майбутніх дій є вихідною передумовою виникнення ризику (потенційної небезпеки чи потенційної можливості), який реалізується через певні (ризиковані) дії.

Результатом таких дій стають наслідки – негативні, позитивні, «нульові», що визначаються та аналізуються на мікро-, мезо-, макро- рівнях. Управління ризикованими операціями має здійснюватися на всіх етапах існування ризику

(планування → реалізація → результат) шляхом його ідентифікації, оцінювання, контролю, моніторингу, розробки заходів щодо мінімізації ризику та за допомогою іншого методичного інструментарію в системі управління суб'єктів господарювання. Саме в такій логіці, на наше переконання, варто усвідомлювати ризики в сфері фінансового (недержавного та державного) контролю, зокрема, податкового аудиту. Разом з цим, якщо звернутися до законодавчих актів України в контрольній сфері, то не можна не помітити, що ризик, як поняття, в цілому тлумачиться однозначно – як небезпека / загроза чи імовірність виникнення негативних наслідків.

Так, в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» термін «ризик» наводиться лише для суб'єктів первинного фінансового моніторингу та трактується в вузькому контексті як «небезпека (загроза, уразливі місця)» бути використаними з метою легалізації (відмивання) доходів ... під час надання ними послуг відповідно до характеру їх діяльності», втім як і другі терміни, похідні від поняття «ризик» – «управління ризиками», «національна оцінка ризиків», «високий ризик», «неприйнятно високий ризик» [25], «критерій ризику», «оцінка ризику», «рівень ризику» [26].

Подібний підхід до розуміння ризику простежується і в Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», за яким ризик у загальному значенні тлумачиться як «ймовірність виникнення негативних наслідків від провадження господарської діяльності та можливий розмір втрат від них», а «прийнятний ризик» – це «соціально, економічно, технічно і політично обґрунтований ризик, який не перевищує гранично допустимого рівня» [27]. Разом з цим у Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України № 684 від 31.07.2015 р. [28], похідні поняття від терміну «ризик» (як-то: виявлений

ризик, індикатори ризику, нефіскальні ризики / ризики безпеки, фіскальні ризики, потенційний ризик, оцінка ризику, профіль ризику, ступінь ризику, таргетинг) пояснюються тільки в контексті застосування їх в митному контролі органами Державної фіскальної служби (ДФС) України. Впевнені, що такий підхід не сприятиме формуванню уніфікованих вимог до понятійного апарату державного та недержавного фінансового контролю.

У сфері аудиторської діяльності ризик, як поняття, пояснюється Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА) та Міжнародним стандартом завдань з надання впевненості (МСЗНВ) тільки в словосполученні за видами:

– аудиторський ризик /audit risk; ризик вибірки / sampling risk; ризик завдання / engagement risk; ризик завдання з надання впевненості / assurance engagement risk; бізнес-ризик / business risk, ризик контролю / control risk; ризик суттєвого викривлення /risk of material misstatement; ризик, не пов'язаний з вибіркою / non-sampling risk; значний ризик / significant risk; ризик невиявлення / detection risk; невід'ємний ризик / inherent risk (Глосарій термінів та МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»);

– чинники ризику шахрайства / fraud risk factors (МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);

– процедури оцінки ризиків / risk assessment procedures (МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища») [29].

Вищевказані стандарти дають змогу розкрити основні поняття, похідні від терміна «ризик», за певним упорядкуванням (рис. 2).

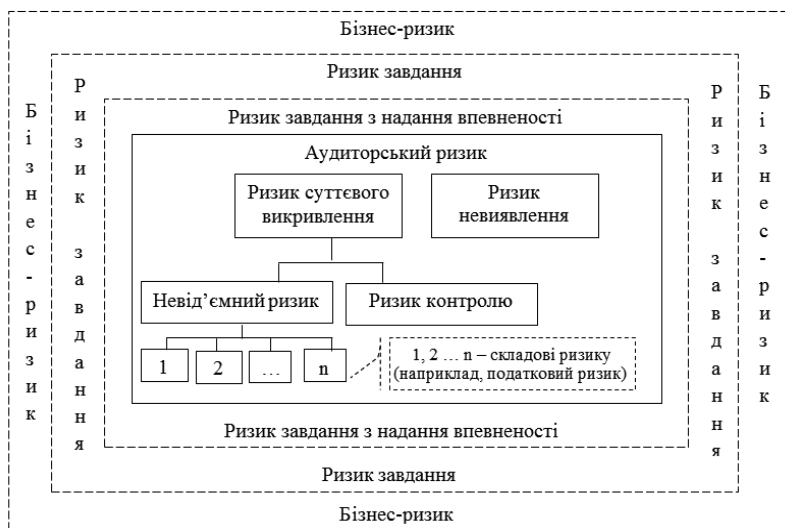


Рис. 2. Загальне впорядкування понять, похідних від терміна «ризик»

Джерело: розроблено на підставі [29].

У вітчизняній практиці аудиторський ризик зазвичай розглядається скрізь призму його основних компонентів – ризику суттєвого викривлення (властивого / невід’ємного ризику і ризику контролю) та ризику невиявлення, за загальноприйнятою факторною моделлю (формула 1):

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (1)$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий / невід’ємний ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

Втім не можна не погодитися з тим, що в умовах проведення податкового аудиту існуючий підхід до визначення аудиторського ризику має певні проблемні аспекти, як-то: «відсутність обліку різного ступеня значимості факторів, що впливають на кожен компонент аудиторського ризику;

відсутність методики комплексного аналізу всіх факторів ризику – не простежуються їх взаємозв'язки, фактори часто виступають як розрізнені елементи, або вивчаються їх взаємовідносини в розрізі тільки певного блоку; відсутність оцінки взаємозв'язку аудиторського ризику і рівня суттєвості, так як рівень суттєвості ... пропонується розраховувати по кожному податку, а аудиторський ризик в цілому по перевірці; домінування вербальних оцінок» [33]. В зв'язку з цим дослідниками аналізуються набагато більше компонентів аудиторського ризику за різними моделями ідентифікації та оцінювання. Так, заслуговує на особливу увагу розроблена авторами в роботі «Методика кількісної оцінки і аналізу аудиторського ризику в умовах податкового аудиту з використанням сучасних інформаційних технологій» модель кількісної оцінки аудиторського ризику в умовах використання програмного продукту «Оцінка аудиторського ризику», який є частиною аудиторської інформаційної системи. Звичайно, впровадження такої моделі в практику податкового аудиту дозволить підвищити достовірність кількісного показника аудиторського ризику і розширити можливості управління ним [33]. Не викликає сумніву, що розгляд компонентів аудиторського ризику за багатоманітними критеріями примножує цінність досліджень у заданому напрямку.

Разом з цим, ґрунтуючись у цілому на логіці МСА та МСЗНВ стосовно визначення аудиторського ризику дослідимо особливості його сутнісного наповнення в контексті реалізації податкового аудиту, який також має базуватися на ризик-орієнтованому підході. В цьому сенсі дефініцію «аудиторський ризик» варто усвідомлювати, на наш погляд, в дещо іншій модифікації – як ризик того, що аудитор надасть неналежний висновок, якщо інформація стосовно обліку та звітності в системі оподаткування особи, що перевіряється, є суттєво викривленою. Саме з таких позицій розглянемо зміст ризику суттєвого викривлення та зазначимо, що в умовах функціонування податкового аудиту під таким ризиком можна розуміти ризик того, що інформація стосовно обліку та звітності в системі оподаткування особи, що перевіряється, є суттєво

викривленою ще до початку виконання податкового аудиту. Інакше кажучи, ризик суттєвого викривлення за його змістовними компонентами (властивий / невід’ємний ризик та ризик контролю) є властивістю суб’єкта господарювання – замовника податкового аудиту. На підставі отриманих результатів з ідентифікації та оцінювання ризику суттєвого викривлення на всіх етапах функціонування податкового аудиту визначається ризик невиявлення – ризик, притаманний особисто аудиторіві, його діяльності в процесі виконання завдання (податкового аудиту), сутність якого, на наш погляд, в цілому може усвідомлюватися в значенні, наведеному в Глосарії термінів МСА [29], але з подальшим уточненням аудиторських процедур у сфері оподаткування.

Далі дослідимо особливості компонентів ризику суттєвого викривлення – властивого / невід’ємного ризику та ризику контролю в податковому аудиті, їх ідентифікацію та оцінювання через розуміння суб’єкта господарювання (замовника податкового аудиту) та його середовища. Так, в умовах функціонування податкового аудиту під властивим / невід’ємним ризиком можна розуміти ризик суттєвого викривлення податкової інформації в системі управління господарчої одиниці, який залежить від впливу факторів (зовнішніх, внутрішніх), і зумовлює неефективність ведення бізнесу в цілому та ведення обліку і звітності в системі оподаткування зокрема. Інакше кажучи, властивим / невід’ємним ризиком в податковому аудиті можна назвати податковий ризик платника податків. Разом з цим зауважимо, що в системі податкового контролю податковий ризик – це «ймовірність невиконання (неналежного виконання) платниками податків податкового обов’язку, підтверджена сукупністю наявної податкової інформації» [34]. Таке пояснення дозволяє переконатися в тому, що в сфері державного та недержавного фінансового контролю підходи до розкриття поняття «податковий ризик» не містять принципових відмінностей та в цілому є тотожними.

Під ризиком контролю в податковому аудиті можна вважати ризик того, що суттєве викривлення, яке може виникнути при розкритті податкової інформації в обліку та

звітності в системі оподаткування «не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання» [29], що в цілому не протирічить логіці МСА та МСЗНВ.

Звичайно, ідентифікація ризику суттєвого викривлення, його сутність в рамках виконання податкового аудиту найкраще усвідомлюються в контексті чинників, які можуть впливати (прямо чи опосередковано) на його компоненти – властивий / невід'ємний ризик та ризик контролю (табл. 1).

Таблиця 1

Вплив чинників на властивий ризик в умовах податкового аудиту

Вид чинників	Стисле розкриття чинників
1	2
Зовнішні чинники	
Політичні	Нестабільність державної політики
Економічні	Тінізація економіки на всіх етапах здійснення господарських процесів
Соціальні	Поляризація інтересів сторін у сфері оподаткування, цілей фінансового контролю різних груп соціуму
Галузеві, регіональні	Мінливість умов ведення бізнесу відповідної галузі, регіону (у тому числі: ринковий попит, конкурентне середовище, сезонність діяльності тощо)
Регуляторні	Постійні зміни та недосконалість податкового, валютного законодавства, нормативно-правових актів та іншого законодавства в контрольній сфері, галузевих нормативів / регуляторів
Внутрішні чинники	
Форма власності	Приватна, колективна, комунальна, державна, змішана форма власності
Організаційно-правова форма суб'єкта господарювання	Господарські товариства, приватні підприємства, фермерські господарства, дочірні підприємства, кооперативи, відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи, об'єднання підприємств, бюджетні установи, громадські об'єднання, благодійні організації та інші

Продовження табл. 1

1	2
Засновники суб'єкта господарювання	Фізичні / юридичні особи; резиденти/нерезиденти; частина у статутному капіталі; форма внеску; наявність заборгованості засновників; інформація про інші корпоративні права засновників тощо.
Специфіка формування статутного капіталу	Розмір статутного капіталу (при зміні розміру – аналіз причин зміни); інформація про володіння суб'єктом господарювання корпоративними правами інших суб'єктів господарювання та розкриття сум отриманих дивідендів, відсотків та інших видів доходів або втрат (аналіз причин втрат, моніторинг доходів за видами) тощо.
Організаційна структура управління	Розкриття організаційної структури управління юридичної особи з виділенням та поясненням статусу (у тому числі в сфері оподаткування) відокремлених підрозділів (філій) за їх місцем знаходження тощо.
Наявність пов'язаних осіб	Визначення пов'язаних осіб за критеріями, вказаними пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (ПКУ); їх статус, місцезнаходження, види операцій тощо
Кадрова політика	Чисельність працюючих (у тому числі за сумісництвом) з їх розподілом на категорії (керівники, фахівці, службовці, робітники), низький рівень професійної компетентності посадових осіб з питань оподаткування.
Діяльність за видами суб'єкта господарювання	Види діяльності за КВЕД та види діяльності, які фактично здійснював суб'єкт господарювання; наявність ліцензій / патентів / дозволів, якщо це передбачено законодавством для виду діяльності, який має здійснювати суб'єкт господарювання. Наявність умов виконання господарської діяльності (наприклад, наявність складських, виробничих, торговельних приміщень; виробничого обладнання; транспортних засобів; достатність трудових, фінансових, матеріальних ресурсів тощо).
Спосіб фінансування	Джерела, обсяг, терміни кредитування; інвестування за видами, обсягами інвестицій тощо
Основні контрагенти	Основні контрагенти суб'єкта господарювання, види та обсяги операцій, стан розрахунків з

Продовження табл. 1

	контрагентами, наявність сумнівної та безнадійної заборгованості (аналіз даних реєстру суб'єктів господарювання, з якими у платник податків перебував у господарських відносинах), недостатність інформації про контрагентів; тощо.
Облікова політика	Облікова політика, що прийнята суб'єктом господарювання для застосування в облікових підсистемах – бухгалтерському, податковому, управлінському обліку; її відповідність в цілому стратегії суб'єкта підприємницької діяльності та цільовим установкам бізнесу зокрема
Фінансовий стан підприємства	Оборотний та необоротний капітал, джерела формування капіталу (склад, структура, динаміка), фінансова стійкість, платоспроможність, ліквідність суб'єкта господарювання. Направлення чистого прибутку на розвиток діяльності:
Податкова політика підприємства	Застосування податкових пільг; «0» ставки з податку на додану вартість (ПДВ); податкове навантаження платника податків, моніторинг справляння податкових платежів у динаміці років; податкове планування; аналіз ефективності податкової політики; податкова оптимізація.
Показники звітності	Аналіз показників фінансової та податкової звітності, їх співставлення; виявлення ризиків, у тому числі податкових, які в структурі аудиторського ризику є невід'ємною частиною властивого ризику.
СВК	Організаційна структура та інші компоненти СВК (середовище, процедури контролю тощо)

Джерело: власна розробка.

Дані табл. 1 свідчать про те, що суб'єкту господарювання неможливо ухилитися від впливу зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, галузевих, регіональних, регуляторних) апіорі, але враховувати рівень їх впливу цілком можливо, як і можливо проводити заходи щодо їх зниження в процесі управління ризиками.

Розгляд факторів вказує, що їх вплив (як правило, досить суттєвий) на господарчу одиницю (об'єкт контролю) спричинює виникнення невід'ємного ризику, який в залежності від його

складових елементів проявляється в розмаїтих варіаціях. Так в умовах здійснення податкового аудиту найбільш значимим складником невід'ємного ризику виступає такий вид підприємницького ризику в його багаторівневій системі відліку, як податковий ризик платника податків (підприємницький ризик / бізнес-ризик → фінансовий ризик → податковий ризик), ідентифікація та оцінка якого мають важливе значення в управлінні аудиторським ризиком. У цьому зв'язку не можна не зосередити увагу на дослідженні податкових ризиків аудиторсько-консалтинговою компанією «Ернст енд Янг» (Ernst & Young / EY), за даними якої найбільш важливими є такі чинники (за підсумком опитування респондентів, у відсотках): зовнішні (зміни податкового законодавства – 46 %; зміни правил відображення податків і облікових стандартів – 26 %; зміна правил корпоративного управління – 17 %; підвищений інтерес до принципів податкової політики з боку різних користувачів податкової інформації – 10 %); внутрішні (необізнаність менеджерів вищої ланки про податкові ризики компанії – 54 %; відсутність відділів по податках і зборах і податкових консультантів в організації – 20%; неефективне податкове планування – 20 %; відсутність напрямків аналізу і оцінки податкових ризиків між структурними одиницями – 20%; неповна автоматизація податкової інформації – 16 %) [35, с. 34].

Звичайно, оцінювання податкового ризику, втім як і оцінювання інших компонентів невід'ємного ризику в структурі ризику суттєвого викривлення та аудиторського ризику в цілому має відбуватися протягом всього періоду виконання податкового аудиту шляхом спостереження, анкетування, проведення запитів, аналітичних та інших відповідних процедур згідно з вимогами МСА та МСЗНВ.

У рамках даного дослідження найбільший інтерес при розкритті ризиків відносно суб'єктів податкових відносин представляють саме податкові ризики платників податків. З цього приводу не можна не відзначити, що сутність податкових ризиків, їх видова систематизація розглядалися в працях багатьох дослідників. Так, колектив авторів навчального посібника «Управління фінансовою безпекою економічних

суб'єктів» (за загальною редакцією доктора економічних наук, професора С. М. Фролова) розподіляє податкові ризики платників податків за такими видами: ризики збільшення податкового тягаря (виникає, як правило, через зміну податкової політики); ризик податкового контролю (через можливість нарахування фінансових санкцій, адміністративних штрафів); ризики мінімізації податків (створюється через розробку в правових межах схем податкової оптимізації); ризики карного переслідування (виникає через здійснення платником податків правопорушень, передбачених статтями Кримінального кодексу України) [36, с. 155].

Цікавими видаються і підходи російських вчених [37], за якими в основу систематизації податкових ризиків покладено ознаки за правовими аспектами (А. В. Бризгалін, А. Е. Богданова, Д. Н. Тихонов, Л. Г. Липник), укрупнено за відповідними галузями та напрямками (М. Р. Пінська, Л. І. Гончаренко, А. Е. Шевельов, Е. В. Шевельова, О. В. Гордєєва, Д. А. Соколов, К. П. Тоцкая, С. В. Барулин, Е. А. Єрмакова, Степаненко В. В., О. С. Семенова), за диференціацією найбільш характерних рис податкових ризиків – по суб'єктам, об'єктам, факторам впливу, часу виникнення, можливості прогнозування, величині можливих втрат та іншим (В. Г. Пансков, Н. Г. Викторова, Е. С. Цепилова, М. И. Мигунова, Л. П. Королева, Ф. Н. Филина, Н. А. Пименов, А. А. Леушев, И. А. Лисовская). Втім найбільш прийнятним, на наш погляд, є синтезований підхід до класифікації податкових ризиків, за яким, враховуючи логіку попередників, пропонується деталізувати ризики виходячи зі специфіки суб'єкта господарювання в контексті його компонентів: юридичного статусу, напрямків діяльності, елементів оподаткування тощо. З цього приводу не можна не відмітити виділені авторами Є. А. Лаврентьєвою та А. І. Плотниковою класифікаційні ознаки податкових ризиків підприємств судноплавної галузі, такі як: ризики організаційно-правового характеру; ризики, пов'язані з формуванням та реалізацією облікової політики; ризики, пов'язані з господарською діяльністю (за видами) підприємства; ризики щодо режимів та елементів оподаткування; ризики за

характером їх виникнення та усунення; за часом їх впливу та інші [37].

На державному рівні інформація про податкові ризики розкривається через критерії відбору платників податків – юридичних осіб за ступенем ризику (високий, середній, незначний) відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 р. (у редакції наказу № 386 від 26.03.2018 р.) [38]. Саме від цих ризиків залежить вибірковість державного податкового контролю в частині здійснення планових документальних перевірок фахівцями ДФС України, що цілком відповідає міжнародній практиці. Важливо і те, що на підставі даних цього Порядку кожен платник податків може визначити свій рівень податкового ризику.

З метою єдиного підходу до градації податкових ризиків в структурі властивого ризику вважаємо за доцільне застосовувати шкалу їх оцінювання в процесі податкового аудиту, ґрунтуючись на логіці вищевказаного Порядку, за такими критеріями ризику, як: високий, середній / помірний, незначний. Разом з цим погодимося, що шляхом комбінованої оцінки властивого ризику і ризику контролю доречно визначити допустимий рівень ризику невиявлення, який є невід’ємною складовою аудиторського ризику [39]. Але, застосовуючи алгоритм такого оцінювання (табл. 2), варто враховувати, що допустимий рівень ризику невиявлення в процесі реалізації податкового аудиту, це такий, при якому будь-які відхилення показників обліку та звітності в системі оподаткування не приведуть до виникнення податкових зобов’язань платника податків перед бюджетом.

Для систематизації інформації щодо різних видів податкових ризиків вважаємо за доцільне ідентифікувати їх за укрупненими ознаками. Як приклад, наведемо упорядкування видів податкових ризиків з урахуванням відбору платників податків - юридичних осіб за високим ступенем ризику (табл. 3).

Таблиця 2

Алгоритм оцінювання допустимого рівня ризику
невиявлення

Оцінювання компонентів аудиторського ризику		Оцінка ризику контролю		
		Високий	Помірний	Низький
		Допустимий рівень ризику невиявлення		
Оцінка властивого ризику	Високий	Низький	Помірний	Помірний
	Помірний	Низький	Помірний	Високий
	Низький	Помірний	Помірний	Високий

Джерело: складено на підставі [39].

Таблиця 3

Види податкових ризиків платників податків - юридичних осіб

Ознаки розподілу	Види ризиків (з урахуванням відбору платників податків за високим ступенем ризику)
1	2
За фінансовими показниками платника податків	Рівень зростання податку на прибуток нижчий на 50% та більше за рівень: зростання доходів платника податків, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування; сплати податку за відповідною галуззю.
	Рівень сплати ПДВ нижчий на 50 % та більше за рівень сплати ПДВ за відповідною галуззю.
	Здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) нижче собівартості.
	Різниця між собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищує 10% собівартості реалізованої продукції.
	Зростання удвічі та більше кредиторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) протягом двох попередніх років при зростанні запасів.
	Сума інших операційних витрат, витрат на збут та адміністративних витрат перевищує собівартість реалізованої продукції (робіт,

Продовження табл. 3

	<p>послуг).</p> <p>Інші операційні витрати перевищують суму матеріальних затрат та витрат на оплату праці</p> <p>Інші витрати перевищують 30 % загальних витрат операційної діяльності.</p>
По відношенню до контрагентів	Наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку (ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума таких операцій перевищує 5 млн. грн. або перевищує 5 % загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн.
За операціями в сфері ЗЕД	Здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) через нерезидентів – засновників та нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах, за непрямими поставками у сумі операцій понад 5 млн. грн. або понад 5 % загальних обсягів постачання, але не менше 100 тис. грн.
	Декларування експортних та/або імпорتنних операцій без фактичного здійснення таких операцій.
	Здійснення виплати доходів (відсотки, роялті, лізингові платежі тощо) нерезидентам, зареєстрованим в офшорних зонах.
	Декларування обсягу нарахованих / випланих доходів нерезидента, з яких не утримано суми податку, за винятком дивідендів, > 10 млн. грн.
За податковою звітністю	Здійснення платниками податків коригування звітності шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці понад 30 %.
	Декларування від'ємного значення фінансового результату від операційної діяльності.
За недостатністю документального забезпечення	Наявність інформації про непідтвердження реального здійснення операції з придбання із сумою ПДВ понад 1 млн. грн. або понад 5 % загального обсягу ПК з ПДВ, але не менше 100 тис. грн.

Продовження табл. 3

1	2
За інформацією із зовнішніх джерел	Наявність інформації правоохоронних органів, структурних підрозділів ДФС України про ухилення від оподаткування та/або щодо взаємовідносин із платниками податків, які мають ознаки фіктивності, знаходяться в розшуку; визнані банкрутами, стосовно яких встановлено факт неподання податкової звітності протягом двох податкових періодів тощо.
По відношенню до справляння платежів з заробітної плати та інших доходів фізичних осіб	<p data-bbox="393 507 941 842">Несплата податку з доходів фізичних осіб (ПДФО), військового збору та/або єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) або його сплата у розмірі менше 1 % доходу за попередній звітний період платником податку, дохід якого становить понад 1 млн. грн. Нарахування заробітної плати у сумі менше законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати за наявності доходу за попередній звітний період у сумі 1 млн. грн. та > .</p> <p data-bbox="393 842 941 938">Відсоток утриманої суми ПДФО та військового збору нижче за 10% суми виплаченого доходу у вигляді заробітної плати</p> <p data-bbox="393 938 941 1078">Збільшення (зменшення) у звітності суми нарахованого ЄСВ за попередні періоди більше ніж на 20 % загальної суми нарахованого ЄСВ за останні 12 місяців, що передують звітному періоду.</p>

Джерело: складено на підставі [38].

У цьому сенсі не можна не звернути увагу на розробки TADAT (The Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) у частині систематизації ризиків у системі податкового адміністрування ДФС України. Так, учасниками місії TADAT у Звіті про результати оцінювання (Performance Assessment Report) запропоновано розподіляти такі ризики на: ризики недотримання податкових норм (виходячи з таких зобов'язань платників податків, як: реєстрація в податковій системі; подання

податкових декларацій, сплата податків в установлений термін, зазначення повної та достовірної інформації в деклараціях); інституційні ризики (збій в роботі податкового адміністрування через певні зовнішні або внутрішні події, такі як: стихійні лиха, саботаж, втрата активів, вихід з ладу ІТ-систем..., ... адміністративні порушення (наприклад, витік конфіденційної інформації платників податків, що призводить до втрати довіри до податкової адміністрації) [40, с. 20-21]. Безумовно, виявлення податкових ризиків, їх системне упорядкування сприятимуть підвищенню ефективності проведення документальних перевірок фахівцями податкового контролю.

Огляд вітчизняної практики показав, що до основних податкових ризиків, які найчастіше виявляються фахівцями перевіркової роботи ДФС України, можна віднести ризики, що пов'язані з:

- відхиленням фінансових показників платника податків з середньогалузевими даними (наприклад, у частині податкового навантаження, зокрема, податку на прибуток; реалізації за ціною, нижчою за собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг; рівня рентабельності продажів і активів);

- декларуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток протягом двох податкових періодів (якщо звітним періодом є календарний квартал), або протягом одного податкового періоду (якщо звітним періодом є календарний рік);

- декларуванням від'ємного значення фінансового результату від операційної діяльності;

- завищенням витрат, зниженням доходів внаслідок порушень вимог П(С)БО чи МСБО / МСФЗ;

- невідповідністю більшої суми інших операційних витрат відносно до величини інших операційних доходів (при їх порівнянні);

- перевищенням темпів зростання витрат (у тому числі, за видами) над темпами зростання доходів (у тому числі, за видами);

– здійсненням платником податків коригування фінансового результату до оподаткування у бік зменшення на різниці більш 10 %;

– наявністю розбіжностей між обсягами задекларованих податкових зобов'язань або податкового кредиту з ПДВ та обсягами за даними Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) більш 5 %;

– завищенням податкового кредиту з ПДВ за рахунок вартості отриманих товарів, робіт, послуг від «сумнівних» контрагентів;

– здійсненням платником податків операцій з суб'єктами господарювання, які мають ознаки фіктивності відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків [38];

– заниженням митної вартості товарів, порушенням вимог митних режимів при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності;

– наявністю арифметичних помилок, описок, пропусків в розрахунках, що виникають при веденні обліку та звітності в системі оподаткування (у тому числі, при автоматизованій обробці інформації - повторне введення або втрата облікових даних, неточні округлення тощо);

– недостатністю доказової бази, тобто первинної інформації, яка підтверджує фактичне здійснення господарської операції (наприклад, відсутність первинних документів, підтверджуючих транспортування товарів від постачальника при базових умовах поставки «EXW – Франко-склад продавця», таких як: товарно-транспортні накладні та подорожні листи, які б свідчили про доставку контрагентом товару на територію складу продавця, або ж складські розписки щодо зберігання товару іншою особою до його передачі покупцю). Такий стан речей вказує на наявність ризику проведення так званої безтоварної операції, тобто операції з ознаками фіктивності.

Звичайно, на всіх етапах проведення податкового аудиту варто ідентифікувати та оцінювати податкові ризики, керуючись даними Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для

визначення форм та обсягів митного контролю [523], Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок [38], та враховуючи інформацію ДФС України про відбір платників податків (замовників аудиту) за ступенем ризику.

Приймаючи до уваги запропоновану на рівні держави видову регламентацію податкових ризиків та враховуючи логіку напрацювань дослідників, слід зауважити, що під час здійснення податкового аудиту податкові ризики варто розкривати в контексті прийнятої податкової стратегії (податкової політики в довгостроковій перспективі), яка суб'єктом господарювання фактично впроваджується на підприємстві. При цьому вона має бути невід'ємною частиною загальної стратегії податкового аудиту, тобто, стратегії, «яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту» [29].

При виборі податкової стратегії слушним здається виділення таких стратегій, як: стратегія максимальної податкової безпеки; стратегія ухилення від оподаткування; стратегія «пом'якшення» податкових наслідків; стратегія податкової оптимізації [36, с. 160-161; 41, с. 80]. Не можна не погодитися і з тим, що «обґрунтована податкова стратегія виступає інструментом, який допомагає знайти раціональні варіанти виконання організацією обов'язків платника податків, що забезпечують зменшення податкових платежів в умовах дотримання вимог законодавства, а також дозволяє гармонізувати взаємовідносини підприємства і держави» [41, с. 78]. Саме в системі координат того чи іншого типу податкової стратегії аудитор має виявляти та оцінювати податкові ризики платника податків з подальшим розробленням заходів щодо управління ними (в рамках виконання умов договору з замовником податкового аудиту – платником податків), зокрема, у частині зменшення податкових ризиків у межах діючих імперативних нормативно-правових актів.

На наше переконання, тільки впровадження платником податків стратегії податкової оптимізації може сприяти досягненню паритету інтересів сторін у сфері оподаткування.

Проте слід зауважити, що в наукових колах податкова оптимізація, як поняття, тлумачиться вільно через відсутність нормативного закріплення. Нерідко під податковою оптимізацією розуміється ухилення від оподаткування, з чим не можна погодитися в принципі. Скоріше за все, податкова оптимізація – це система нормативно-правових заходів, спрямованих на знаходження об'єктивно найкращих (найвигідніших) варіантів оподаткування платника податків, які уможливають використовувати фінансові ресурси найбільш ефективно. Інакше кажучи, це така організація діяльності суб'єкта господарювання в сфері оподаткування, при якій, не порушуючи законних інтересів держави, відбувається найбільш раціональне використання фінансових ресурсів підприємства. Таке визначення, на наш погляд, не суперечить і етимологічному контексту слова «оптимізація (англ. optimization, optimisation)» та спорідненим з ним лексем «оптимальність, оптимальний, оптимум (англ. optimum)».

Як компонент фінансової стратегії суб'єкта господарювання, стратегія податкової оптимізації має містити план дій, спрямованих на досягнення цілей на макро- та мікрорівні в стратегічному періоді (табл. 4).

Таблиця 4

Стратегічний план податкової оптимізації

Стратегічні завдання	Дії для досягнення цілей
<i>1</i>	<i>2</i>
Макрорівень	
Забезпечення сталого розвитку суб'єкта господарювання, зміцнення фінансової безпеки [41], у тому числі через визначення найбільш перспективних напрямків діяльності	Аналіз зовнішнього середовища (макроекономічних показників, податкової політики та фірм-конкурентів). Аналіз оподаткування підприємства, виявлення факторів, що впливають на рівень
Отримання конкурентних переваг через застосування оптимального варіанту оподаткування (наприклад, зниження	

Продовження табл. 4

1	2
податкового навантаження, відстрочка податкових зобов'язань тощо) [41]	оподаткування. Аналіз можливого діапазону
Формування іміджу сумлінного платника податків, що використовує виключно правові методи управління податковими платежами, та має незначний ступень ризику відповідно до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників	податкового навантаження. Підвищення кваліфікації фахівців у галузі оподаткування. Вивчення податкового законодавства і прогнозування його змін. Перегляд елементів податкової політики (при необхідності), виявлення недоліків в системі довгострокового податкового
Кореляція завдань в системі довгострокового податкового планування	планування. Оцінка ефективності стратегії податкової оптимізації
Визначення ефективності стратегічного плану податкової оптимізації	
Мікрорівень	
Пошук можливості застосування спеціальних податкових режимів; податкових пільг та інших преференцій, що знижують податкове навантаження платника податків, звільняючи при цьому певні фінансові ресурси	Аналіз потенціальних змін статусу юридичної особи, форми власності, організаційно-правової форми; видів діяльності. Аналіз договорів контрагентів з метою забезпечення їх юридичної чистоти і мінімізації ризиків. Аналіз системи контролю в сфері оподаткування (зовнішній та внутрішній рівень) та доцільності
Формування Положення про облікову політику в сфері оподаткування (з деталізацією вимог Положення за видами податків, зборів).	
Розробка схем податкової оптимізації з одночасним визначенням економічного ефекту	впровадження або удосконалення
від їх впровадження	специфічних форм контролю.

Продовження табл. 4

Ефективне функціонування системи контролю в сфері оподаткування	Аналіз диференціації податкових елементів з розробкою специфічних вимог *.
* Примітка: наприклад, при справлянні податку на прибуток аналізуються: доходи та витрати за видами діяльності; можливості оптимізації витрат невикробничого характеру, які не можуть впливати на прибуток для цілей оподаткування та не дозволяють відшкодувати ПДВ з бюджету; перспективи зміни видів діяльності для використання пільг та преференцій тощо. При справлянні ПДВ аналізується доцільність застосування варіанту бази оподаткування, різних ставок ПДВ при зміні умов реалізації товарів, робіт, послуг.	
Кореляція завдань в системі довгострокового податкового планування	Перегляд елементів облікової політики в сфері оподаткування (при необхідності), виявлення недоліків стратегічного плану. Оцінка ефективності податкової оптимізації.
Визначення ефективності стратегічного плану податкової оптимізації	

Джерело: складено на підставі [41].

Як видно з табл. 4, основою податкової оптимізації є стратегічне планування, на якому мають базуватися тактичні бізнес-плани, поточні бюджети суб'єкта господарювання з розробкою завдань у сфері оподаткування, різноманітні оперативні плани, постійний моніторинг рівня податкового навантаження за видами платежів суб'єкта господарювання тощо. У зв'язку з цим особливої уваги при виконанні податкового аудиту потребує перевірка аудитором дотримання одного з головних правил податкової оптимізації: дії платника податків, які мають оптимізувати той чи інший аспект оподаткування, одночасно повинні бути направлені на досягнення певного господарського результату, який би, зокрема, підвищив економічний ефект певних операцій за видами діяльності і в цілому сприяв стійкому розвитку підприємства. Однак, якщо платник податків, виходячи зі своїх цільових установок, планує здійснювати дії, пов'язані лише з податковою мінімізацією (наприклад за схемою: економічно необґрунтоване збільшення витрат → зниження фінансового

результату до оподаткування → зменшення величини оподаткованого прибутку → мінімізація податку на прибуток), то такі дії за визначенням не мають нічого спільного з податковою оптимізацією, хоча вони і проводяться в законодавчому полі.

Такий стан речей (при застосуванні податкової мінімізації «у чистому вигляді») з правової точки зору скоріше можна охарактеризувати як пограничний (рис. 3).

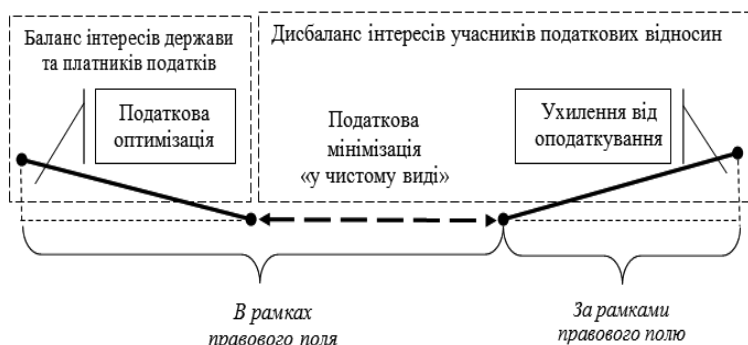


Рис. 3. Податкова мінімізація як перехідна ланка правового механізму в системі управління підприємством
Джерело: власна розробка.

Як видно зі схеми 3, баланс інтересів учасників податкових відносин досягатиметься лише при впровадженні податкової оптимізації. У цьому випадку фіскальний ресурс суб'єкта господарювання розподіляється максимально ефективно: для платника податків – частина коштів, яка визволена від оподаткування, задіюється підприємством у господарському процесі з ціллю сталого економічного розвитку компанії; для держави – величина податкових надходжень від платника податків є обґрунтованою, а тому і достатньою.

Отже, при виконанні податкового аудиту аудитор має розглянути обрану податкову стратегію платника податків, проаналізувати доцільність її впровадження, ідентифікувати податкові ризики, використовуючи при цьому як внутрішні

інформаційні джерела платника податків, так і зовнішні – насамперед, податкову інформацію, отриману в обсягах інтегрованої автоматизованої інформаційної системи (АІС) ДФС України (зокрема, АІС «Податковий блок» за такими сегментами операційної діяльності, як: реєстрація платників податків; обробка податкової звітності та платежів; облік платежів; податковий аудит [термін «податковий аудит» в цьому контексті застосовується для державного податкового контролю]). Після розкриття сутності податкових ризиків, притаманних платнику податків – замовнику податкового аудиту слід оцінити їх вплив на стан фінансових ресурсів в цілому і податкове навантаження зокрема; розробити заходи щодо зменшення ризиків; відобразити наслідки опрацювання податкових та інших ризиків у робочих документах аудитора з подальшим узагальненням даних у Звіті за результатами податкового аудиту. Втім з метою єдиного підходу до опрацювання ризиків в системі державного та недержавного контролю при створенні методичного забезпечення щодо роботи фахівців-практиків (аудиторів) з виявлення та оцінки ризиків у сфері податкового аудиту доречно дотримуватися логіки нормативів, ухвалених на державному рівні, та окремих проектних розробок (джерела інформації: 29, 39, 25-28, 34, 38, 41).

Висновки. Методичне забезпечення податкового аудиту з ідентифікації та оцінювання ризиків доцільно розробляти спочатку на етапі попередньої оцінки діяльності платника податків, а потім під час перевіркової роботи дотримання податкового, валютного та іншого законодавства у відповідності до вимог ПКУ. Проте такий механізм дій є досить умовним через те, що ідентифікація та оцінка ризиків мають відбуватися протягом всіх етапів аудиторського процесу, починаючи зі стадії розуміння бізнесу платника податків (через доперевірочний аналіз його діяльності та вивчення компонентів облікової політики), потім - при виконанні перевіркової роботи щодо правильності справляння податків, та на завершальній стадії аудиторського процесу.

Звичайно. ідентифікація та оцінювання податкових ризиків під час реалізації аудиту має відбуватися тільки в рамках обраної податкової стратегії платника податків. Саме стратегія податкової оптимізації сприятиме досягненню паритету інтересів сторін – платника податків та держави в сфері оподаткування.

Як підсумок, варто зазначити, що сучасне усвідомлення ризику та його складових має відбуватися на підставі комплексного підходу до всього механізму функціонування податкового аудиту.

Перелік використаних джерел

1. Баланська О. І. Генезис поняття «ризик» та його характерні особливості у будівництві / О. І. Баланська, А. В. Панченко, В. М. Мельник // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. – 2015. – №11. – С. 55-58.

2. Коломієць Г. М. Категорія «ризиків» в дискурсі сучасної економічної теорії / Г. М. Коломієць, Ю. Г. Гузненков // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. – Економічна серія. – № 921 – 2010.

3. Корчева В. Концепція невизначеності в економічній науці [Текст] / В. Корчева // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2016. – №1. – С. 41-53.

4. Надрага В. І. Ризик як економічна категорія / В. І. Надрага // Університетські наукові записки. – № 2(46), 2013. – С. 296-302.

5. Ярьсько Р. С. Дослідження сутності «ризик» як економічної категорії / Р. С. Ярьсько // Сучасні проблеми економіки і підприємництва : збірн. наук. пр. – Випуск 14. – К. : ІВЦ Видавництво «Політехніка», 2014. – С. 80-86.

6. Бондарчук В. В. Ризик як правова категорія [Текст] / В. В. Бондарчук // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 2. – С. 312-315.

7. Пономаренко В. О. Проблема ризику в суспільстві: методологічний аналіз / В. О. Пономаренко // Філософія науки: традиції та інновації. – 2014. – №1(9). – С. 116-124.
8. Протасовицкий С. П. Понятие и юридическая природа риска // Юридические исследования. – 2017. – № 9. – С. 60-73. [Електронний ресурс].– Режим доступу : http://e-notabene.ru/lr/article_19910.html
9. Воробець І. І. Ризик як об'єктивна економічна категорія банківської діяльності / І. І. Воробець // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 271-279.
10. Михайлов А. М. Теоретичні засади ризику та ризик-менеджменту [Електронний ресурс] / А. М. Михайлов, М. Ю. Галіч // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Науки : економіка, політологія, історія. – 2015. – № 12 (232). – 252 с.
11. Посохов І. М. Дослідження існуючих наукових підходів до визначення категорій «ризик», «управління» та «управління ризиками» / І. М. Посохов, Ю. В. Жадан // Бізнес Інформ. – 2015. – № 12. – С. 26-31.
12. Королук Т. М. Аналіз та систематизація наукових досліджень з питань ризику в системі обліку, аналізу та аудиту // Бізнес Інформ. – 2017. – №2. – С. 275-281.
13. Семенова К. Д. Ризики діяльності промислових підприємств: інтегральне оцінювання. Монографія / К. Д. Семенова, К. І. Тарасова. – Одеса : ФОП Гуляєва В. М., 2017. – 234 с.
14. Крупін В. С. Економічні ризики: сутність, еволюція, підходи до класифікації [Текст] / В. С. Крупін, Р. Ю. Злидник // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2011. – №19 (714). – С. 224-229.
15. Левченко М. О. Генезис та класифікація ризиків у діяльності промислових підприємств / М. О. Левченко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – №5, Т.2. – С. 174-178.

16. Радзіховська Л. М. Сутність поняття «економічний ризик»: ретроспектива і сучасність / Л. М. Радзіховська, О. В. Іващук // «Економічний часопис - XXI» (2015), 7-8 (1). – с. 4-7.

17. Сапліна Д. С. Ідентифікація економічних ризиків на різних життєвих стадіях проекту / Д. С. Сапліна // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – Випуск 4. – С. 108-113.

18. Сирочук Н.А. Ризик як економічна категорія в діяльності підприємства [Текст] / Н.А. Сирочук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 4. – Т.4. – С. 54-61.

19. Чуприна І. В. Поняття та класифікація ризиків в підприємницькій діяльності / І. В. Чуприна // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки, № 4 (70), 2012, с. 187-194.

20. Мулик Т. А. Класифікація фінансових ризиків в системі аналітично-контрольного забезпечення / Т. А. Мулик, Я. І. Мулик // Збірник наукових праць «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». Луцький національний технічний університет. Випуск 13 (49). – Ч. 1. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2016. – 240 с. – с. 109-117.

21. Нестеренко О. О. Методика оцінки інформаційного ризику на підприємствах роздрібно́ї торгівлі / О. О. Нестеренко // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2013. – Т. 18, Вип. 2. – С. 150-159.

22. Альошкін В. С. Моніторинг податкових ризиків як підґрунтя забезпечення фінансової рівноваги підприємства / В. С. Альошкін, Г. С. Ліхоносова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. - Кіровоград: КНТУ, 2008. – Вип. 14. – С. 41-45.

23. Сафонова М.Ф. Теория и методология внутреннего контроля и аудита налоговых затрат: автореферат дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12 / Сафонова Маргарита Фридриховна; [Кубан. гос. аграр. ун-т]. – Краснодар, 2017. – 50 с.

24. Виговський В. Г. Ризик як економічна категорія: систематизація наукових підходів та уточнення змісту / В. Г. Виговський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 1(71). – С. 201-209.

25. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України № 1702-VII від 14.10.2014 р. [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1702-18/page>

26. Критерії ризику легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення: Наказ Міністерства фінансів України № 584 від 08.07.2016 р. [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1047-16/paran16#n16>

27. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України № 877-V від 05.04.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>

28. Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: Наказ Міністерства фінансів України № 684 від 31.07.2015 р. [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/z1021-15/paran13#n13>

29. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/attachments/>

30. Пшенична А. Ж. Аудит: навчальний посібник / А. Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

31. Шеремет А. Д. Аудит : учебник [5-е изд., перераб. и доп.] / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М.: ИНФРА – М, 2006. – 448 с. (Высшее образование).

32. Рядська В. В. Аудит. Навчальний посібник / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

33. Панков Д. А. Методика кількісної оцінки і аналізу аудиторського ризику в умовах податкового аудиту з використанням сучасних інформаційних технологій / Д. А. Панков, В. В. Мякинська // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17). – с. 254-263

34. Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість: Наказ Державної фіскальної служби України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» №543 від 28.07.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/>

35. Дрожжина, І. А. Анализ выявления и управления налоговыми рисками [Текст] / І. А. Дрожжина // Финансы и кредит. – 2010. – № 10. – С. 33-36.

36. Управління фінансовою безпекою економічних суб'єктів: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів економічних і юридичних спеціальностей усіх форм навчання / ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України» ; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. С. М. Фролова; [С. М. Фролов, О. В. Козьменко, А. О. Бойко та ін.]. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2015. – 332 с.

37. Лаврентьева Є. А. Классификация налоговых рисков в системе риск-менеджмента судоходной деятельности / Є. А. Лаврентьева, А. І. Плотникова // Вестник Астраханского государственного технического университета. 2016. № 2. С.108-123. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/model-upravleniya-nalogovymi-riskami-v-sudohodnoy-deyatelnosti>

38. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України № 524 від 02.06.2015 р. (у редакції наказу № 386 від 26.03.2018 р.). [Електронний ресурс].

– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15/page>

39. Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)»: Рішення Аудиторської палати України № 246/12 від 23.02.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc

40. Звіт про результати оцінювання (PAR) системи податкового адміністрування ДФС України Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування (TADAT). 2018. – с. 20-21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/material/000/259/339853/Ukraine_PAR_Ukr_

41. Лисовська І. А. Стратегия налоговой оптимизации как компонент стратегического управления финансами предприятия // Российское предпринимательство. – 2008. – Том 9. – № 9. – С. 78-82. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://creativeconomy.ru/lib/2912>

Артюх О.В., к.е.н, доцент

ЕФЕКТИВНІСТЬ ПЛАНОВИХ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК ДФС УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ

Постановка проблеми в загальному вигляді. В умовах зміни контрольної парадигми ефективна перевірна робота контролюючих органів Державної фіскальної служби (ДФС) України створює передумови сталого соціально-економічного розвитку країни в цілому та стабільності вітчизняного бізнесу зокрема. У цьому зв'язку набувають особливої актуальності дослідження в напрямку розкриття чинників дієвості державного контролю та розроблення заходів підвищення його ефективності.

В контексті означеної проблематики податкового контролю варто проаналізувати результативність планових документальних перевірок, проведених органами ДФС України